



Złożenie pracy online:  
2017-06-09 14:55:57  
Kod pracy:  
3346/33899/CloudA

Stanisław Przychocki  
(nr albumu: 21306 )

Praca magisterska

**Wykorzystanie rachunku kosztów jako elementu  
wspomagającego podejmowanie decyzji ekonomicznych i  
finansowych w jednostce gospodarczej na przykładzie  
Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.**

**Using of cost accounting, as an element supporting making  
economic and financial decisions in an economic entity ,on  
the basis of Public Utility Company LTD.**

Wydział: Wydział Nauk Społecznych i  
Informatyki

Kierunek: Zarządzanie

Specjalność: zarządzanie firmą

Promotor: dr Dariusz Reško

Serdeczne podziękowania dla promotora dr Dariusza Reśko za wiele cennych uwag w trakcie pisania niniejszej pracy



## Streszczenie

W pracy omówiono znaczenie rachunkowości zarządczej oraz jej roli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Potem opisano zagadnienia związane z wykorzystaniem rachunku kosztów, przybliżając pojęcie kosztów i ich klasyfikację. Ponadto podjęto tematykę wykorzystania kosztów jako elementu wspomagającego proces decyzyjny. Następnie skoncentrowano się na problematyce analizy kosztów działalności przedsiębiorstwa. W procesie badania empirycznego wykorzystano dane liczbowe wykazane w sprawozdaniach finansowych Spółki oraz szczegółowe dane analityczne pochodzące z ewidencji księgowej. Celem niniejszej pracy było przedstawienie sposobu wykorzystania rachunku kosztów w procesie podejmowaniu decyzji ekonomicznych i finansowych na przykładzie Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016. Całość analizy kosztów podzielono na dwa aspekty. Pierwszym była ogólna analiza kosztów. Natomiast kolejnym była szczegółowa analiza, która umożliwiła identyfikację czynników wpływających na koszty, ich poziom, strukturę, dynamikę oraz odchylenia od przyjętych kryteriów. Analizując pozyskane dane należy wnioskować, że analiza kosztów jest niezbędna w procesie podejmowania trafnych decyzji zarządczych. Rynek świadczonych usług jest w obecnych czasach bardzo zmienny, dlatego konieczne jest dbanie o rentowność prowadzonej działalności. W toku analizy ustalono, iż należy systematycznie monitorować poziom kosztów działalności. Poza tym ustalono, iż spółka sprawnie zarządza finansami, a osiągnięte zyski wykorzystuje w sposób zapewniając ciągły rozwój jednostki. Podjęta problematyka badawcza i postawiony cel zdeterminowały wybór metod badawczych, takich jak: przegląd literatury, aktów normatywnych oraz analiza danych empirycznych omawianego przedsiębiorstwa. Wyniki badań przedstawiono w formie opisowej oraz zamieszczono w tabelach i pokazano graficznie na wykresach.

## Słowa kluczowe

koszty, rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza, kontrola, proces decyzyjny, analiza kosztów, rentowność kosztów, wynik finansowy



## Abstract

In my thesis I discussed the significance of management accounting and its role in business management. Then I pondered the issues connected with the use of expense account, moving closer the term of costs and their classification. Moreover, the problem of using total costs was undertaken as an element supporting a decision making process. Afterwards I focused on the issues of cost analysis in company's activities. In the process of empirical research the figures reported in financial statements of a company and detailed analytical data coming from accounting records were used. The aim of this study was the presentation of the way of using the cost accounting in the process of making economic and financial decisions on the basis of the Public Utility Company LTD in Korzenna, for the years 2014 – 2016. Analysis of the costs was divided into two aspects. The first one was the overall cost analysis. The second one was the detailed analysis that enabled to identify factors affecting the costs and their level, organization, dynamics and deviation from the criteria adopted. Analyzing obtained data, it must be concluded that cost analysis is necessary for the process of taking pertinent management decisions. At present the services provided is very changeable, therefore it is essential to take care of profitability of carried out activity. After analyzing it was found that the level of costs should be monitored in the systematic way. In addition it was established, that the company efficiently manages its finances and achieved profits are used in the way that ensures the continuous development of the individual. The undertaken research problems and the objective that was set have determined the choice of the test method such as the literature review, normative acts, as well as, the analysis of the empirical data of the company discussed in this thesis. The research results was presented in a descriptive form, provided in tables and graphically depicted in diagrams.

## Keywords

The Costs, the cost accounting, the management accounting, control, the decision – making process, the cost analysis, the profitability, the financial result



## Spis treści

WSTĘP .....	3
1. Rachunkowość w systemie zarządzania przedsiębiorstwem .....	5
1.1. Zarys historii rachunkowości .....	5
1.2. Koszty a nadrzędne zasady rachunkowości .....	10
1.3. Rachunkowość zarządcza, jej istota i rola w zarządzaniu przedsiębiorstwem .....	14
1.4. Rachunkowość zarządcza a rachunkowość finansowa .....	21
2. Pojęcie i klasyfikacja kosztów .....	26
2.1. Definicja kosztów .....	26
2.2. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej .....	30
2.3. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej .....	37
2.4. Wycena i pomiar kosztów .....	43
3. Metody analizy i rozliczania kosztów .....	51
3.1. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym .....	51
3.2. Ewidencja kosztów w układzie podmiotowym i przedmiotowym .....	56
3.3. Zadania i funkcje rachunku kosztów .....	62
3.4. Istota, cel i zakres analizy kosztów .....	71
4. Funkcjonowanie i zasady ewidencji kosztów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. ....	81
4.1. Podstawowe dane oraz historia PUK Korzenna Sp. z o.o. ....	81
4.2. Struktura organizacyjna i analiza otoczenia badanego przedsiębiorstwa .....	88
4.3. Polityka rachunkowości oraz zasady ewidencji i rozliczania kosztów w PUK Korzenna Sp. z o.o. ....	92
4.4. Ujęcie kosztów w sprawozdawczości .....	97
5. Analiza kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Spółka z o.o. w latach 2014 – 2016 .....	99
5.1. Przedstawienie celu oraz hipotez badawczych .....	99
5.2. Ocena analizy kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym .....	100
5.3. Wpływ kosztów na wynik finansowy i podatkowy .....	126
5.4. Weryfikacja hipotez oraz wnioski końcowe .....	129
ZAKOŃCZENIE.....	131
Spis literatury.....	133



Spis aktów normatywnych .....	137
Spis literatury elektronicznej .....	137
Spis załączników .....	138
Spis rysunków .....	138
Spis schematów .....	138
Spis tabel .....	138
Spis wykresów .....	140



## WSTĘP

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują w warunkach silnej presji i złożonych przemian cywilizacyjnych, jakim obecnie podlega gospodarka w skali globalnej i regionalnej. Szybko zmieniające się otoczenie oraz wysoki stopień złożoności procesów wytwórczych sprawiają, że informacje, które dostarcza tradycyjny rachunek kosztów nie zawsze są adekwatne do potrzeb decyzyjnych. Świadomi tego faktu menedżerowie szukają coraz to nowocześniejszych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które dostarczałyby szybkich i wiarygodnych informacji. Koszty są podstawowym czynnikiem wpływającym na efektywność działania. Na ich poziom mają wpływ różnorodne decyzje podejmowane na różnych szczeblach zarządzania. Nie wystarczy poprawnie skalkulować koszty. Kosztami należy zarządzać w taki sposób, aby z jednostki zużytych zasobów osiągnąć możliwie najwyższe korzyści.

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie rachunku kosztów jako elementu wspomagającego podejmowanie decyzji ekonomicznych i finansowych w jednostce gospodarczej. W pracy badaniu został poddany rachunek kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzena Sp. z o.o. za lata 2014 -2016.

Praca składa się z pięciu rozdziałów.

Pierwszy rozdział ma charakter wprowadzający. Omówiono w nim zarys historii rachunkowości. Szczególną uwagę zwrócono na znaczenie rachunkowości zarządczej oraz jej roli w zarządzaniu przedsiębiorstwem. W dalszej części tego rozdziału wykazano podobieństwa oraz różnice pomiędzy rachunkowością finansową a rachunkowością zarządczą.

Rozdział drugi poświęcono problematyce kosztów, bowiem prawidłowe dane o kosztach stanowią podstawę informacyjną całego systemu zarządzania. W niniejszym rozdziale przedstawiono opis kosztów oraz czynników kształtujących ich poziom. Dokonano także ich klasyfikacji na potrzeby rachunkowości finansowej i zarządczej.

W trzecim rozdziale pracy zaprezentowano rachunek kosztów pełnych. Ujęto w nim najważniejsze etapy systematycznego rachunku kosztów podporządkowanego wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej oraz omówiono jego związek z rachunkiem wyników. Trzeci rozdział pracy dotyczy także modelu rachunku kosztów najczęściej wykorzystywanego w zarządzaniu przedsiębiorstwem, tj. rachunku kosztów zmiennych. Zagadnienie związane z tym modelem dąży do prawidłowego podziału kosztów całkowitych



na koszty stałe i zmienne. W dalszej części tego rozdziału omówiono problematykę analizy kosztów działalności przedsiębiorstwa.

Czwarty rozdział niniejszego opracowania stanowi w pierwszej części charakterystykę Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. Druga część rozdziału poświęcona jest prezentacji struktury organizacyjnej Spółki oraz wybranych elementów polityki rachunkowości dotyczących zasad ewidencji i rozliczania kosztów.

Z kolei w rozdziale piątym przedstawiony został cel badania, główne problemy badawcze, metody badawcze oraz sformułowano hipotezy badawcze. Przeprowadzono analizę poziomu, struktury i dynamiki kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 oraz dokonano oceny analizy kosztów w układzie kalkulacyjnym. Ponadto obliczono wskaźniki wynikowego poziomu kosztów oraz wskaźniki rentowności kosztów. Następnie opisano wpływ kosztów na wynik finansowy oraz podatkowy. Rozdział piąty to także interpretacja wyników pozyskanych w toku przeprowadzonej analizy oraz sformułowanie wniosków dotyczących oceny kształtowania się kosztów.

W pracy zastosowano metody statystyczne oraz metody analizy ekonomicznej. Uzyskane wyniki zaprezentowano metoda opisową oraz przedstawiono w formie tabelarycznej oraz graficznej.

Podczas pisania pracy korzystano z literatury książkowej oraz aktów normatywnych. Materiałem źródłowym wykorzystanym w rozdziale czwartym i piątym były dane empiryczne otrzymane z Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. Dane wykorzystane podczas analizy w rozdziale piątym pochodziły z rachunku zysków i strat w wariancie porównawczym oraz kalkulacyjnym, z materiałów wewnętrznych Spółki, jak i danych z ewidencji księgowej. Obejmowały okres trzech kolejnych lat, a mianowicie lata 2014 – 2016.

# 1. Rachunkowość w systemie zarządzania przedsiębiorstwem

## 1.1. Zarys historii rachunkowości

Z historycznego punktu widzenia można wydzielić trzy okresy rozwoju rachunkowości. Pierwszy okres trwał od początku cywilizacji do okresu wieków ciemnych. W okresie tym ludność posługiwała się drobnymi wyrobami z gliny, zwanymi tokenami do regulowania rozrachunków między sobą. Drugi okres rozpoczął się w VII wieku p.n.e., czyli od czasu wprowadzenia monet i zakończył się z upływem pierwszego tysiąclecia naszej ery. Pieniądze kruszcowe i monety były w tym okresie wystarczającym narzędziem do prowadzenia transakcji gospodarczych. Natomiast trzeci okres rozpoczął się od drugiego tysiąclecia, w którym to zaczęła kształtować się rachunkowość jednostek rynkowych i pomiar zysku z działalności gospodarczej.<sup>1</sup>

W trzecim wyróżnionym okresie przypadał rozwój indywidualnej przedsiębiorczości, której ważnym celem był pomiar zysku. Rozwój rachunku kosztów i zastosowanie kont wynikowych doprowadziło do powstania rachunkowości podwójnej, w której można wyodrębnić dwa niezależne od siebie układy kont tj. konta bilansowe i konta wynikowe.<sup>2</sup>

Rozwój rachunkowości ma zasadniczy związek, z okresem kiedy nastąpiło upowszechnianie gospodarki towarowo – pieniężnej. Pierwsze zapisy dotyczące ewidencji gospodarczej prowadzono już w starożytności. To właśnie ten etap stworzył podstawy rachunkowości, która definiowana była jako system informacyjno – kontrolny.<sup>3</sup>

Pod koniec XVIII wieku na świecie zaczęła wyodrębniać się profesja księgowego. Obowiązek badania bilansu wprowadzono już w 1844 roku, m.in. w takich krajach jak Anglia czy Szkocja. Pierwsze stowarzyszenia księgowych powstały w latach 80. XIX wieku w Stanach Zjednoczonych. Pod wpływem Wielkiego Kryzysu w USA, którego początek datuje się na 1929 rok, zaczęto zastanawiać się nad ujednoczeniem zasad rachunkowości i uregulowania ich prawnie.<sup>4</sup>

Dynamiczne przemiany na rynku kapitałowo – finansowym, po zażegnaniu kryzysu lat 30. XX wieku, stworzyły potrzebę usystematyzowania i ujednoczenia informacji o uczestnikach tych rynków, które były dostępne dla każdego. Inwestorzy podejmując decyzje

---

<sup>1</sup> M. Dobija, Teoria rachunkowości podstawa nauk ekonomicznych, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014, s. 49 i nast.

<sup>2</sup> Tamże, s. 54 i nast.

<sup>3</sup> A. Holda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 9

<sup>4</sup> O. Grzybek, „Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych”, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2014, nr 164, s. 57



gospodarze potrzebowali informacji rzetelnych, wiarygodnych i takich, które byłyby porównywalne i mogłyby mieć wpływ na zminimalizowanie ryzyka błędnych decyzji gospodarczych. Najważniejszym źródłem informacji są w tym obszarze sprawozdania finansowe, których brak porównywalności na skalę międzynarodową jest największą przeszkodą dla inwestorów biznesu światowego. To właśnie zapotrzebowanie na ujednoczenie sprawozdań finansowych zaowocowało dążeniem do standaryzacji rachunkowości.<sup>5</sup> W 1972 roku powstała w Stanach Zjednoczonych Rada ds. Zasad Rachunkowości, a już w 1973 roku stworzono Międzynarodowy Komitet Standardów Rachunkowości. Sprawą nadrzędną były prace mające zapewnić porównywalność informacji w czasie i przestrzeni. Efektem tych prac było wydanie w 1978 roku Czwartej Dyrektywy Rady w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek.<sup>6</sup> Kilka lat później ukazała się dyrektywa, która dotyczyła skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Głównym zadaniem wydanych dyrektyw była koordynacja przepisów krajowych dotyczących prezentacji sprawozdań finansowych oraz metod wyceny, które zostały zastosowane przy ich sporządzaniu.

Po zakończeniu II wojny światowej Polska stała się krajem o gospodarce centralnie sterowanej. Prowadzenie księgowości przez podmioty uregulowane było w aktach prawnych, które określały funkcjonowanie tych podmiotów. Różni ministrowie wydawali rozporządzenia i uchwały dotyczące przepisów rachunkowości. Takie ustanawianie przepisów nie dawało szans na jednolite rozwiązania dla wszystkich. Duży nacisk położony był na kontrolę gospodarki zaspami. Wymagana była szczegółowa dokumentacja, inwentaryzacja i kontrola ilościowa.<sup>7</sup>

Przekonanie, iż ówczesna polska rachunkowość pozostawała na niskim poziomie merytorycznym było mylne. Już wtedy podkreślano konieczność rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i dokonywania wyceny po cenach historycznych.

W latach 90 nastąpił w Polsce okres przemian systemu gospodarczo – ustrojowego. Spowodowało to całkowite odejście od zasad gospodarki nakazowo – rozdzielczej. Przedsiębiorstwa były bardziej zorientowane na osiągnięcie zysków. Zmiany gospodarczo – ustrojowe spowodowały wzrost roli rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

W 1991 roku wydane zostało Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości<sup>8</sup> oraz Ustawa o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych

<sup>5</sup> A. Hołda, MSR/MSSF..., op. cit., s. 10

<sup>6</sup> O. Grzybek, „Historia i ...”, op. cit., s. 57

<sup>7</sup> Tamże, s. 58

<sup>8</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. z 1991, nr 10, poz. 35)



oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie.<sup>9</sup> Wydane regulacje wprowadziły jednolite dla wszystkich podmiotów zasady księgowości, inwentaryzacji, wyceny oraz ustalania wyniku finansowego. W skład sprawozdania finansowego miały wchodzić bilans, rachunek wyników oraz sprawozdanie z działalności w przypadku spółek z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółek akcyjnych.<sup>10</sup> Wprowadzono szczegółowy wzór bilansu oraz rachunku wyników. Pojawiły się także zapisy dotyczące prowadzenia księgowości przy użyciu systemu komputerowego.

Fundamentem polskiego prawa bilansowego jest ustawa o rachunkowości wydana 29 września 1994 roku. Zawiera ona regulacje, do których odwołują się inne dziedziny życia gospodarczego – podatki, prawo handlowe, system ubezpieczeń społecznych itp.<sup>11</sup> Częste nowelizacje ustawy o rachunkowości spowodowane były koniecznością dostosowania przepisów krajowych do dyrektyw unijnych.

Rachunkowość zrodziła się z potrzeb praktyki gospodarczej i rozwija się wraz z rozwojem gospodarki rynkowej. W czasach współczesnych rachunkowość odgrywa coraz większą rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstw. Na rozwój rachunkowości niewątpliwie miały wpływ takie rzeczy jak postęp techniczny, rozwój międzynarodowej wymiany towarowej czy chociażby międzynarodowe przepływy kapitału. Wszystko to doprowadziło do bardzo dynamicznego rozwoju rachunkowości na świecie.

Jednym z głównych zadań rachunkowości jest dostarczanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji o podmiocie gospodarczym w różnych kontekstach.<sup>12</sup> Jest to możliwe ze względu na spełnianie przez rachunkowość wielu ważnych funkcji takich jak:<sup>13</sup>

- funkcja kontrolna, która realizowana jest za pomocą określonych środków i reguł postępowania,
- funkcja dowodowa, polegająca na prowadzeniu rachunkowości w taki sposób, aby możliwe było przedstawienie dokumentów na żądanie instytucji kontrolujących,
- funkcja analityczna, obejmująca interpretację i badanie informacji pochodzących z rachunkowości w celu określenia przyczyn, które spowodowały określone skutki gospodarcze.

---

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 1991, nr 111, poz. 480)

<sup>10</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz. U. z 1991, nr 10, poz. 35)

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.)

<sup>12</sup> A. Hołda, MSR/MSSF..., op. cit., s. 11

<sup>13</sup> K. Sawicki, Zasady systemu rachunkowości, w: Rachunkowość finansowa, pod red. K. Sawickiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 17



Do zadań i funkcji rachunkowości należy odzwierciedlenie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w sposób:<sup>14</sup>

- rzetelny - zgodny z prawdą materialną,
- prawidłowy – zgodny z przepisami prawa,
- jasny – czytelny i zrozumiały dla przeciętnego czytelnika.

Globalizacja procesów gospodarczych oraz rozwój cywilizacji przyczyniły się do procesów harmonizacji i standaryzacji rachunkowości. W toku rozwoju gospodarczego świata ukształtowały się dwa odmienne systemy rachunkowości.

Pierwszy z nich to nurt rachunkowości anglosaskiej, który rozwinął się w Wielkiej Brytanii, Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii oraz w państwach skandynawskich.

Drugi model zwany kontynentalnym ukształtował się w Europie kontynentalnej, a zwłaszcza w takich krajach, jak Niemcy, Francja, Austria, Hiszpania, Włochy a także kraje Europy centralnej.<sup>15</sup> Zasadniczą różnicą między tymi dwoma modelami jest cel prowadzenia rachunkowości, co zostało przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1. Cechy modelu anglosaskiego i kontynentalnego

<b>Cecha</b>	<b>Model anglosaski</b>	<b>Model kontynentalny</b>
<b>System prawny</b>	Zdominowany przez prawo zwyczajowe	Zdominowany przez skodyfikowane prawo
<b>System fiskalny</b>	Wyższość treści ekonomicznej nad formą prawną według zasady „tru and fair view”	Prawo bilansowe i podatkowe ściśle powiązane
<b>Użytkownicy sprawozdań finansowych</b>	Inwestorzy	Kredytodawcy, organy podatkowe, inwestorzy
<b>Zasady rachunkowości</b>	Zasada prawdziwego i rzetelnego obrazu	Zasada ostrożności
<b>Zakres ujawnienia informacji</b>	Tendencja do zwiększenia zakresu ujawniania	Tendencja do zmniejszania zakresu ujawniania
<b>Zakres polityki rachunkowości</b>	Brak sformułowanych opcji dotyczących ujawniania i pomiaru	Znaczna ilość opcji w zakresie ujawniania i pomiaru
<b>Podstawa opodatkowania</b>	Brak wzajemnego wpływu między prawem bilansowym a podatkowym	Wzajemne przenikanie się prawa bilansowego i podatkowego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Hołda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 13 i nast.

<sup>14</sup> A. Hołda, MSR/MSSF..., op. cit., s. 11

<sup>15</sup> Tamże, s. 13



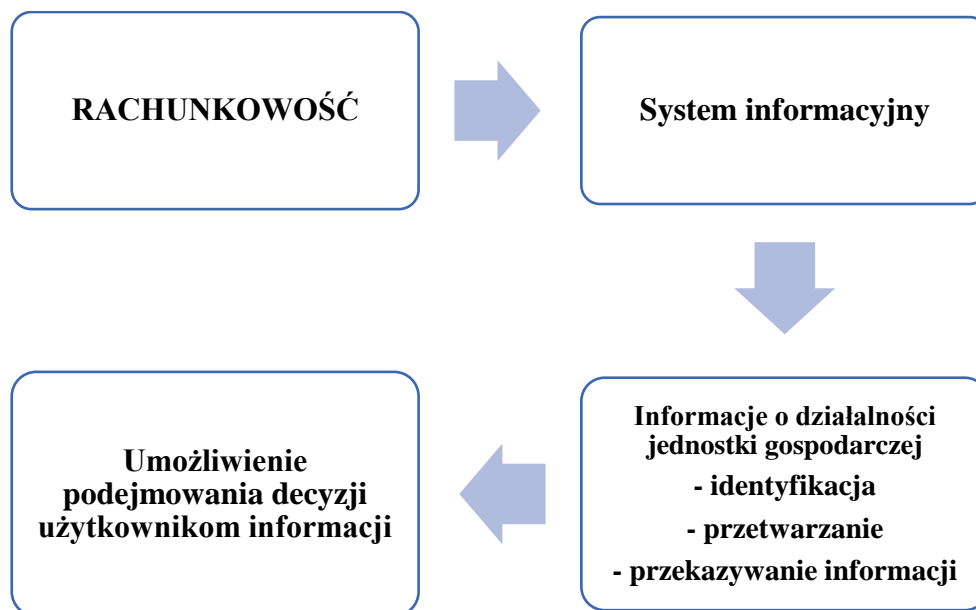
Rachunkowość jest jedną z najstarszych dyscyplin ekonomicznych. W praktyce życia gospodarczego spełnia wiele istotnych funkcji. Pojęcie „rachunkowość” jest wieloznaczne. Jest ona nie tylko jedną z dyscyplin ekonomicznych, ale także rozbudowanym systemem rachunkowości, który działa w konkretnej jednostce gospodarczej. Dlatego zdarza się zamiennie używać terminów „rachunkowość” i „księgowość”.<sup>16</sup>

Współcześnie rozumie się rachunkowość jako system informacyjny, który służy użytkownikom do podejmowania decyzji finansowych, oraz rozlicza kierownictwo z efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem.<sup>17</sup>

Często w zagranicznych i krajowych publikacjach określa się rachunkowość jako „język biznesu” lub „międzynarodowy język biznesu”, który umożliwia porozumiewanie się wszystkich uczestników życia gospodarczego.<sup>18</sup>

Definicją, która najlepiej odzwierciedla istotę rachunkowości jako systemu informacyjnego, jest sformułowanie Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych określające rachunkowość jako proces identyfikacji, pomiaru oraz przekazywania informacji ekonomicznych, pozwalających na formułowanie decyzji przez odbiorców informacji.

Rys. 1. Rachunkowość jako system informacyjny



Źródło: E. Walińska, Istota rachunkowości, w: Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 23

<sup>16</sup> M. Dobija, Rachunkowość zarządcza i controlling, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 24

<sup>17</sup> E. Walińska, Istota rachunkowości, w: Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 22

<sup>18</sup> M. Dobija, Teoria rachunkowości podstawa..., op. cit., s. 121

## 1.2. Koszty a nadrzędne zasady rachunkowości

Zasady rachunkowości określone są w dyrektywach Unii Europejskiej, w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości oraz w przepisach prawnych poszczególnych krajów. Przyjęte jest, że zasady krajowe nie powinny znacząco odbiegać od zasad międzynarodowych. Spowodowane jest to tym, iż powstaje coraz więcej firm międzynarodowych dla których bardzo ważną rzeczą jest uzyskanie porównywalności prezentowanych informacji oraz jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej.<sup>19</sup>

Podstawowym warunkiem rachunkowości, który jest rozumiany jako niezależna cecha jakościowa rachunkowości, jest zasada „wiernego i rzetelnego obrazu”. Zasada ta dotyczy głównie sprawozdań finansowych, które powinny przedstawiać zgodnie z prawdą rzeczywisty obraz majątkowy i finansowy oraz osiągnięte wyniki działalności jednostki gospodarczej.<sup>20</sup>

W polskim prawie bilansowym zasady rachunkowości sklasyfikowane są w następujący sposób:<sup>21</sup>

- I poziom – zasada jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki,
- II poziom – zasady nadrzędne:
  - zasada istotności,
  - zasada ciągłości,
  - zasada kontynuacji działania,
  - zasada memoriału,
  - zasada współmierności kosztów i przychodów,
  - zasada ostrożności,
  - zasada zakazu kompensaty,
  - zasada przewagi treści nad formą,
  - zasada podwójnego zapisu,
- III poziom – szczegółowe zasady wyceny bilansowej i pomiaru wyniku finansowego.

Zasada istotności polega na wyodrębnieniu w rachunkowości wszystkich zdarzeń gospodarczych istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.<sup>22</sup> Jednak zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki mogą stosować pewne uproszczenia odnośnie do

<sup>19</sup> K. Winiarska, Rachunkowość jako dyscyplina naukowa, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 24

<sup>20</sup> K. Sawicki, Zasady systemu rachunkowości, w: Rachunkowość..., op. cit., s. 21 i nast.

<sup>21</sup> M. Michalak, E. Walińska, Pojęcie i istota rachunkowości, w: Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 36

<sup>22</sup> A. Kuczyńska – Cesarz, T. Cesarz, Elementy rachunkowości, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005, s. 17



realizacji niektórych jej wymogów, oczywiście pod warunkiem że nie wpłynie to na istotne zmniejszenie jakości sprawozdań finansowych i nie obniży rzetelności i wiarygodności danych finansowych w nich zawartych.<sup>23</sup>

Zasada ciągłości polega na tym, że przyjęte zasady rachunkowości powinno się stosować w sposób ciągły. Wszystkie operacje gospodarcze należy jednakowo grupować na kontach we wszystkich latach obrotowych, dokonywać jednakowej wyceny aktywów i pasywów oraz w ten sam sposób ustalać wynik finansowy.<sup>24</sup> Jednostka nie może sobie swobodnie dokonywać zmian przyjętych zasad rachunkowości, które są wyrażone w jej polityce rachunkowości. Jeżeli jednostka dokona zmiany stosowanych zasad rachunkowości to powinna ujawnić skutki finansowe tej zmiany oraz zapewnić porównywalność sprawozdań finansowych sporządzonych według nowych zasad ze sprawozdaniami prezentowanymi dla celów porównawczych.<sup>25</sup>

Zasada kontynuacji działania stanowi fundamentalny postulat rachunkowości, na którym są oparte nadrzędne, ogólne i szczegółowe zasady wyceny przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.<sup>26</sup> Zasada ta stanowi, że jednostka będzie w stanie w dającej się przewidzieć przyszłości kontynuować działalność w istotnie niezmienionym zakresie, bez zagrożenia pozostawienia jej w stan upadłości czy likwidacji.<sup>27</sup> Przy ustalaniu zdolności jednostki do kontynuowania działalności, kierownik jednostki musi wziąć pod uwagę wszystkie informacje, które są dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, a dotyczą przyszedłego okresu, nie krótszego niż jeden rok od dnia bilansowego.<sup>28</sup>

Zasada memoriałowa zobowiązuje jednostki do ujmowania transakcji i innych zdarzeń gospodarczych w momencie ich wystąpienia, a nie w momencie przepływu środków pieniężnych. Zgodnie z tą zasadą sprawozdania finansowe powinny obejmować wszystkie operacje gospodarcze przypisane do danego okresu sprawozdawczego na podstawie wystawionych dokumentów, nawet jeśli zapłata ma nastąpić w kolejnym okresie sprawozdawczym. Sprawozdanie finansowe sporządza się w oparciu o zasadę memoriału. Natomiast sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych opracowuje się zaś w oparciu o metodę kasową. Metoda ta odzwierciedla efekty działalności gospodarczej jednostki wtedy,

<sup>23</sup> E. Walińska, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 173

<sup>24</sup> K. Sawicki, Zasady systemu rachunkowości, w: Rachunkowość..., op. cit., s. 22

<sup>25</sup> E. Walińska, Ustawa o rachunkowości..., op. cit., s. 180 i nast.

<sup>26</sup> E. Walińska, M. Michalak, Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości, w: Meritum rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa..., op. cit., s. 88

<sup>27</sup> E. Walińska, Ustawa o rachunkowości..., op. cit., s. 182

<sup>28</sup> M. Ambroziak, Analiza sprawozdań finansowych, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 91.



gdy nastąpił faktyczny przepływ środków finansowych.<sup>29</sup>

Z zasadą memoriału ściśle związana jest zasada współmierności odnosząca się do przychodów i kosztów. Zastosowanie tej zasady oznacza wykazanie w wyniku finansowym danego okresu tych kosztów, które bezpośrednio lub pośrednio miały wpływ na osiągnięty przychód w badanym okresie. W myśl zasady współmierności koszty okresu to nie tylko te, które były poniesione w badanym czasie, ale również te, które wystąpią w następnych okresach, a dotyczą uzyskanego przychodu w badanym roku sprawozdawczym. W bilansie stanowią one rozliczenia międzyokresowe.<sup>30</sup>

Zasada ostrożności lub nazywana także zasadą ostrożnej wyceny dotyczy takiej bieżącej wyceny majątku i kapitału jednostki, aby pomiar ten nie spowodował przeinaczeń wyniku finansowego. Przy stosowaniu zasady ostrożności jednostka powinna tworzyć rezerwy lub odpisy aktualizujące. Jednak zasada ostrożności nie upoważnia do tworzenia nadmiernych rezerw, co może się przełożyć na zaniżanie wyniku finansowego i kapitałów własnych.<sup>31</sup> Zasada ostrożności wzbudza wiele kontrowersji w rachunkowości. W jej myśl na dzień bilansowy uznaje się koszty, które nie zostały jeszcze rzeczywiście poniesione. Stanowi to niejako sprzeciwienie się zasadzie memoriałowej.<sup>32</sup>

Zgodnie z zasadą kompensaty nie można kompensować ze sobą różnych aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów z nimi związanych. Zakaz kompensaty stosuje się jedynie w przypadku kategorii memoriałowej, w przypadku kategorii kasowych nie ma zastosowania.<sup>33</sup>

Zasada przewagi treści nad formą oznacza, że sprawozdanie finansowe powinno przedstawiać informacje, które odzwierciedlają ekonomiczną treść zdarzeń gospodarczych, a nie tylko ich formę prawną.<sup>34</sup>

Zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, każda operacja wyrażona wartościowo winna być ewidencjonowana w księgach rachunkowych co najmniej na dwóch kontach po przeciwstawnych stronach tych kont. Oznacza to, że zapis powinien być po stronie „Winien” jednego konta i równocześnie po stronie „Ma” konta przeciwstawnego, z zachowaniem równości kwot po obu stronach.<sup>35</sup>

<sup>29</sup> E. Walińska, M. Michalak, Założenia fundamentalne i nadrzędne zasady rachunkowości, w: *Rachunkowość...*, op. cit., s. 90 i nast.

<sup>30</sup> Tamże, s. 101 i nast.

<sup>31</sup> Tamże, s. 99

<sup>32</sup> Tamże, s. 100

<sup>33</sup> M. Michalak, E. Walińska, Pojęcie i istota rachunkowości, w: *Rachunkowość finansowa...*, op. cit., s. 38

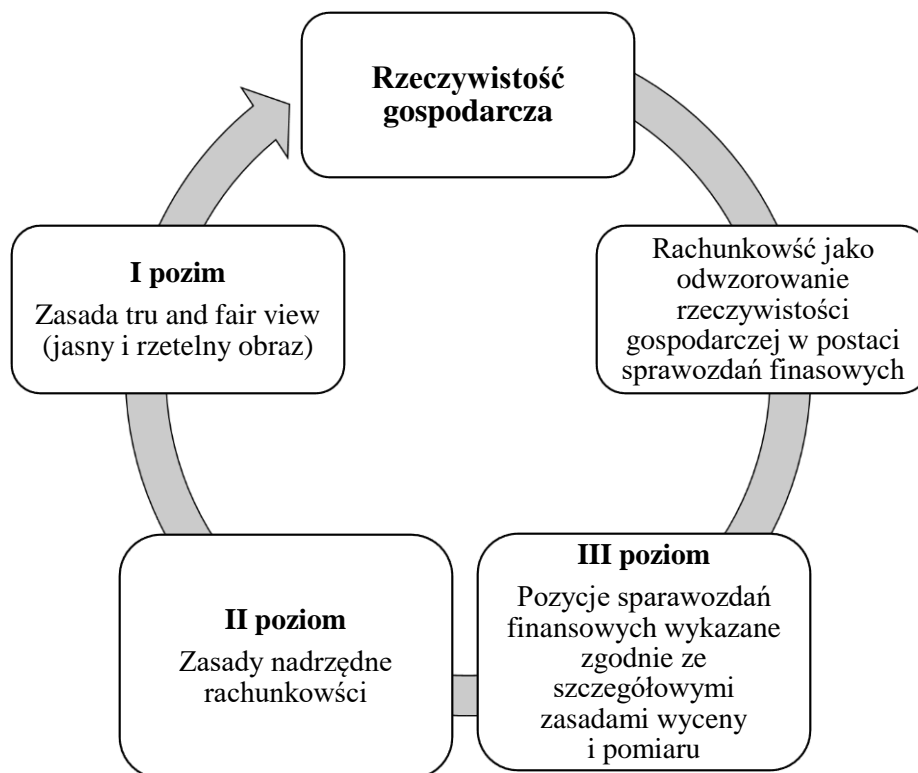
<sup>34</sup> K. Trzpięła, *Polityka rachunkowości w firmie z komentarzem do planu kont*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o., Warszawa 2015, s. 10

<sup>35</sup> Tamże, s. 11



Nadrzędne i szczegółowe zasady rachunkowości stanowią podstawę sporządzania sprawozdań finansowych. Klasyfikację zasad rachunkowości według kryterium szczegółowości przedstawiono na rys. 2.

Rys. 2. Klasyfikacja zasad rachunkowości według kryterium szczegółowości



Źródło: M. Michalak, E. Walińska, Pojęcie i istota rachunkowości, w: Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 32

Słowo koszt jest jednym z najczęściej używanych terminów w języku potocznym. Zainteresowanie kosztami absorbuje nie tylko ekonomistów, ale także socjologów, psychologów i lekarzy. W bardzo szerokim znaczeniu, koszt reprezentuje wartość utraconą dla osiągnięcia innych wartości.<sup>36</sup> W polski prawie bilansowym jednoznaczna definicja kosztów pojawiła się początkiem 2002 roku po nowelizacji ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości przez pojęcie kosztów i strat rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub

<sup>36</sup> J. Gierusz, Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005, s. 41

właścicieli.<sup>37</sup>

W prawie bilansowym koszty są inaczej określone niż w prawie podatkowym. Często jest tak, że nie wszystkie rzeczywiste koszty są uznawane przez prawo podatkowe jako koszty uzyskania przychodu, konsekwencją czego jest brak odliczenia ich od podstawy opodatkowania.<sup>38</sup>

W Polsce obowiązuje system całkowitej niezależności wyniku księgowego i podatkowego. Nadrzędne zasady rachunkowości są uniwersalne i praktycznie niezmiennie, natomiast zasady podatkowe cechuje zmienność ponieważ uzależnione są od bieżącej polityki podatkowej państwa.

Prawo podatkowe stosuje obok zasady memoriałowej również zasadę kasową, według której każdy wydatek pieniężny jest kosztem. Również zasada ostrożnej wyceny jest inaczej interpretowana przez prawo podatkowe. Dotyczy to głównie dwóch zagadnień: aktualizacji wyceny aktywów i tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania. Podczas gdy aktualizacja wyceny na skutek utraty wartości obciąża koszty księgowe, na gruncie prawa podatkowego kosztem już nie jest. To samo dotyczy tworzonych rezerw. Zgodnie z przepisami podatkowymi za koszt nie można uznać rezerw, które są utworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości.

### 1.3. Rachunkowość zarządcza, jej istota i rola w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Rozwój rachunkowości zarządczej związany jest z rozwojem rachunku kosztów. Pierwsza faza rozwoju rachunkowości trwała do połowy XX w. Właśnie wtedy jako pierwszy stosowany był rachunek kosztów pełnych. Druga faza rozwoju trwała do połowy lat 80. i określana była jako faza kontroli zarządczej. Zaczęto tworzyć modele optymalizacyjne, których zadaniem było zminimalizowanie kosztów zaopatrzenia, produkcji czy sprzedaży. Trzecia faza rozwoju rachunkowości zarządczej rozpoczęła się w latach 80. ubiegłego wieku i rozwija się po czasy dzisiejsze. W okresie tym nastąpiły diametralne zmiany. Zmianie uległy jej cele, zadania, orientacja, oraz stosowane narzędzia.<sup>39</sup>

We współczesnych czasach prowadzeniu działalności gospodarczej towarzyszy coraz większa konkurencja. Aby działalność ta była efektywna, zarządzający przedsiębiorstwami

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.)

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, (Dz. U. z 24 listopada 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.)

<sup>39</sup> I. Sobańska, Rachunkowość zarządcza, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 40 i nast.



dążą do zbudowania coraz lepszego i skutecznego systemu zarządzania.<sup>40</sup>

Zarządzanie rozumiane jest jako celowe podejmowanie decyzji przez odpowiednie osoby, które prowadzą dzięki wykorzystaniu zasobów do osiągnięcia założonych celów organizacji w sposób skuteczny i sprawny.<sup>41</sup>

Rachunkowość zarządcza jest często określana jako rachunkowość menedżerska. Jest ona bezpośrednio związana z procesami zarządzania przedsiębiorstwem, jej zadaniem jest dostarczanie informacji jednostkom wewnętrznym na potrzeby decyzyjne.<sup>42</sup>

Zarządzanie jest procesem związanym z podejmowaniem decyzji, informowaniem o nich, nadzorowaniem i oceną końcową wyniku. Proces ten można podzielić na następujące funkcje:<sup>43</sup>

- ❖ planowanie,
- ❖ organizowanie,
- ❖ motywowanie,
- ❖ kontrolowanie.

Planowanie polega na formułowaniu celów dla organizacji oraz sposobu ich osiągnięcia. Na tym etapie określa się warunki realizacji postawionych celów oraz opracowuje się strategię osiągnięcia tych celów tak, aby relacja między nakładami a efektami była najkorzystniejsza.<sup>44</sup>

Przez organizowanie rozumie się dobór odpowiednich zasobów, które są niezbędne do zrealizowania zaplanowanych zadań oraz takie ich połączenie, które umożliwi wykonanie tych zadań przy najniższym ich zużyciu.<sup>45</sup>

Funkcja motywacyjna wyraża się w dostarczaniu informacji o kosztach, przychodach oraz wynikach finansowych, dzięki którym możliwe jest stworzenie systemu kryteriów oceny oraz systemu bodźców dla jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa.<sup>46</sup> Efektywne działanie przedsiębiorstwa jest w dużej mierze powiązane z zaangażowaniem pracowników. Jak twierdzi P.F. Drucker to pracownicy wyróżniają firmę z otoczenia a nie budynki i budowle. To dzięki pracownikom w tych samych warunkach jedne firmy osiągają zyski, a inne ponoszą stratę.<sup>47</sup>

---

<sup>40</sup> E. Nowak, Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2011, s. 9

<sup>41</sup> R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2008, s. 7

<sup>42</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza klucz do sukcesu, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2007, s.12

<sup>43</sup> W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 10

<sup>44</sup> E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 9

<sup>45</sup> W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów..., op. cit., s. 10

<sup>46</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 15

<sup>47</sup> P.F. Drucker, Skuteczne zarządzanie, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1976, s. 32



Zaangażowanie i postawa poszczególnych pracowników mogą być zróżnicowane. Kierownictwo przedsiębiorstwa powinno umiejętnie rozpoznać te postawy i zastosować adekwatne do nich metody oddziaływania.

Aby osiągnąć założone cele, należy systematycznie monitorować przebieg realizacji zadań. Jest to potrzebne aby wcześniej zidentyfikować powstające zagrożenie i w miarę szybko wprowadzić odpowiednie działania korygujące. W procesie kontroli porównuje się wykonane zadania z tym co zostało ustalone w planie działania i dokonuje oceny stwierdzonych odchyień.<sup>48</sup> Kontrolna funkcja rachunkowości zarządczej jest realizowana w postaci trzech rodzajów kontroli:<sup>49</sup>

- kontroli wstępnej,
- kontroli bieżącej,
- kontroli wynikowej.

Rachunkowość zarządcza ma za zadanie pomoc menedżerom w pełnym osiągnięciu celów działalności przedsiębiorstwa. Z procesem zarządzania przedsiębiorstwem prowadzącym działalność gospodarczą wiąże się nierozzerwalnie podejmowanie różnego rodzaju decyzji. Decyzje te są konieczne dla bieżącego funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz dla określenia kierunków jego dalszego rozwoju. W tabeli 2 przedstawiono kilka wybranych definicji decyzji.

Tabela 2. Przykładowe definicje decyzji

<b>Autor</b>	<b>Definicja decyzji</b>
<b>A.K. Koźmiński</b>	Za decyzję uznaje się świadomy wybór jednego z rozpoznanych i uznanych za możliwe wariantów przyszłego działania
<b>H. Simon</b>	Świadomy wybór z wielu możliwości
<b>W. Frank</b>	Podejmowanie decyzji polega na rozważeniu wielu możliwych działań w przyszłości, porównaniu ich i zdecydowaniu, który z wariantów jest najbardziej prawdopodobny
<b>J. Targalski</b>	Decyzja to szczególny rodzaj procesu umysłowego i logiczne rozłożenie go na elementy. Pozwala sformułować idealny wzorzec postępowania decydenta podejmującego racjonalne decyzje

Źródło: W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2010, s. 13

<sup>48</sup> W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów..., op. cit., s. 11

<sup>49</sup> E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 25



Jak widać w przytoczonych definicjach, decyzja jest wyborem jednego spośród wielu wariantów działania. Jest ona wynikiem określonego procesu, na który składa się identyfikacja problemu, rozpoznanie wariantów jego rozwiązania oraz dokonanie wyboru konkretnego wariantu działania.<sup>50</sup> Każda decyzja podjęta przez menedżera dotyczy bezpośrednio lub pośrednio kosztów. Realizacja decyzji powoduje zużycie określonych zasobów, czyli utratę jednej wartości na rzecz zdobycia innej. Koszty są więc skutkiem decyzji menedżerskich.<sup>51</sup> Na rysunku 3 przedstawiono podział rachunkowości zarządczej na dwa obszary przy jednoczesnym uwzględnieniu struktury czasowej decyzji.

Rys. 3. Systematyka decyzji a rachunkowość zarządcza



Źródło: I. Sobańska, Rachunkowość zarządcza, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, pr. zbior. pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 49

Najważniejsze cechy rachunkowości zarządczej to:<sup>52</sup>

- ✓ dostarczanie informacji ekonomicznych o charakterze finansowym i niefinansowym wewnętrznym jednostkom w przedsiębiorstwie,

<sup>50</sup> W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów..., op. cit., s. 14

<sup>51</sup> Tamże, s. 19

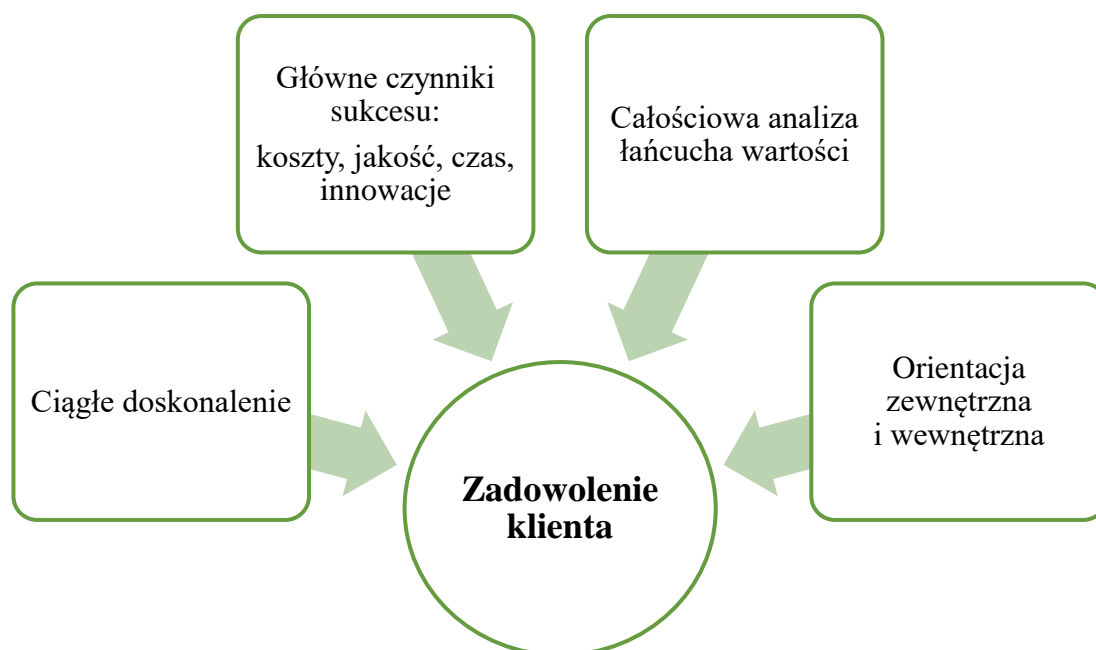
<sup>52</sup> E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 23

- ✓ system rachunkowości zarządczej generuje informacje, które są wykorzystywane w procesie zarządzania przedsiębiorstwem przy realizowaniu funkcji zarządzania,
- ✓ informacje pozyskane z rachunkowości zarządczej mają wpływ na zarządzanie i dzięki temu efektywnie wykorzystywane są zasoby posiadane przez przedsiębiorstwo.

System rachunkowości zarządczej nie jest uniwersalny dla wszystkich organizacji, tak jak to ma miejsce w przypadku rachunkowości finansowej, lecz zależy od uwarunkowań w których dana jednostka działa. System rachunkowości powinien być dopasowany do zmiennych sytuacyjnych takich jak: otoczenie, struktura organizacyjna, strategia firmy itp. Bardzo ważnym czynnikiem, który służy pomnażaniu wartości firmy są działania na rzecz zadowolenia klientów. Bardzo wiele organizacji dostosowuje swoje struktury organizacyjne tak aby usatysfakcjonować klientów i przez to zyskać przewagę konkurencyjną na rynku.<sup>53</sup>

Na rysunku 4 przedstawiono relacje kluczowych zagadnień, które są uwzględniane w nowych podejściach zarządzania.

Rys. 4. Główne czynniki sukcesu i ich relacje



Źródło: A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szycha, Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 46

Główne czynniki sukcesu to:<sup>54</sup>

- ❖ koszty, które stanowią rodzaj strategii konkurencyjnej nazywanej często konkurencją kosztową,

<sup>53</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szycha, Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 45 i nast.

<sup>54</sup> Tamże, s. 46

- ❖ jakość, gdyż klienci oczekują ciągłego podnoszenia poziomu jakości produktów,
- ❖ czas, który może oznaczać okres jaki jest potrzebny do opracowania nowego produktu,
- ❖ innowacje, które stanowią podstawę sukcesu wielu firm.

Istotą całościowej analizy łańcuchowej jest traktowanie każdej funkcji która daje wkład do wartości niezależnie bez względu czy jest ona realizowana w ramach danego przedsiębiorstwa czy przez inne przedsiębiorstwa. Natomiast ciągle doskonalenie przebiega według zasady: „kto stoi w miejscu, ten się cofa”.<sup>55</sup>

Dobry system rachunkowości powinien mieć następujące cechy:<sup>56</sup>

- dostarczać informacji, dzięki którym można zidentyfikować produkty które są najbardziej zyskowne oraz ustalać strategię cenową,
- w przypadku braku efektywności na etapie procesu produkcyjnego dobry system powinien wychwycić takie informacje oraz zapewnić że produkty są produkowane po minimalnych kosztach,
- motywować pracowników do efektywnej pracy i do zwiększania wartości firmy w połączeniu z innymi systemami oceny i wynagradzania,
- wspomagać system sprawozdawczości zewnętrznej oraz podatkowej.

Każda jednostka powinna ustalić własne cele tworząc odpowiedni dla siebie system rachunkowości zarządczej. Są jednak zadania, które będą istotne dla większości przedsiębiorstw. Należą do nich:<sup>57</sup>

- analiza prognozy rentowności,
- zarządzanie kapitałem pracującym,
- analiza opłacalności inwestycji,
- cash flow pro forma,
- budżetowanie,
- analiza odchyleń.

Zadaniem prognozy rentowności jest dostarczanie informacji o minimalnej sprzedaży, która jest niezbędna aby pokryć wszystkie ponoszone koszty. Gdy dochodzi do przekroczenia prognozy rentowności to następuje zrównanie kosztów z przychodami i firma zaczyna osiągać zysk. Poniżej tego prognozy produkcja i sprzedaż produktów są dla przedsiębiorstwa nieopłacalne,

---

<sup>55</sup> Tamże, s. 46 i nast.

<sup>56</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza Analiza i interpretacja, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 36

<sup>57</sup> Rachunkowość zarządcza – czy na pewno tylko dla dużych?,  
<https://sip.lex.pl/#/publikacja/469834929/niedzwiedzka-malgorzata-rachunkowosc-zarzadcza-czy-na-pewno-tylko-dla-duzych> (13.04.2017 r.)



ponieważ przynoszą stratę. Próg rentowności rozdziela całą działalność przedsiębiorstwa na dwie strefy: strefę straty i strefę zysku.<sup>58</sup> Przy wyznaczaniu progu rentowności należy wyodrębnić koszty stałe, których wielkość nie jest zależna od poziomu sprzedaży oraz koszty zmienne od których wysokość przychodów już zależy. Przykładem kosztów stałych mogą być koszty utrzymania biura, amortyzacja, wynagrodzenia zarządu. Natomiast koszty zmienne zmieniają się wraz ze zmianami sprzedaży czy produkcji. Mogą to być koszty materiałów bezpośrednich czy prowizje sprzedawców.

Kapitał pracujący można określić jako różnicę między bieżącymi aktywami a bieżącymi zobowiązaniami. Dzięki utrzymaniu optymalnego poziomu kapitału pracującego można zminimalizować koszty kapitałów obcych i maksymalizować zyski poprzez lokowanie wolnych środków.

Przedsiębiorstwa, które inwestują w aktywa trwałe mogą sobie wyznaczyć kierunek działania na wiele lat. Czasem działanie takie wymaga zainwestowania bardzo dużo środków finansowych. Jeżeli decyzja okaże się trafna to firma może sobie zapewnić stabilne źródło przychodów, natomiast w przypadku decyzji złej może doprowadzić nawet do bankructwa.

Poprzez zaplanowanie sprawozdania z przepływu środków pieniężnych na krótsze okresy można określić płynność przedsiębiorstwa i dostosować wydatki inwestycyjne do aktualnych możliwości finansowych jednostki.

Budżetowanie jest procesem, który polega na opracowywaniu budżetów, czyli planów działania. W planach tych wyrażone liczbowo wielkości pozwalają na kontrolę zarządzania za pomocą porównań pomiędzy tym co się przewidziało a tym co zostało wykonane. Natomiast budżet to plan działania, który określa sposób alokacji zasobów przedsiębiorstwa. Jest sporządzany na rok lub krótsze okresy, przyjęty do realizacji oraz na bieżąco kontrolowany.<sup>59</sup>

Budżety nie są procesami jednorazowymi. Ich sporządzenie poprzedza najpierw dogłębna prognoza planowanego przedsięwzięcia. Nie jednokrotnie dopiero kolejna prognoza po wielu modyfikacjach pokrywa się z naszymi możliwościami. Tworzenie tak wielu wersji prognoz pomaga w podjęciu decyzji, które będą najbardziej efektywne z ekonomicznego punktu widzenia.<sup>60</sup> Zatwierdzenie budżetu do realizacji oznacza przyjęcie określonych zadań do wykonania. Pomaga to w zaplanowaniu zakupów z odpowiednim wyprzedzeniem, ale też w optymalizacji kosztów magazynowania oraz ustaleniu wielkości zatrudnienia. Świadome

---

<sup>58</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001, s. 301

<sup>59</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 431 i nast.

<sup>60</sup> Tamże, s. 432



planowanie i kształtowanie kosztów oraz przychodów sprzyja racjonalnej i efektywnej działalności firmy. Kolejnym etapem procesu budżetowania jest wdrożenie budżetu. Porównanie norm z rzeczywiście osiągniętymi wielkościami oraz ustalenie odchyleń przeprowadza się w trzecim etapie procesu budżetowania, tj. etapie kontroli.<sup>61</sup>

#### 1.4. Rachunkowość zarządcza a rachunkowość finansowa

Podstawowym celem rachunkowości finansowej jest dostarczanie informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, jego potencjale dochodowym, płynności oraz wypłacalności.<sup>62</sup>

Rachunkowość finansowa jest podsystemem rachunkowości, który dostarcza informacji głównie inwestorom i otoczeniu przedsiębiorstwa. Celem podstawowym rachunkowości finansowej jest sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Sprawozdania finansowe są źródłem informacji dla akcjonariuszy, korzystają z nich również banki udzielające kredytów oraz inne instytucje finansowe.<sup>63</sup> Sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie przeprowadzonych transakcji gospodarczych według określonych zasad i metod rachunkowości.

Elementami pełnego sprawozdania finansowego są:<sup>64</sup>

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- dodatkowe informacje i objaśnienia.

Bilans jest zestawieniem, które pokazuje posiadany przez jednostkę majątek, oraz źródła jego finansowania. Dostarcza on więc informacji o płynności i stanie wypłacalności jednostki gospodarczej. Jest on sporządzany na podstawie danych pochodzących z ewidencji księgowej, na określoną datę tzw. dzień bilansowy i w określonej formie. Zgodnie z ustawą o rachunkowości jednostki gospodarcze sporządzają bilans według metody netto, według której pozycje bilansu są ujmowane w kwotach wynikających z sald kont syntetycznych z uwzględnieniem sald kont korygujących.<sup>65</sup>

---

<sup>61</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 457 i nast.

<sup>62</sup> Tamże, s. 34

<sup>63</sup> A. Piosik, *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006, s. 15

<sup>64</sup> Tamże, s. 15

<sup>65</sup> K. Sawicki, *Sprawozdawczość finansowa*, w: *Rachunkowość...*, op. cit., s. 373 i nast.



Rachunek zysków i strat jest drugim podstawowym elementem sprawozdania finansowego. Zwany jest także rachunkiem wyników i stanowi uzupełnienie bilansu, ponieważ ujmowany jest w nim jako pozycja zwiększająca kapitał własny.<sup>66</sup> W Polsce, zgodnie z ustawą o rachunkowości rachunek zysków i strat jest sporządzany metodą mieszaną, oznacza to że do niektórych pozycji stosuje się metodę netto. Należą do nich m.in.: wynik ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych czy wynik ze zbycia inwestycji. Do pozostałych pozycji ma zastosowanie metoda brutto, czyli oddzielnie ujmuje się przychody i koszty a także podatek dochodowy.<sup>67</sup> Jednostki gospodarcze mają do wyboru dwa warianty sporządzania rachunku wyników: kalkulacyjny i porównawczy. Różnica w tych wariantach polega na innym ujęciu poniesionych kosztów w celu uzyskania przychodów.

Rachunek przepływów środków pieniężnych sporządzany jest głównie na podstawie bilansu i rachunku wyników. Pokazuje on źródła pochodzenia środków pieniężnych oraz kierunki ich wykorzystania.

Zestawienie zmian w kapitale własnym stanowi uzupełnienie w stosunku do bilansu i rachunku zysków i strat. Obejmuje ono informacje o stanie początkowym i stanie końcowym poszczególnych elementów kapitału własnego oraz przedstawia wszystkie zwiększenia i zmniejszenia tych składników, jakie miały miejsce w ciągu roku obrotowego.<sup>68</sup>

Obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego sporządzanego przez wszystkie jednostki podlegające ustawie o rachunkowości jest informacja dodatkowa. Zawiera ona dane, które nie są zawarte w bilansie oraz rachunku zysków i strat oraz wyjaśnienia, które pomagają w rzetelnej ocenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki gospodarczej.<sup>69</sup>

Cechą charakterystyczną rachunkowości finansowej jest wiarygodność i rzetelność zapisów co wynika z obowiązkowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. W księgach rachunkowych dokonuje się zapisów na podstawie dokumentów księgowych.<sup>70</sup>

Księgi rachunkowe składają się z następujących elementów:<sup>71</sup>

- dziennik,
- księga główna,
- księgi pomocnicze,

---

<sup>66</sup> Tamże, s. 380

<sup>67</sup> K. Czubakowska, Rachunkowość przedsiębiorstw, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014, s. 85

<sup>68</sup> J. Aleszczyk, Rachunkowość finansowa od podstaw, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 2011, s. 374 i nast.

<sup>69</sup> K. Sawicki, Sprawozdawczość finansowa, w: Rachunkowość..., op. cit., s. 385

<sup>70</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza Metody i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014, s. 23

<sup>71</sup> Tamże, s. 24



- o zestawienie obrotów i sald,
- o inwentarz.

Dziennik służy do chronologicznego ujmowania wszystkich operacji gospodarczych. Jeżeli sumy zapisów dziennika zgadzają się z łącznymi obrotami kont syntetycznych, to jest to potwierdzeniem kompletności i poprawności ujęcia operacji gospodarczych w księgach rachunkowych.<sup>72</sup>

Księga główna składa się z kont syntetycznych, na których dokonuje się zapisów zdarzeń gospodarczych w ujęciu systematycznym, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Natomiast księgi pomocnicze to wykaz kont analitycznych. Zapisy na nich są uszczegółowieniem zapisów księgi głównej.<sup>73</sup>

Rachunkowość zarządcza wykorzystuje głównie informacje generowane przez system rachunkowości finansowej. Została ona stworzona dla wewnętrznych celów przedsiębiorstwa. Jej celem jest gromadzenie, przetwarzanie oraz prezentowanie informacji w taki sposób, aby ułatwiać zarządowi podejmowanie strategicznych decyzji i kierować jednostką.<sup>74</sup> Syntetyczne porównanie rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej według różnorodnych kryteriów zaprezentowano w tabeli poniżej.

Tabela 3. Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – zestawienie różnic

Kryterium	Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
<b>Użytkownicy</b>	Głównie zewnętrzni inwestorzy, banki, agendy rządowe	Głównie wewnętrzni
<b>Podstawy prawne</b>	Ustawa o rachunkowości, prawo spółek, prawo podatkowe, krajowe i międzynarodowe standardy rachunkowości	Sprawozdawczość regulowana zasadami przyjętymi wewnątrz organizacji. Jej prowadzenie zależy od kierownictwa jednostki.
<b>Przyjęte zasady</b>	Jednolite zasady nadrzędne	Może stosować każdą użyteczną dla podejmowania decyzji zasadę
<b>Jakość informacji</b>	Orientacja na wiarygodność, dokładność, przestrzeganie obowiązujących nadrzędnych zasad rachunkowości	Szybkość przed dokładnością, istotny jest koszt pozyskania informacji

<sup>72</sup> T. Cebrowska, Rachunkowość finansowa i podatkowa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 179

<sup>73</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 25 i nast.

<sup>74</sup> A. Piosik, Zasady rachunkowości..., op. cit., s. 16



<b>Wymiar czasowy</b>	Informacje historyczne dotyczące zdarzeń przeszłych	Koncentruje się zarówno na informacjach przyszłych, jak i przeszłych. Proces podejmowania decyzji wiąże się z przyszłością
<b>Częstotliwość</b>	Regularność wyznaczana zakończonym rokiem obrotowym, kwartałem, miesiącem	Do podejmowania decyzji informacje mogą być przygotowywane co dzień, co tydzień lub za dłuższe okresy
<b>Zakres</b>	Sprawozdania finansowe dotyczą firmy jako całości lub grupy kapitałowej w przypadku konsolidacji. Są publikowane i ujawniane zgodnie z przepisami prawa	Raporty dla zarządu, do celów kontroli wewnętrznej o stanach i procesach wpływających na wynik finansowy
<b>Dane pomiaru</b>	Pomiar wartościowy, dane finansowe	Pomiar obejmuje także dane niefinansowe, dotyczące ilości, jakości
<b>Cechy informacji</b>	Wiarygodność, rzetelność, dokładność	Istotność, aktualność, ekonomiczność
<b>System kontroli</b>	Badanie ksiąg przez biegłych rewidentów, wewnętrzna	Kierownicza kontrola efektywności i skuteczności dokonań w systemie sterowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 36 i nast.

Do elementów wspólnych rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej zaliczyć należy:<sup>75</sup>

- klasyfikację aktywów, pasywów i procesów gospodarczych (metoda bilansowa),
- strukturę rachunku kosztów (rodzajowa, podmiotowa),
- politykę prowadzenia rachunkowości (korzystanie z rozwiązań ksiąg rachunkowych),
- plan kont.

<sup>75</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 20



Cechą wspólną systemu rachunkowości finansowej i zarządczej jest rachunek kosztów. Oba systemy rachunkowości generują informacje, które są wykorzystywane w controllingu.<sup>76</sup>

Do zadań controllingu można zaliczyć: planowanie, kontrolę, informowanie i koordynowanie. Realizacja tych zadań odbywa się poprzez wykorzystanie informacji wartościowych tworzonych przez system rachunku kosztów oraz danych ilościowych. W controllingu podstawowym źródłem informacji o kosztach jest system rachunku kosztów.<sup>77</sup>

Controlling jest czymś więcej niż tylko kojarzoną z tym pojęciem kontrolą. To stworzenie w organizacji systemu informacji, który umożliwia ocenę realizacji zadań i korygowanie planów oraz wskazanie mocnych i słabych stron. Idea controllingu polega na koordynacji procesów planowania, kierowania i kontroli oraz kreowaniu systemu kompleksowej informacji – a to, wbrew pozorom, nie jest potrzebą wyłącznie największych przedsiębiorstw.<sup>78</sup>

Aby wdrożyć w firmie controlling należy przeprowadzić prace w trzech strategicznych obszarach:

- ❖ organizacyjnym – wymagany jest niezbędny przepływ informacji oraz odpowiednia struktura zarządzania,
- ❖ technicznym – podstawowym wymogiem jest wdrożenie odpowiednich aparatów informatycznych,
- ❖ ludzkim – należy odpowiednio przeszkolić pracowników i wprowadzić system ich motywowania.

Efektom zastosowania w przedsiębiorstwie controllingu może być obniżenie kosztów, skrócenia cyklu produkcyjnego czy podniesienia wydajności i optymalizacji wykorzystania zasobów.

---

<sup>76</sup> Tamże, s. 21

<sup>77</sup> I. Sobańska, Rachunkowość zarządcza, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, op. cit., s. 51

<sup>78</sup> Zadania i organizacja controllingu w przedsiębiorstwie, <https://sip.lex.pl/#/analiza/738354778/zadania-i-organizacja-controllingu-w-przedsiębiorstwie?keyword=controlling&cm=SFIRST> (03-04-2017 r.)



## 2. Pojęcie i klasyfikacja kosztów

### 2.1. Definicja kosztów

Każda jednostka gospodarcza, która prowadzi działalność gospodarczą ponosi koszty i wydatki. Bardzo ważne jest odróżnienie kosztu od wydatku ponieważ z punktu prowadzenia działalności gospodarczej koszt wpływa na wielkość osiągniętego wyniku finansowego. Natomiast wydatek już takiego wpływu nie ma.<sup>79</sup>

Koszty to wyrażone w pieniądzu lub jego ekwiwalencie celowe zużycie zasobów, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych.<sup>80</sup> Koszty można przedstawić jako iloczyn ceny oraz zużycia czynnika produkcji. Relacja ta wyraża się wzorem:<sup>81</sup>

*Wzór 1*

$$K = p \times Q$$

gdzie:

p – cena

Q – zużycie czynnika produkcji

Koszty określają więc zużycie różnorodnych czynników produkcji, takich jak np. środki trwałe, usługi obce czy materiały, które są wyrażone wartościowo, dotyczą określonego czasu i mają związek z uzyskiwaniem określonego efektu w postaci produktu.<sup>82</sup>

Ustawa o rachunkowości definiuje koszty jako uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, występujące w postaci zmniejszenia aktywów lub zwiększenia zobowiązań i rezerw oraz powodujące zmniejszenie kapitału własnego.<sup>83</sup> Z definicji kosztów nie wynika wprost informacja w jaki sposób kategorię kosztów należy ująć w sprawozdaniu finansowym – czy w wyniku finansowym, czy może w kapitale własnym. Cechą kosztów jest ich celowość, czyli ich poniesienie musi prowadzić do osiągnięcia planowanego efektu. Koszty należy też jednoznacznie przypisywać do okresu, którego dotyczą. Spełniony jest wtedy warunek współmierności ponoszonych kosztów z uzyskiwanymi przychodami, co przekłada się na

<sup>79</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 53

<sup>80</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 300

<sup>81</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 36

<sup>82</sup> Tamże, s. 36

<sup>83</sup> E. Walińska, Ustawa o rachunkowości..., op. cit., s. 117



prawidłowość wyniku finansowego za dany okres<sup>84</sup>. Pojęcie kosztu nie oznacza tego samego co wydatek i nakład.

Wydatek jest zawsze związany z przepływem pieniądza i oznacza jego rozchód. W działalności gospodarczej jednostki nie każdy wydatek jest kosztem i nie każdy koszt jest wydatkiem. Przykładem może być zakup materiałów, który jest wydatkiem. Wydatek ten stanie się kosztem w momencie zużycia tych materiałów do produkcji. Często jest tak, że większość wydatków nie pokrywa się z kosztami. Ale występują też sytuacje, kiedy wydatki są równoczesne z kosztami, np. zapłata gotówką za usługę prawną.<sup>85</sup>

Można też dostrzec pozycje wydatków, które kosztami nie są, nie były i nigdy nie będą. Przykładowo można tu wymienić:<sup>86</sup>

- + spłatę raty kapitałowej kredytu,
- + wypłatę dywidendy akcjonariuszom lub udziałowcom,
- + wydatki o charakterze nadzwyczajnym,
- + wpłatę do urzędu skarbowego nadwyżki podatku VAT należnego nad podatkiem naliczonym.

Nakład jest kategorią ekonomiczną, która wyraża się w postaci ilościowej i wartościowej. Nakłady ilościowe są związane ze zużyciem przedmiotów pracy i pracy ludzkiej, natomiast nakłady wartościowe to wartość wyrażona w pieniądzu. Cechą nakładów jest to, że dotyczą całego przedsiębiorstwa, ale tylko część z nich może być kosztem.<sup>87</sup>

Wśród ponoszonych nakładów należy wyróżnić:<sup>88</sup>

- nakłady materiałowe, czyli zużycie materiałów wyrażone w jednostkach miary,
- nakłady środków pracy, np. czas pracy maszyn wyrażony w motogodzinach,
- nakłady pracy żywej, wyrażone w roboczogodzinach,
- nakłady pieniężne.

Pojęciem bliskoznacznym do pojęcia kosztów jest pojęcie straty. Podobieństwo kosztów i strat polega na tym, iż w obu przypadkach dochodzi do zmniejszenia zasobów majątkowych lub powstania zobowiązań. Jeśli koszty powstają poprzez celowość zużycia składników majątku, to w przypadku straty warunek ten nie występuje. Chociaż straty są kategorią, która realnie istnieje, to jednak nie da się ich zaplanować ani tym bardziej

---

<sup>84</sup> T. Kiziukiewicz, Rachunek kosztów, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 209

<sup>85</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 55

<sup>86</sup> J. Gierusz, Koszty i przychody..., op. cit., s. 62

<sup>87</sup> Tamże, s. 55

<sup>88</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 38



przewidzieć.<sup>89</sup>

W tabeli 4 przedstawiono różnice między kosztem a nakładem oraz wydatkiem a stratą.

Tabela 4. Różnice i podobieństwa nakładu, kosztu, strat i wydatku

Kryterium	Nakład	Koszt	Strata	Wydatek
<b>Sposób wyrażenia</b>	Ilościowo Wartościowo	Wartościowo	Wartościowo	Wartościowo
<b>Zużycie czynników produkcji</b>	Tak	Tak	Tak	Nie
<b>Czas</b>	Kilka okresów	Konkretny okres	Konkretny okres	Konkretny okres
<b>Efekt</b>	Tak	Tak	Nie	?

Źródło: K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza Metody i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014, s. 40

Koszty działalności jednostki gospodarczej można podzielić według następujących kryteriów:<sup>90</sup>

- ❖ według rodzajów,
- ❖ według struktury wewnętrznej:
  - koszty proste,
  - koszty złożone,
- ❖ według miejsc powstawania:
  - koszty działalności podstawowej,
  - koszty działalności pomocniczej,
  - koszty ogólnego zarządu,
  - koszty sprzedaży,
- ❖ według okresu, którego dotyczą:
  - koszty bieżące,
  - koszty rozliczane w czasie,
- ❖ według procesu produkcji:
  - koszty produkcji podstawowej,
  - koszty ogólne,
- ❖ według sposobu odnoszenia na wyprodukowane produkty:

<sup>89</sup> Tamże, s. 39

<sup>90</sup> K. Sawicki, Rachunek zysków i strat oraz konta wynikowe, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 75 i nast.



- koszty bezpośrednie,
- koszty pośrednie,
- ❖ według związku z osiąganymi przychodami:
  - koszty uzyskania przychodu,
  - koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów,
- ❖ według stopnia zależności kosztów od rozmiarów produkcji:
  - koszty stałe,
  - koszty zmienne.

Aby osiągnąć określony efekt należy ponieść koszty. Koszty które ponosimy na wyprodukowanie i sprzedaż określonych produktów są zestawiane z przychodem uzyskanym ze sprzedaży. Nadwyżka przychodów nad kosztami jest dla nas zyskiem operacyjnym. W rachunkowości zarządczej koszt powiązany jest z rzeczą, jako koszt produktu, koszt sprzedaży czy działalności badawczo – rozwojowej. Powiązanie takie określa się mianem obiektu kosztów. Obiektami kosztów mogą być:<sup>91</sup>

- ✓ produkty finalne,
- ✓ półprodukty,
- ✓ usługi,
- ✓ działania/procesy,
- ✓ funkcje zarządzania,
- ✓ wydziały/ośrodki odpowiedzialności.

W literaturze rachunkowości koszty utożsamiane były głównie ze zużyciem zasobów rzeczowych i płacami pracowników. Obecnie pojęcie zasobów uległo znacznemu poszerzeniu. W dzisiejszych czasach o sukcesie przedsiębiorstwa coraz bardziej decydują nie zasoby rzeczowe lecz zasoby niematerialne.

Przez zasoby niematerialne należy rozumieć zasoby pracy, wykształcony personel, elastyczność kulturową organizacji czy zdolności innowacyjne.<sup>92</sup>

Definicja zasobów niematerialnych obejmuje czynniki, które:<sup>93</sup>

- są w dyspozycji,
- mają cechy, które są potrzebne do utrzymania celów firmy,
- mogą być częściowo kontrolowane,
- są częścią składową płaszczyzny zainteresowań firmy.

---

<sup>91</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 68

<sup>92</sup> Tamże, s. 69

<sup>93</sup> Tamże, s. 69



## 2.2. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej

W każdej jednostce gospodarczej koszty i produkty pracy stanowią bardzo ważną dziedzinę rachunkowości. Ich podział jest potrzebny użytkownikom informacji. Chcą oni wiedzieć jak można kształtować koszt wytworzenia produktów, koszty sprzedaży oraz jaka jest ich struktura w okresie sprawozdawczym. Ze względu na charakter działalności jednostki koszty można podzielić na: koszty działalności operacyjnej, pozostałe koszty operacyjne oraz koszty finansowe. Jednym z kryteriów klasyfikacji kosztów jest ich dostosowanie do potrzeb ewidencyjnych rachunkowości finansowej.<sup>94</sup> W ramach tej ewidencji można zastosować podział według następujących kryteriów:

- ◆ rodzaju zasobu:
  - amortyzacja,
  - zużycie materiałów i energii,
  - usługi obce,
  - podatki i opłaty,
  - wynagrodzenia,
  - ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
  - pozostałe koszty rodzajowe,
- ◆ miejsca powstawania:
  - koszty wydziałów podstawowych,
  - koszty wydziałów pomocniczych,
  - koszty zakupu,
  - koszty sprzedaży,
  - koszty zarządu,
- ◆ przypisania do obiektu:
  - koszty bezpośrednie,
  - koszty pośrednie,
- ◆ związku z przychodami:
  - koszty produktów,
  - koszty okresu.

Podział kosztów według rodzaju jest najprostszym podziałem kosztów. Wszystkie koszty, które są generowane w ramach działalności operacyjnej przedsiębiorstwa grupuje się

---

<sup>94</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 40



według zużytego zasobu. Cechą charakterystyczną układu rodzajowego jest podział kosztów na rodzaje, bez względu na cel ich ponoszenia. Są to z reguły koszty proste, kwalifikowane do określonego rodzaju, których nie da się już rozłożyć na elementy prostsze. Wpływ rodzajowego układu kosztów na potrzeby zarządzania jednostką jest niewielki, ponieważ na jego podstawie ciężko jest określić miejsce powstania kosztów oraz produkty na które zostały poniesione. Ewidencję taką zaleca się przedsiębiorstwom o prostej strukturze organizacyjnej, gdzie nie ma potrzeby wydzielenia miejsca powstania kosztów oraz ich kontroli. Rodzaje kosztów prostych i sposób ich grupowania przedstawia tabela 5.

Tabela 5. Koszty w układzie rodzajowym

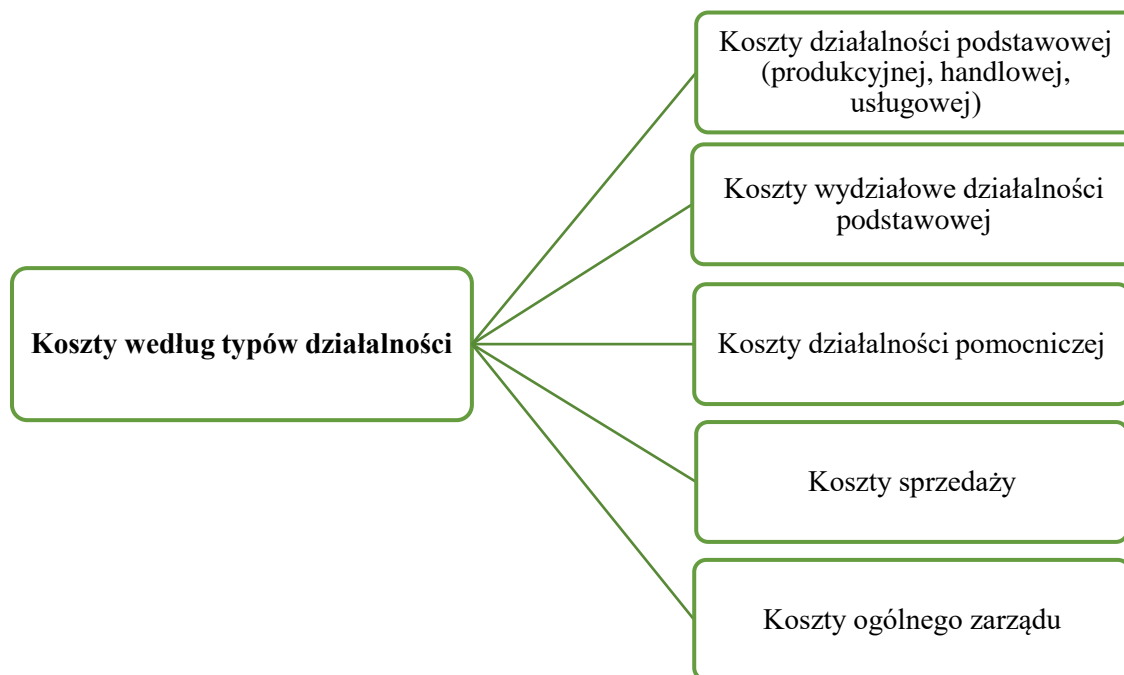
Koszt	Charakterystyka
<b>Amortyzacja</b>	Planowane odpisy amortyzacyjne środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w leasingu finansowym.
<b>Zużycie materiałów i energii</b>	Koszty zużycia materiałów pobranych z magazynu oraz koszty materiałów oddanych bezpośrednio do zużycia w momencie ich zakupu, koszty zużycia energii.
<b>Usługi obce</b>	Koszty usług i robót świadczone przez obce jednostki.
<b>Podatki i opłaty</b>	Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym stanowiące koszty zwykłej działalności operacyjnej jednostki.
<b>Wynagrodzenia</b>	Koszty wynagrodzeń pieniężnych oraz wartości świadczeń w naturze. Do kosztów wynagrodzeń zalicza się wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy oraz wynagrodzenia z tytułu umów o charakterze cywilnoprawnym.
<b>Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia</b>	Koszty ubezpieczeń społecznych oraz innych świadczeń na rzecz pracowników i zleceniobiorców, koszty szkoleń.
<b>Pozostałe koszty rodzajowe</b>	Pozostałe koszty proste, które nie zostały ujęte na innych kontach np. podróże służbowe, ubezpieczenia majątkowe, reprezentacja i reklama.

Źródło: K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza Metody i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014, s. 53



Koszty podstawowej działalności operacyjnej można ujmować również według miejsc ich powstawania (typów działalności). Celem takiego podziału jest zwiększenie odpowiedzialności za wysokość ponoszonych kosztów, a także ułatwienie planowania oraz kontroli kosztów. Według miejsc powstawania można wyróżnić koszty, które przedstawiono na rysunku 5. Koszty te ujmuje się w zespole 5 planu kont, jako „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”. Poprzez wyodrębnienie kosztów działalności produkcyjnej, handlowej i usługowej możliwe jest obliczenie opłacalności ich prowadzenia. Każdą z tych działalności możemy prowadzić w różnych wyodrębnionych terytorialnie i organizacyjnie komórkach (np. wydziałach, sklepach, zakładach). Stanowią one ośrodki odpowiedzialności za ponoszone koszty, które nazywane są także miejscami powstawania kosztów.<sup>95</sup>

Rys. 5. Klasyfikacja kosztów według typów działalności



Źródło: K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza Metody i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014, s. 54

Koszty działalności podstawowej to koszty ponoszone:<sup>96</sup>

- ⇒ przy działalności usługowej i wytwórczej stanowiącej zasadniczy cel działania jednostki,
- ⇒ przy realizacji działań wspierających działalność podstawową,
- ⇒ w związku z zarządzaniem jednostką.

<sup>95</sup> K. Sawicki, Koszty, kalkulacja, produkty pracy, w: Rachunkowość..., op. cit., s. 231

<sup>96</sup> G. Świdorska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 324

Kosztami działalności pomocniczej są koszty, które zostały poniesione w związku ze wspomaganiami innych rodzajów działalności, a w szczególności działalności podstawowej i zarządu. Działalność pomocnicza obejmuje:<sup>97</sup>

- ▲ świadczenie usług na rzecz innych komórek organizacyjnych jednostki takich jak: usługi transportowe, remontowe, informatyczne czy sprzętowe,
- ▲ wytwarzanie na własne potrzeby np. materiałów, energii,
- ▲ świadczenie usług na rzecz pracowników, takich jak prowadzenie stołówek, hoteli czy świadczenie usług opieki zdrowotnej.

Prowadzenie szczegółowej ewidencji analitycznej w ramach wyodrębnionych wydziałów pomocniczych powinno być pomocne przy ustaleniu takich rzeczy, jak:<sup>98</sup>

- struktura kosztów świadczeń wydziałów,
- planowanie kosztów działalności pomocniczej,
- kontrola i analiza poziomu kształtowania się kosztów.

Rozliczenie kosztów wydziałów pomocniczych odbywa się poprzez podział kosztów za pomocą kluczy rozliczeniowych lub w drodze wyceny kosztów wytworzenia poszczególnych zleceń.<sup>99</sup>

Koszty wydziałowe produkcji podstawowej są tą częścią kosztów, których nie można bezpośrednio powiązać na podstawie dokumentów źródłowych z poszczególnymi wyrobami czy usługami. Mogą to być m. in. koszty kierowania wydziałem, koszty utrzymania budynków, koszty utrzymania w ruchu maszyn, koszty warunków pracy na wydziale (oświetlenie, ogrzewanie), koszty amortyzacji itp. Koszty wydziałowe rozliczamy na produkty w sposób umowny, za pomocą odpowiednich kluczy podziałowych.<sup>100</sup>

Koszty zakupu stanowią wszystkie koszty związane z zaopatrzeniem jednostki gospodarczej. Zaliczamy do nich w szczególności:<sup>101</sup>

- koszty opakowań zbiorczych,
- wynagrodzenie pośredników,
- obce usługi transportowe, spedycyjne, badania jakości materiałów,
- ubezpieczenia transportu,
- koszty składowania poza jednostką.

---

<sup>97</sup> Tamże, s. 361

<sup>98</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 114

<sup>99</sup> G. Świdarska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 362

<sup>100</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 55

<sup>101</sup> G. Świdarska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 357



Kosztami sprzedaży są koszty związane z działalnością handlową jednostki, czyli koszty sprzedaży produktów, materiałów i towarów, jak i również koszty reklamy, koszty utrzymania punktów sprzedaży.<sup>102</sup> Do kosztów sprzedaży należy w szczególności zaliczyć:<sup>103</sup>

- ◆ prowizje agentów,
- ◆ koszty reklamy i promocji wyrobów,
- ◆ podatek akcyzowy od sprzedaży produktów objętych akcyzą,
- ◆ koszty udziału w targach i wystawach, koszty imprez promocyjnych,
- ◆ koszty związane z prowadzeniem placówek handlowych,
- ◆ ubezpieczenia towarów,
- ◆ koszty rezerw z tytułu napraw gwarancyjnych w wysokości wynikającej z uznanych zwyczajów handlowych.

Koszty ogólnego zarządu to koszty związane z zarządzaniem jednostką jako całością. Obejmują one koszty administracyjne, koszty obsługi księgowej oraz koszty funkcjonowania naczelnego kierownictwa jednostki.<sup>104</sup> W ramach tych kosztów można wyodrębnić koszty ogólnoadministracyjne, takie jak: wynagrodzenie pracowników zarządu, administracji i organów nadzorczych, koszty reprezentacji i public relations, delegacje służbowe oraz koszty ogólne, jak np. utrzymanie terenu, magazynów i składów, ochrona mienia.<sup>105</sup>

Kryterium podziału kosztów według możliwości przypisania do obiektu kalkulacji jest podstawą układu kalkulacyjnego. Układ ten nazywany jest układem według celu poniesienia kosztów. Przyjmując to kryterium podziału, koszty dzielimy na bezpośrednie i pośrednie. Zgodnie z ustawą o rachunkowości koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.<sup>106</sup> Do kosztów bezpośrednich zaliczamy:<sup>107</sup>

- materiały bezpośrednie zużyte do produkcji wyrobów,
- wynagrodzenia pracowników zatrudnionych bezpośrednio w procesie produkcji wraz z przypadającymi na nie narzutami,
- usługi obce wykonane w związku z produkcją,

<sup>102</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 61

<sup>103</sup> G. Świdarska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 359

<sup>104</sup> G. Świdarska, M. Karwowski, M. Pielaszek, *Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym*, w: *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, pod red. G. Świdarskiej, Wydawnictwo Difin SA, Warszawa 2010, s. 44

<sup>105</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 55

<sup>106</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 28 ust. 3

<sup>107</sup> G. Świdarska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 327 i nast.



- energia i paliwa technologiczne, w sytuacji gdy na podstawie dokumentów źródłowych można je odnieść bezpośrednio na wytwarzany produkt,
- inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca w którym znajduje się w dniu wyceny.

Natomiast do pośrednich kosztów produkcji zalicza się te koszty, których nie można wprost przypisać do konkretnych produktów. Są one tradycyjnie nazywane kosztami wydziałowymi i stanowią obok kosztów bezpośrednich element kosztu wytworzenia. Koszty pośrednie rozliczane są na produkty za pomocą specjalnych kluczy podziałowych.<sup>108</sup>

Przykładowe koszty pośrednie produkcji to:

- ~ koszty usług telekomunikacyjnych,
- ~ koszty bezpieczeństwa i higieny pracy,
- ~ amortyzacja maszyn oraz oprogramowania,
- ~ podatek od nieruchomości,
- ~ ubezpieczenia rzeczowe i majątkowe,
- ~ koszty kierowania i obsługi wydziału,
- ~ koszty materiałów, energii i paliwa zużytych na potrzeby ogólne wydziału.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się:<sup>109</sup>

- kosztów będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- kosztów ogólnego zarządu,
- kosztów magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów,
- kosztów sprzedaży.

Koszty te mają wpływ na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Podział kosztów, który wyraża ich związek z przychodami ze sprzedaży wyróżnia koszty produktów i koszty okresu. Koszty mają duży wpływ na wysokość zysku przedsiębiorstwa. Aby prawidłowo ustalić kwotę zysku należy znać przychody ze sprzedaży i odpowiadające tym przychodom koszty. Jest to ważne, ponieważ koszty produkcji danego okresu nie zawsze pokrywają się z kosztem własnym sprzedaży w tym okresie. Jeżeli w okresie sprawozdawczym wszystkie wyprodukowane wyroby gotowe zostaną sprzedane i na koniec okresu nie będziemy mieć zapasów wyrobów gotowych ani produkcji w toku, to wtedy koszty

<sup>108</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 62

<sup>109</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 28 ust. 3



te się zrównają. Natomiast w przypadku, gdy część wytworzonych wyrobów nie zostanie sprzedana, to wtedy należy odróżnić koszty dotyczące produktów sprzedanych od kosztów przypadających na zapasy wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych. Koszty te nie będą wykazywać związku z przychodami, dopóki nie nastąpi sprzedaż produktów.<sup>110</sup>

Koszty okresu to koszty mające związek z przychodami okresu, którego dotyczą. Są to koszty, które nie mają związku z produkcją i nie biorą udziału w wycenie zapasów. Obejmują one koszty zarządu oraz koszty sprzedaży.

Zgodnie z zasadą periodyzacji jednostka ma obowiązek prowadzić ewidencję zdarzeń gospodarczych z podziałem na miesiące i lata obrotowe, których one dotyczą. Dokładne rozgraniczenie przychodów i kosztów dotyczących poszczególnych miesięcy ma na celu zachowanie współmierności przychodów i kosztów ich osiągnięcia, co z kolei jest istotne dla ustalenia realnego wyniku finansowego jednostki. W przypadku wystąpienia kosztów dotyczących innego okresu sprawozdawczego, należy dokonać rozliczeń międzyokresowych kosztów.<sup>111</sup> W zależności od sposobu rozliczania kosztów w czasie rozróżnia się rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne.

W przypadku ponoszenia przez jednostkę kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych mówimy o rozliczeniach międzyokresowych czynnych. Zaliczamy do nich m. in.: czynsze opłacone z góry, ubezpieczenia majątkowe, koszty przygotowania nowej produkcji, odpisy na ZFŚS, podatki i opłaty zapłacone jednorazowo na początku roku.

W bilansie są one wykazywane po stronie aktywów jako składnik majątku.<sup>112</sup>

Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów obejmują wysokość prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, których wydatkowanie nastąpi w przyszłości. Polegają one na tworzeniu rezerw na koszty przyszłych okresów.<sup>113</sup> Rezerwy te dotyczą:<sup>114</sup>

- kosztów napraw gwarancyjnych,
- wynagrodzeń wraz ze składkami ZUS na odprawy emerytalne i nagrody jubileuszowe dla pracowników,
- kosztów prac poprawkowych w związku z ujawnionymi usterkami.

W bilansie są one wykazane po stronie pasywów.

<sup>110</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 56

<sup>111</sup> K. Sawicki, *Koszty, kalkulacja, produkty pracy*, w: *Rachunkowość...*, op. cit., s. 242

<sup>112</sup> M. Trocka, *Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów*, w: *Rachunkowość przedsiębiorstw*, pod red. K. Czubakowskiej, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014, s. 244

<sup>113</sup> Tamże, s. 245

<sup>114</sup> T. Naumiuk, *Koszty i wynik finansowy w zakładowym planie kont*, Wydawnictwo Infor, Warszawa 2003, s. 308 i nast.



## 2.3. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej

Menedżerowie przy podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłości jednostki oraz jej kierunków rozwoju uwzględniają głównie znaczenie kosztów. Koszty są punktem wyjścia przy myśleniu ekonomicznym. Tak duże znaczenie kosztów wynika stąd, iż każda jednostka może dążyć do ich optymalizacji. Stawiając sobie określone cele, zamierza osiągnąć je jak najmniejszym kosztem, a angażując określone środki, pragnie uzyskać z nich możliwie najlepszy efekt.<sup>115</sup>

Umiejętność sprawnego zarządzania przejawia się głównie w sposobie podejmowania decyzji. Każda decyzja powinna być skuteczna i efektywna oraz podjęta we właściwym czasie. Decyzje nie mogą być podejmowane tylko na podstawie intuicji, lecz muszą być dobrze przemyślane i przygotowane.<sup>116</sup>

Proces podejmowania decyzji można podzielić na cztery podstawowe etapy, dzięki którym możliwy będzie wybór najlepszego rozwiązania. Należą do nich:<sup>117</sup>

- identyfikacja celu decyzyjnego, na który składa się rozpoznanie problemu decyzyjnego, zebranie informacji oraz ustalenie przyczyny powstania sytuacji decyzyjnej,
- przygotowanie decyzji, na które składa się klasyfikacja problemu oraz określenie wariantów możliwych rozwiązań,
- podjęcie decyzji, które obejmuje ocenę rozwiązań według przyjętych kryteriów wyboru, wybór wariantu i przyjęcie rozwiązania,
- realizacja decyzji, czyli wdrożenie optymalnego rozwiązania oraz jego późniejsza kontrola.

W rachunkowości finansowej klasyfikacja kosztów do celów wyceny zapasów i pomiaru wyniku operacyjnego dotyczy przeszłych przychodów i kosztów. Informacje te są ważne i potrzebne, lecz niewystarczające do planowania, kontroli i podejmowania decyzji. Dzieje się tak, ponieważ zmienia się zakres prowadzonej działalności przez jednostkę w kolejnych okresach. Zmianom ulegają zarówno warunki wewnętrzne, jaki i zewnętrzne. W tym celu konieczna jest znajomość przyszłych kosztów, przy różnych wariantach alokacji zasobów.<sup>118</sup> Aby proces decyzyjny był sprawny i skuteczny należy sposoby grupowania kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej wzbogacić o nowe kategorie kosztów, które będą

---

<sup>115</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 118

<sup>116</sup> J. Penc, *Decyzje w zarządzaniu*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997, s. 128

<sup>117</sup> Tamże, s. 130

<sup>118</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 80



pomocne menedżerom przy podejmowaniu takich decyzji, jak:<sup>119</sup>

- o ile zwiększyć sprzedaż, aby uzyskać pożądaną wzrost zysku?
- jak duża musi być wartość sprzedaży, aby przychody pokryły koszty całkowite?
- na jakim poziomie ustalić cenę, aby korzystnie wpłynęła na wielkość sprzedaży?
- czy przyjąć dodatkowe zlecenie na produkty, czy może je odrzucić?
- czy półprodukty wytwarzać w przedsiębiorstwie, czy może zlecić ich produkcję podmiotom zewnętrznym?

Aby móc odpowiedzieć na tego typu pytania, należy spojrzeć na koszty w zupełnie innym układzie, niż tym w sprawozdawczości finansowej. Z punktu widzenia potrzeb zarządczych największe znaczenie praktyczne ma podział kosztów ze względu na:<sup>120</sup>

- reakcję na rozmiar produkcji:
  - koszty stałe,
  - koszty zmienne,
- wpływ na podejmowaną decyzję:
  - koszty istotne,
  - koszty nieistotne,
- stan dokonania:
  - koszty przesądzone,
  - koszty nieprzesądzone,
- możliwość sterowania:
  - koszty kontrolowane,
  - koszty niekontrolowane.

Koszty stałe to takie koszty, których poziom nie zależy od wielkości produkcji. Gdy zmienia się wielkość produkcji, koszty te pozostają na stałym niezmiennym poziomie. W przypadku przeliczenia kosztów stałych na jednostkę produkcyjną wykazują one tendencję malejącą. Oznacza to, że gdy wzrasta poziom produkcji to na każdą kolejną wyprodukowaną jednostkę przypada coraz mniejsza kwota kosztów stałych. Pożądane jest zatem, aby jednostka wykorzystywała w pełni swoje moce produkcyjne, wówczas jednostkowe koszty wytworzenia będą najmniejsze. Kosztami stałymi są przeważnie koszty pośrednie, takie jak np.: amortyzacja środków trwałych, koszty utrzymania zarządu i administracji, podatek od nieruchomości, różnego rodzaju czynsze i opłaty dzierżawne, koszty funkcjonowania wydziałów produkcyjnych. Są to koszty, które jednostka ponosi bez względu na rozmiar prowadzonej

---

<sup>119</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 120

<sup>120</sup> Tamże, s. 126 i nast.



działalności, nawet w sytuacji gdy nic nie produkuje.<sup>121</sup>

Koszty stałe można też rozpatrywać w odniesieniu do przedziału zmienności produkcji. Na podstawie tego można wyróżnić:<sup>122</sup>

- ◆ koszty stałe bezwzględnie,
- ◆ koszty stałe względnie.

Koszty stałe bezwzględnie to takie koszty, których kwota w ogóle nie reaguje na zmianę wielkości produkcji. przykładem takich kosztów może być amortyzacja liczona metodą liniową, ubezpieczenia majątkowe. Natomiast kosztami stałymi względnie są koszty, które ulegają zmianom w ramach określonych przedziałów zmienności produkcji. Są one związane ze zdolnościami produkcyjnymi jednostki. Przykładem takich kosztów może być kwota wynagrodzeń np. kontrolerów jakości. Zatrudnienie w tej grupie nie zmienia się proporcjonalnie do zmian wielkości produkcji, ale gdy następuje przekroczenie określonych progów ilościowych produkcji, wynagrodzenie to ulega zmianie.<sup>123</sup>

Kosztami zmiennymi jest grupa kosztów, która zmienia się wraz z wielkością i rozmiarami produkcji czy usług. Gdy poziom produkcji wzrasta, koszty te także wzrastają ponieważ zwiększanie produkcji wymaga ponoszenia coraz większych nakładów czynników produkcji, natomiast przy niższej skali działalności koszty te są niższe.<sup>124</sup> Kosztami zmiennymi są przede wszystkim takie koszty bezpośrednie, jak: zużycie materiałów bezpośrednich, wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych wraz z narzutami, zużycie paliwa i energii. Koszty zmienne różnie reagują na zmianę wielkości produkcji. Uwzględniając ich stopień zmienności można wyróżnić następujące typy kosztów zmiennych:<sup>125</sup>

- koszty zmienne proporcjonalnie,
- koszty zmienne progresywnie,
- koszty zmienne degresywnie,
- koszty zmienne regresywnie.

Koszty zmienne proporcjonalnie zmieniają się w tym samym tempie co produkcja. Przykładem może być zużycie materiałów bezpośrednich. Jeśli zmieni się ilość wyprodukowanych wyrobów to zmianie ulegnie również koszt zużytych materiałów. W sytuacji gdy jednostka nic nie będzie produkować, ich poziom będzie na poziomie zera.<sup>126</sup>

---

<sup>121</sup> E. Nowak, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 62

<sup>122</sup> Tamże, s. 62

<sup>123</sup> Tamże, s. 63

<sup>124</sup> W. Janik, M. Paździor, *Rachunek kosztów...*, op. cit., s. 113

<sup>125</sup> E. Nowak, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów...*, op. cit. s. 64

<sup>126</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 126 i nast.



Koszty zmienne progresywnie występują wtedy, gdy przyrostowi wielkości produkcji towarzyszy coraz większy przyrost kosztów. Są to koszty, które rosną szybciej niż rozmiary produkcji. Przykładem takich kosztów mogą być dodatkowe wynagrodzenia w przypadku gdy zwiększamy produkcję i zatrudniamy pracowników w godzinach nadliczbowych lub w dniach wolnych od pracy, kiedy stawki godzinowe są wyższe niż w normalnym czasie pracy.<sup>127</sup>

Cechą kosztów zmiennych degresywnie jest to, iż rosną one wolniej niż rozmiary produkcji. Przyrost wielkości produkcji powoduje coraz mniejszy przyrost kosztów. Kosztami takimi są zazwyczaj koszty napraw, konserwacji i remontów maszyn i urządzeń technicznych.<sup>128</sup>

Koszty zmienne regresywnie występują w sytuacji, gdy poziom określonego składnika kosztów obniża się w miarę wzrostu produkcji. Koszt jednostkowy ulega szybkiemu zmniejszeniu pod wpływem zwiększania produkcji i dąży do 0. Jest to rzadko spotykany w praktyce typ zmienności kosztów.<sup>129</sup>

Cechą charakterystyczną zmienności kosztów jest wskaźnik zmienności, który wyraża stosunek względnej zmiany danego kosztu do względnej zmiany produkcji. Wskaźnik zmienności kosztów można wyrazić za pomocą wzoru:<sup>130</sup>

*Wzór 2*

$$W_{zk} = \frac{\Delta K_z}{K_z} : \frac{\Delta q}{q}$$

gdzie:

$W_{zk}$  – wskaźnik zmienności kosztów,

$\Delta K_z$  – przyrost kosztów zmiennych,

$K_z$  – rodzaj kosztu zmiennego,

$\Delta q$  – przyrost produkcji,

$q$  – wielkość produkcji.

Wskaźnik zmienności kosztów dla kosztów proporcjonalnych wynosi 1, dla kosztów progresywnych kształtuje się powyżej 1, a dla kosztów degresywnych jest zawarty w przedziale od 0 do 1.<sup>131</sup>

<sup>127</sup> W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów..., op. cit., s. 113

<sup>128</sup> E. Nowak, M. Wierzbiński, Rachunek kosztów..., op. cit. s. 64

<sup>129</sup> I. Sobańska, Podstawy rachunku kosztów i wyników, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, op. cit., s. 69

<sup>130</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, Rachunkowość..., op. cit., s. 67

<sup>131</sup> Tamże, s. 67



Z punktu podejmowania decyzji ważny jest podział kosztów na koszty istotne i koszty nieistotne. Podział ten ma związek z wyborem przyszyłych wariantów działania.<sup>132</sup>

Koszty istotne nazywane inaczej kosztami decyzyjnymi to koszty, które ulegają zmianie w zależności od podjętej decyzji. Mają one znaczący wpływ na podejmowaną decyzję oraz różnią się wielkością w poszczególnych wariantach działania. Kosztami istotnymi mogą być jedynie koszty przyszłe, ponieważ każda decyzja oparta jest na przyszłych wariantach działania.<sup>133</sup>

Kosztami nieistotnymi zwanymi inaczej kosztami niedecyzyjnymi są koszty, których poniesienie nie jest skutkiem podjętej decyzji. W skrajanych przypadkach mogą one być skutkiem podjętej decyzji, ale wtedy ich wysokość jest identyczna dla poszczególnych wariantów działania. Nie rozróżniają one różnych wariantów działania, dlatego są nieistotne dla podjęcia decyzji.<sup>134</sup>

Koszty przesądzone są nazywane kosztami zapadłymi lub utopionymi. Są to koszty, które zostały wywołane wcześniejszymi decyzjami i nie można ich zmienić na etapie podejmowania bieżących decyzji, ani w najbliższej przyszłości.<sup>135</sup> Koszty zapadłe są kosztami długoterminowymi i nie można ich zredukować nawet na krótki okres. Dlatego powinno się je planować bardzo ostrożnie, nawet kilka lat naprzód. Związek kosztów przesądzonych z kosztami decyzyjnymi i niedecyzyjnymi został przedstawiony na rysunku 6.

W jednostkach gospodarczych kategoria kosztów przesądzonych może dotyczyć głównie:<sup>136</sup>

- » umów, które zostały zawarte wcześniej i jednostka nie może się z nich obecnie wycofać,
- » odpisów amortyzacyjnych wcześniej nabytych składników majątku trwałego,
- » nadmiernych zapasów materiałów, których nie można wykorzystać ani sprzedać.

Odmienny charakter w stosunku do kosztów przesądzonych mają koszty nieprzesądzone, czyli koszty przyszłe, które jednostka ponosi na bieżąco w procesach gospodarczych. Kosztów tych możemy unikać, ponieważ nie są one powiązane z wcześniejszymi zobowiązaniami, ani zaangażowaniem środków.<sup>137</sup> Wysokość kosztów przyszłych możemy kształtować w trakcie prowadzenia podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa.<sup>138</sup> Przykładem kosztów nieprzesądzonych mogą być: koszty zużycia materiałów produkcyjnych, bieżące utrzymanie komórek wydziałów produkcyjnych, koszty

---

<sup>132</sup> Tamże, s. 70

<sup>133</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 133

<sup>134</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 53 i nast.

<sup>135</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 71

<sup>136</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 134

<sup>137</sup> E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 56 i nast.

<sup>138</sup> Tamże, s. 57



wynagrodzeń pracowników bezpośrednio produkcyjnych. Gdy jest prowadzona produkcja, wówczas ponosimy te koszty.

Rys. 6. Koszty przesądzone a koszty decyzyjne i niedecyzyjne



Źródło: E. Nowak, Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2011, s. 57

Kryteria klasyfikacji kosztów, które zostały przedstawione powyżej dotyczyły głównie potrzeb kalkulacji i podejmowania decyzji, pomijały natomiast koszty jako narzędzie kontroli w przedsiębiorstwie. Aby przedsiębiorstwo racjonalnie działało i wykorzystywało swoje zasoby niezbędne jest przyporządkowanie kosztów do poszczególnych komórek organizacyjnych, które ponoszą odpowiedzialność za kształtowanie ich wysokości. Komórki, które są odpowiedzialne za ponoszone koszty określamy mianem ośrodków odpowiedzialności.<sup>139</sup> Możliwość sprawowania kontroli przez kierownika danego ośrodka nad poziomem ponoszonych kosztów w tym ośrodku wprowadza podział kosztów na:<sup>140</sup>

- ▲ koszty kontrolowane,
- ▲ koszty niekontrolowane.

Kosztami kontrolowanymi są takie koszty, których struktura i wysokość zależą od kierownika danego ośrodka odpowiedzialności. Natomiast kosztami niekontrolowanymi są koszty na które kierownik danego ośrodka odpowiedzialności nie ma wpływu.<sup>141</sup>

Rozpatrywanie kosztów kontrolowanych i niekontrolowanych należy zawsze odnosić do określonego poziomu odpowiedzialności. Może się bowiem okazać, że pozycje kosztów

<sup>139</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, Rachunkowość..., op. cit., s. 73

<sup>140</sup> E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 57

<sup>141</sup> Tamże, s. 58

niekontrolowanych na danym poziomie odpowiedzialności mogą być kosztami kontrolowanymi na wyższym poziomie odpowiedzialności.

Do kosztów kontrolowanych w ośrodku odpowiedzialności będącym wydziałem produkcyjnym zaliczymy:<sup>142</sup>

- \* koszty zużycia energii i materiałów bezpośrednich,
- \* wynagrodzenia pracowników ośrodka odpowiedzialności,
- \* koszty remontów i konserwacji maszyn.

Z kolei kosztami niekontrolowanymi w takim ośrodku będą:<sup>143</sup>

- ~ wysokość stawek amortyzacyjnych maszyn, urządzeń i hali produkcyjnej, na które kierownik ośrodka nie ma wpływu, ponieważ nie określa ich wysokości,
- ~ wynagrodzenia kierownictwa wydziału produkcyjnego. Wynagrodzenia te będą kosztami kontrolowanymi na wyższym poziomie,
- ~ podatek od nieruchomości, różnego rodzaju czynsze.

## 2.4. Wycena i pomiar kosztów

Informacje pozyskiwane z systemu rachunkowości finansowej powinny być użyteczne, z co za tym idzie zrozumiałe dla użytkowników tego systemu. W przypadku informacji uzyskiwanych z kosztów ponoszonych przez jednostkę powinno być tak samo. Wiedza o podziale kosztów według określonych kryteriów i wysokości ich poniesienia może być niezadowalająca. Klasyfikacja kosztów według tych samych kryteriów w dwóch różnych przedsiębiorstwach może wynikać z różnych czynników. Czynnikiem takim jest sposób wyceny kosztów w danym przedsiębiorstwie.

Dla potrzeb ewidencyjnych, jak i decyzyjnych koszty grupowane według rodzaju powinny być zmierzone, czyli należy określić ich ilość oraz wartość. Stąd można wyróżnić:<sup>144</sup>

- ❖ pomiar ilościowy wyrażony w jednostkach naturalnych, np. ilość ton zużytego materiału,
- ❖ pomiar wartościowy wyrażony w jednostkach pieniężnych, np. wartość zużytego materiału.

---

<sup>142</sup> Tamże, s. 58

<sup>143</sup> Tamże, s. 58

<sup>144</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 39



Pomiar kosztów rodzajowych należy dokonywać zgodnie z określonymi i przyjętymi zasadami wynikającymi z przepisów prawa.

Koszty grupowane w układzie rodzajowym są kosztami prostymi, których nie można już rozłożyć na mniejsze składniki kosztowe. Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku, minimalny układ rodzajowy kosztów powinien zawierać minimum następujące pozycje:<sup>145</sup>

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- pozostałe koszty rodzajowe.

Jeżeli przedsiębiorstwo uzna, że dany układ na potrzeby informatyczne jest niewystarczający, to może go dowolnie rozszerzać. Każdy z wymienionych rodzajów kosztów generuje inne problemy pomiaru.<sup>146</sup>

Wszystkie środki trwałe biorące udział w procesach produkcyjnych podlegają zużyciu. Proces ten nazywamy amortyzacją i umorzeniem.

Amortyzacja wyraża wartościowe zużycie środków trwałych na skutek ich eksploatacji. Od pojęcia amortyzacji należy odróżnić pojęcie umorzenia. Umorzenie środków trwałych polega na korygowaniu wartości początkowej o wartość zużycia środków trwałych przez cały okres ich użytkowania. W literaturze rachunkowości dość często można się spotkać z tym, iż odpisy umorzeniowe są traktowane na równi z amortyzacją.<sup>147</sup>

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych dokonuje się drogą systematycznego i planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji powinno nastąpić nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania, a jej zakończenie nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego.<sup>148</sup>

---

<sup>145</sup> G. Świdzka, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: *Controlling kosztów...*, op. cit., s. 52

<sup>146</sup> I. Sobańska, Podstawy rachunku kosztów i wyników, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, op. cit., s. 81

<sup>147</sup> K. Czubakowska, Wycena aktywów trwałych i ich prezentacja w bilansie, w: *Rachunkowość przedsiębiorstw...*, op. cit., s. 135

<sup>148</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 32 ust. 1



Z punktu widzenia bilansowego wynika, iż środki trwałe można amortyzować już od miesiąca, w którym rozpoczęto ich używanie. Jednak w praktyce księgowej bardzo często stosuje się zasady podatkowe, z których wynika że odpisy amortyzacyjne należy dokonywać od miesiąca następnego po przekazaniu środka trwałego do użytkowania.<sup>149</sup>

Zgodnie z ustawą o rachunkowości przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego wpływają:<sup>150</sup>

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno – ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- przewidywana wartość rezydualna<sup>151</sup> (końcowa) pozostałości składnika majątkowego.

Możemy wyróżnić następujące metody amortyzacji:<sup>152</sup>

- metoda jednorazowego odpisu w koszty,
- metoda liniowa,
- metoda degresywna,
- metoda naturalna.

W sytuacji gdy, wartość środka trwałego nie przekracza kwoty 3500 zł przedsiębiorstwo może całą kwotę zaliczyć do kosztów działalności operacyjnej jednorazowo z chwilą przyjęcia go do użytkowania.<sup>153</sup>

Metoda liniowa amortyzacji charakteryzuje się równomiernym rozłożeniem kosztu amortyzacji w przyjętym okresie eksploatacji. Poprzez to, że metoda ta zakłada równomierne zużycie przez cały okres więc stawka amortyzacyjna, która jest wartością tego zużycia będzie wielkością stałą.<sup>154</sup> Metoda liniowa amortyzacji jest najczęściej stosowaną w praktyce metodą amortyzacji. W celu obliczenia miesięcznej amortyzacji liniowej wykorzystuje się następujący

<sup>149</sup> W. Fałowski, Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, w: Rachunkowość finansowa i podatkowa, pod red. T. Cebrowskiej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 249

<sup>150</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 32 ust. 2

<sup>151</sup> Nie wszystkie środki trwałe po zakończeniu okresu użytkowania mają wartość zerową nawet po całkowitym zużyciu. Jest to wartość rezydualna, którą może przedsiębiorstwo odzyskać np. poprzez sprzedaż. Wartość rezydualna nie podlega umorzeniu.

<sup>152</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 42

<sup>153</sup> Tamże, s. 42

<sup>154</sup> G. Świdarska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: Controlling kosztów..., op. cit., s. 53



wzór:<sup>155</sup>

*Wzór 3*

$$A_{mc} = \frac{Wp \times a}{12}$$

gdzie:

$A_{mc}$  – amortyzacja miesięczna,

$Wp$  – wartość początkowa składnika majątku, który podlega amortyzacji,

$a$  – stawka amortyzacyjna (wyrażona procentowo).

Metoda degresywna amortyzacji zwana również przyspieszoną polega na ujmowaniu w kosztach jednostki wyższych wartości w początkowym okresie używania składnika majątku. W miarę upływu czasu wartości te maleją. Metoda ta stosowana jest głównie do aktywów podlegających szybkiemu postępowi technicznemu z wyjątkiem samochodów osobowych.<sup>156</sup> Amortyzację roczną i miesięczną według metody degresywnej ustala się według następujących wzorów:<sup>157</sup>

*Wzór 4*

$$A_r = WN \times a \times WSP$$

$$WN = WP - DZ$$

$$A_{mc} = \frac{A_r}{12}$$

gdzie:

$A_r$  – amortyzacja roczna,

$WN$  – wartość netto składnika aktywów, który podlega amortyzacji,

$a$  – stawka amortyzacyjna (wyrażona procentowo),

$WSP$  – współczynnik podwyższający, który przyjmuje wartość większą od 1 do 2 włącznie,

$WP$  – wartość początkowa składnika majątku, który podlega amortyzacji,

$DZ$  – dotychczasowe zużycie danego składnika aktywów, który podlega amortyzacji,

$A_{mc}$  – amortyzacja miesięczna.

Metodę degresywną należy stosować tak długo, dopóki jest ona korzystniejsza od amortyzacji linowej. Jeżeli wartość amortyzacji liczonej według metody degresywnej zrówna

<sup>155</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 42

<sup>156</sup> G. Świdarska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: Controlling kosztów..., op. cit., s. 53

<sup>157</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 43



się z wielkością amortyzacji linowej, to należy począwszy od początku roku w którym nastąpiło zrównanie tych wartości dokonywać odpisów amortyzacyjnych według metody liniowej.

Metoda naturalna amortyzacji uzależnia wysokość stawek amortyzacyjnych od jednostek naturalnych. Jednostką taką może być wyprodukowana sztuka wyrobu lub maszynogodzina. Przy tej metodzie koszt amortyzacji za dany okres jest obliczany poprzez przemnożenie kosztu amortyzacji na jednostkę naturalną przez ilość jednostek.<sup>158</sup> Metoda naturalna uzależnia koszt amortyzacji od faktycznie osiągniętych efektów ekonomicznych. Może też prowadzić do nieuzasadnionego wydłużania okresu amortyzacji.

Wartość kosztów zużycia materiałów i energii przedsiębiorstwo ustala w zależności od tego, jak dokumentowany i wyceniany jest dany materiał lub rodzaj energii. Zużycie energii elektrycznej, wody, gazu wyceniane jest na podstawie dokumentów zewnętrznych takich jak faktury od dostawców. Na podstawie faktur można określić wartość kosztów zużycia materiałów i energii.<sup>159</sup>

Zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości wartość początkową materiałów wycenia się według ceny nabycia, czyli zgodnie z zasadą wyceny po koszcie historycznym. Poprzez cenę nabycia zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, należy rozumieć „cenę zakupu składnika aktywów obejmującą kwotę należną sprzedającemu, bez podlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększoną o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększoną o koszty transportu, załadunku, wyładunku, składowania, a obniżoną o rabaty, opusty i inne zmniejszenia”. Jeżeli stosowanie cen nabycia jest utrudnione i czasochłonne, wówczas ustawa o rachunkowości daje jednostce możliwość wyceny tych składników majątku według cen zakupu, oczywiście jeśli nie prowadzi do zniekształcenia stanu aktywów oraz wyniku finansowego.<sup>160</sup>

Aby ustalić prawidłową wycenę zużycia materiałów przedsiębiorstwo musi wybrać odpowiednią metodę ich rozchodu. Ustawa o rachunkowości daje możliwość wyboru spośród następujących metod wyceny rozchodu:<sup>161</sup>

- ✓ według cen przeciętnych, ustalonych w wysokości średniej ważonej cen nabycia (zakupu) materiałów,

---

<sup>158</sup> G. Świdarska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: *Controlling kosztów...*, op. cit., s. 54

<sup>159</sup> P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 39

<sup>160</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 34 ust. 1 pkt 1

<sup>161</sup> G. Świdarska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 273



- ✓ zgodnie z zasadą pierwsze weszło, pierwsze wyszło (FIFO) – rozchód materiałów wycenia się kolejno po cenach tych materiałów, których dostawa była najwcześniej. Dzięki tej metodzie zapasy pozostałe w magazynie będą wyceniane w aktualnych cenach, natomiast koszty już nie.
- ✓ zgodnie z zasadą ostatnie weszło, pierwsze wyszło (LIFO) – rozchód materiałów wycenia się kolejno po cenach tych składników aktywów, która jednostka nabyła najpóźniej. Przy tej metodzie koszty są wyceniane według najbardziej aktualnych cen, natomiast zapasy przeciwnie.
- ✓ w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć.

Przedsiębiorstwo ma też możliwość rozliczania obrotu materiałowego po stałych cenach ewidencyjnych. W przypadku wyboru tej metody musi jednak ustalać i rozliczać proporcjonalnie pomiędzy rozchód a stan końcowy zapasu materiałów odchylenia od stałych cen ewidencyjnych. Na koniec każdego okresu za pomocą wskaźnika narzutu odchyłeń dokonuje się korekty kosztów zużytych materiałów. Wskaźnik ten oblicza się według wzoru:<sup>162</sup>

*Wzór 5*

$$W_{NO} = \frac{O_p - O_b}{Z_p - Z_b} \times 100$$

gdzie:

$W_{NO}$  – wskaźnik narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych,

$O_p$  – odchylenia przypadające na zapas początkowy materiałów,

$O_b$  – odchylenia powstałe w bieżącym okresie,

$Z_p$  – wartość zapasu początkowego materiałów,

$Z_b$  – wartość przychodów materiałów w bieżącym okresie pomniejszona o zwroty.

Rozliczenie odchyłeń od cen ewidencyjnych materiałów polega na obliczeniu kwoty narzutu odchyłeń przypadającej na rozchód materiałów według wzoru:

*Wzór 6*

$$N_o = \frac{R_b \times W_{NO}}{100\%}$$

gdzie:

$N_o$  – kwota narzutu odchyłeń,

$R_b$  – wartość rozchodu materiałów w bieżącym okresie.

---

<sup>162</sup> R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, Rachunkowość..., op. cit., s. 49 i nast.



Zużycie usług obcych jest wyceniane według wartości podanych na fakturach od podmiotów zewnętrznych świadczących usługi transportowe, remontowe, obróbki obcej itp. po przeprowadzeniu odpowiedniej weryfikacji podanych w tych fakturach wartości.<sup>163</sup> Wycena ta odbywa się w cenach zakupu netto, bez naliczonego podatku VAT. Aby informacje o usługach były istotne dla celów kontrolnych, przedsiębiorstwa często rezygnują z typowego podziału analitycznego według rodzajów usług i wyodrębiają niezależnie od rodzaju usługi: koszty usług informatycznych (szkolenia, administracja sieci), koszty usług związanych z samochodami (przeeglądy, naprawa) itp.<sup>164</sup>

Kolejna grupa kosztów, podatki i opłaty dotyczy obciążeń publiczno-prawnych, które są związane ze zwykłą działalnością gospodarczą. W tej grupie kosztów nie wykazuje się podatku VAT naliczonego przy zakupach oraz podatku dochodowego. Ten pierwszy zmniejsza podatek VAT należny od dokonanej sprzedaży, a podatek dochodowy jest ustalany od wyniku uzyskanego z całej działalności przedsiębiorstwa.<sup>165</sup> Typowe pozycje wykazywane jako podatki i opłaty to:<sup>166</sup>

- ~ podatek od nieruchomości,
- ~ podatek od środków transportowych,
- ~ opłaty skarbowe, sądowe, notarialne,
- ~ opłaty lokalne,
- ~ opłaty koncesyjne,
- ~ wpłaty na PFRON,
- ~ opłaty za korzystanie ze środowiska.

Wynagrodzenia wyceniamy w kosztach w kwotach brutto, a nie w kwocie netto do wypłaty. Kwota brutto oprócz wspomnianej kwoty netto zawiera także wszelkie zobowiązania budżetowe, które obciążają pracownika, tj. podatek dochodowy od osób fizycznych oraz obciążenia z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne i składek ZUS w części przypadającej na pracownika. Wyróżniamy wynagrodzenia z umów o pracę, wynagrodzenia z umów o charakterze cywilnoprawnym, a także wynagrodzenia osób wchodzących w skład organów zarządzających i nadzorczych jednostki.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup> T. Naumiuk, Elementy rachunku kosztów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Warszawa 1995, s. 127

<sup>164</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 313

<sup>165</sup> G. Świdarska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: Controlling kosztów..., op. cit., s. 59

<sup>166</sup> Tamże, s. 59

<sup>167</sup> Tamże, s. 60



Na wartość kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń składają się głównie: obciążenia przedsiębiorstwa z tytułu składek ZUS w części obciążającej pracodawcę, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, a także inne świadczenia, takie jak:<sup>168</sup>

- » odzież robocza i ochronna,
- » świadczenia związane z bezpieczeństwem i higieną pracy,
- » koszty szkoleń pracowników,
- » wydatki związane z badaniami lekarskimi,
- » posiłki profilaktyczne.

Wycena pozostałych kosztów rodzajowych odbywa się według wartości zużycia, która wynika z umów zawartych z firmami ubezpieczeniowymi, otrzymanych faktur oraz obowiązujących norm, stawek, opłat, limitów wynikających z dokumentów prawnych bądź ustaw podatkowych.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup> Tamże, s. 61

<sup>169</sup> T. Naumiuk, Koszty w rachunkowości finansowej, Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2012, s. 247



### 3. Metody analizy i rozliczania kosztów

#### 3.1. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym

Jednostki gospodarcze mogą prowadzić pełną ewidencję i rozliczanie kosztów lub stosować jeden z wariantów uproszczonej ewidencji kosztów, polegający na grupowaniu kosztów według rodzajów albo ujmowaniu kosztów najpierw w przekroju podmiotowym, a następnie w przekroju przedmiotowym.<sup>170</sup>

Pełna ewidencja kosztów polega na grupowaniu kosztów prostych w układzie rodzajowych, rozliczaniu ich według typów działalności oraz kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia. Pełna ewidencja kosztów ma zastosowanie w dużych przedsiębiorstwach o zróżnicowanym rodzaju działalności, a w szczególności w przedsiębiorstwach:<sup>171</sup>

- prowadzących kilka typów działalności gospodarczej, gdzie wskazane jest ustalanie kosztów tych działalności,
- prowadzących jeden typ działalności produkcyjnej, lecz o zróżnicowanej strukturze asortymentowej, co wymaga ustalania kosztów jednostkowych produktów,
- usługowych lub handlowych o dużej skali działalności i rozbudowanej strukturze organizacyjnej, w których nie ma potrzeby kalkulacji, ale konieczna jest kontrola kosztów w przekroju miejsc ich powstawania.

Uproszczona ewidencja kosztów polega na stosowaniu tylko układu rodzajowego kosztów. Ewidencja ta jest wystarczająca w małych przedsiębiorstwach prowadzących jeden typ działalności, a dokładniej w przedsiębiorstwach:<sup>172</sup>

- ◆ świadczących usługi, gdzie nie jest wymagane ustalanie rzeczywistych jednostkowych kosztów wykonania usług,
- ◆ o prostej strukturze organizacyjnej niewymagającej kontroli kosztów w podziale na wewnętrzne podmioty,
- ◆ wytwórczych, które wytwarzają proste wyroby gotowe w krótkim cyklu produkcyjnym i nie występuje w nich produkcja w toku.

Podstawowe rodzaje kosztów, które jednostka powinna wykazać w sprawozdaniu finansowym to:<sup>173</sup>

<sup>170</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 184

<sup>171</sup> Tamże, s.184

<sup>172</sup> Tamże, s. 185

<sup>173</sup> T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, Rachunkowość małych przedsiębiorstw, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012, s. 197 i nast.



- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- pozostałe koszty rodzajowe.

Powyższa analityka uznawana jest za minimalną. Jednostki powinny prowadzić rozwinięcie analityczne do kont zespołu 4, mając na uwadze:<sup>174</sup>

- > przepisy podatkowe, celem wyłączenia kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w myśl przepisów podatkowych,
- > przepisy o statystyce publicznej, w szczególności sprawozdania statystyczne,
- > potrzeby rachunku kosztów i kontroli wewnętrznej w jednostce.

Amortyzacja jest odzwierciedleniem stopniowej utraty wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wyniku ich używania. W momencie przyjmowania środka trwałego do używania należy ustalić stawkę i metodę amortyzacji. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych należy rozpocząć nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania. Konto 400 „Amortyzacja” służy do ewidencji kosztów amortyzacji rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.<sup>175</sup>

Konto 401 „Zużycie materiałów i energii” służy do ewidencji kosztów wynikających ze zużycia materiałów na potrzeby zwykłej działalności operacyjnej jednostki. Na tym koncie księguje się w szczególności:<sup>176</sup>

- zużycie paliwa, gazów technicznych, wody,
- zużycie różnego rodzaju energii,
- zużycie odpadów użytkowych powstałych w toku produkcji,
- zużycie opakowań jednostkowych i zbiorczych,
- zużycie materiałów na cele ogólne i biurowe,
- zużycie narzędzi i przyrządów zaliczanych do materiałów,
- niezawinione niedobory i ubytki naturalne materiałów,
- zużycie materiałów na pozostałe cele gospodarcze.

---

<sup>174</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 302

<sup>175</sup> A. Stronczek, A. Surowiec, J. Sawicka, E. Marcinkowska, M. Białas, Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia w teorii i przykładach, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 37

<sup>176</sup> K. Trzpioła, Polityka rachunkowości w firmie..., op. cit., s. 138



Na koncie 402 „Usługi obce” ujmuje się różne usługi wykonane przez dostawców.

Do typowych usług obcych zalicza się:

- ~ usługi podwykonawców,
- ~ usługi transportowe i składowania,
- ~ czynsze oraz usługi związane z najmem i dzierżawą nieruchomości,
- ~ opłaty leasingowe,
- ~ usługi informatyczne,
- ~ usługi księgowo i doradcze,
- ~ koszty usług bankowych,
- ~ usługi telefoniczne, pocztowe, kurierskie,
- ~ usługi utrzymania czystości oraz ochrony osób i mienia.

Konto 403 „Podatki i opłaty” służy do ewidencji podatków i opłat o charakterze publicznoprawnym, które obciążają koszty zwykłej działalności gospodarczej. Zalicza się tu podatek od towarów i usług nie podlegający odliczeniu, opłaty skarbowe, podatki na rzecz miasta i gminy. W ramach konta syntetycznego jednostki gospodarcze prowadzą rozwinięcie analityczne, uwzględniając podział według tytułów podatków i opłat.<sup>177</sup>

Na koncie 404 „Wynagrodzenia” ewidencjonuje się w szczególności:<sup>178</sup>

- » wynagrodzenia pieniężne i wartości świadczeń w naturze lub ich ekwiwalenty pieniężne należne pracownikom oraz innym osobom, które świadczą pracę na podstawie umów o charakterze cywilnoprawnym,
- » wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w obiektach własnej działalności socjalnej,
- » wynagrodzenia członków rady nadzorczej i komisji rewizyjnej spółki niebędących pracownikami.

W ciężar kosztów wynagrodzeń zaliczane są kwoty brutto naliczonych wynagrodzeń bez pomniejszania ich o potrącenia.

Konto 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” to konto układu rodzajowego służące do ewidencji kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników i zleceniobiorców. Zalicza się do nich m.in.:<sup>179</sup>

- o obowiązkowe odpisy na ZFŚS lub wypłacone świadczenia urlopowe,
- o składki na ubezpieczenia społeczne obciążające pracodawcę,

<sup>177</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 314

<sup>178</sup> Tamże, s. 315

<sup>179</sup> K. Trzpióła, Polityka rachunkowości w firmie..., op. cit., s. 142



- odpisy na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych,
- wydatki ponoszone na podstawie przepisów o BHP i Kodeksu pracy,
- koszty związane z ochroną zdrowia pracowników i szkoleniami.

Konto 409 „Pozostałe koszty rodzajowe” przeznaczony jest do ewidencji księgowej pozostałych kosztów prostych bieżącej działalności jednostki, a w szczególności kosztów:<sup>180</sup>

- ubezpieczeń majątkowych i rzeczowych,
- krajowych i zagranicznych podróży służbowych,
- reprezentacji i reklamy,
- ryczałtów za używanie prywatnych samochodów pracowników do celów służbowych,
- odpraw pośmiertnych wypłacanych rodzinom zmarłych pracowników.

Salda kont zespołu 4 na koniec roku obrotowego powinny zostać przeksięgowane:

- \* w przypadku prowadzenia wyłącznie kont zespołu 4 na konto 860 „Wynik finansowy”,
- \* w przypadku prowadzenia kont zespołu 4 i 5 i sporządzania rachunku zysków i strat:
  - w wariantcie porównawczym – na konto 860 „Wynik finansowy”,
  - w wariantcie kalkulacyjnym – na konto 490 „Rozliczenie kosztów”.

Jednostki gospodarcze rozliczając koszty proste w układzie rodzajowym i stosując rachunek zysków i strat w wersji porównawczej zmuszone są do zastosowania konta 490 „Rozliczenie kosztów” celem ustalenia zmiany stanu produktów. Zmiana stanu produktów wyraża różnicę między wartością zapasu produkcji na początek i na koniec okresu, za który sporządzany jest rachunek zysków i strat. Zmiana stanu produktów może być dodatnia lub ujemna. Dodatnia zmiana stanu produktów oznacza, że część kosztów prostych ujętych w bieżącym okresie sprawozdawczym nie dotyczy uzyskanych w tym okresie przychodów ze sprzedaży, ale ustala wartość produktów, dzięki którym generowane będą przychody w przyszłych okresach. Z kolei ujemna zmiana stanu produktów ma miejsce wtedy, gdy jednostka sprzedaje zapasy produktów, które zostały wytworzone w poprzednich okresach sprawozdawczych.

W rachunku zysków i strat w wersji porównawczej zmiana stanu produktów koryguje przychody netto ze sprzedaży:

- ▲ in plus – w przypadku zwiększenia stanu produktów,
- ▲ in minus – w przypadku zmniejszenia stanu produktów.

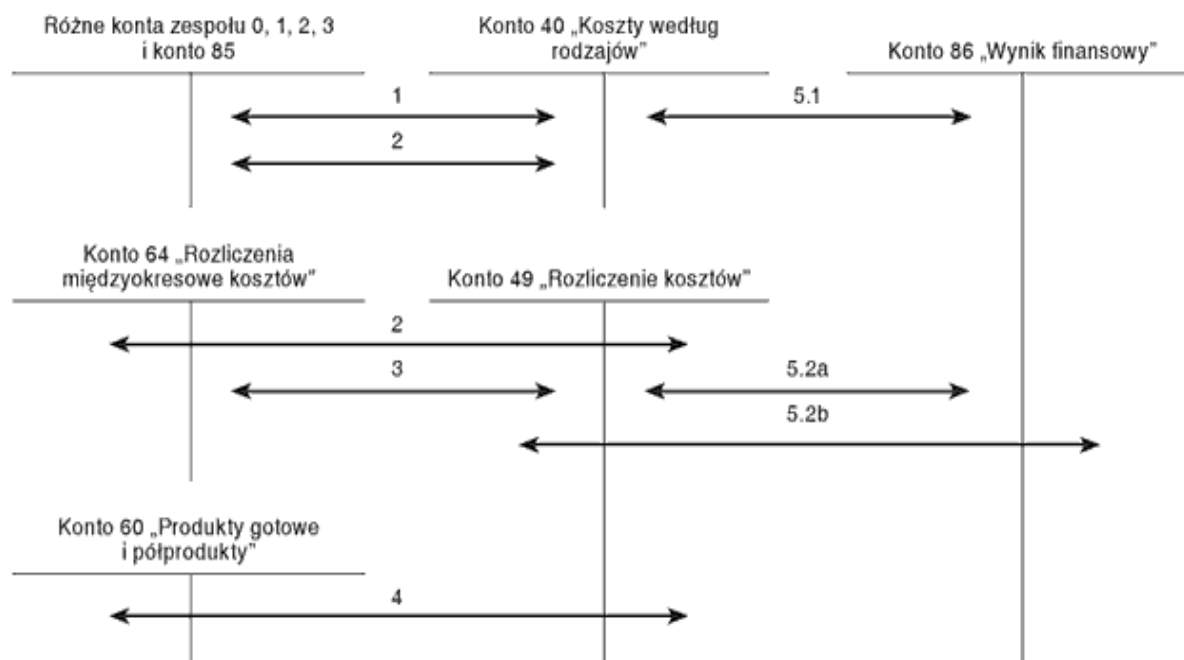
---

<sup>180</sup> Tamże, s. 143



Na dzień bilansowy saldo konta 490 przenosi się na wynik finansowy. Konsekwencją tego jest to, iż poziom kosztów rodzajowych przeniesionych na wynik finansowy z kont zespołu 4 zostaje skorygowany do wysokości odnoszącej się do danego roku obrotowego.

Schemat 1. Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4



Źródło: Ewidencja i rozliczanie kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym, <http://www.poradnikksiegowego.pl/artukul,88,1813,ewidencja-i-rozliczanie-kosztow-wylacznie-w-ukladzie.html> (01.05.2017)

Objaśnienia do schematu 1:

1. Zarachowanie w koszty podstawowej działalności operacyjnej kosztów prostych, nie podlegających rozliczeniu w czasie.
2. Zarachowanie w koszty podstawowej działalności operacyjnej kosztów prostych podlegających rozliczeniu w czasie.
3. Wartość kosztów rozliczanych w czasie, które obciążają bieżący okres sprawozdawczy.
4. Wartość produktów gotowych ustalona na koniec okresu sprawozdawczego.
5. Księgowania na dzień bilansowy:
  - 5.1. Przeksięgowanie kosztów według rodzaju na wynik finansowy.
  - 5.2a. Przeksięgowanie zmiany stanu produktów, jako salda Winien konta 490 (zmniejszenie stanu produktów).
  - 5.2b. Przeksięgowanie zmiany stanu produktów, jako salda Ma konta 490 (zwiększenie stanu produktów).



Do kosztów ujmowanych w zespole 4 nie zalicza się:<sup>181</sup>

- ✓ kosztów działalności socjalnej na rzecz własnych pracowników i innych osób fizycznych, takie jak: szkoły przyzakładowe, stołówki pracownicze, domy wypoczynkowe, obiekty sportowe,
- ✓ zawinionych niedoborów i strat zasobów, ponieważ obciąża się nimi osoby materialnie odpowiedzialne,
- ✓ pozostałych kosztów operacyjnych związanych z odpisaniem należności, utworzeniem rezerw, przekazaniem darowizn,
- ✓ kosztów finansowych, chyba że zostały wliczone do kosztów wytworzenia produktów,
- ✓ kosztów wynikających ze zdarzeń losowych.

### 3.2. Ewidencja kosztów w układzie podmiotowym i przedmiotowym

We współczesnej szybko rozwijającej się gospodarce rynkowej informacja o kosztach zajmuje szczególne miejsce w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. Rozliczanie kosztów w układzie rodzajowym często bywa niewystarczające. Jednostki gospodarcze prowadząc różnorodną działalność potrzebują informacji o miejscach powstawania kosztów oraz pozycjach kalkulacyjnych. Wyodrębnienie kosztów działalności handlowej, usługowej i produkcyjnej pozwala na obliczenie opłacalności ich prowadzenia. Każdą z tych działalności można prowadzić w różnych miejscach (wydziałach, sklepach, warsztatach). Stanowią one ośrodki odpowiedzialności za ponoszone koszty, które nazywamy miejscami powstawania kosztów. Często są to wydzielone organizacyjnie komórki przedsiębiorstwa, podporządkowane osobom odpowiedzialnym za ich gospodarkę oraz kształtowanie się kosztów.<sup>182</sup>

Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym (podmiotowym) i kalkulacyjnym (przedmiotowym) dostarcza informacji o poniesionych kosztach w danym okresie, które mają związek z realizacją podstawowej działalności oraz działań wspierających tę działalność. Ewidencja ta dostarcza także informacji na temat prawidłowej kalkulacji kosztów wytworzenia wyrobów i usług.<sup>183</sup>

Aby przedsiębiorstwo mogło ustalić koszty wytworzenia produktu i koszty jednostkowe musi ująć ponoszone koszty według nośników (przedmiotów). Jednak zanim to nastąpi, koszty

<sup>181</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 320 i nast.

<sup>182</sup> K. Sawicki, Koszty, kalkulacja, produkty pracy, w: Rachunkowość finansowa..., op. cit., s. 231

<sup>183</sup> G. Świdarska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 323



najpierw trzeba zaewidencjonować w układzie rodzajowym oraz funkcjonalnym. Z tego względu w ewidencji kosztów można wydzielić cztery następujące po sobie etapy:<sup>184</sup>

- I etap polega na ewidencji kosztów prostych w układzie rodzajowym, które zostały poniesione w konkretnym okresie sprawozdawczym,
- II etap to odniesienie kosztów rodzajowych na miejsca ich powstania (układ funkcjonalny),
- III etap polega na rozliczeniu kosztów w czasie, które dotyczą różnych okresów sprawozdawczych,
- IV etap to przeniesienie kosztów z miejsc ich powstania na przedmioty kosztów. Takie grupowanie kosztów umożliwia ustalenie łącznej sumy kosztów wytworzenia produktów.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej to koszty ponoszone przy realizacji zasadniczego celu działania jednostki, takiego jak produkcja i sprzedaż oraz przy realizacji zadań wspierających działalność podstawową. Cel ten można osiągnąć dzięki realizacji funkcji podstawowych na które składają się: proces zaopatrzenia, proces produkcji i proces sprzedaży. Procesy te znajdują odzwierciedlenie w ujęciu kosztów na następujących kontach:<sup>185</sup>

- Koszty zakupu
- Koszty działalności podstawowej,
- Koszty sprzedaży.

Koszty związane z realizacją działań wspomagających działalność podstawową ujmowane są na koncie „Koszty działalności pomocniczej”, natomiast koszty związane z zarządzaniem jednostką na koncie „Koszty ogólnego zarządu”.

Konto „Koszty działalności podstawowej” służy do ewidencji kosztów wytworzenia produktów i usług. W szczególności na koncie tym ujmuje się:<sup>186</sup>

- ~ wartość zużytych do wytworzenia wyrobów i usług materiałów bezpośrednich,
- ~ zużycie energii na cele technologiczne,
- ~ koszty zakupu przypadające na zużyte materiały bezpośrednie,
- ~ wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- ~ usługi obce związane z wytworzeniem określonych produktów,
- ~ rozliczone koszty wydziałowe, koszty działalności pomocniczej oraz koszty ogólnoprodukcyjne,

<sup>184</sup> K. Czubańska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s.58

<sup>185</sup> G. Świdorska, Wzorcowy Plan Kont..., op. cit., s. 324

<sup>186</sup> Tamże, s. 350



~ koszt wytworzenia produkcji w toku i niezakończonych usług na koniec okresu.

Na koncie „Koszty wydziałowe produkcji podstawowej” ewidencjonuje się pośrednie koszty wydziałów produkcji podstawowej. Koszty wydziałowe obejmują koszty produkcji ponoszone na poszczególnych wydziałach, które ciężko jest powiązać na podstawie dokumentów źródłowych bezpośrednio z obiektami kalkulacji kosztów.<sup>187</sup>

Konto „Koszty zakupu” służy do ewidencjonowania kosztów związanych z zakupem surowców i materiałów na potrzeby działalności jednostki. Koszty zakupu rozliczane są na te grupy surowców, materiałów i towarów, dla których są one ponoszone.

Koszty sprzedaży to koszty, które przedsiębiorstwo ponosi w związku z czynnościami sprzedaży. Należą do nich: pakowanie, transport, załadunek i wyładunek itp. Do kosztów tych zalicza się także koszty działań marketingowych, takich jak promocja i dystrybucja, których celem jest informowanie potencjalnego nabywcy o cechach produktu i przekonanie go do zakupu.<sup>188</sup>

Na koncie „Koszty działalności pomocniczej” ewidencjonuje się koszty związane ze świadczeniem różnego rodzaju usług na rzecz innych komórek danej jednostki, a zwłaszcza dla komórek działalności podstawowej. Do wydziałów pomocniczych w przedsiębiorstwach produkcyjnych zalicza się:

- wydziały remontowe i utrzymania ruchu,
- wydziały transportowe,
- wydziały energetyczne, takie jak siłownie czy kotłownie,
- magazyny materiałów i surowców produkcyjnych,
- laboratoria kontroli jakości, biura projektowe,
- komórki świadczeń pracowniczych (stołówka, służba zdrowia).

Konto „Koszty ogólnego zarządu” jest stosowane do ujmowania kosztów związanych z zarządzaniem i administrowaniem jednostką jako całością. Do kosztów tych należy zaliczyć w szczególności:<sup>189</sup>

- » wynagrodzenia wraz z narzutami pracowników zarządu i administracji,
- » koszty funkcjonowania organów nadzorczych,
- » koszty reprezentacji i public relations,
- » zużycie materiałów biurowych i usług związanych z funkcjami zarządczymi i administracyjnymi.

---

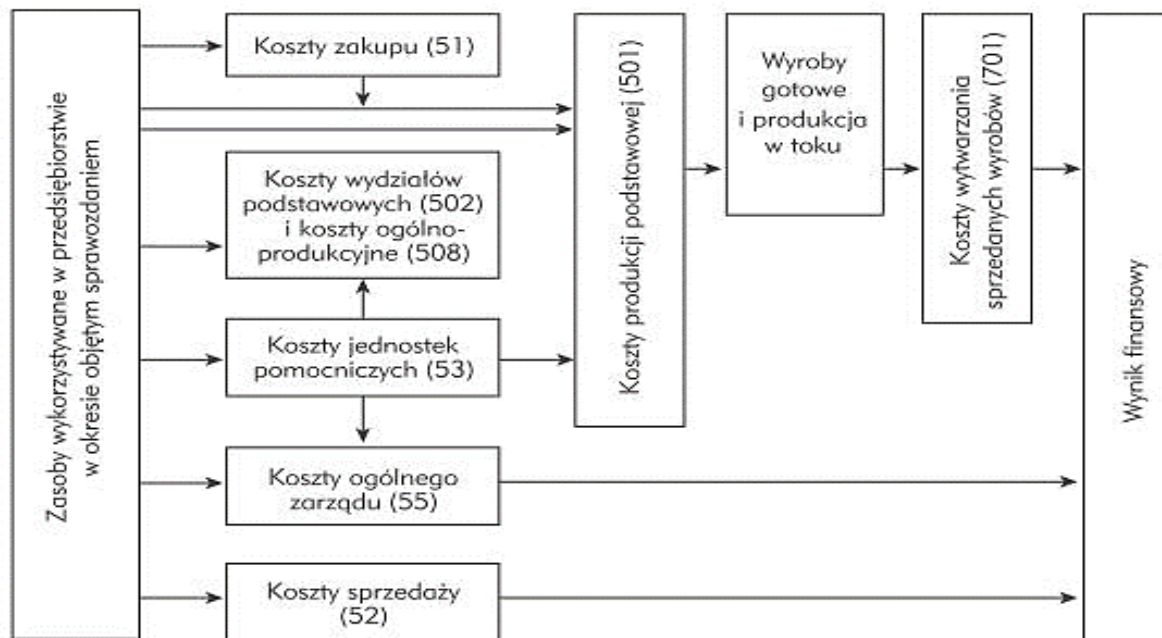
<sup>187</sup> Tamże, s. 353

<sup>188</sup> K. Trzpióła, *Polityka rachunkowości w firmie...*, op. cit., s. 155

<sup>189</sup> G. Świdorska, *Wzorcowy Plan Kont...*, op. cit., s. 364



Schemat 2. Ujęcie kosztów podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa produkcyjnego w strukturze funkcjonalnej



Źródło: Wzorcowy Plan Kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, pod red. G. Świdorskiej, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 326

Koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo zmieniają się w ostatnim etapie rozliczania kosztów w produkty pracy. Do produktów pracy należy zaliczyć:<sup>190</sup>

- ▲ wyroby gotowe,
- ▲ półfabrykaty,
- ▲ produkcję w toku.

Konta, które służą do ewidencji kosztów wytworzenia produktów począwszy od realizacji procesu produkcji, po magazynowanie i sprzedaż tworząc tzw. krąg kosztów.

W przedsiębiorstwach ewidencjonujących koszty na kontach zespołu 4 i 5 kontami tworzącymi krąg kosztów są:

- konto 490 „Rozliczenie kosztów” ukazujące koszty proste poniesione w danym okresie sprawozdawczym,
- konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- konta zespołu 6 „Produkty i rozliczenia międzyokresowe”,

<sup>190</sup> A. Jaklik, B. Micherda, Ewidencja kosztów i produktów pracy Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1993, s. 53

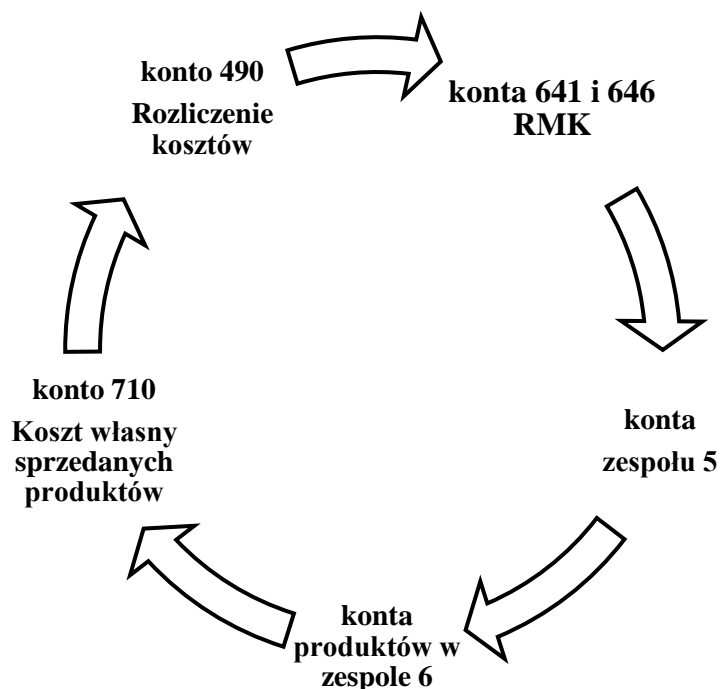
- konto 710 „Koszt własny sprzedanych produktów”, które służy do ewidencji kosztu wytworzenia produktów sprzedanych.

Poza kręgiem kosztów znajdują się:

- koszty dotyczące działalności socjalnej,
- wartość sprzedanych materiałów i towarów według cen nabycia,
- pozostałe koszty operacyjne,
- koszty finansowe.

Do kręgu kosztów wchodzi tylko i wyłącznie koszty podstawowej działalności operacyjnej. Na rysunku 7 przedstawiono funkcjonowanie kręgu kosztów.

Rys. 7. Krąg kosztów



Źródło: opracowanie własne na podstawie P. Waśniewski, Zasady prezentacji i ujawniania informacji w rachunku zysków i strat, w: Sprawozdania finansowe i ich analiza, pod. red. W. Gosa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2015, s. 105 i nast.

Dokonywanie księgowania na kontach zamkniętego kręgu kosztów w korespondencji z kontami spoza zamkniętego kręgu może spowodować zachwianie równowagi w zamkniętym kręgu kosztów, przykładowo:<sup>191</sup>

- straty losowe w produktach odnoszone na pozostałe koszty operacyjne,

<sup>191</sup> P. Waśniewski, Zasady prezentacji i ujawniania informacji w rachunku zysków i strat, w: Sprawozdania finansowe i ich analiza, pod. red. W. Gosa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2015, s. 106

- przekazanie produktów gotowych na potrzeby budowy środka trwałego,
- stwierdzone nadwyżki na produktach,
- zawiniony niedobór w produktach gotowych.

Aby jednostki stosujące konta zespołu 4 i 5 mogły poprawnie sporządzić rachunek zysków i strat w wersji porównawczej, w każdym przypadku wejścia i wyjścia kosztu z kręgu muszą pomocniczo stosować dodatkowe konta:<sup>192</sup>

- ❖ Obroty wewnętrzne – na koncie tym po stronie „Ma” księguje się przychody ze sprzedaży wewnętrznej,
- ❖ Koszty obrotów wewnętrznych – prowadzi się je równoległe do konta „Obroty wewnętrzne,, i księguje po stronie „Winien” wartość kosztów działalności operacyjnej, które opuściły krąg kosztów.

Jednostki gospodarcze przyjmując określone rozwiązania ewidencyjne w zakresie rachunku kosztów, istotnie wpływają na księgowy sposób ustalania wyniku finansowego oraz wybór wariantu sporządzania rachunku zysków i strat, tj. wariantu porównawczego albo kalkulacyjnego. Niezależnie od wybranego wariantu, rachunek zysków i strat charakteryzuje się segmentową prezentacją określonych wartości ekonomicznych prowadzących ostatecznie do wyniku finansowego netto. Różnica pomiędzy wariantem porównawczym a kalkulacyjnym wynika z innego prezentowania składników w segmencie działalności operacyjnej.<sup>193</sup>

W wariantcie porównawczym zestawia się składniki kosztów według rodzajów, które zostały poniesione w określonym okresie sprawozdawczym oraz wykazuje uwspółmiernienie tych kosztów z przychodami ze sprzedaży poprzez pozycję zmiany stanu produktów.<sup>194</sup>

Natomiast wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat charakteryzuje się wykazaniem w segmencie działalności operacyjnej kosztów współmiernych do sprzedanych produktów.<sup>195</sup> Rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym przedstawiono w załączniku 1, natomiast w ujęciu porównawczym w załączniku 2.

---

<sup>192</sup> Tamże, s. 107

<sup>193</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 202 i nast.

<sup>194</sup> Tamże, s. 204

<sup>195</sup> Tamże, s. 204



### 3.3. Zadania i funkcje rachunku kosztów

Przedsiębiorstwo prowadząc działalność gospodarczą zmuszone jest do zaangażowania różnych zasobów, takich jak zasoby pieniężne, zasoby materiałowe czy zasoby pracy ludzkiej. Aby zasoby te były efektywnie wykorzystywane i prowadziły do maksymalizacji zysku przedsiębiorstwa wymagane jest racjonalne zarządzanie nimi. Do oceny efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa ważny jest pomiar ilościowy i jakościowy zużycia zasobów. Pomiar ten jest istotą rachunku kosztów, który to jest ważnym elementem rachunkowości.<sup>196</sup>

Rachunek kosztów jest wyodrębnionym w systemie ewidencyjnym rachunkowości podsystemem badania i transformowania informacji o kosztach działalności podmiotu służącym odbiorcom informacji do oceny sytuacji decyzyjnych, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich realizacji.<sup>197</sup>

Rachunek kosztów obejmuje działania przeszłe, bieżące i przyszłe. W rachunku takim można wyodrębnić:<sup>198</sup>

- etap ex ante, czyli etap przewidywania kosztów (planowanie, prognozowanie),
- etap ex post, polegający na pomiarze, dokumentowaniu i ewidencji kosztów już poniesionych.

Głównym zadaniem rachunku kosztów jest dostarczanie odpowiednich informacji potrzebnych do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Dzięki danym pochodzącym z rachunku kosztów możliwe jest ustalenie takich czynności, jak:<sup>199</sup>

- wycena zapasu produktów w bilansie,
- ustalenie wyniku finansowego w rachunku zysków i strat.

Rachunek kosztów spełnia dużo ważnych funkcji w systemie rachunkowości. Funkcje te przedstawiono na rysunku 8. Najtrudniejszym problemem w zakresie rachunku kosztów jest kalkulacja kosztów wytworzenia produktów. Dotyczy to zarówno, kosztów wytworzenia produktów gotowych, jak i produkcji niezakończonych.

W przypadku rachunkowości zarządczej, podstawowym zadaniem rachunku kosztów jest dostarczanie odpowiednich informacji ekonomicznych potrzebnych do zarządzania przedsiębiorstwem. Rachunek kosztów powinien generować informacje, które będą pomocne

---

<sup>196</sup> E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów Modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 13

<sup>197</sup> R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 9

<sup>198</sup> D. Sołtys, *Rachunek kosztów*, w: *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, pod red. T. Cebrowskiej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s. 529

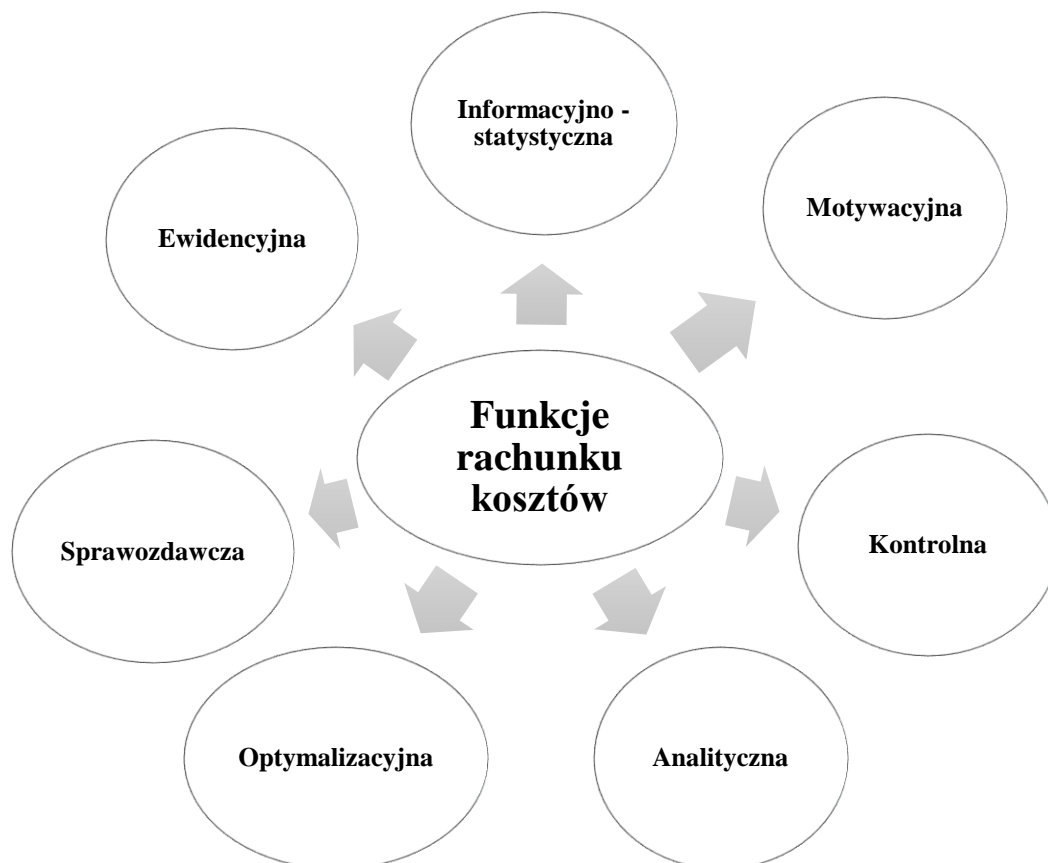
<sup>199</sup> E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów...*, op. cit., s. 16



menedżerom w realizacji następujących zadań:<sup>200</sup>

- » dokonania kalkulacji cenowych,
- » kontroli przebiegu procesów działalności przedsiębiorstwa,
- » oceny rentowności działalności,
- » podejmowania decyzji gospodarczych.

Rys. 8. Funkcje rachunku kosztów



Źródło: R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo MARINA, Wrocław 2008, s. 9

Zadaniem funkcji informacyjno – statystycznej jest dostarczanie informacji użytkownikom zewnętrznym i wewnętrznym. Biorąc pod uwagę grupy użytkowników w ramach funkcji informacyjnej można wyróżnić funkcję wewnętrzną i funkcję zewnętrzną. Poprzez funkcję wewnętrzną zarządzający przedsiębiorstwem uzyskują informacje kosztowe na temat działalności przedsiębiorstwa na różnych jego szczeblach.<sup>201</sup> Funkcje zewnętrzne dostarczają informacji o kosztach w odniesieniu do zewnętrznych odbiorców:

- ▲ kredytodawców,

<sup>200</sup> Tamże, s. 17

<sup>201</sup> D. Sołtys, Rachunek kosztów, w: Rachunkowość finansowa..., op. cit., s. 530

- ▲ kontrahentów zewnętrznych,
- ▲ akcjonariuszy i udziałowców,
- ▲ pracowników,
- ▲ społeczeństwa.

Funkcja analityczna polega na badaniu i interpretacji informacji dostarczanych przez system rachunku kosztów w celu oceny poziomu, dynamiki i struktury kosztów oraz wyników finansowych.<sup>202</sup>

Funkcja optymalizacyjna wyraża się w dostarczaniu informacji potrzebnych do określania celów działania i wyboru optymalnych warunków ich realizacji.<sup>203</sup>

Funkcja kontrolna przejawia się w dostarczaniu informacji różnym szczeblom zarządzania informacji o kosztach w celu oceny osiągniętych efektów i kontroli poniesionych kosztów.<sup>204</sup>

Aby informacje generowane przez rachunek kosztów były przydatne dla odbiorców konieczne jest zastosowanie odpowiednich procedur związanych z przetwarzaniem informacji dotyczących kosztów już poniesionych. Procedury te realizowane są zgodnie z określonymi założeniami i zasadami. Zespół zasad i procedur, zgodnie z którymi następuje przetwarzanie informacji o kosztach, nazywa się modelem rachunku kosztów.<sup>205</sup> Nadrzędnym kryterium podziału systemu rachunku kosztów jest związek modeli rachunku kosztów z systemem ewidencyjno – sprawozdawczym rachunkowości. Zastosowanie tego kryterium pozwala na wyróżnienie dwóch zasadniczych rodzajów rachunków kosztów:<sup>206</sup>

- systematyczny rachunek kosztów, który jest elementem rachunkowości finansowej obowiązkowo stosowanym przez przedsiębiorstwa,
- pozaewidencyjne rachunki kosztów, będące elementem systemu rachunkowości zarządczej, dotyczące sytuacji decyzyjnych i kontrolnych.

Zadaniem systematycznego rachunku kosztów jest ustalanie kosztów produktów i kosztów okresu sprawozdawczego. Kosztami produktów są wszystkie koszty bezpośrednio rozliczane na wytworzone produkty, natomiast koszty okresu to koszty nieodnoszone na produkty, lecz w pełnej wysokości wykazane w rachunku zysków i strat. Z punktu widzenia kryterium rozliczania kosztów na produkty można wyodrębnić:<sup>207</sup>

---

<sup>202</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 68

<sup>203</sup> D. Sołtys, Rachunek kosztów, w: Rachunkowość finansowa..., op. cit., s. 530

<sup>204</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 68

<sup>205</sup> K. Czubałowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 105

<sup>206</sup> P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 69

<sup>207</sup> K. Czubałowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 111



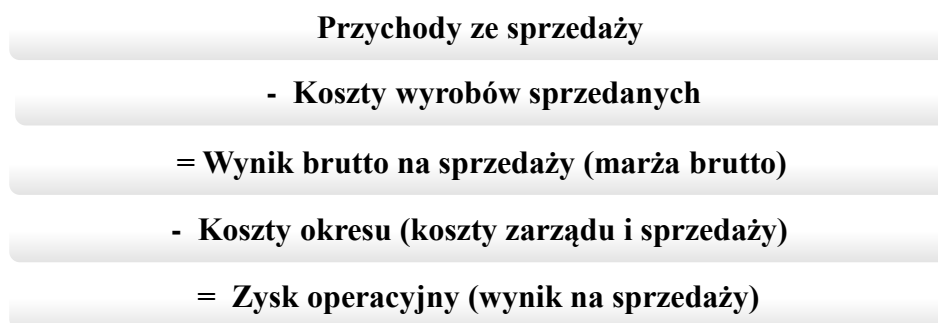
- rachunek kosztów pełnych,
- rachunek kosztów zmiennych.

Natomiast ze względu na stopień standaryzacji i zasięg czasowy informacji o kosztach można wyróżnić następujące systemy rachunku kosztów:<sup>208</sup>

- » rachunek kosztów rzeczywistych,
- » rachunek kosztów normalnych,
- » rachunek kosztów postulowanych.

Układ rachunku kosztów pełnych opiera się na wartościach historycznych. Jego zasady są zgodne z zasadami rachunkowości finansowej, ponieważ na jego podstawie sporządza się obligatoryjne sprawozdania finansowe. Zgodnie z tym rachunkiem, wartość wytwarzanych przez przedsiębiorstwo wyrobów jest ustalana według pełnego kosztu wytworzenia obejmującego bezpośrednio oraz pośrednio koszty produkcji. Koszty nieprodukcyjne, które obejmują koszty zarządu i koszty sprzedaży są traktowane jako koszty okresu i odnoszone na wynik finansowy okresu.<sup>209</sup> Budowę rachunku wyników przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych przedstawia rysunek 9. Przedstawiony rachunek zysków i strat jest uważany za tradycyjny rachunek wyników.

Rys. 9. Budowa rachunku zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych



Źródło: D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza Analiza i interpretacja, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 233

Stosowanie tradycyjnego rachunku kosztów jest jednak niewystarczające dla zarządzających w przypadku podejmowania decyzji o charakterze krótkoterminowym. Dlatego sporządzają oni w ramach rachunkowości zarządczej rachunek zysków i strat w innych układach. Jednym z takich podstawowych rachunków jest rachunek kosztów zmiennych.

<sup>208</sup> I. Sobańska, Systemy rachunku kosztów i wyników, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, op. cit., s. 101

<sup>209</sup> A. Stroncsek, A. Surowiec, J. Sawicka, E. Marcinkowska, M. Białas, Rachunek kosztów, op. cit., s. 83



Jest on wykorzystywany w bieżącym zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwie. Jego wartość jest niezastąpiona w przypadku występowania w przedsiębiorstwie niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Cechą charakterystyczną rachunku kosztów zmiennych jest podział kosztów na dwie grupy: koszty stałe oraz zmienne. Zapasy wyrobów gotowych są w takiej sytuacji wyceniane jedynie na poziomie zmiennego kosztu wytworzenia, natomiast wszystkie pozostałe koszty stałe ponoszone przez jednostkę traktowane są jako koszty okresu. Rachunek ten nie może być jednak wykorzystywany dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, ponieważ nie uwzględnia pełnego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych.<sup>210</sup>

Takie ujęcie kosztów wpływa znacząco na budowę rachunku zysków i strat. Rachunek ten w omawianym systemie rachunku kosztów zmiennych przybiera postać przedstawioną na rysunku 10.

Rys. 10. Rachunek wyników przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych

<b>Przychody ze sprzedaży</b>
<b>- Koszty zmienne (wytworzenia sprzedanych wyrobów, zarządu i sprzedaży)</b>
<b>= Marża na pokrycie</b>
<b>- Koszty stałe (produkcyjne, zarządu i sprzedaży)</b>
<b>= Zysk operacyjny (wynik na sprzedaży)</b>

Źródło: D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza Analiza i interpretacja, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014, s. 235

W systemie rachunku kosztów zmiennych, koszty produkcji są ujmowane odmiennie w zależności od tego, czy są kosztami stałymi czy zmiennymi. W rachunku ujmowana jest jedynie ta część kosztów zmiennych produkcyjnych, która dotyczy produktów sprzedanych. Część stała kosztów produkcyjnych jest zaliczana do kosztów okresu wraz z kosztami zarządu i sprzedaży.<sup>211</sup> O ile w rachunku kosztów pełnych można precyzyjnie rozliczyć poniesienie koszty, o tyle zadaniem rachunku kosztów zmiennych jest dążenie do analizy możliwości obniżania kosztów.

Rachunek kosztów rzeczywistych jest rachunkiem o charakterze ex post, ponieważ ujmuje koszty już faktycznie poniesione w przedsiębiorstwie w danym okresie. Oznacza to, że

<sup>210</sup> Tamże, s. 84

<sup>211</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 235



wszystkie koszty rzeczywiście poniesione w badanym okresie rozlicza się na produkty wytworzone w tym okresie. Koszty są ustalane jako iloczyn rzeczywistych cen i faktycznego zużycia zasobów przedsiębiorstwa.<sup>212</sup>

Rachunek kosztów normalnych jest modelem rachunku kosztów, który stosuje się celem zmniejszenia wahań poziomu kosztów na rezultaty ich pomiaru. Stanowi pewien pomost pomiędzy rachunkiem kosztów rzeczywistych a rachunkiem kosztów postulowanych. Jest on rozwinięciem rachunku kosztów prowadzonego w trybie ex post w kierunku rachunku prowadzonego w trybie ex ante.<sup>213</sup>

Rachunek kosztów postulowanych prowadzi się w trybie ex ante i dotyczy on kosztów, które będą poniesione w przyszłości. Ponoszone w przyszłości koszty mające związek z prowadzoną działalnością ustalane są na podstawie szacunków. Z racji tego, iż prowadzenie działalności odbywa się w warunkach niepewności, to koszty oszacowane nigdy nie pokrywają się z kosztami rzeczywiście poniesionymi. Prowadzi to do powstania odchyleń kosztów faktycznie poniesionych od tych planowanych. Koszty postulowane ustala się zazwyczaj przed rozpoczęciem roku obrotowego, ewentualnie przed rozpoczęciem realizacji nowego zadania produkcyjnego.<sup>214</sup>

W podziale kosztów istotną rolę odgrywa kalkulacja, nazywana rachunkiem kalkulacyjnym lub rachunkiem kosztów jednostkowych. Kalkulacja jest czynnością obliczeniową, zmierzającą do ustalenia kwoty kosztów przypadających na przedmiot kalkulacji.<sup>215</sup> Przedmiotem kalkulacji może być jednostka wyrobu, usługi lub zlecenie produkcyjne. Przedmiot ten zwykle wyrażany jest w jednostkach naturalnych np. sztukach, tonach lub innych jednostkach umownych. Natomiast E. Nowak jako definicję kalkulacji kosztu jednostkowego podaje: kalkulacja kosztów obejmuje całokształt rachunków mających na celu ustalenie jednostkowego kosztu własnego wyrobu lub usługi wraz z ukazaniem jego struktury w kalkulacyjnym układzie kosztów.<sup>216</sup>

Ustalenie kosztu jednostkowego ma na celu:<sup>217</sup>

- umożliwienie właściwej wyceny produktów do bilansu,
- ustalenie kosztu sprzedanych produktów i usług,
- określenie rentowności poszczególnych produktów i usług,

<sup>212</sup> I. Sobańska, Systemy rachunku kosztów i wyników, w: Rachunek kosztów..., op. cit., s. 102

<sup>213</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 114

<sup>214</sup> Tamże, s. 114 i nast.

<sup>215</sup> J. Matuszewicz, Rachunek kosztów, Finans-Serwis, Warszawa 2008, s. 114

<sup>216</sup> E. Nowak, Rachunkowość menedżerska, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1995, s. 44

<sup>217</sup> G. Świdorska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: Controlling kosztów..., op. cit., s. 79



→ kontrolę ponoszonych kosztów.

W zależności od czasu i podstawy sporządzania kalkulacji kosztów wyróżnia się następujące jej rodzaje:<sup>218</sup>

- kalkulację wstępną (planową, ofertową),
- kalkulację wynikową (sprawozdawczą).

Kalkulację wstępną sporządza się przed rozpoczęciem produkcji lub przyjęciem zamówienia na wykonanie usługi. Za podstawę ustalenia kosztów przyjmuje się standardy ilościowego i jakościowego zużycia czynników produkcji, istniejących lub przewidywanych cenach materiałów, usług oraz planowanych narzutach kosztów pośrednich. Kalkulacja wstępna ma charakter cen ofertowych.<sup>219</sup>

Kalkulację wynikową sporządza się po rozliczeniu kosztów określonego okresu, najczęściej na koniec każdego miesiąca. Dotyczy ona całej produkcji wytworzonej w kalkulowanym okresie. Podstawą ustalenia kosztów jest rzeczywista wysokość i struktura kosztów przedmiotu kalkulacji za dany okres obrachunkowy. Dzięki temu możliwa jest wycena zapasów, wykazywanych w aktywach bilansu, a także ustalenie kosztów wytworzenia sprzedanych produktów.<sup>220</sup>

Zadaniem kalkulacji jest ustalenie kosztu wytworzenia produktu. Koszt ten obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnianą część kosztów pośrednich. Zadaniem kalkulacji jest również obliczanie kosztu jednostkowego. W tym celu stosuje się różne metody kalkulacji.<sup>221</sup>

Biorąc pod uwagę sposób odnoszenia kosztów na jednostkę produkcji można wyróżnić następujące metody kalkulacji:<sup>222</sup>

- kalkulację podziałową:
  - prostą,
  - współczynnikową,
  - fazową,
- kalkulację doliczeniową:
  - zleceńową,
  - asortymentową.

---

<sup>218</sup> M. Trocka, Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, pod red. K. Czubańskiej, Polskie Wydawnictwa Ekonomiczne, Warszawa 2014, s. 247

<sup>219</sup> Tamże, s. 248

<sup>220</sup> K. Czubańska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 83

<sup>221</sup> Tamże, s. 82 i nast.

<sup>222</sup> M. Trocka, Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, op. cit., s. 249



Kalkulacja podziałowa prosta jest uznawana za jedną z najprostszych metod ustalania kosztu jednostkowego wytworzonego produktu. Ma zastosowanie w jednostkach, które wytwarzają jeden rodzaj nieskomplikowanych wyrobów lub usług. Kalkulację tę stosuje się w kopalniach, cementowniach, elektrowniach oraz jednostkach świadczących usługi transportowe.<sup>223</sup> Jednostkowy koszt produktu oblicza się według wzoru:<sup>224</sup>

*Wzór 7*

$$\text{Koszt jednostkowy} = \frac{\text{Całkowite koszty okresu}}{\text{Wielkość produkcji w jednostkach naturalnych}}$$

Cechą charakterystyczną kalkulacji podziałowej prostej jest to, że skalkulowany koszt jednostkowy jest kosztem przeciętnym.

W przypadku wystąpienia na koniec okresu produkcji niezakończonych należy dokonać jej przeliczenia na umowne przedmioty kalkulacji. Wówczas koszt jednostki kalkulacyjnej ustala się według wzoru:<sup>225</sup>

*Wzór 8*

$$K_j = \frac{K}{P + (P_{pn} \times \% \text{ przerobu})}$$

gdzie:

$K_j$  – koszt jednostkowy,

$K$  – całkowite koszty okresu,

$P$  – wielkość produkcji wyrażona w jednostkach naturalnych,

$P_{pn}$  – ilość produkcji niezakończonych na koniec okresu.

Kalkulację podziałową ze współczynnikami wykorzystuje się do ustalenia kosztów produkcji w jednostkach gospodarczych, które wytwarzają z takich samych surowców, w tym samym procesie produkcji i przy wykorzystaniu tych samych procesów technologicznych różne rodzaje wyrobów, różniące się tylko kształtem, wielkością wagą itp. Produkcja tego typu ma charakter masowy.<sup>226</sup> Istota tej kalkulacji polega na sprowadzeniu kosztów różnych wyrobów do wspólnego mianownika dzięki przeliczeniu ich za pomocą współczynników na umowne przedmioty kalkulacji.<sup>227</sup> Koszty okresu muszą być w takiej sytuacji rozdzielone według

<sup>223</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 139

<sup>224</sup> Tamże, s. 139

<sup>225</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 85

<sup>226</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 252

<sup>227</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, op. cit., s. 144



odpowiednio dobranych współczynników i przypisane do produkcji zakończonej i niezakończonych. Podstawą do ustalenia współczynników mogą być na przykład waga, powierzchnia, pojemność czy grubość.

Kalkulacja fazowa ma zastosowanie w produkcji wielkoseryjnej i masowej, przechodzącej przez kilka następujących po sobie faz. Cechą produkcji fazowej jest to, że każda faza produkcyjna, za wyjątkiem ostatniej, kończy się przekazaniem półproduktów do następnej fazy. Przykładem może być produkcja artykułów cukierniczych, odzieżowych itp.<sup>228</sup>

W zależności od przyjętych rozwiązań kalkulacja fazowa może być sporządzana na dwa sposoby:<sup>229</sup>

- ❖ metody półfabrykowanej,
- ❖ metody bezpółfabrykowanej.

Metoda półfabrykowana polega na obliczeniu kosztu jednostkowego produktu narastająco, z uwzględnieniem kosztu wytworzenia półfabrykatów pobranych do dalszego przerobu z poprzednich faz.<sup>230</sup>

Przy zastosowaniu metody bezpółfabrykowanej każda faza produkcji podlega oddzielnemu skalkulowaniu kosztu wytworzenia. Koszt wytworzenia wyrobu gotowego jest sumą kosztów ustalonych dla poszczególnych faz.<sup>231</sup>

Przedsiębiorstwa, które wytwarzają szeroki asortyment wyrobów charakteryzujący się znaczną odmiennością, zróżnicowany pod względem rozmiarów produkcji oraz technologii procesu wytwórczego stosują metody kalkulacji doliczeniowej. Kalkulacja doliczeniowa polega odrębnym kalkulowaniu każdego, z góry określonego przedmiotu kalkulacji (wyrobu, usługi, zlecenia).<sup>232</sup> Jest to możliwe jeśli spełnione są następujące warunki:<sup>233</sup>

- dokumentacja jest sporządzona w sposób umożliwiający odniesieni kosztów bezpośrednich na wybrane obiekty kalkulacyjne,
- zapewniony jest właściwy obieg dokumentów,
- ewidencja analityczna kosztów bezpośrednich jest prowadzona w sposób dokładny i szczegółowy.

<sup>228</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 256

<sup>229</sup> Tamże, s. 256

<sup>230</sup> M. Trocka, Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, op. cit., s. 256

<sup>231</sup> Tamże, s. 256

<sup>232</sup> K. Sawicki, Koszty, kalkulacja, produkty pracy, w: Rachunkowość finansowa, op. cit., s. 254

<sup>233</sup> M. Trocka, Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, op. cit., s. 260



### 3.4. Istota, cel i zakres analizy kosztów

W warunkach postępującej globalizacji i stale nasilającej się konkurencji rynkowej racjonalizacja kosztów bywa często podstawą istnienia i rozwoju przedsiębiorstwa. Informacje o kosztach generowane przez system rachunkowości finansowej są zbyt mało rozwinięte i nie wystarczają do sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem. Pod wpływem wzrastającej presji konkurencyjnej i zwiększania asortymentu kadra zarządzająca zmuszana jest do identyfikacji kosztów, której celem jest dokładne określenia cen sprzedaży i osiąganych marż. Narzędziem, które dostarcza takich informacji jest analiza kosztów. Poprzez poddanie kosztów analizie, można określić sposób ich kształtowania się oraz ewentualnie ustalić sposób poprawy efektywności działalności przedsiębiorstwa jeśli wystąpi taka potrzeba. Analiza kosztów jest elementem rachunku kosztów. Podstawowym celem analizy kosztów jest ocena wielkości i struktury kosztów w badanym okresie na bazie przyjętej podstawy porównania oraz ustalenie czynników kształtujących te zmiany, a także wskazanie rozwiązań mogących obniżyć koszty w okresie następnym. Tak więc głównym celem analizy kosztów jest dostarczenie jednostkom gospodarczym informacji dotyczących kształtowania się kosztów w różnych przekrojach w celu oceny ich poziomu.<sup>234</sup>

Analiza kosztów powinna umożliwić.<sup>235</sup>

- ❖ poznanie wielkości, dynamiki i struktury kosztów przedsiębiorstwa w badanym okresie,
- ❖ ustalenie odchyłeń kosztów rzeczywistych w stosunku do przyjętej podstawy porównań,
- ❖ ocenę racjonalności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa i wskazanie obszarów, gdzie zasoby są niewłaściwie wykorzystywane oraz podjęcie działań, które doprowadzą do obniżenia kosztów,
- ❖ określenie głównych czynników wpływających na wielkość i strukturę kosztów oraz określenie kierunku ich oddziaływania na koszty,
- ❖ dostarczanie danych dla planowania i kształtowania kosztów w przyszłych okresach.

Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przyjmuje charakter badania empirycznego. Aby ją dokładnie przeprowadzić należy posiadać odpowiednie zbiory danych pochodzące zazwyczaj ze sprawozdawczości finansowej, ewidencji księgowej czy kalkulacji. Jeżeli analiza ma być bardziej szczegółowa pożądanym jest dostęp do danych źródłowych, a nawet danych

<sup>234</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 221

<sup>235</sup> Istota, cel i zakres analizy kosztów,

[http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul\\_narzedziowa,522,0,6107,istota-cel-i-zakres-analizy-kosztow.html](http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul_narzedziowa,522,0,6107,istota-cel-i-zakres-analizy-kosztow.html)  
(20.04.2017 r.)



spoza systemu rachunkowości, które są tworzone na potrzeby wewnętrzne.

Metody analiz ekonomicznych stosowane w analizie kosztów powinny umożliwić:<sup>236</sup>

- ▲ wykrycie dynamiki kosztów,
- ▲ określenie struktury kosztów,
- ▲ ocenę poziomu kosztów.

Realizując te zadania, wykorzystuje się metodę porównań, która polega na porównaniu kwot z danej kategorii kosztów w stosunku do wartości wzorcowych. Aby analiza była bardziej dogłębna, stosuje się badania przyczynowe. Analiza przyczynowa polega na badaniu wpływu określonych czynników na kształtowanie się określonych kategorii kosztów.<sup>237</sup>

Analiza dynamiki kosztów polega na badaniu zmian poziomu kosztów w czasie. Podczas tej analizy dokonuje się porównań poziomu kosztów przedsiębiorstwa poniesionych w różnych okresach. Zazwyczaj analiza ta jest przeprowadzana w obrębie lat obrotowych lub gdy jest taka potrzeba to w obrębie miesięcy czy kwartałów. Okres, z którego koszty poddawane są analizie nazywa się jednostką czasu. Analiza dynamiki kosztów bada różne kategorie kosztów. Mogą to być koszty w ujęciu globalnym, ale także koszty na poziomie jednostkowych kosztów produktów. W analizie dynamiki kosztów wykorzystuje się miary statystyczne, które są nazywane miarami dynamiki. Zadaniem miar dynamiki kosztów jest ukazanie zmian poziomu kosztów w danym okresie w stosunku do poziomu kosztów z okresu przyjętego za bazę do porównań.<sup>238</sup>

Różnica pomiędzy poziomem kosztów w dwóch porównawczych okresach: bieżącym i podstawowym określana jest mianem odchylenia kosztów. Wyraża je wzór:<sup>239</sup>

*Wzór 9*

$$\Delta K = K_1 - K_0$$

gdzie:

$\Delta K$  – odchylenie kosztów,

$K_1$  – poziom kosztów w okresie badanym,

$K_0$  – poziom kosztów w okresie podstawowym.

Odchylenie to informuje, o jaka kwotę nastąpi przyrost ( $\Delta K > 0$ ) lub obniżenie ( $\Delta K < 0$ ) kosztów w bieżącym okresie w stosunku do poziomu kosztów z okresu przyjętego jako podstawowy.

---

<sup>236</sup> K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 223

<sup>237</sup> Tamże, s. 223

<sup>238</sup> Tamże, s. 224

<sup>239</sup> Tamże, s. 225



Natomiast tempo zmian kosztów określa stosunek odchylenia kosztów do poziomu kosztów w okresie podstawowym. Tempo to wyraża się w procentach, zgodnie ze wzorem:<sup>240</sup>

*Wzór 10*

$$T = \frac{K_1 - K_0}{K_0} \times 100\%$$

gdzie:

T – tempo zmian kosztów,

K<sub>1</sub> – poziom kosztów w okresie badanym,

K<sub>0</sub> – poziom kosztów w okresie podstawowym.

Tempo zmian informuje, o ile procent poziom kosztów w bieżącym okresie jest wyższy (T > 0) lub niższy (T < 0) od poziomu kosztów w okresie podstawowym.

Indeks dynamiki kosztów jest stosunkiem poziomu kosztów w okresie badanym do poziomu w okresie podstawowym. Indeks ten wyraża się w procentach według wzoru:<sup>241</sup>

*Wzór 11*

$$I = \frac{K_1}{K_0} \times 100\%$$

gdzie:

I – indeks dynamiki kosztów,

K<sub>1</sub> – poziom kosztów w okresie badanym,

K<sub>0</sub> – poziom kosztów w okresie podstawowym.

Indeks dynamiki przedstawia, jaki procent poziomu kosztów w okresie podstawowym stanowi poziom kosztów w okresie bieżącym.

Analizę struktury kosztów dokonujemy zawsze z punktu widzenia określonego kryterium. Poprzez tą analizę rozpatruje się udział poszczególnych składników kosztów, wyszczególnionych ze względu na przyjęte kryterium, w kosztach całkowitych. Miarą określającą udział poszczególnych składników kosztów w kosztach całkowitych jest wskaźnik struktury określony wzorem:<sup>242</sup>

---

<sup>240</sup> Tamże, s. 225

<sup>241</sup> Tamże, s. 225

<sup>242</sup> Tamże, s. 227



*Wzór 12*

$$u_j = \frac{K_j}{K}$$

gdzie:

$u_j$  – wskaźnik struktury,

$K$  – koszty całkowite,

$K_j$  – element składnika kosztów.

Wskaźnik  $u_j$  przyjmuje wartość z przedziału  $[0;1]$  i informuje, jaką część kosztów całkowitych  $K$  stanowi składnik  $K_j$ . Często wskaźniki struktury wyraża się procentowo, według wzoru.<sup>243</sup>

*Wzór 13*

$$u_j = \frac{K_j}{K} \times 100\%$$

Wskaźnik  $u_j$  zawiera się w przedziale  $[0;100\%]$  i informuje, jaki procent kosztów całkowitych  $K$  stanowi składnik  $K_j$ .

Analiza wskaźnikowa jest jednym z obszarów ogólnej analizy finansowej przedsiębiorstwa. Wskaźniki ekonomiczne są niezastąpionym narzędziem służącym ocenie poziomu kosztów. Poprzez pojęcie wskaźnika ekonomicznego należy rozumieć stosunek jednego zjawiska gospodarczego do innego zjawiska merytorycznie z nim powiązanego. Wyróżniamy następujące wskaźniki kosztów:<sup>244</sup>

- wskaźnik wykonania budżetu kosztów,
- wskaźnik wynikowego poziomu kosztów,
- wskaźnik rentowności kosztów.

Wskaźnik wykonania budżetu kosztów określa stosunek kosztów faktycznie poniesionych do kosztów planowanych, które są ustalone w budżecie. Przedstawia go wzór:

*Wzór 14*

$$WBK = \frac{K_r}{K_p} \times 100\%$$

gdzie:

---

<sup>243</sup> Tamże, s. 228

<sup>244</sup> Tamże, s. 231



WBK – wskaźnik wykonania budżetu kosztów,  
K<sub>r</sub> – koszty faktycznie poniesione,  
K<sub>p</sub> – koszty planowane.

Wskaźnik ten przekazuje informacje na temat tego, jaki procent kosztów planowanych stanowią koszty faktycznie poniesione. Im mniejsza jest wartość tego wskaźnika, tym lepsza jest efektywność zarządzania.

Natomiast wskaźnik wynikowego poziomu kosztów przedstawia stosunek poniesionych kosztów do osiągniętych przychodów, co wyraża wzór:<sup>245</sup>

*Wzór 15*

$$\mathbf{WPK} = \frac{\mathbf{KO}}{\mathbf{PO}} \times \mathbf{100\%}$$

gdzie:

WPK – wskaźnik wynikowego poziomu kosztów,  
KO – koszty ogółem,  
PO – przychody ogółem.

Wskaźnik ten informuje, jaki procent osiągniętych przychodów stanowią poniesione koszty. Im mniejsza wartość wskaźnika, tym większa skuteczność działalności przedsiębiorstwa. Jeśli  $WPK < 100\%$ , to prowadzona działalność jest rentowna. Jeśli natomiast  $WPK > 100\%$ , to działalność jest nierentowna.

Wskaźnikiem, którego zakres jest mniejszy w porównaniu z wyżej przedstawionym jest wskaźnik wynikowego poziomu kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Jego formuła jest następująca:<sup>246</sup>

*Wzór 16*

$$\mathbf{WPK} = \frac{\mathbf{KDO}}{\mathbf{PDO}} \times \mathbf{100\%}$$

gdzie:

WPK – wskaźnik wynikowego poziomu kosztów operacyjnych,  
KDO – koszty z działalności operacyjnej,  
PDO – przychody z działalności operacyjnej.

Interpretacja wskaźnika jest podobna do tej, która była podana przy ogólnym wskaźniku wynikowego poziomu kosztów. Teraz jest to odniesienie do działalności operacyjnej.

---

<sup>245</sup> Tamże, 232

<sup>246</sup> E. Nowak, Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2016, s. 108



Efektywność działalności przedsiębiorstwa jest uzależniona przede wszystkim od rezultatów osiągniętych na podstawie działalności operacyjnej. Rezultaty te można scharakteryzować poprzez:<sup>247</sup>

- przychody ze sprzedaży produktów,
- koszty własne sprzedanych produktów.

Na koszty własne sprzedanych produktów składają się:

- koszty wytworzenia sprzedanych produktów,
- koszty sprzedaży,
- koszty zarządu.

Po uwzględnieniu tych ustaleń można skonstruować wskaźnik wynikowego poziomu kosztów działalności podstawowej o postaci:<sup>248</sup>

*Wzór 17*

$$\mathbf{WPKP} = \frac{\mathbf{KDP}}{\mathbf{PDP}} \times \mathbf{100\%}$$

gdzie:

WPKP – wskaźnik wynikowego poziomu kosztów działalności podstawowej,

KDP – koszty własne sprzedanych produktów,

PDP – przychody ze sprzedaży produktów.

Interpretacja wskaźnika WPKP jest podobna do interpretacji wskaźnika WPK, z tą różnicą że wskaźnik WPKP dotyczy tylko efektywności podstawowej działalności operacyjnej.

Na podstawie struktury kosztów własnych sprzedanych produktów można konstruować bardziej szczegółowe wskaźniki wynikowego poziomu kosztów. Jednym z nich jest wskaźnik wynikowego poziomu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów, który można określić wzorem:<sup>249</sup>

*Wzór 18*

$$\mathbf{WPKW} = \frac{\mathbf{KWSP}}{\mathbf{PSP}} \times \mathbf{100\%}$$

gdzie:

WPKW – wskaźnik wynikowego poziomu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów,

KWSP – koszty wytworzenia sprzedanych produktów,

PSP – przychody ze sprzedaży produktów.

---

<sup>247</sup> Tamże, s. 108 i nast.

<sup>248</sup> Tamże, s. 109

<sup>249</sup> Tamże, s. 109



Wskaźnik ten określa udział kosztów wytworzenia sprzedanych produktów w przychodach ze sprzedaży produktów. Im mniejsza wartość tego wskaźnika, tym mniejsze koszty wytworzenia ponoszone przez przedsiębiorstwo na uzyskanie przychodów ze sprzedaży produktów.

Drugą grupą kosztów wykazaną w rachunku wyników ze sprzedaży produktów, to koszty sprzedaży i koszty zarządu. Są one nazywane kosztami nieprodukcyjnymi. Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów nieprodukcyjnych można przedstawić za pomocą formuły:<sup>250</sup>

*Wzór 19*

$$\text{WPKN} = \frac{KS + KOZ}{PSP} \times 100\%$$

gdzie:

WPKN – wskaźnik wynikowego poziomu kosztów nieprodukcyjnych,

KS – koszty sprzedaży,

KOZ – koszty ogólnego zarządu,

PSP – przychody ze sprzedaży produktów.

Za pomocą tego wskaźnika można uzyskać informacje o udziale kosztów sprzedaży i kosztów zarządu w przychodach ze sprzedaży produktów. Im mniejsze wartości tego wskaźnika tym mniejsze koszty nieprodukcyjne są ponoszone przez przedsiębiorstwo na osiągnięcie przychodów ze sprzedaży produktów.

Ostatnim analizowanym wskaźnikiem analizy kosztów jest wskaźnik rentowności kosztów. Jest on stosunkiem osiągniętych wyników finansowych do poniesionych kosztów, co można wyrazić następująco:

*Wzór 20*

$$\text{WRK} = \frac{W_r}{K_r} \times 100\%$$

gdzie:

WRK – wskaźnik rentowności kosztów,

$W_r$  – wynik finansowy faktycznie osiągnięty,

$K_r$  – koszty faktycznie poniesione.

Wskaźnik ten informuje, jaki procent poniesionych kosztów stanowią osiągnięte wyniki finansowe. Im wyższa wartość wskaźnika, tym lepsza rentowność działania przedsiębiorstwa.

---

<sup>250</sup> Tamże, s. 110

Jednym z najważniejszych narzędzi planowania krótkookresowego jest analiza relacji koszty – wielkość sprzedaży – wynik określana też mianem koszt – wolumen – zysk (z ang. cost -volumen-profit, CVP).<sup>251</sup>

Celem analizy CVP jest badanie relacji, jakie występują pomiędzy takimi wielkościami jak: koszt, rozmiar produkcji i osiągnięty zysk. Wartości te stanowią podstawę tworzenia planów oraz podejmowania decyzji krótkoterminowych. Analizę CVP można wykorzystywać do okresów, w których istnieje możliwość przewidzenia sposobu kształtowania się jednostkowych kosztów zmiennych, kosztów stałych oraz tego, jaka będzie możliwa do osiągnięcia wysokość jednostkowej ceny sprzedaży.<sup>252</sup> Przy analizie CVP należy dokonać podziału kosztów na dwie grupy: stałe i zmienne. Ostatecznie funkcja kosztów całkowitych w analizie CVP ma postać:<sup>253</sup>

*Wzór 21*

$$TC = FC + VC = FC + uvc \times u$$

gdzie:

TC – koszty całkowite ogółem,

FC – koszty stałe,

VC – koszty zmienne,

uvc – jednostkowy koszt zmienny,

u – wielkość produkcji w jednostkach naturalnych.

Analiza CVP dotyczy tylko podstawowej działalności jednostki, nie uwzględnia ona kosztów finansowych oraz zdarzeń nadzwyczajnych. Analogicznie nie bierze się pod uwagę też przychodów z powyższych rodzajów działalności. Kolejny etap w analizie CVP dotyczy ustalenia przychodów. Przychody ze sprzedaży zmieniają się wprost proporcjonalnie do wolumenu sprzedaży, co przedstawia wzór:<sup>254</sup>

*Wzór 22*

$$SP = usp \times u$$

gdzie:

SP – przychody ze sprzedaży,

usp – jednostkowa cena sprzedaży,

u – wielkość sprzedaży w jednostkach naturalnych.

<sup>251</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 340

<sup>252</sup> D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 290

<sup>253</sup> Tamże, s. 291

<sup>254</sup> Tamże, s. 291



Ostatnim etapem analizy koszt – wolumen - zysk jest ustalenie zysku operacyjnego, który można wyliczyć w następujący sposób:

$$\text{zysk operacyjny} = \text{przychody ze sprzedaży (SP)} - \text{koszty ogółem (TC)}^{255}$$

W procesie decyzyjnym poniesione koszty należy zestawiać z uzyskiwanymi przychodami, ponieważ dzięki temu możliwe jest określenie wpływu planowanych decyzji na osiągnięte zyski i opłacalność tych decyzji. Dla menedżerów zarządzających przedsiębiorstwem ważna jest odpowiedź na pytanie: kiedy sprzedaż zacznie przynosić zysk. Jak wiadomo, najpierw ponoszone są koszty, dopiero po przekroczeniu określonej wysokości sprzedaży przedsiębiorstwo zaczyna osiągać zysk. Próg wyrównania, to punkt w którym przychody ze sprzedaży pokrywają się z poniesionymi kosztami. Próg ten określany jest mianem progu rentowności albo punktu krytycznego.<sup>256</sup>

Próg rentowności może być wyrażony w ujęciu ilościowym i wartościowym. Próg rentowności w ujęciu ilościowym określa liczbę wyrobów, jaką przedsiębiorstwo powinno sprzedać, aby pokryć poniesione koszty stałe i koszty zmienne. Ilościowy próg rentowności obliczymy według wzoru:<sup>257</sup>

*Wzór 23*

$$\text{Ilościowy próg rentowności} = \frac{\text{koszty stałe}}{\text{cena} - \text{jednostkowy koszt zmienny}}$$

Natomiast próg rentowności w ujęciu wartościowym oznacza, wielkość przychodów ze sprzedaży pokrywającą koszty całkowite. Można go wyrazić następującym wzorem:<sup>258</sup>

*Wzór 24*

$$\text{Wartościowy próg rentowności} = \frac{\text{koszty stałe}}{\frac{\text{cena} - \text{jednostkowy koszt zmienny}}{\text{cena}}}$$

Ustalanie progów rentowności jest głównym elementem analizy koszty – wielkość sprzedaży – wynik. Analiza ta jest natomiast najważniejszym narzędziem planowania krótkookresowego.

<sup>255</sup> Tamże, s. 294

<sup>256</sup> W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, Rachunkowość..., op. cit., s. 301

<sup>257</sup> K. Marecki, Rachunkowość menedżerska w gospodarce finansowej przedsiębiorstwa, Difin, Warszawa 2001, s. 191

<sup>258</sup> A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza..., op. cit., s. 344



Celem wskaźników rentowności jest ocena możliwości i efektywności działania przedsiębiorstwa. Racjonalne prowadzenie działalności gospodarczej polega na odpowiedniej relacji ponoszonych kosztów w stosunku do osiągniętych wyników. Do podstawowych wskaźników oceny rentowności można zaliczyć:<sup>259</sup>

- ✓ wskaźnik rentowności aktywów ROA,
- ✓ wskaźnik rentowności kapitałów własnych ROE,
- ✓ wskaźnik rentowności sprzedaży ROS.

Wskaźnik rentowności majątku ROA, zwany jest też stopą zwrotu z aktywów. Określa zdolność aktywów do generowania zysków, czyli mierzy efektywność zarządzania zasobami. Im wyższa wartość tego wskaźnika, tym lepsza sytuacja finansowa przedsiębiorstwa. Obliczany jest według następującej formuły:<sup>260</sup>

*Wzór 25*

$$\text{ROA} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{aktywa ogółem}} \times 100\%$$

Wskaźnik rentowności kapitału własnego ROE określa relację zysku netto do kapitału własnego. Wskaźnik ten pokazuje, ile wypracowanego zysku przypada na każdą jednostkę kapitału własnego, jaki został zaangażowany przez właścicieli. Im wyższa jego wartość, tym korzystniejsza sytuacja przedsiębiorstwa. Wyrażany wzorem:<sup>261</sup>

*Wzór 26*

$$\text{ROE} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{kapitał własny}} \times 100\%$$

Wskaźnik rentowności sprzedaży ROS wyraża stosunek zysku netto do przychodu ze sprzedaży. Wskaźnik pokazuje jak wiele zysku netto pozostaje w przedsiębiorstwie ze sprzedaży. Podobnie jak poprzednie wskaźniki, wyższy jego poziom oznacza lepszą sytuację jednostki. Obliczany według następującej formuły:<sup>262</sup>

*Wzór 27*

$$\text{ROS} = \frac{\text{zysk netto}}{\text{przychody netto ze sprzedaży}} \times 100\%$$

<sup>259</sup> T. Korol, Nowe podejście do analizy wskaźnikowej w przedsiębiorstwie, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013, s. 31.

<sup>260</sup> Tamże, s. 31

<sup>261</sup> G. Michalski, Wprowadzenie do zarządzania finansami przedsiębiorstw, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 26 i nast.

<sup>262</sup> Tamże, s. 26 i nast.



## Funkcjonowanie i zasady ewidencji kosztów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.

### Podstawowe dane oraz historia PUK Korzenna Sp. z o.o.

Gmina Korzenna położona jest na terenie Pogórza Rożnowsko-Ciężkowickiego, w południowo-wschodniej części powiatu nowosądeckiego, w województwie małopolskim. Korzenna swoją nazwę zawdzięcza prawdopodobnie Królowi Kazimierzowi Wielkiemu, który na tych terenach często przebywał polując na zwierzynę. Korzenna stała się Gminą 1 stycznia 1973 roku. To tu mieści się siedziba Gminy, Policji, Urzędu Poczтового, Ośrodka Zdrowia oraz Banku Spółdzielczego. W bardzo szybkim tempie rozwija się szkolnictwo. Niezmiennym priorytetem w Gminie Korzenna jest oświata. W 1997 roku oddana została do użytkowania nowa i duża szkoła w Korzennej. Zmodernizowano także Zespoły Szkół w Mogilnie, Lipnicy Wielkiej i Siedlcach. Gmina swym obszarem obejmuje 16 miejscowości, tj.: Bukowiec, Janczowa, Jasienna, Koniuszowa, Korzenna, Lipnica Wielka, Łyczana, Łęka, Miłkowa, Mogilno, Niecew, Posadowa Mogilska, Siedlce, Słowikowa, Trzycierz, Wojnarowa. Zajmuje powierzchnię 107 km<sup>2</sup>, co stanowi 6,9 % terenu powiatu i 0,7 % obszaru województwa. Rozmieszczenie miejscowości w Gminie zostało pokazane na rysunku 11.

Rys. 11. Rozmieszczenie poszczególnych sołectw na terenie gminy Korzenna



Obszarem najwyżej położonym w gminie jest wieś Mogilno (Jodłowa Góra), a najniższej Wojnarowa (Równie). Gmina Korzenna jest jedną z najbardziej rolniczych Gmin Sądeckizny, w której jednym z podstawowych dochodów jest właśnie działalność rolnicza. 100% gospodarstw rolnych to własność prywatna.

Działalność gospodarcza podejmowana przez mieszkańców stanowi tylko częściowe uzupełnienie dochodów z gospodarstwa rolnego. Przedsiębiorstwa działające na terenie gminy Korzenna to w większości firmy prywatne. Corocznym świętem rolników są dożynki gminne, podczas których



rolnicy dziękują za zebrane plony. Spośród rolniczych terenów gminy na pierwszy plan wychodzi wieś Bukowiec, malowniczo położona wśród lasów, wzgórz i jarów. Cechą charakterystyczną Bukowca jest Rezerwat Przyrody Nieożywionej Diable Skały. Został on utworzony w 1953 roku. Pośród drzew wyłania się widok skał i ścianek skalnych o różnej wielkości. Głazy skalne stanowią idealne miejsce dla miłośników górskich wspinaczek. Inną miejscowością, która posiada liczne walory turystyczne jest Mogilno. Znajduje się tam rezerwat leśny, który jest położony na stoku Góry Jodłowej. Na terenie rezerwatu rośnie około 800 okazów cisów, niektóre osiągają wysokość do 10 m.



Jednostki organizacyjne działające na terenie gminy to:

- ◆ Przedszkole,
- ◆ Szkoły Podstawowe,
- ◆ Zespoły Szkół,
- ◆ Gminna Biblioteka Publiczna,
- ◆ Centrum Kultury,
- ◆ Warsztaty Terapii Zajęciowej,
- ◆ Ośrodek Pomocy Społecznej,
- ◆ Szkoła Muzyczna,
- ◆ Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.

W gminie działają także jednostki pomocnicze, tj.: 16 Sołectw, 8 jednostek Ochotniczych Straży Pożarnych oraz liczne organizacje pozarządowe.

Dnia 26 kwietnia 2007 roku Rada Gminy Korzenna podjęła uchwałę w sprawie utworzenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zasadniczym celem utworzenia spółki była konieczność zwiększenia efektywności wykonywania zadań własnych gminy z zakresu gospodarki komunalnej oraz potrzeba ekonomicznego wykorzystania majątku gminnego.



Inne główne cele utworzenia przedsiębiorstwa to:

- ✓ wysokie ceny oferowane przez przedsiębiorców (tzw. „zmowa cenowa”)
- ✓ brak zainteresowania przedsiębiorców małymi zleceniami,
- ✓ grunty i zasoby lokalowe do zagospodarowania (kamieniołom),
- ✓ usługi logistyczne (składowanie i transport towarów).

Umowa spółki została zawarta 13 grudnia 2007 roku w formie aktu notarialnego w Kancelarii Notarialnej w Nowym Sączu. Wówczas przed notariuszem stawił się Wójt Gminy Korzenna działający w jej imieniu. Utworzonej spółce nadano nazwę Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna Spółka z ograniczoną odpowiedzialności. Kapitał założycielski, który został wniesiony do spółki wynosił 50 000 zł i dzielił się na 500 udziałów po 100 każdy. Został on pokryty w całości gotówką i objęty przez Gminę Korzenna. Kolejnym etapem było powołanie Zarządu oraz Rady Nadzorczej.

Spółka została wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego, przez Sąd Rejonowy dla Krakowa-Śródmieścia w Krakowie XII Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego dnia 23 stycznia 2008 roku. Swoją działalność rozpoczęła dnia 1 lutego 2008 roku.

Początkowo siedziba Spółki mieściła się w wynajmowanym pomieszczeniu w Urzędzie Gminy w Korzennej. Następnie w 2010 roku została przeniesiona do budynków, otrzymanych przez gminę Korzenna od Kółka Rolniczego w miejscowości Mogilno.

Pierwsze zadania realizowane przez przedsiębiorstwo obejmowały remonty budynków użyteczności publicznej na terenie gminy, utrzymanie dróg gminnych oraz administrowanie gminną siecią wodociągową wraz z wykonywaniem przyłączy wodociągowych do prywatnych gospodarstw domowych. Możliwość taka pojawiła się po zrealizowaniu inwestycji polegającej na włączeniu gminnego wodociągu do sieci Sądeckich Wodociągów. Do sieci podłączono wówczas prawie 130 gospodarstw domowych. Równoległe spółka rozpoczęła starania

o uzyskanie koncesji na wydobycie piaskowca ze złoża Miłkowa. Efektem tych starań było uzyskanie jesienią 2010 roku koncesji wydanej przez Starostę Nowosądeckiego na wydobycie i eksploatację kamienia piaskowca w Miłkowej. Kolejnym etapem tej inwestycji był zakup specjalistycznego sprzętu oraz przeszkolenie pracowników. Faktyczne wydobycie nastąpiło wiosną 2011 roku, natomiast kilka miesięcy później rozpoczęto budowę dróg betonowych na terenie gminy Korzenna do których wykorzystywano własny surowiec skalny. W kolejnych latach działalności Spółka wykonywała coraz więcej zadań związanych z modernizacją, konserwacją oraz utrzymaniem infrastruktury drogowej i mostowej na terenie Gminy. Wynikiem realizowanych inwestycji było powiększanie majątku firmy poprzez zakup nowych maszyn i urządzeń.



W okresie zimowym Spółka zajmuje się odśnieżaniem dróg gminnych w miejscowościach: Posadowa Mogilska, Mogilno, Koniuszowa, Łęka, Trzycierz, Korzenna i Wojnarowa. Przejęcie tego zadania przez Spółkę doprowadziło do obniżenia kosztów zimowego utrzymania dróg, a tym samym do zmniejszenia wydatków Gminy na ten cel.

Głównym nurtem prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności jest budowa dróg o nawierzchni betonowej oraz bieżące utrzymanie infrastruktury drogowej na terenie Gminy Korzenna. Własny transport oraz kruszywo wpływają znacząco na obniżenie kosztów budowy tych dróg. Drogi o nawierzchniach betonowych odznaczają się dużą odpornością na odkształcenia trwale (tzw. koleiny) oraz niskimi



kosztami utrzymania zwłaszcza przy takim ukształtowaniu terenu i warunkach gruntowych jak obszar Gminy Korzenna.

Korzyści dla Gminy wynikające z działalności przedsiębiorstwa:

- możliwość szybkiego zlecenia przez gminę zadań do realizacji (bez procedury przetargowej) – np. wykonanie 4 mostów w trzy miesiące,
- możliwość pozyskiwania środków zewnętrznych dzięki możliwości szybkiej procedury zlecenia zadań,
- własne kruszywo skalne,
- konkurencyjna technologia budowy dróg betonowych,
- zimowe utrzymanie dróg w konkurencyjnych cenach,
- szybka możliwość działania w przypadku powodzi,
- utworzenie nowych miejsc pracy – sezonowo do ok. 18 etatów,
- samowystarczalność finansowa przedsiębiorstwa.

Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna spółka z o.o. jest spółką prawa handlowego i jednocześnie spółką kapitałową. Zasady działania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych.<sup>263</sup>

Władzami Spółki są:

- Zgromadzenie Wspólników
- Rada Nadzorcza
- Zarząd.

Zgromadzenie Wspólników jest najwyższym organem w Spółce. Może być zwyczajne lub nadzwyczajne. Zwyczajne Zgromadzenie zwołuje Zarząd w ciągu sześciu miesięcy po upływie każdego roku obrotowego.

Do wyłącznej kompetencji Zgromadzenia Wspólników zgodnie z aktem założycielskim Spółki należy<sup>264</sup>:

- ~ rozpatrywanie i zatwierdzanie sprawozdania Zarządu z działalności Spółki oraz sprawozdania finansowego,
- ~ podejmowanie uchwał w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty,
- ~ udzielanie absolutorium z wykonania obowiązków członkom Zarządu,
- ~ wprowadzanie zmian do umowy Spółki,
- ~ podwyższanie lub obniżanie kapitału zakładowego,

<sup>263</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity, Dz. U. z 2016 r., poz. 1578 z późn. zm.

<sup>264</sup> Akt założycielski Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. nr 9354/2007 z dnia 13.12.2007r.



- ~ podejmowanie decyzji o przystąpieniu do innej spółki, fundacji, organizacji gospodarczej lub innej organizacji społecznej oraz o wystąpieniu z nich,
- ~ decydowanie w sprawach zbycia i wydzierżawienia całości lub części przedsiębiorstwa, jak też ustanawianie na nich ograniczonych praw,
- ~ zbycie, zastawianie lub umarzanie udziałów, określanie terminów i wysokości dopłat oraz ich zwrotu,
- ~ zatwierdzanie regulaminu obrad Zgromadzenia Wspólników oraz Rady Nadzorczej,
- ~ zatwierdzanie planów działalności Spółki na wniosek Zarządu, zaopiniowanych przez Radę Nadzorczą,
- ~ podejmowanie uchwał w sprawie nabycia, zbycia nieruchomości, udziału w nieruchomości lub użytkowania wieczystego,
- ~ decydowanie o połączeniu, rozwiązaniu, likwidacji lub utworzeniu nowej Spółki,
- ~ powoływanie i odwoływanie członków Rady Nadzorczej,
- ~ rozpatrywanie innych spraw zastrzeżonych uchwałą Zgromadzenia do jego wyłącznej kompetencji oraz wniesione przez Zarząd Spółki.

Rada Nadzorcza sprawuje stały nadzór nad działalnością Spółki. Składa się z trzech członków, których kadencja trwa trzy lata. Posiedzenia Rady Nadzorczej odbywają się co najmniej raz na kwartał. Osobą odpowiedzialną za zwołanie posiedzenia jest Przewodniczący lub Zastępca Przewodniczącego z własnej inicjatywy, lub na wniosek członka Rady Nadzorczej, czy też Zarządu Spółki. Rada Nadzorcza podejmuje uchwały w głosowaniu jawnym, które zapadają większością głosów. W przypadku równości głosów decyduje głos Przewodniczącego. Na wniosek członka oraz w sprawach personalnych dopuszcza się głosowanie tajne. Rada Nadzorcza jest uprawniona do oceny sprawozdania finansowego i sprawozdania Zarządu z działalności za ubiegły rok obrotowy oraz opiniowania wniosku Zarządu w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty.

Do kompetencji Rady Nadzorczej należy ponadto<sup>265</sup>:

- > powoływanie, odwoływanie, zawieszanie w czynnościach Prezesa Zarządu,
- > reprezentowanie Spółki w umowach z Prezesem Zarządu,
- > wybór biegłego rewidenta jeśli istnieją przesłanki do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego,
- > nadzorowanie działalności Zarządu,
- > wyrażanie zgody na zaciągnięcie kredytu lub pożyczki przez Spółkę,

---

<sup>265</sup> Akt założycielski Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. nr 9354/2007 z dnia 13.12.2007r.

- > uchwalanie regulaminu organizacyjnego Spółki oraz regulaminu Zarządu,
- > opiniowanie projektów uchwał Zgromadzenia Wspólników,
- > przedkładanie projektu zmian umowy Spółki Zgromadzeniu Wspólników łącznie z tekstem jednolitym oraz opiniowanie projektu zmian umowy Spółki jaką proponuje Zarząd Spółki.

Zarząd w Spółce jest organem zarządzającym i wykonawczym. Oznacza to, że kieruje jej działalnością, zarządza majątkiem, reprezentuje jednostkę za zewnątrz. Ma prawo do zaciągania zobowiązań w imieniu Spółki.

Zarząd Spółki jest zobowiązany również do<sup>266</sup>:

- ~ sporządzania sprawozdania finansowego oraz sporządzania sprawozdania z działalności Spółki za każdy rok obrotowy w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego,
- ~ poddawania sprawozdań finansowych badaniu przez biegłego rewidenta, jeśli jednostka spełniałaby określone do tego warunku wymagania, albo gdyby taką decyzję podjęło Zgromadzenie Wspólników,
- ~ przedstawienia Zwyczajnemu Zgromadzeniu Wspólników do końca czwartego miesiąca od dnia bilansowego wymienionych wyżej sprawozdań oraz opinii z raportem biegłego rewidenta, jeśli sprawozdanie finansowe podlegało badaniu,
- ~ składania oświadczeń woli w imieniu Spółki,
- ~ stanowienia wewnętrznych aktów normatywnych Spółki,
- ~ udziału w Zgromadzeniach Wspólników i składania wniosków w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty,
- ~ prowadzenia księgi udziałów i protokołów Zgromadzenia Wspólników,
- ~ udzielania Zgromadzeniu Wspólników, Radzie Nadzorczej i innym organom kontrolującym jednostkę wyczerpujących informacji dotyczących Spółki oraz udostępnienia dokumentacji,
- ~ wykonywania wszystkich spraw nie zastrzeżonych dla innych organów, określonych w regulaminie uchwalonym przez Radę Nadzorczą.

---

<sup>266</sup> Akt założycielski Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. nr 9354/2007 z dnia 13.12.2007r.



## 4.2. Struktura organizacyjna i analiza otoczenia badanego przedsiębiorstwa

Głównym powodem podejmowanych działań przez funkcjonujące na rynku firmy, zarówno małe, jak i te duże jest chęć osiągnięcia sukcesu. W zmieniającej się gospodarce rynkowej każde przedsiębiorstwo staje wobec ciągle zmieniającego się otoczenia zewnętrznego. Wymusza to na przedsiębiorstwie stałą adaptację do tego otoczenia, przeciwstawianie się zagrożeniom oraz wykorzystywanie pojawiających się szans.

Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna spółka z ograniczoną odpowiedzialnością działa na podstawie:

- Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych<sup>267</sup>
- Ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej<sup>268</sup>
- Aktu założycielskiego spółki z dnia 13 grudnia 2007 r.<sup>269</sup>

Zgromadzenie Wspólników jest najwyższą władzą Spółki. Zadania i kompetencje Zgromadzenia Wspólników określa Kodeks spółek handlowych oraz akt założycielski Spółki.

Rada Nadzorcza jest organem wykonującym czynności nadzoru i doradczym. Organizację i sposób działania Rady Nadzorczej określa przyjęty przez Zgromadzenie Wspólników regulamin.

Zarząd reprezentuje Spółkę na zewnątrz i nią zarządza. Zarząd jest jednoosobowy, powoływany na czas określony. Tryb działania zarządu określa regulamin uchwalony i zatwierdzony przez Radę Nadzorczą. Prezes Spółki realizuje zadania określone Regulaminem Zarządu oraz kieruje Spółką przy udziale Głównego Księgowego oraz pracowników zajmujących samodzielne stanowiska.

Zgodnie z zapisami regulaminu organizacyjnego Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. do podstawowych obowiązków Prezesa Spółki należy w szczególności:

- kierowanie, nadzorowanie, organizowanie i koordynowanie działalnością podporządkowanych stanowisk pracy przedsiębiorstwa w oparciu o obowiązujące przepisy,
- reprezentowanie Spółki wobec władz, urzędów i organizacji społecznych w sprawach dotyczących Spółki,

<sup>267</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity, Dz. U. z 2016 r., poz. 1578 z późn. zm.

<sup>268</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej, tekst jednolity, Dz. U. z 2017 r., poz. 827 z późn. zm.

<sup>269</sup> Akt założycielski Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. nr 9354/2007 z dnia 13.12.2007r.

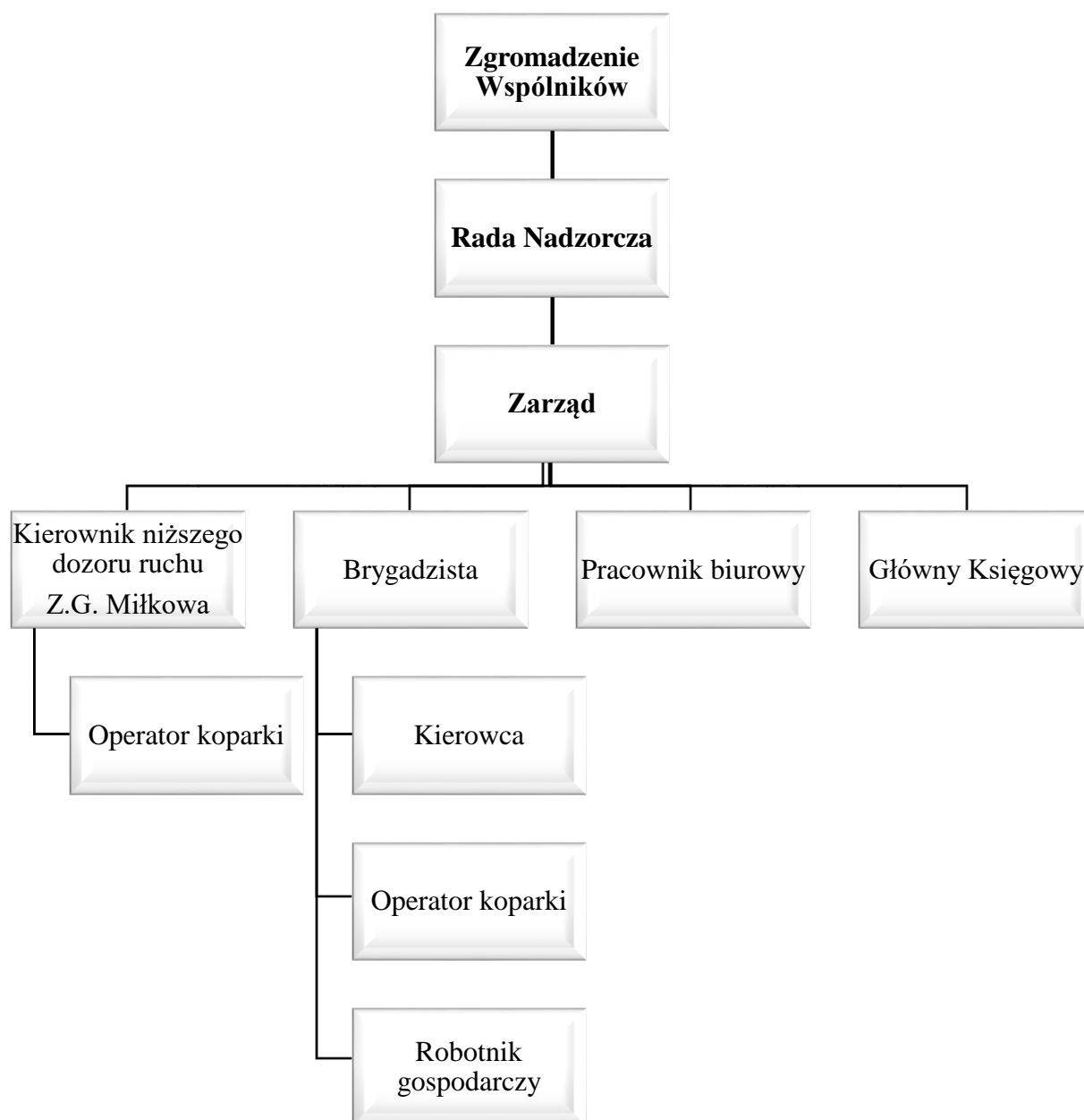


- organizowanie działalności gospodarczej i usługowej Spółki zgodnie z zadaniami i zakresem działania,
- stwarzanie warunków do dynamicznego rozwoju Spółki, stosownie do wzrostu zadań w zakresie prowadzonej działalności,
- ocena efektywności działania Spółki na podstawie analiz i informacji opracowanych przez odpowiednie komórki organizacyjne,
- opracowanie koncepcji struktury organizacyjnej Spółki oraz ustalanie zadań i kompetencyjnych zakresów działania stanowisk pracy,
- określanie polityki kadrowej w Spółce,
- wydawanie wewnętrznych przepisów regulujących działalność Spółki,
- koordynowanie działalności samodzielnych stanowisk pracy oraz inicjowanie i organizowanie współpracy z organizacjami społecznymi,
- ustalanie płac pracownikom oraz wysokości nagród i premii.

W spółce funkcjonują samodzielne i podległe stanowiska pracy. Naczelną zasadą funkcjonowania podległych stanowisk pracy jest zasada jednoosobowego kierownictwa, według której każdy pracownik podlega bezpośrednio tylko jednemu przełożonemu, tj. kierownikowi od którego otrzymuje polecenia służbowe. Wszystkie stanowiska pracy działają w oparciu o obowiązujące przepisy, zarządzenia i regulaminy. Przy realizacji zadań, stanowiska pracy działają w ścisłej współpracy i są zobowiązane do bezpośredniego bieżącego współkoordynowania działań. Zgodnie z Regulaminem Zarządu Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzena Sp. z o.o., uchwalonym uchwałą Rady Nadzorczej, zatrudnianie, awansowanie i zwalnianie pracowników dokonywane jest decyzją Prezesa Zarządu. Natomiast uprawnienia do interpretowania zagadnień prawnych oraz wydawania wiążących opinii prawnych posiada radca prawny.

Struktura organizacyjna funkcjonująca w badanej Spółce jest najbardziej zbliżona do struktury liniowej. Jest to struktura prosta, która jest charakterystyczna dla przedsiębiorstw zatrudniających niewielką ilość pracowników. Większość strategicznych i kluczowych decyzji podejmowana jest przez Prezesa. Każdy pracownik ma wyraźnie zaznaczony podział podporządkowania i odpowiedzialności. Dzięki temu można łatwo utrzymać dyscyplinę i zapewnić szybkość działania. Minusem tej struktury jest to, iż w przypadku nieobecności osoby decyzyjnej następuje wstrzymanie przepływu informacji i wystąpienie chaosu. Struktura organizacyjna spółki została przedstawiona na rysunku 12.

Rys. 12. Schemat organizacyjny Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.



Źródło: opracowanie własne na podstawie Regulaminu organizacyjnego Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.

Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. jest powszechnie znane na rynku lokalnym. Działa nieprzerwanie od 2008 roku. Głównym przedmiotem działalności Spółki jest:

- ◆ letnie i zimowe utrzymanie dróg gminnych,
- ◆ usługi remontowo – budowlane,
- ◆ usługi sprzętowe,



- ◆ wydobycie i sprzedaż kruszyw skalnych,
- ◆ usługi z zakresu gospodarki komunalnej (przyłącza wodociągowe i kanalizacyjne, wywóz nieczystości ciekłych itp.).

Spółka posiada doświadczenie w branży budowlanej. Samodzielnie wykonuje takie zlecenia jak budowa dróg o nawierzchni betonowej, budowa mostów, remonty obiektów użyteczności publicznej. Posiada także własny sprzęt budowlany oraz wykwalifikowanych pracowników.

Analiza makrotoczenia przedsiębiorstwa jest trudnym zadaniem ponieważ opiera się na biernej obserwacji zachodzących trudno mierzalnych procesów w otoczeniu oraz w dużym stopniu polega na prognozowaniu. Przedsiębiorstwo nie ma wpływu na makrotoczenie, jedyne co może zrobić to dostosować do niego swoje plany rozwoju.

Natomiast na mikrotoczenie nazywane też otoczeniem konkurencyjnym, Spółka już może wywierać wpływ. Otoczenie to tworzą głównie: dostawcy materiałów, konkurenci, producenci, siła robocza. To Spółka decyduje od kogo będzie kupować materiały oraz usługi oraz jakich pracowników zatrudniać.

Do mocnych stron działania przedsiębiorstwa należy zaliczyć:

- doświadczenie w branży,
- wykwalifikowani pracownicy,
- własny sprzęt budowlany,
- duża ilość zleceń,
- szeroki zakres usług,
- posiadanie własnego kruszywa skalnego.

Natomiast słabe strony to:

- trudność w pozyskiwaniu nowych wykwalifikowanych pracowników,
- wysokie wymagania odnośnie jakości oferowanych kruszyw,
- wysokie wymagania odnośnie świadczonych usług.

Branża budowlana charakteryzuje się sezonowością. W dużej mierze działalność firmy uzależniona jest od warunków pogodowych. W okresie zimowym Spółka odczuwa zastój. Z tego też względu bardzo często zimą pogarsza się sytuacja finansowa. W ostatnim czasie występuje także problem z pozyskiwaniem wykwalifikowanego personelu. Relatywnie mała w stosunku do zapotrzebowania liczna wyspecjalizowanych pracowników fizycznych sprawia, że są oni szczególnie pozyskiwanym zasobem. Zagrożeniem może być to, że inna firma oferując lepsze warunki zatrudnienia może przejąć dobrych pracowników.



### 4.3. Polityka rachunkowości oraz zasady ewidencji i rozliczania kosztów w PUK

#### Korzenna Sp. z o.o.

Polityka rachunkowości została zdefiniowana w polskiej ustawie o rachunkowości, a także w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 11 ustawy o rachunkowości polityka rachunkowości to „przyjęte zasady rachunkowości, wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”.<sup>270</sup> Według K. Sawickiego polityka rachunkowości jest sztuką nie tylko tego, co możliwe, ale także sztuką tego, co prawem dozwolone.<sup>271</sup> Oznacza to, iż nie jest nią fałszowanie obrazu, czyli podawanie nieprawdziwych danych oraz niejasna prezentacja danych generowanych przez rachunkowość.

Polityka rachunkowości jest traktowana jako podstawowy dokument jednostki prowadzącej księgi handlowe. W praktyce jej dokumentacja przyjmuje postać uchwały zarządu. Za jej opracowanie odpowiedzialność ponosi kierownictwo przedsiębiorstwa, w ramach odpowiedzialności za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości.

Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna sp. z o.o. posiada przyjęte zasady rachunkowości, czyli wybrane spośród dozwolonych przez regulacje prawne i dopasowane do specyfiki jednostki zasady wyceny bilansowej, pomiaru wyniku finansowego oraz prezentacji informacji zapewniających rzetelne i jasne odzwierciedlenie sytuacji finansowej.

Wprowadzone zasady rachunkowości mają na celu przedstawienie obowiązujących w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością:

- ✓ ogólnych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- ✓ metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- ✓ sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym:
  - Zakładowego Planu Kont,
  - wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych,
- ✓ opisu systemu przetwarzania danych (systemu informatycznego),
- ✓ systemu służącego ochronie danych (dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów).

<sup>270</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.), art. 3 ust. 11

<sup>271</sup> K. Sawicki, Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002, s. 19



Księgi rachunkowe Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. prowadzone są w siedzibie jednostki. Okresem obrachunkowym dla jednostki jest rok kalendarzowy rozpoczynający się 1 stycznia, a kończący się 31 grudnia. Księgi rachunkowe prowadzone są przy użyciu komputera z wykorzystaniem oprogramowania wspomagającego ich prowadzenie. Program komputerowy stosowany w jednostce zabezpiecza powiązanie poszczególnych zbiorów stanowiących księgi rachunkowe w jedną całość odzwierciedlającą dziennik i księgę główną. Dziennik umożliwia uzgodnienie jego obrotów z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej.

Ewidencja księgową na kontach księgi głównej spełnia następujące zasady:

- zasadę podwójnego księgowania,
- systematycznego i chronologicznego prowadzenia ewidencji na kontach księgi głównej,
- odnośnie zapisów w dzienniku: zapewnienie chronologicznego ujęcia zdarzeń, kolejną numerację, ciągłość liczenia sum zapisów i umożliwienie jednoznacznego powiązania ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi.

Księgi rachunkowe jednostki obejmują:

- dziennik i konta księgi głównej służące do chronologicznego i systematycznego ujęcia wszystkich zdarzeń i operacji gospodarczych,

- konta ksiąg pomocniczych.

Konta ksiąg pomocniczych są prowadzone dla:

- środków trwałych,
- środków trwałych w budowie,
- rozrachunków z odbiorcami i dostawcami,
- rozrachunków publicznoprawnych,
- rozrachunków z pracownikami,
- pozostałych rozrachunków,
- operacji sprzedaży,
- kosztów,
- odpisów amortyzacyjnych,
- ewidencji szczegółowej dla potrzeb VAT,
- innych istotnych dla jednostki składników aktywów i pasywów.

W przedsiębiorstwie występują następujące sposoby przeprowadzania inwentaryzacji:

- 1) spis z natury,
- 2) potwierdzenie sald,



### 3) weryfikacja danych księgowych.

Inwentaryzacja w drodze spisu z natury polega na przeprowadzeniu zliczenia i zapisania ilości rzeczowych składników majątku oraz ustalenia drogą oględzin ich jakości.

Inwentaryzacja w drodze potwierdzenia sald polega na uzyskaniu od kontrahentów pisemnych informacji o stanie środków, kredytów i rozrachunków widniejących w ich księgach rachunkowych.

Inwentaryzacja w drodze weryfikacji polega na ustaleniu prawidłowego i realnego stanu ewidencyjnego sald aktywów i pasywów niepodlegających spisowi z natury lub uzgodnieniu. Dokonuje się jej poprzez porównanie sald aktywów lub pasywów z właściwymi dokumentami i realiami istniejącymi na określony dzień.

Zasady rachunkowości przyjęte przez Spółkę, przy sporządzaniu sprawozdania finansowego są zgodne z ustawą o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku.

Sprawozdanie finansowe sporządza się na dzień bilansowy kończący rok obrotowy.

Sprawozdanie finansowe Spółki składa się z:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat,
- informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowych informacji i objaśnień.

Z uwagi na niespełnienie warunków określonych w art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, Spółka nie sporządza sprawozdania z przepływu środków pieniężnych oraz zestawienia zmian w kapitale własnym.

Przedsiębiorstwo Usług Komunalnych Korzenna Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością nie tworzy rezerwy i w związku z tym nie ustala aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Ze względu na nieznaczne różnice między kwotą zysku brutto i dochodu podatkowego podatek dochodowy wykazuje się w wysokości wynikającej z zeznania podatkowego.

Środki trwałe wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych rozpoczyna się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania. Przy dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych Spółka wykorzystuje metodę liniową – według stawek amortyzacyjnych zgodnych z załącznikiem do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.<sup>272</sup>

---

<sup>272</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ( Dz. U. z 24 listopada 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.)

Każdy środek trwały jest klasyfikowany zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT).<sup>273</sup>

Składniki majątku o wartości początkowej poniżej 1 000,00 zł Spółka zalicza bezpośrednio w koszty materiałów w miesiącu oddania ich do użytkowania bez dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Składniki majątku o wartości początkowej od 1 000,00 zł do 3 500,00 zł Spółka zalicza do środków trwałych niskocennych i wprowadza do ewidencji bilansowej tych aktywów. Od tego rodzaju składników majątku Spółka dokonuje jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w miesiącu przyjęcia do używania.

Środki trwałe w budowie wycenia się w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Wartość środków trwałych w budowie zwiększają ujemne różnice kursowe oraz odsetki od kredytów za okres budowy środka trwałego, zaś zmniejszają odpisy z tytułu trwałej utraty jego wartości. Środki trwałe w budowie nie są amortyzowane.

Należności wyceniane są w kwocie wymagającej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności, czyli po uwzględnieniu odpisów aktualizujących ich wartość.

Materiały i towary wyceniane są w bilansie po cenie nabycia. Wyroby gotowe na dzień ich wytworzenia ujmowane są w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość wyrobów gotowych doprowadza się wysokości rzeczywistych kosztów wytworzenia.

Zobowiązania wyceniane są w kwocie wymagającej zapłaty, czyli do kwoty głównej zobowiązań dolicza się odsetki wynikające z otrzymanych od kontrahentów not odsetkowych.

W Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. sporządza się rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym.

Wynik finansowy netto składa się z:

- wyniku ze sprzedaży,
- wyniku z pozostałej działalności operacyjnej,
- wyniku z operacji finansowych,
- obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

Ewidencja kosztów prowadzona jest w:

- układzie rodzajowym,
- układzie kalkulacyjnym.

---

<sup>273</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych

W ramach ewidencji analitycznej prowadzonej do kont rodzajowych odrębnie ujmowane są koszty uznawane za koszty uzyskania przychodów, oraz koszty nieuznawane za koszty podatkowe. Ewidencja i rozliczanie kosztów według rodzajów działalności dokonywana jest na podstawie ewidencji kosztów w układzie rodzajowym z wykorzystaniem konta 490 „Rozliczenie kosztów” i w układzie kalkulacyjnym w zespole 5. Przeksięgowywanie kosztów z jednego układu kosztów na drugi odbywa się na bieżąco, tj. każdą operację dotyczącą ewidencji kosztów księguje się dwukrotnie na podstawie tego samego dokumentu źródłowego, najpierw ujmuje się koszty według rodzajów, a następnie według nośników i miejsc ich powstawania.

#### Ewidencja i rozliczanie kosztów w Spółce przebiega w następujących etapach:

1. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym.
2. Przeksięgowanie kosztów, które nie wymagają rozliczenia w czasie na konta zespołu 5, natomiast tych, które podlegają rozliczeniu w czasie na konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
3. Rozliczenie kosztów podlegających rozliczeniu w czasie.
4. Rozliczenie kosztów wydziałowych i ustalenie kosztu wytworzenia produktów/usług.
5. Ustalenie kosztu własnego sprzedaży.

W Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. do prowadzenia ksiąg rachunkowych wykorzystywany jest program Rewizor GT. Stosownie do zarządzenia kierownika jednostki program ten jest wykorzystywany przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych od 2008 roku.

Dla prawidłowej ochrony ksiąg rachunkowych stosowane są:

- nośniki danych odporne na zagrożenia,
- systematycznie tworzone – rezerwowe kopie zbiorów danych zapisanych na trwałych nośnikach informacji,
- programy komputerowe i dane informatycznego systemu rachunkowości chronione przed dostępem osób nieupoważnionych i zniszczeniem poprzez zastosowanie właściwych rozwiązań organizacyjnych i programowych.

Stosuje się zasadę, że kompletne księgi rachunkowe drukowane są nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na inny komputerowy nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy niż 5 lat.



#### 4.4. Ujęcie kosztów w sprawozdawczości

Koszty stanowią element sprawozdawczej informacji o przebiegu działalności gospodarczej. Dzisiejsze wyzwania sprawozdawczości kosztów są podyktowane w przedsiębiorstwie potrzebami informacyjnymi zarządzania, potrzebami informacyjnymi otoczenia oraz obowiązkami informacyjnymi wynikającymi z przepisów prawa.

Celem sprawozdawczości bilansowej jest pokazanie sytuacji finansowej na koniec roku obrotowego w sposób rzetelny i zgodny z prawdą. Bardzo ważną rolę odgrywa tu zasada ostrożnej wyceny. Zgodnie z nią wszystkie niepewne przychody nie są u uwzględniane w rachunku wyników, a potencjalne koszty są zaliczane do kosztów danego roku. Jest to spowodowane tym, aby nie oceniać zbyt optymistycznie sytuacji gospodarczej przedsiębiorstwa i unikać wykazywania zysku, który w rzeczywistości nie istnieje. Zysk, który się wykazuje w rachunku wyników powinien być wielkością wiarygodną. Natomiast celem sprawozdawczości podatkowej jest opodatkowanie faktycznie otrzymanych przychodów. Prawo podatkowe kieruje się własnymi zasadami mającymi na celu realizację swoich funkcji fiskalnych i dlatego stosuje ograniczenia co do zaliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodów wiele poniesionych kosztów.

Przy sporządzaniu sprawozdania należy także pamiętać o zasadzie memoriału oraz powiązanej z nią zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów. Zasada memoriału oznacza obowiązek ujęcia w księgach rachunkowych wszystkich zdarzeń gospodarczych, które dotyczą danego roku obrotowego, niezależnie od tego czy zostały one zafakturowane Spółce przez jej kontrahentów oraz czy zostały przez nią zapłacone.

Z kolei zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów stawia wymóg, aby do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać koszty dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych.

W związku z podpisanymi umowami z firmami leasingowymi, Spółka otrzymuje na przełomie roku faktury dotyczące miesięcznej raty leasingu operacyjnego, które są wystawiane w grudniu, natomiast data sprzedaży i płatności jest wyznaczona na styczeń. Faktury takie podlegają ewidencji w księgach rachunkowych grudnia, przy czym koszt raty leasingu operacyjnego za miesiąc styczeń Spółka ujmuje na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Dopiero za pośrednictwem tego konta koszt raty leasingu zostanie odniesiony w koszty w księgach miesiąca, którego dotyczy, czyli stycznia. W bilansie sporządzanym na koniec roku obrotowego wartość netto raty leasingu za styczeń jest wykazywana w aktywach w pozycji „Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe”. Zapis ten jest zgodny z ustawą



o rachunkowości, która mówi, iż w odniesieniu do kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych należy dokonać czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

W przypadku ponoszenia kosztów na wytworzenie środków trwałych, koszty te są aktywowane w bilansie, oznacza to, że zanim zostaną ujawnione w wyniku finansowym, podlegają wstępnemu ujawnieniu w bilansie. Dopiero po przyjęciu ich do użytkowania następuje drogą systematycznego i racjonalnego rozłożenia w czasie odpisywanie ich na wynik operacyjny danego okresu. Do kosztów budowy środków trwałych Spółka zalicza:

- koszty wynagrodzeń pracowników związanych z budową oraz wynagrodzenie kierownika budowy,
- koszty zużycia materiałów,
- koszty niezbędnych zezwoleń,
- koszty odsetek w przypadku finansowania budowy kredytem inwestycyjnym, ale tylko w okresie realizacji danej budowy. Po zakończeniu inwestycji odsetki odnoszone są na konto kosztów finansowych.

Na szczególną uwagę zasługują świadczone usługi budowlane o charakterze długoterminowym. Ujmowanie ich w rachunkowości jest dość skomplikowane. Według przepisów ustawy o rachunkowości, pomiar przychodów i kosztów według stopnia zaawansowania należy stosować dla umów, których okres realizacji jest dłuższy niż 6 miesięcy. Istotny jest też fakt, aby w ciągu czasu trwania umowy wystąpił dzień bilansowy.

Do podstawowych metod pomiaru zaawansowania niezakończonych umów budowlanych stosuje się metodę obmiaru wykonanych prac lub metodę kosztową. Metoda obmiaru wykonanych prac polega na pomiarze prac wykonanych od rozpoczęcia umowy do dnia bilansowego i jest wyrażona kwotowo. Natomiast w przypadku metody kosztowej określa się na dzień bilansowy procentowo stopień zaawansowania prac.

## 5. Analiza kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Spółka z o.o. w latach 2014 – 2016

### 5.1. Przedstawienie celu oraz hipotez badawczych

Przedmiotem opracowania jest zaprezentowanie przeprowadzonej oceny wykorzystania rachunku kosztów w procesie podejmowania decyzji ekonomicznych i finansowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. Podjęte badania odnoszą się do oceny danych empirycznych pochodzących ze Spółki w latach 2014 -2016. Źródłem informacji były sprawozdania finansowe, a także niepublikowane informacje z działalności badanego przedsiębiorstwa oraz szczegółowe dane pozyskane z ewidencji księgowej.

Celem tej pracy jest ukazanie wpływu rachunku kosztów na podejmowanie decyzji ekonomicznych i finansowych w jednostce gospodarczej na przykładzie Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. **Główne pytanie badawcze odnosi się do tego, czy istnieje współzależność pomiędzy rachunkiem kosztów a procesem podejmowania decyzji.** Istnieje bowiem duży związek pomiędzy rachunkiem kosztów a procesem podejmowania decyzji ekonomicznych i finansowych przez osoby zarządzające.

Dla realizacji zdefiniowanego celu ogólnego pracy, zdefiniowano następujące cele pomocnicze:

- zbadanie poziomu, dynamiki i struktury kosztów w latach 2014 – 2016,
- zbadanie odchyleń kosztów poniesionych od kosztów planowanych,
- analiza wskaźników wynikowego poziomu kosztów oraz wskaźników rentowności w latach 2014 – 2016,
- wpływ kosztów na wynik bilansowy i podatkowy.

**Główną hipotezą badawczą pracy jest twierdzenie, że dobrze przygotowany rachunek kosztów powinien wywierać znaczący wpływ na decyzje ekonomiczne i finansowe podejmowane w jednostce gospodarczej.** Przeprowadzenie analizy kosztów i szeregu ocen cząstkowych na podstawie danych empirycznych, materiałów źródłowych badanej Spółki powinno zmierzać do ograniczenia ryzyka w podejmowaniu decyzji oraz przyczyniać się do doskonalenia tego procesu oraz zwiększenia efektywności gospodarowania.

W celu pełniejszego rozwiązania problemu badawczego do postawionej hipotezy badawczej sformułowano hipotezy pomocnicze:

- ♦ działalność gospodarcza prowadzona jest w warunkach ryzyka,



- ◆ koszty są czynnikiem mającym znaczący wpływ na efektywność działania i proces podejmowania decyzji,
- ◆ analiza poszczególnych wskaźników ekonomicznych i finansowych stanowi źródło wiedzy o poziomie i strukturze kształtowania się kosztów w badanym przedsiębiorstwie,

Weryfikacja wymienionych hipotez badawczych dokonana została w oparciu o następujące metody badawcze:

- analiza literatury mająca na celu rozpoznanie literatury na dany temat,
- analiza dokumentów firmy obejmująca czynności związane z badaniem stanu ekonomicznego jednostki, przebiegu działalności oraz jej wyników,
- szczegółowe badania empiryczne oraz analiza pozycji kosztów układu rodzajowego i kalkulacyjnego.

## 5.2. Ocena analizy kosztów w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym

Analiza kosztów działalności przedsiębiorstwa jest częścią analizy ekonomicznej i ma charakter badania empirycznego. Analiza kosztów w układzie rodzajowym pozwala na wstępną ocenę kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwie. Jednak szczegółowa obserwacja poszczególnych składników kosztów rodzajowych pozwala na wytyczenie kierunków badań szczegółowych.

Celem analizy kosztów w układzie rodzajowym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Spółka z o.o. jest:

- 1) ustalenie wielkości i zmian kosztów rodzajowych w czasie (obliczenie odchyleń),
- 2) ustalenie dynamiki kosztów rodzajowych i porównanie jej z dynamiką przychodów ze sprzedaży,
- 3) ustalenie struktury kosztów rodzajowych i ocena jej zmian w czasie,
- 4) rozpoznanie czynników powodujących zmiany w poziomie i strukturze kosztów.

Dane wykorzystane w analizie pochodzą z rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, który Spółka sporządziła w latach 2014 – 2016 oraz ze szczegółowych danych pozyskanych z ewidencji księgowej. Dane te zostały ukazane w tabeli 6.

Pierwszy etap niniejszej analizy polegał na zbadaniu wielkości i zmian podstawowych elementów rachunku zysków i strat. Wyniki zaprezentowano w tabeli 7. Następnie dokonano

obliczeń odchyłeń bezwzględnych całkowitych kosztów rodzajowych, a także odchyłeń w ramach poszczególnych składników tych kosztów. Osiągnięte wyniki przedstawiono w tabeli 11. Kolejnym etapem była analiza dynamiki całkowitych kosztów rodzajowych w czasie oraz ustalenie dynamiki poszczególnych składników kosztów rodzajowych na tle dynamiki całkowitych kosztów rodzajowych. Osiągnięte wyniki ukazano w tabeli 8 oraz w tabeli 12. Ostatni etap analizy to analiza struktury podstawowych elementów rachunku zysków i strat w stosunku do przychodów ze sprzedaży oraz analiza struktury kosztów rodzajowych. Analiza ta polegała na obliczeniu procentowego udziału podstawowych elementów rachunku zysków i strat w stosunku do przychodów ze sprzedaży (tabela 10) oraz na obliczeniu procentowego udziału poszczególnych składników kosztów i ustalenie ich zmiany (tabela 14 oraz 16).

Tabela 6. Rachunek zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariantcie porównawczym (w zł)

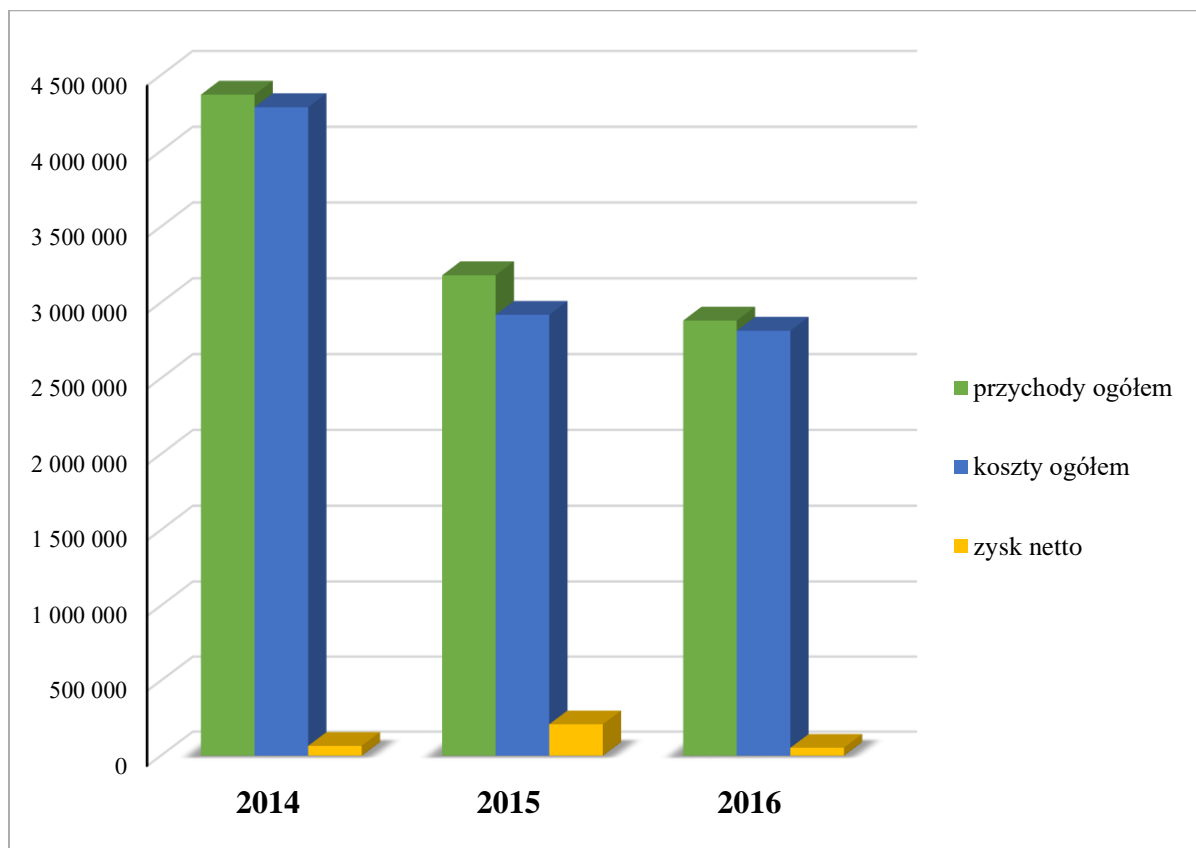
	Wyszczególnienie	Stan na: 31.12.2014	Stan na: 31.12.2015	Stan na: 31.12.2016
<b>A</b>	<b>Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym od jednostek powiązanych</b>	<b>4 321 131,05</b>	<b>3 148 264,82</b>	<b>2 824 485,14</b>
I	Przychody netto ze sprzedaży produktów	4 337 925,79	3 136 517,11	2 829 866,78
II	Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	-16 794,74	-224 134,62	-216 201,00
III.	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby	0,00	235 882,33	210 819,36
IV	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>4 242 366,18</b>	<b>2 900 078,36</b>	<b>2 806 905,90</b>
I	Amortyzacja	242 477,68	180 746,32	198 103,47
II	Zużycie materiałów i energii	1 952 431,21	1 323 925,86	1 032 878,84
III	Usługi obce	1 380 995,16	669 169,16	744 309,59
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	22 931,07	35 635,22	22 862,41
V	Wynagrodzenia	515 857,34	542 726,63	644 705,07
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	117 377,02	125 508,36	139 324,87
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	10 296,70	22 366,81	24 721,65
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>C</b>	<b>Zysk (strata) ze sprzedaży</b>	<b>78 764,87</b>	<b>248 186,46</b>	<b>17 579,24</b>
<b>D</b>	<b>Pozostałe przychody operacyjne</b>	<b>49 176,76</b>	<b>31 883,85</b>	<b>56 502,56</b>
I	Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	1 100,00	0,00	15 280,59
II	Dotacje	30 238,92	30 238,92	30 238,92
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,00	0,00	0,00
IV	Inne przychody operacyjne	17 837,84	1 644,93	10 983,05
<b>E</b>	<b>Pozostałe koszty operacyjne</b>	<b>35 901,19</b>	<b>14 012,03</b>	<b>6 139,50</b>
I	Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	0,00	0,00	0,00
II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	492,00	0,00	0,00
III	Inne koszty operacyjne	35 409,19	14 012,03	6 139,50
<b>F</b>	<b>Zysk (strata) z działalności operacyjnej</b>	<b>92 040,44</b>	<b>266 058,28</b>	<b>67 942,30</b>
<b>G</b>	<b>Przychody finansowe</b>	<b>1 581,56</b>	<b>120,60</b>	<b>414,70</b>
I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym od jednostek powiązanych	0,00	0,00	0,00



II	Odsetki, w tym od jednostek powiązanych	1 581,56	120,60	414,70
III	Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym w jednostkach powiązanych	0,00	0,00	0,00
IV	Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,00	0,00	0,00
V	Inne	0,00	0,00	0,00
<b>H</b>	<b>Koszty finansowe</b>	<b>10 973,25</b>	<b>5 402,91</b>	<b>1 202,80</b>
I	Odsetki, w tym od jednostek powiązanych	10 973,25	5 402,91	1 198,03
II	Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym w jednostkach powiązanych	0,00	0,00	0,00
III	Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,00	0,00	0,00
IV	Inne	0,00	0,00	4,77
<b>I</b>	<b>Zysk (strata) brutto</b>	<b>82 648,75</b>	<b>260 775,97</b>	<b>67 154,20</b>
<b>J</b>	<b>Podatek dochodowy</b>	<b>17 433,00</b>	<b>51 637,00</b>	<b>14 327,00</b>
<b>K</b>	<b>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>L</b>	<b>Zysk (strata) netto</b>	<b>65 215,75</b>	<b>209 138,97</b>	<b>52 827,20</b>

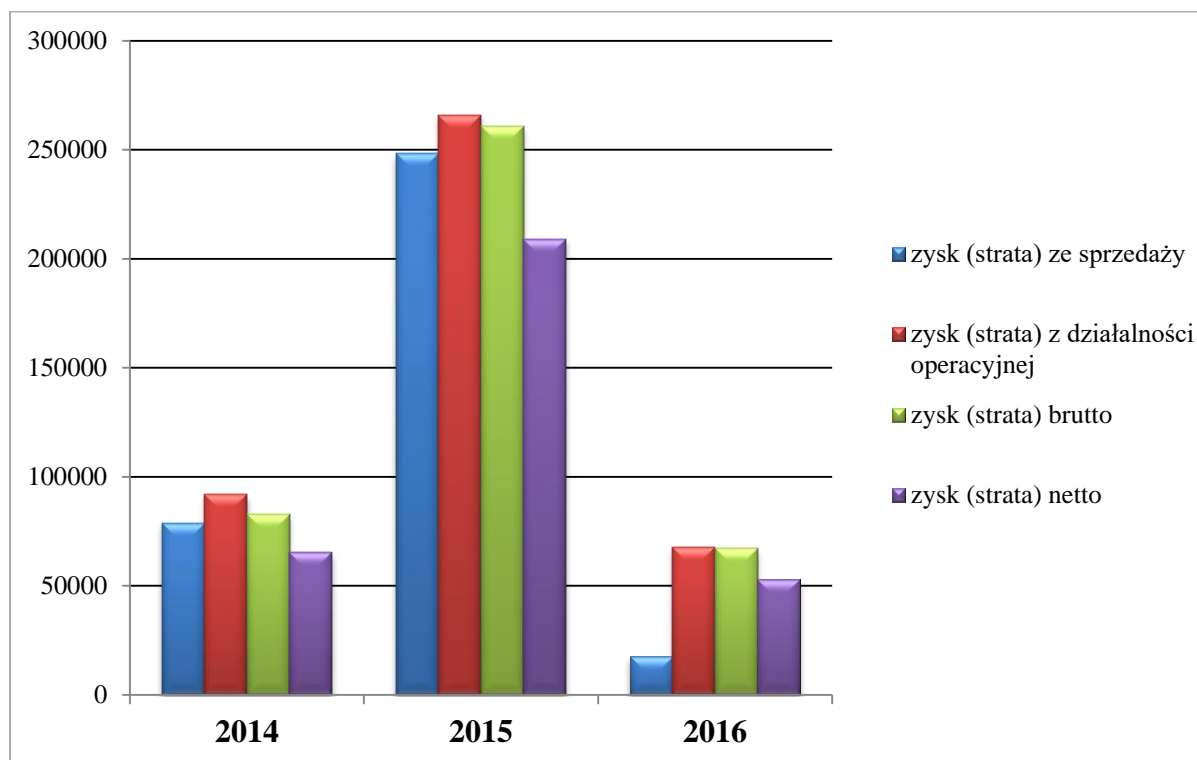
Źródło: Opracowanie własne na podstawie rachunku zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzena Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariantcie porównawczym

Wykres 1. Graficzne przedstawienie ogółem wartości przychodów i kosztów oraz wyniku finansowego netto Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzena Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Wykres 2. Graficzne przedstawienie wyników finansowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Z analizy danych wynika, że w obszarze podstawowej działalności operacyjnej w 2014 roku przychody ze sprzedaży wynosiły 4 321 131,05 zł, a koszty działalności operacyjnej stanowiły 4 242 366,18 zł. Spółka wygenerowała zysk ze sprzedaży na poziomie 78 764,87 zł. Natomiast w roku 2015 oraz 2016 przychody ze sprzedaży, jak i koszty były znacząco niższe. W 2015 roku przychody ze sprzedaży stanowiły 3 148 264,82 zł, zaś koszty 2 900 078,36 zł. Wypracowany zysk na poziomie sprzedaży wyniósł 248 186,46 zł. Analizując dane zawarte w tabeli 7 stwierdzono spadek kosztów podstawowej działalności operacyjnej w 2015 roku w stosunku do 2014 roku o 1 342 287,82 zł. W 2016 roku zanotowano już mniejszy spadek kosztów działalności operacyjnej w stosunku do 2015 roku, bo tylko o 93 172,46 zł. Natomiast w całym badanym okresie 2016 – 2014 miał miejsce spadek tych kosztów o 1 435 460,28 zł. Badając zmiany wielkości odchyleń w stosunku do przychodów ze sprzedaży można zaobserwować także tendencję spadkową. W 2015 roku miał miejsce spadek przychodów ze sprzedaży w stosunku do roku 2014 aż o 1 172 866,23 zł. Mniejszy spadek przychodów obserwujemy w 2016 roku w stosunku do 2015 roku. Jest to wartość rzędu 323 779,68 zł. W całym okresie badanym 2014 – 2016 miał miejsce spadek przychodów ze sprzedaży o 1 496 645,91 zł. Tendencja spadkowa zarówno przychodów, jak i kosztów w latach 2015 – 2016 w stosunku do roku 2014 spowodowana była pozyskaniem mniejszej ilości zleceń na

prace budowlane. W 2014 roku zrealizowano bardzo dużo inwestycji polegających głównie na budowie kilku mostów na terenie Gminy Korzenna oraz dróg o nawierzchni betonowej. Pieniądze na ten cel Gmina pozyskała ze środków przeznaczonych na usuwanie skutków powodzi, które miały miejsce w latach wcześniejszych i dokonały bardzo dużo zniszczeń infrastruktury drogowo – mostowej na terenie Gminy. W latach 2015 – 2016 środków na ten cel było już zdecydowanie mniej, co przełożyło się na wyniki finansowe Spółki. Zauważyć należy że w 2015 roku pomimo dużego spadku zarówno przychodów, jak i kosztów w stosunku do 2014 roku nastąpił przyrost zysku ze sprzedaży aż o 169 421,59 zł. Natomiast w roku 2016 zysk ze sprzedaży zanotował już spadek w stosunku do roku 2015 o 230 607,22 zł. Pozostałe przychody operacyjne zmniejszyły się w 2015 roku o 17 292,91 zł w stosunku do roku 2014, zaś w 2016 roku stwierdzono przyrost ich wartości w stosunku do 2015 roku. Wzrost ten spowodowany był refundacją kosztów wynagrodzeń osób bezrobotnych skierowanych do pracy w przedsiębiorstwie przez urząd pracy. W całym okresie badanym także zanotowano ich przyrost ale już o mniejszą wartość tj. o 7 325,80 zł. Pozostałe koszty operacyjne we wszystkich badanych latach wykazywały trend spadkowy. Zarówno zysk brutto, jak i zysk netto w 2015 roku zanotował wzrost w stosunku do roku 2014. Stanowił on odpowiednio 178 127,22 zł i 143 923,22 zł. Rok 2016 oraz cały okres badany to już niestety spadek tych wartości.

Tabela 7. Absolutne przyrosty podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)

	Wyszczególnienie	Odchylenie		
		2015 – 2014	2016 – 2014	2016 - 2015
A.	Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym od jednostek powiązanych	-1 172 866,23	-1 496 645,91	-323 779,68
B.	Koszty działalności operacyjnej	-1 342 287,82	-1 435 460,28	-93 172,46
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży	169 421,59	-61 185,63	-230 607,22
D.	Pozostałe przychody operacyjne	-17 292,91	7 325,80	24 618,71
E.	Pozostałe koszty operacyjne	-21 889,16	-29 761,69	-7 872,53
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej	174 017,84	-24 098,14	-198 115,98
G.	Przychody finansowe	-1 460,96	-1 166,86	294,10
H.	Koszty finansowe	-5 570,34	-9 770,45	-4 200,11
I.	Zysk (strata) brutto	178 127,22	-15 494,55	-193 621,77
J.	Podatek dochodowy	34 204,00	-3 106,00	-37 310,00
K.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	0,00	0,00	0,00
L.	Zysk (strata) netto	143 923,22	-12 388,55	-156 311,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Analizując dynamikę podstawowych elementów rachunku zysków i strat Spółki na podstawie tabeli 8 należy wnioskować, że przychody ze sprzedaży w 2015 roku stanowiły 72,86% przychodów 2014 roku. Natomiast przychody ze sprzedaży osiągnięte w 2016 roku



stanowiły odpowiednio: 65,36% przychodów z 2014 roku oraz 89,72% przychodów z 2015 roku. Koszty działalności operacyjnej w 2015 roku wyniosły 68,36% kosztów 2014 roku. Z kolei koszty działalności operacyjnej poniesione w 2016 roku wynosiły odpowiednio: 66,16% kosztów z 2014 roku i aż 96,79% kosztów z 2015 roku. Zysk ze sprzedaży wzrósł w 2015 roku o 215,10% w stosunku do roku 2014. Pomimo tego, iż Spółka generowała dodatni wynik na sprzedaży, to jednak na przestrzeni 2016 roku oraz całego okresu badanego ulegał on znaczącemu obniżeniu o 92,92% w 2016 roku w stosunku do 2015 roku oraz o 77,68% w całym okresie badanym. Wskaźnik tempa zmian dla przychodów ze sprzedaży razem w 2015 roku w stosunku do 2014 roku wyniósł -27,14% i oznaczał spadek tych przychodów o 27,14%. Najmniejsze tempo spadku dla przychodów ze sprzedaży odnotowano w 2016 roku w stosunku do 2015 roku wynoszące 10,28%. W przypadku kosztów działalności operacyjnej tempo zmian utrzymywało się na podobnym poziomie w 2015 roku oraz w całym okresie badanym.

Stosunkowo najmniejsze zmiany względne występują w obszarze pozostałej działalności operacyjnej, a dokładniej w pozycji pozostałych kosztów operacyjnych. W badanym okresie ulegały one zmniejszeniu z kwoty 35 901,19 zł w 2014 roku do kwoty 14 012,03 zł w 2015 roku i wartości 6 139,50 zł w 2016 roku. Na koszty te składają się głównie opłaty sądowe i egzekucyjne oraz odszkodowania od firm ubezpieczeniowych.

W ramach działalności finansowej Spółki przychody finansowe w 2014 roku wynosiły 1 581,56 zł i uległy obniżeniu w roku 2015 do kwoty 120,60 zł, by w 2016 roku nieznacznie wzrosnąć do wartości 414,70 zł. Przychody finansowe odzwierciedlały pozyskane odsetki od środków zgromadzonych na rachunku bankowym, a w 2014 oraz 2016 roku obejmowały także odsetki od nieterminowej zapłaty należności przez kontrahentów. Najwyższe tempo wzrostu zauważono właśnie w pozycji przychodów finansowych w 2016 roku w stosunku do 2015 roku, które wyniosło 243,86%. W tej pozycji odnotowano także największe tempo spadku, aż o 92,37% w 2015 roku w stosunku do 2014. Koszty finansowe były dużo wyższe niż przychody finansowe, jednak w kolejnych latach ulegały stopniowemu obniżaniu. Z kwoty 10 973,25 zł w 2014 roku uległy obniżeniu do sumy 5 402,91 zł w 2015 roku, natomiast w 2016 roku stanowiły tylko 1 202,80 zł. Analizując dynamikę oraz tempo zmian należy wnioskować, iż obniżyły się one odpowiednio o 50,76% w 2015 roku w stosunku do 2014 roku i o 77,74% w 2016 roku w stosunku do 2015 roku. Natomiast w całym okresie badanym uległy obniżeniu o 89,04%. Koszty finansowe w całości obejmowały odsetki, które zostały zapłacone bankowi od zaciągniętego kredytu inwestycyjnego. Ponieważ był to kredyt długoterminowy, toteż oprocentowanie jego było zmienne i obniżało się w kolejnych latach spłaty.

Pomimo tego, iż poszczególne działalności Spółki cechowało zróżnicowanie dynamiki i zmian, to jednak w każdym badanym roku wykazano dodatni zysk netto. Bardzo duże tempo wzrostu wystąpiło na poziomie zysku netto w 2015 roku w stosunku do 2014 roku i wyniosło 220,69%.

Tabela 8. Indeksy dynamiki podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Dynamika		
		2015 / 2014	2016 / 2014	2016 / 2015
A.	Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym od jednostek powiązanych	72,86	65,36	89,72
B.	Koszty działalności operacyjnej	68,36	66,16	96,79
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży	315,10	22,32	7,08
D.	Pozostałe przychody operacyjne	64,84	114,90	177,21
E.	Pozostałe koszty operacyjne	39,03	17,10	43,82
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej	289,07	73,82	25,54
G.	Przychody finansowe	7,63	26,22	343,86
H.	Koszty finansowe	49,24	10,96	22,26
I.	Zysk (strata) brutto	315,52	81,25	25,75
J.	Podatek dochodowy	296,20	82,18	27,75
K.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	0,00	0,00	0,00
L.	Zysk (strata) netto	320,69	81,00	25,26

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Tabela 9. Tempo zmian podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Tempo zmian		
		2015 / 2014	2016 / 2014	2016 / 2015
A.	Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym od jednostek powiązanych	-27,14	-34,64	-10,28
B.	Koszty działalności operacyjnej	-31,64	-33,84	-3,21
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży	215,10	-77,68	-92,92
D.	Pozostałe przychody operacyjne	-35,16	14,90	77,21
E.	Pozostałe koszty operacyjne	-60,97	-82,90	-56,18
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej	189,07	-26,18	-74,46
G.	Przychody finansowe	-92,37	-73,78	243,86
H.	Koszty finansowe	-50,76	-89,04	-77,74
I.	Zysk (strata) brutto	215,52	-18,75	-74,25
J.	Podatek dochodowy	196,20	-17,82	-72,25
K.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	0,00	0,00	0,00
L.	Zysk (strata) netto	220,69	-19,00	-74,74

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

W badanym okresie w strukturze podstawowych elementów rachunku zysków i strat największy udział stanowiły koszty podstawowej działalności operacyjnej. Było to odpowiednio: w 2014 roku 98,18%, w 2015 roku 92,12% i w 2016 roku 99,38%. Z uwagi na fakt, iż pozostałe



przychody operacyjne stanowiły w latach 2014 – 2016 większy udział w strukturze rachunku zysków i strat niż pozostałe koszty operacyjne, zysk z działalności operacyjnej wykazywał większy udział w strukturze rachunku wyników niż zysk ze sprzedaży.

Tabela 10. Wskaźnik struktury podstawowych elementów rachunku zysków i strat w stosunku do przychodów ze sprzedaży w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Struktura		
		2014	2015	2016
A.	Przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym od jednostek powiązanych	100,00	100,00	100,00
B.	Koszty działalności operacyjnej	98,18	92,12	99,38
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży	1,82	7,88	0,62
D.	Pozostałe przychody operacyjne	1,14	1,01	2,00
E.	Pozostałe koszty operacyjne	0,83	0,45	0,22
F.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej	2,13	8,45	2,41
G.	Przychody finansowe	0,04	0,00	0,01
H.	Koszty finansowe	0,25	0,17	0,04
I.	Zysk (strata) brutto	1,91	8,28	2,38
J.	Podatek dochodowy	0,40	1,64	0,51
K.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	0,00	0,00	0,00
L.	Zysk (strata) netto	1,51	6,64	1,87

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Biorąc pod uwagę fakt, iż Spółka sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, podjęta została analiza kosztów w układzie rodzajowym. Kształtowanie się kosztów działalności operacyjnej w analizowanym przedsiębiorstwie w latach 2014 – 2016 zostało przedstawione w tabeli 6.

Tabela 11. Absolutne przyrosty kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)

	Wyszczególnienie	Odchylenie		
		2015 - 2014	2016 - 2014	2016 - 2015
I	Amortyzacja	-61 731,36	-44 374,21	17 357,15
II	Zużycie materiałów i energii	-628 505,35	-919 552,37	-291 047,02
III	Usługi obce	-711 826,00	-636 685,57	75 140,43
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	12 704,15	-68,66	-12 772,81
V	Wynagrodzenia	26 869,29	128 847,73	101 978,44
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	8 131,34	21 947,85	13 816,51
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	12 070,11	14 424,95	2 354,84
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>-1 342 287,82</b>	<b>-1 435 460,28</b>	<b>-93 172,46</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6



Tabela 12. Indeksy dynamiki kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Dynamika		
		2015 - 2014	2016 - 2014	2016 - 2015
I	Amortyzacja	74,54	81,70	109,60
II	Zużycie materiałów i energii	67,81	52,90	78,02
III	Usługi obce	48,45	53,90	111,23
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	155,40	99,70	64,16
V	Wynagrodzenia	105,21	124,98	118,79
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	106,93	118,70	111,01
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	217,22	240,09	110,53
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>68,36</b>	<b>66,16</b>	<b>96,79</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Analizując dynamikę kosztów rodzajowych można zaobserwować, że ogólna suma kosztów rodzajowych poniesiona przez badane przedsiębiorstwo w latach 2014 – 2016 uległa znaczącym zmianom. W 2016 roku koszty rodzajowe były niższe o 93 172,46 zł, tj. o 3,21% w stosunku do roku ubiegłego i o 1 435 460,28 zł, tj. o 33,84% w stosunku do roku 2014. Tendencja spadkowa związana była ze spadkiem wielkości produkcji i mniejszym zakresem świadczonych usług. Spadek kosztów jest wolniejszy w stosunku do spadku produkcji, co jest mało korzystne. Wskaźnik dynamiki informuje, że koszty amortyzacji z kwoty 242 477,68 zł w 2014 roku obniżyły się do sumy 180 746,32 zł w 2015 roku oraz do wartości 198 103,47 zł w 2016 roku, tj. o 25,46% i o 18,30%. Natomiast porównując stosunek roku 2016 do roku 2015, obserwujemy wzrost kosztów amortyzacji o 17 357,15 zł co stanowi przyrost o 9,60%. Zmiany w tej pozycji były rezultatem weryfikacji ekonomicznej użyteczności środków trwałych oraz zakupem nowych środków trwałych. Proporcjonalnie do spadku przychodów ze sprzedaży obniżeniu uległo zużycie materiałów i energii oraz usługi obce. W 2016 roku zużycie materiałów i energii zmniejszyło się o 291 047,02 zł tj. o 21,98% w stosunku do roku 2015, a także o 919 552,37 zł tj. o 47,10% w stosunku do roku 2014. Natomiast w 2015 roku zużycie materiałów i energii uległo obniżeniu o kwotę 628 505,35 zł tj. o 32,19% w stosunku do 2014 roku.

Z kolei koszty usług obcych zanotowały spadek w 2015 roku o 711 826,00 zł, tj. o 51,55% w stosunku do roku ubiegłego. Efektem tego spadku było to, iż większość prac wykonywano przy użyciu własnych pracowników, natomiast mniejszy zakres prac był podzlecany firmom obcym. Tendencja spadkowa została utrzymana także w całym okresie badanym na poziomie 46,10%. W 2016 roku zaobserwowano wzrost usług obcych w stosunku do roku 2015 o kwotę 75 140,43 zł tj. przyrost o 11,23%. Z uwagi na fakt, że Spółka miała do

wykonania część zadań, które wymagały wyspecjalizowanej wiedzy i doświadczenia, musiały je zlecić firmom zewnętrznym.

Zwiększenie produkcji w 2015 roku na Zakładzie Górniczym „Miłkowa” przełożyło się na wzrost kosztów podatków i opłat w stosunku do 2014 roku o kwotę 12 704,15 zł, co stanowi 55,40%. Koszty te dotyczyły głównie opłat eksploatacyjnych oraz opłaty na rzecz Gminy od wydobytego surowca skalnego, a także opłaty środowiskowej. Z kolei zmniejszenie produkcji na kamieniołomie w 2016 roku skutkowało spadkiem tych kosztów w stosunku do 2015 roku o kwotę 12 772,81 zł tj. o 35,84%.

Największe wzrosty kosztów nastąpiły w pozycjach wynagrodzeń, ubezpieczeń społecznych oraz pozostałych kosztach rodzajowych. Koszty wynagrodzeń w 2015 roku stanowiły 105,21% kosztów 2014 roku. Z kolei koszty poniesione na wynagrodzenia w 2016 roku stanowiły odpowiednio: 124,98% kosztów z 2014 roku i 118,79% kosztów z 2015 roku. Przyczyną wzrostu wynagrodzeń była przyjęta w przedsiębiorstwie polityka wzrostu płac realnych, a także zatrudnienie kilku nowych pracowników w 2016 rok, którzy zajmowali się utrzymaniem porządku i czystości na terenie jednej ze szkół Gminy Korzenna. Wraz ze wzrostem kosztów wynagrodzeń nastąpił wzrost kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń dla pracowników. W 2015 roku koszty ubezpieczeń społecznych oraz świadczeń pracowniczych wzrosły o kwotę 8 131,34 zł co stanowi 6,93% w stosunku do roku 2014. Natomiast koszty poniesione na ubezpieczenia społeczne w 2016 roku wzrosły odpowiednio: o kwotę 21 947,85 zł tj. o 18,70% w stosunku do roku 2014, a także o kwotę 13 816,51 zł, tj. o 11,01% w stosunku do roku 2015. Pozostałe koszty rodzajowe także utrzymały tendencję wzrostową w każdym badanym roku. Koszty te stanowiły w 2015 roku 217,22% kosztów 2014 roku. Z kolei w 2016 roku stanowiły one odpowiednio: 240,09% kosztów z 2014 roku i 110,53% kosztów z 2015 roku. Były to kwoty: w 2014 roku 10 296,70 zł, w 2015 roku 22 366,81 zł, natomiast w 2016 roku 24 721,65 zł. Wzrost pozostałych kosztów rodzajowych jest wynikiem wzrostu opłat za polisy ubezpieczeniowe, które dotyczą głównie ubezpieczeń rzeczowych i majątkowych środków trwałych Spółki. W pozycji pozostałych kosztów rodzajowych zawierają się też koszty podróży służbowych oraz koszty drobnych zakupów artykułów spożywczych i środków czyszczących przydatnych w bieżącej działalności Spółki.

Tabela 13. Tempo zmian kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Tempo zmian kosztów		
		2015 - 2014	2016 - 2014	2016 - 2015
I	Amortyzacja	-25,46	-18,30	9,60
II	Zużycie materiałów i energii	-32,19	-47,10	-21,98
III	Usługi obce	-51,55	-46,10	11,23
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	55,40	-0,30	-35,84
V	Wynagrodzenia	5,21	24,98	18,79
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	6,93	18,70	11,01
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	117,22	140,09	10,53
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>-31,64</b>	<b>-33,84</b>	<b>-3,21</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Tabela 14. Wskaźnik struktury kosztów rodzajowych w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Struktura		
		2014	2015	2016
I	Amortyzacja	5,72	6,23	7,06
II	Zużycie materiałów i energii	46,02	45,65	36,80
III	Usługi obce	32,55	23,08	26,52
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	0,54	1,23	0,81
V	Wynagrodzenia	12,16	18,71	22,97
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	2,77	4,33	4,96
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	0,24	0,77	0,88
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 6

Analizując dane zawarte w tabeli 14 zauważono, że najwyższy udział w kosztach podstawowej działalności operacyjnej zgrupowanych według rodzajów ma zużycie materiałów i energii. Przy czym wskaźnik struktury tej pozycji kosztów wykazuje tendencję malejącą. W 2014 roku wyniósł on 46,02%, natomiast w 2016 roku już tylko 36,80%. Były to głównie koszty zakupu materiałów budowlanych, części zamiennych do maszyn oraz oleju napędowego. Drugą pozycją kosztów, pod względem udziału w kosztach globalnych są usługi obce. W 2016 roku wskaźnik struktury tego składnika kosztów wyniósł 26,52%. Jest to znacznie mniejsza wartość w porównaniu z rokiem 2014, oraz większa w stosunku do roku 2015, tj. 32,55% i 23,08%. We wzroście udziału usług obcych w 2016 roku należy doszukiwać się wzrostu kosztów obsługi leasingu operacyjnego oraz zwiększenia kosztów robót remontowo - budowlanych. Udział kosztów amortyzacji w kosztach całościowych wykazywał

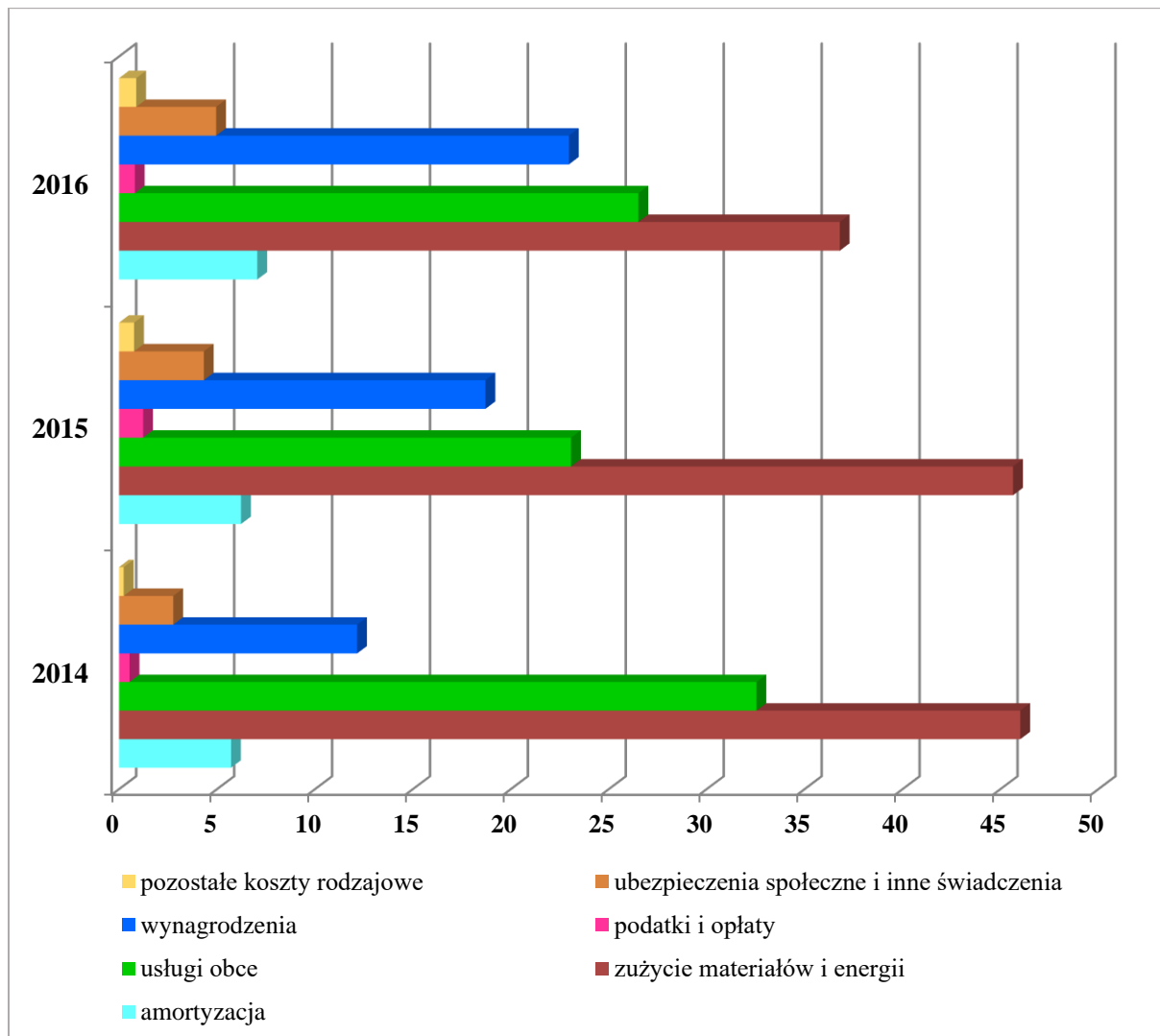


we wszystkich badanych latach tendencję wzrostową. W 2014 roku było to 5,72%, w 2015 roku 6,23% a już w 2016 roku 7,06%. Główną przyczyną takiej sytuacji był zakup nowych środków trwałych oraz modernizacja już istniejących. Wzrost kosztów amortyzacji w całości kosztów oraz spadek udziału kosztów wynagrodzeń może świadczyć o szybkim postępie technicznym i organizacyjnym w jednostce. W badanej Spółce proporcje te nie są jednak do końca zachowane. Wysoki poziom wskaźnika kosztów wynagrodzeń może charakteryzować produkcję czasochłonną.

Stałą tendencję wzrostową wykazują składniki kosztów rodzajowych, jakimi są wynagrodzenia oraz świadczenia na rzecz pracowników. Ma to związek przede wszystkim ze zwiększeniem zakresu świadczonych usług, a także z wprowadzeniem systemu podwyżek i premiowania pracowników. W 2016 roku Spółka podpisała umowę z jedną ze szkół na świadczenie usług utrzymania czystości i porządku. Doprowadziło to do zwiększenia zatrudnienia oraz przyczyniło się do realnego wzrostu udziału kosztów wynagrodzeń oraz kosztów świadczeń na rzecz pracowników w kosztach działalności operacyjnej. Koszty wynagrodzeń stanowiły odpowiednio w badanych latach 12,16%, 18,71% i 22,97%, natomiast koszty ubezpieczeń społecznych i świadczeń na rzecz pracowników 2,77%, 4,33% i 4,96%. Na koszty ubezpieczeń społecznych oraz świadczeń na rzecz pracowników składały się głównie koszty składek społecznych oraz Funduszu Pracy i Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych finansowanych przez pracodawcę, a także świadczenia związane z bezpieczeństwem i higieną pracy, takie jak: zakup posiłków profilaktycznych w okresie zimowym, zakup wody w okresie letnim, odzież robocza itp. Udział pozostałych kosztów rodzajowych w kosztach działalności operacyjnej ogółem był minimalny i charakteryzował się stabilizacją w czasie.



Wykres 3. Graficzne przedstawienie struktury kosztów rodzajowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 14

Tabela 15. Koszty według rodzajów w rozbiciu na pozycje analityczne w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)

	<b>Wyszczególnienie</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
I	Amortyzacja	242 477,68	180 746,32	198 103,47
1.	Amortyzacja stanowiąca KUP	242 477,68	150 507,40	167 864,55
2.	Amortyzacja nie stanowiąca KUP	0,00	30 238,92	30 238,92
II	Zużycie materiałów i energii	1 952 431,21	1 323 925,86	1 032 878,84
1.	Materiały budowlane	1 709 976,89	1 006 792,14	798 764,73
2.	Części i materiały do maszyn i urządzeń	51 211,42	80 830,66	56 790,09
3.	Paliwo (olej napędowy i benzyna)	165 078,10	215 847,49	160 136,81
4.	Wyposażenie warsztatu w drobne narzędzia	9 142,37	3 247,11	4 479,70
5.	Materiały biurowe, reklamowe	9 612,80	11 955,09	8 177,44
6.	Pozostałe wydatki	4 830,76	2 187,27	1 626,71
7.	Zużycie energii	2 578,87	3 066,10	2 903,36
III	Usługi obce	1 380 995,16	669 169,16	744 309,59



1.	Usługi bankowe	2 772,08	2 798,06	3 670,61
2.	Usługi prawne, księgowo, biurowe	51 588,69	34 449,76	28 114,17
3.	Usługi transportowe	86 951,67	21 816,78	14 848,79
4.	Usługi – podwykonawstwo	1 119 026,15	384 164,11	334 104,42
5.	Usługi leasingu operacyjnego	35 979,18	176 947,77	290 623,98
6.	Usługi serwisowe napraw sprzętu	57 060,07	22 648,35	40 305,90
7.	Wynajem sprzętu budowlanego	27 617,32	26 344,33	32 641,72
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	22 931,07	35 635,22	22 862,41
1.	Opłaty związane z Z.G. Miłkowa	11 164,42	19 771,62	8 588,46
2.	Podatki lokalne	9 205,00	9 211,00	12 053,00
3.	Pozostałe opłaty (administracyjne, skarbowe, środowiskowe itp.)	2 561,65	6 652,60	2 220,95
V	Wynagrodzenia	515 857,34	542 726,63	644 705,07
1.	Umowy o pracę	465 604,17	480 169,13	567 565,52
2.	Umowy cywilnoprawne	50 253,17	62 557,50	77 139,55
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	117 377,02	125 508,36	139 324,87
1.	Świadczenia BHP	18 583,73	25 861,14	14 892,25
2.	Ubezpieczenia ZUS	96 193,29	99 356,02	122 678,62
3.	Pozostałe świadczenia	2 600,00	291,20	1 754,00
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	10 296,70	22 366,81	24 721,65
1.	Ubezpieczenia majątkowe, rzeczowe, osobowe (polisy ubezpieczeniowe)	8 095,86	13 470,33	12 258,66
2.	Podróże służbowe	1 205,14	520,64	3 998,12
3.	Inne	995,70	8 375,84	8 464,87
<b>B</b>	<b>Koszty działalności operacyjnej</b>	<b>4 242 366,18</b>	<b>2 900 078,36</b>	<b>2 806 905,90</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych pochodzących z ewidencji księgowej Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016

Tabela 16. Wskaźnik struktury kosztów rodzajowych w rozbiciu na pozycje analityczne w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

	Wyszczególnienie	Struktura		
		2014	2015	2016
I	Amortyzacja	100,00	100,00	100,00
1.	Amortyzacja stanowiąca KUP	100,00	83,27	84,74
2.	Amortyzacja nie stanowiąca KUP	0,00	16,73	15,26
II	Zużycie materiałów i energii	100,00	100,00	100,00
1.	Materiały budowlane	87,58	76,05	77,34
2.	Części i materiały do maszyn i urządzeń	2,62	6,11	5,50
3.	Paliwo (olej napędowy i benzyna)	8,46	16,30	15,50
4.	Wyposażenie warsztatu w drobne narzędzia	0,47	0,25	0,43
5.	Materiały biurowe, reklamowe	0,49	0,90	0,79
6.	Pozostałe wydatki	0,25	0,16	0,16
7.	Zużycie energii	0,13	0,23	0,28
III	Usługi obce	100,00	100,00	100,00
1.	Usługi bankowe	0,20	0,42	0,49
2.	Usługi prawne, księgowo, biurowe	3,74	5,15	3,78
3.	Usługi transportowe	6,30	3,26	1,99
4.	Usługi – podwykonawstwo	81,03	57,41	44,89
5.	Usługi leasingu operacyjnego	2,60	26,44	39,05
6.	Usługi serwisowe napraw sprzętu	4,13	3,38	5,42



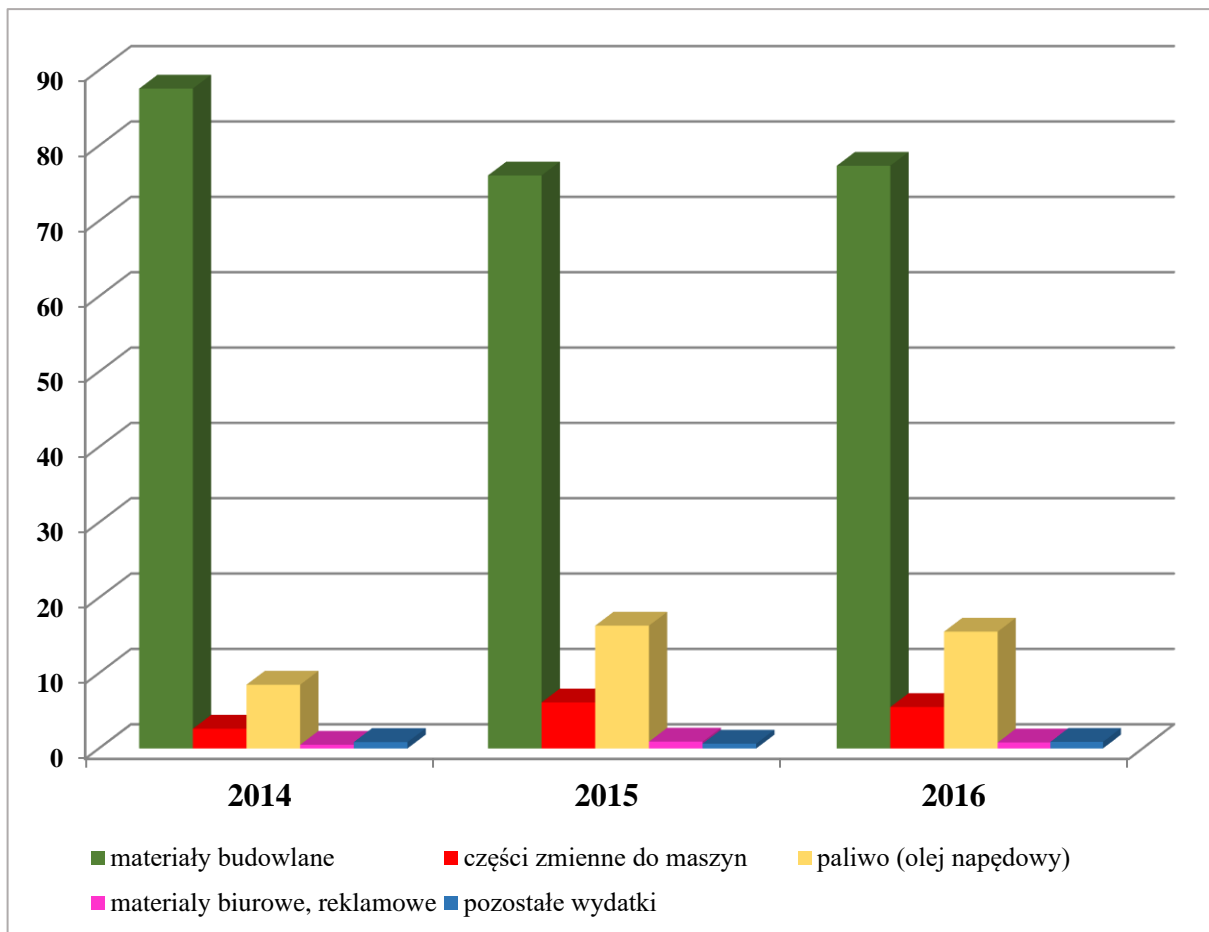
7.	Wynajem sprzętu budowlanego	2,00	3,94	4,38
IV	Podatki i opłaty- w tym podatek akcyzowy	100,00	100,00	100,00
1.	Opłaty związane z Z.G. Miłkowa	48,69	55,48	37,57
2.	Podatki lokalne	40,14	25,85	52,72
3.	Pozostałe opłaty (administracyjne, skarbowe, środowiskowe itp.)	11,17	18,67	9,71
V	Wynagrodzenia	100,00	100,00	100,00
1.	Umowy o pracę	90,26	88,47	88,03
2.	Umowy cywilnoprawne	9,74	11,53	11,97
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – w tym emerytalne	100,00	100,00	100,00
1.	Świadczenia BHP	15,83	20,61	10,69
2.	Ubezpieczenia ZUS	81,95	79,16	88,05
3.	Pozostałe świadczenia	2,22	0,23	1,26
VII	Pozostałe koszty rodzajowe	100,00	100,00	100,00
1.	Ubezpieczenia majątkowe, rzeczowe, osobowe (polisy ubezpieczeniowe)	78,63	60,22	49,59
2.	Podróże służbowe	11,70	2,33	16,17
3.	Inne	9,67	37,45	34,24

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 15

Dokonując analizy struktury kosztów rodzajowych w rozbiciu na pozycje analityczne można zauważyć znaczące zmiany. W 2015 i 2016 roku dominującym elementem kosztów amortyzacji była amortyzacja stanowiąca koszty uzyskania przychodów, tj. 83,27% i 84,74%. Amortyzacja, która kosztem podatkowym nie była, stanowiła odpowiednio 16,73% i 15,26% i dotyczyła odpisów umorzeniowych od środków trwałych sfinansowanych dotacją z Urzędu Marszałkowskiego Województwa Małopolskiego.

Na koszty zużycia materiałów i energii złożyły się następujące pozycje analityczne: materiały zużyte podczas prac remontowo – budowlanych, części zamienne do maszyn, olej napędowy, materiały biurowe, zużycie energii oraz inne mniej istotne wydatki. Największy udział w kosztach zużycia materiałów miały materiały budowlane które stanowiły odpowiednio w badanych latach 87,58%, 76,05% i 77,34%. Kolejnym znaczącym elementem było zużycie paliwa, którego największy udział w kosztach całościowych przypadł na rok 2015 i wyniósł 16,30%. Główną przyczyną tego zjawiska była podwyżka cen paliw oraz zwiększenie zapotrzebowania na ten surowiec przez maszyny pracujące na Zakładzie Górniczym Miłkowa. Duży wzrost zanotowała także pozycja obejmująca zakup części zamiennych do remontów maszyn i urządzeń. Wskaźnik struktury tej pozycji swoją najwyższą wartość osiągnął w 2015 roku i stanowił 6,11%. Pozostałe składniki miały bardzo mały udział w analizowanych kosztach i w większości z nich na przestrzeni badanych lat ulegały minimalnemu wzrostowi. Pozyskane dane w toku analizy pokazano na wykresie 4.

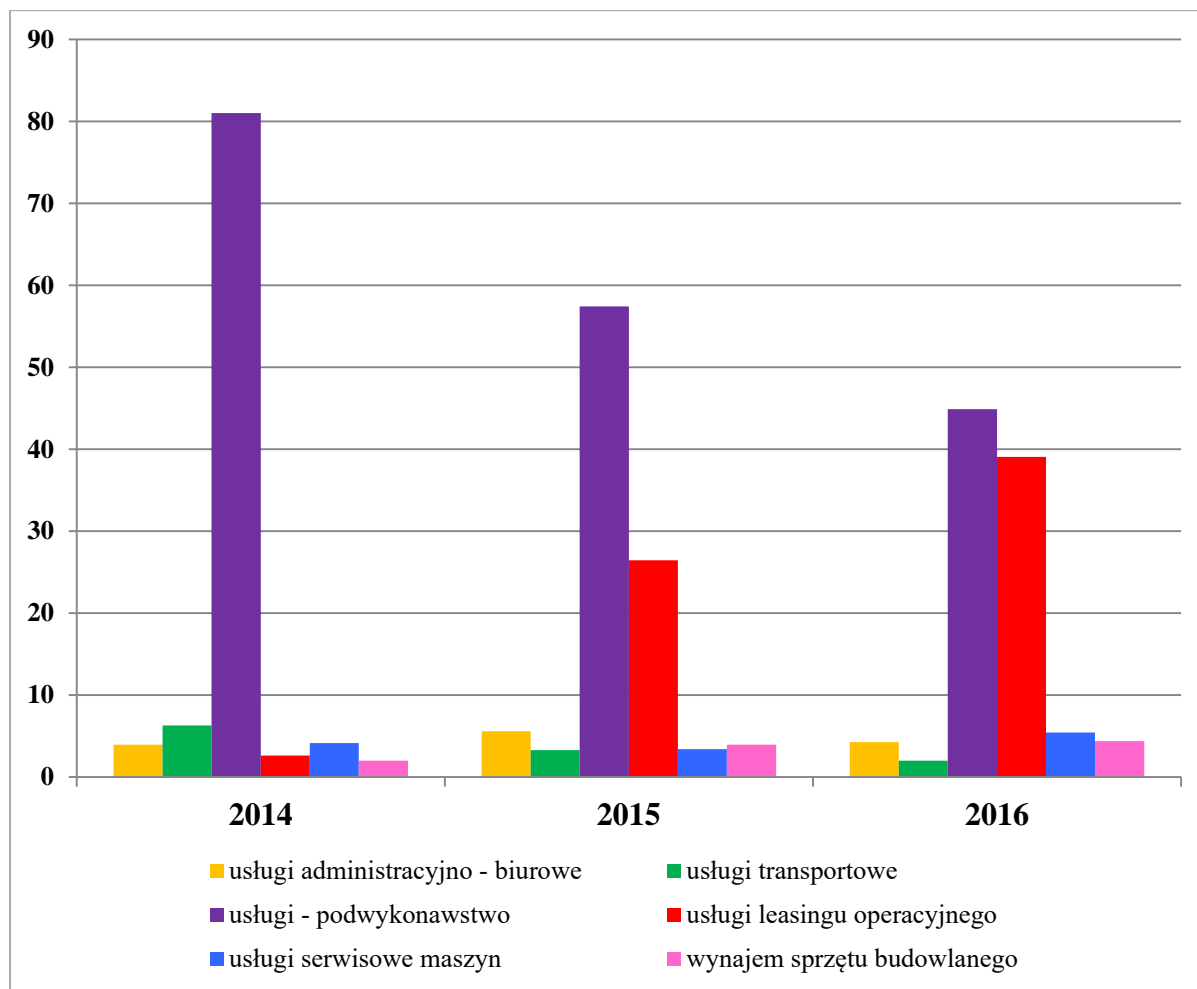
Wykres 4. Graficzne przedstawienie struktury konta „Zużycie materiałów i energii” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 16

Z kolei w pozycji usług obcych największy udział miały usługi zlecane podmiotom zewnętrznym. Stanowiły one odpowiednio w badanych latach 81,03%, 57,41% i 44,89%. Na drugim miejscu znalazły się usługi leasingu operacyjnego. Zanotowały one bardzo duży wzrost w badanych latach, który spowodowany był faktem, iż takie finansowanie zakupu maszyn było dla Spółki bardzo opłacalne pod względem podatkowym. W 2016 wskaźnik struktury tych usług wyniósł 39,05%, podczas gdy w 2014 roku stanowił zaledwie 2,60%. Tendencję malejącą wykazywał natomiast wskaźnik struktury usług transportowych. Tak duży spadek wskaźnika miał związek z zakupem przez Spółkę samochodu ciężarowego. Zakup ten znacząco wpłynął na obniżenie kosztów w tym zakresie. W pozycji usług obcych uległ zwiększeniu na przestrzeni lat wskaźnik struktury wynajmu sprzętu budowlanego. Wskaźnik ten stanowił odpowiednio w badanych latach 2%, 3,94% i 4,38%. Bardzo nieznacznie swój udział w całości kosztów usług obcych zwiększały usługi bankowe oraz usługi administracyjne. Podjętą analizę ukazano na wykresie 5.

Wykres 5. Graficzne przedstawienie struktury konta „Usługi obce” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 16

Analizując strukturę pozycji podatki i opłaty, należy zauważać, że najwyższy udział w tych kosztach mają opłaty związane z kamieniołomem w Miłkowej. Są to opłaty eksploatacyjne oraz opłata należna Gminie za wydobyty surowiec skalny. Udział tych opłat w badanych kosztach wyniósł odpowiednio: w 2014 roku 48,69%, w 2015 roku 55,48% oraz w 2016 roku 37,57%. Z kolei udział podatków lokalnych (rolnego, od nieruchomości) kształtował się na podobnym poziomie w roku 2014 i 2016, tj. 40,14% i 52,72%.

Koszty wynagrodzeń obejmują dwie pozycje analityczne: umowy o pracę i umowy cywilnoprawne. W 2014 roku wskaźnik struktury kosztów umów o pracę wyniósł aż 90,26% aby w 2015 roku zanotować spadek do wielkości 88,47% i w 2016 roku do poziomu 88,03%. Niski wskaźnik struktury kosztów umów cywilnoprawnych świadczy o tym, że Spółka zatrudnia pracowników w oparciu o umowy o pracę, natomiast umowy cywilnoprawne zawierane są głównie z uczniami i studentami w okresie większego natężenia prac. Umowy

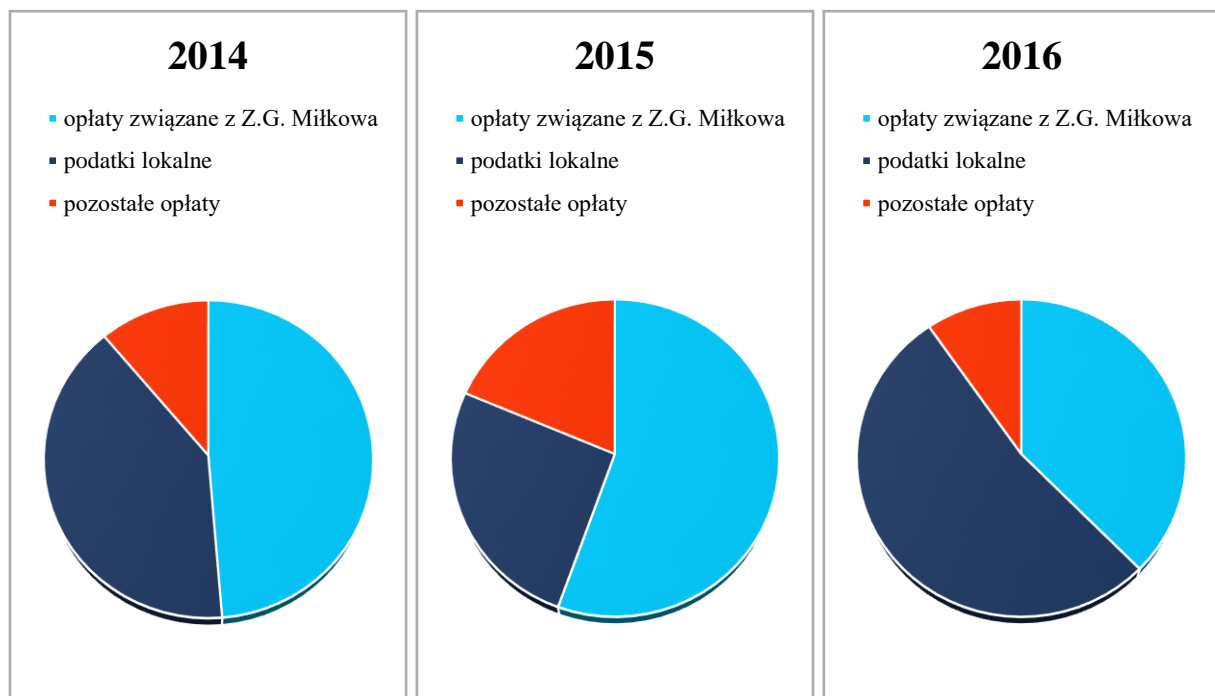


zawierane z takimi osobami są korzystne dla Spółki, ponieważ nie powodują powstania obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne.

W grupie kosztów dotyczących świadczeń pracowniczych największy udział mają koszty ubezpieczeń społecznych finansowanych przez Płatnika składek. Wskaźnik ich struktury najwyższy poziom osiągnął w 2016 roku tj. 88,05% udziału w kosztach całkowitych, zaś w 2015 roku był już nieco niższy i wyniósł 79,16%. Analizując koszty świadczeń związanych z bezpieczeństwem i higieną pracy widoczny jest wyraźny trend wzrostowy w pierwszych dwóch badanych latach, następnie w ostatnim roku następuje ich spadek do poziomu 10,69%.

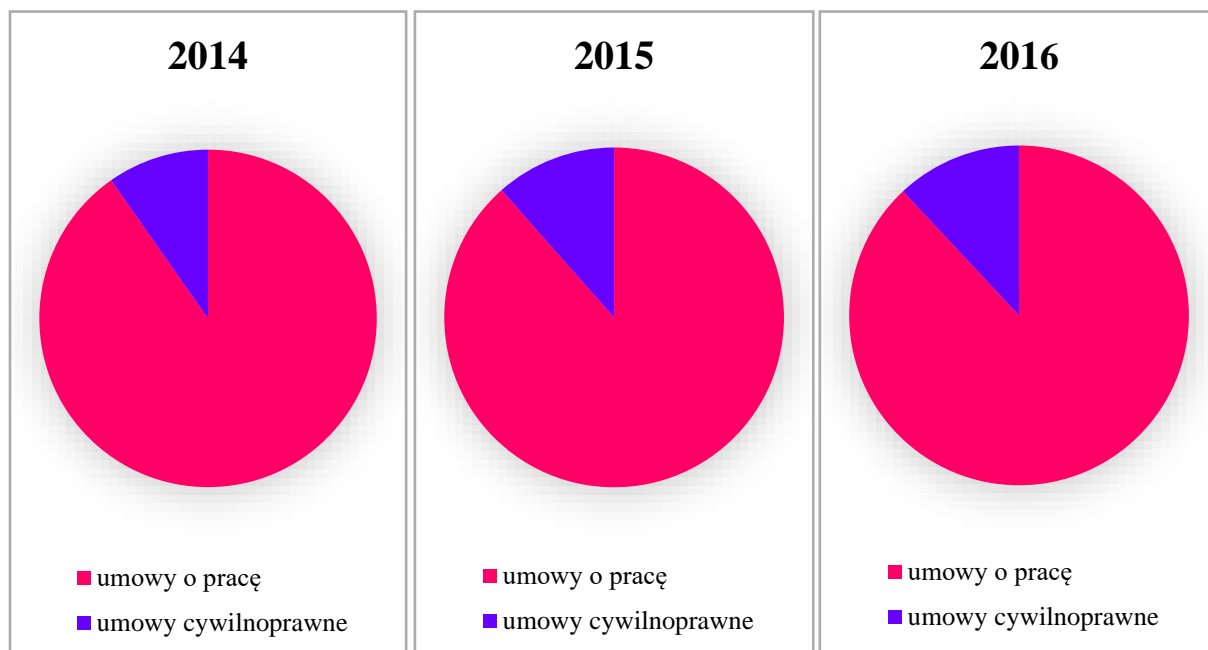
W badanym przedsiębiorstwie zaobserwowano ciągły spadek kosztów dotyczących ubezpieczeń majątkowych i rzeczowych. Koszty te przedstawiały się następująco w badanym okresie: 78,63%, 60,22%, 49,59%. Duży wpływ na obniżenie się tych kosztów w całej strukturze miał fakt, iż Spółka podpisała generalną umowę z jednym ubezpieczycielem w ramach tzw. ubezpieczenia flotowego. Dzięki temu udało się wynegocjować korzystne ceny polis ubezpieczeniowych i doprowadzić do optymalizacji kosztów w tym zakresie.

Wykres 6. Graficzne przedstawienie struktury konta „Podatki i opłaty” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



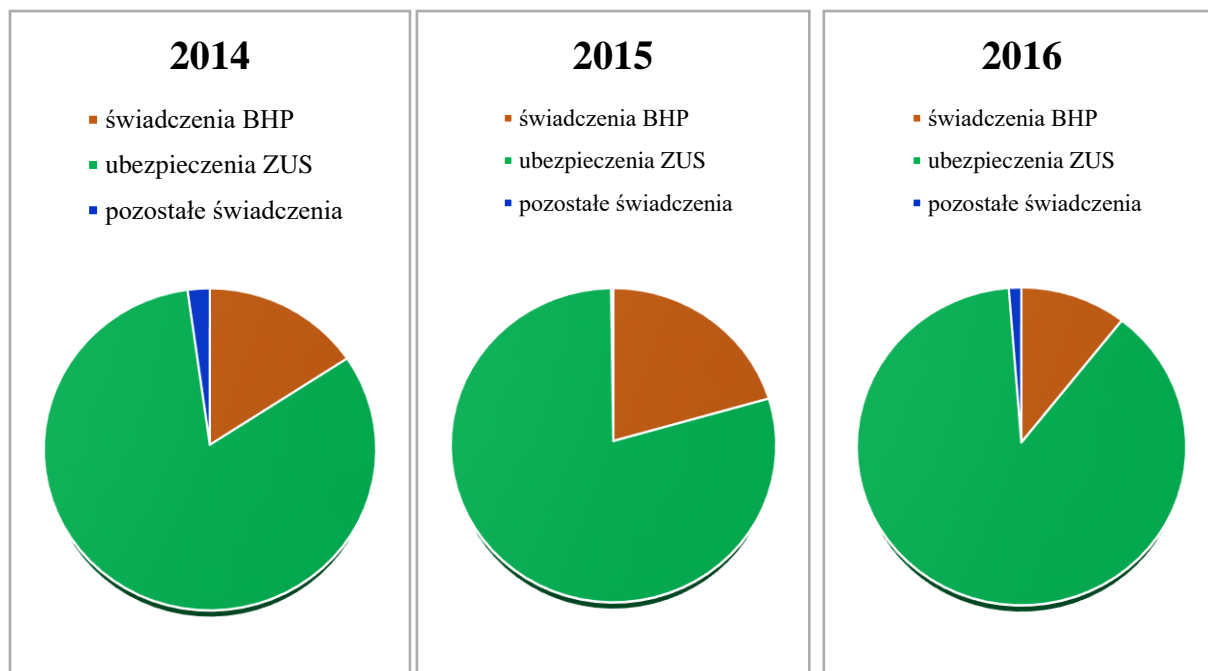
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 16

Wykres 7. Graficzne przedstawienie struktury konta „Wynagrodzenia” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 16

Wykres 8. Graficzne przedstawienie struktury konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 16

W analizie finansowej, jak i również w analizie kosztów, szerokie zastosowanie mają wskaźniki. Podejście analityczne do kosztów jest pogłębieniem analizy przeprowadzonej w trakcie rozpatrywania kosztów całkowitych i ich szczegółowych pozycji. Z uwagi na fakt, że Spółka sporządza także fakultatywnie rachunek zysków i strat w wariancie kalkulacyjnym podjęto również wskaźnikową analizę kosztów. Dane wykorzystane w analizie pochodzą z rachunku wyników w wariancie kalkulacyjnym sporządzonym przez Spółkę w latach 2014 - 2016 oraz z danych i raportów wewnętrznych tworzonych na potrzeby zarządu i kontroli. Dane z rachunku kalkulacyjnego zostały przedstawione w tabeli 17. Dzięki temu możliwe będzie pokazanie kształtowania się określonej pozycji kosztów na tle odpowiedniej podstawy odniesienia.

Analizę kalkulacyjnego układu kosztów rozpoczęto od oceny ich wielkości w sumach globalnych i ustalenia odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów planowanych i kosztów poprzednich okresów. Aby wnioskować o przyczynach odchyleń, dokonano odniesienia bezwzględnego odchylenia do zmian wielkości produkcji. W badaniu kalkulacyjnego układu kosztów dużą rolę odgrywa struktura tych kosztów. Rozpoznanie struktury całkowitych kosztów ujętych w układzie kalkulacyjnym pozwala wskazać składniki o decydującym udziale w strukturze. Dokładna ich analiza jest pomocna przy lokalizowaniu potencjalnych obszarów obniżki kosztów.



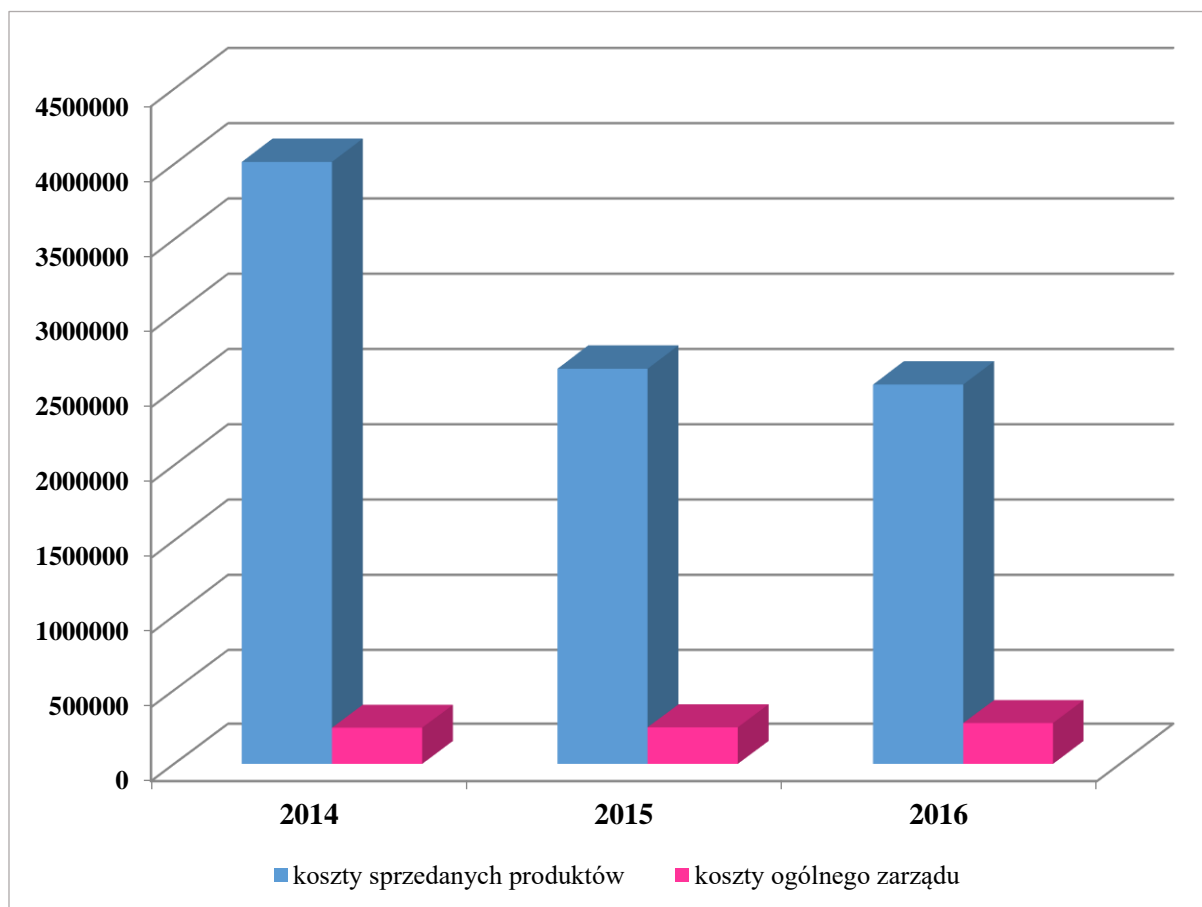
Tabela 17. Rachunek zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariantcie kalkulacyjnym (w zł)

	Wyszczególnienie	Stan na: 31.12.2014	Stan na: 31.12.2015	Stan na: 31.12.2016
<b>A</b>	<b>Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym od jednostek powiązanych</b>	<b>4 337 925,79</b>	<b>3 136 517,11</b>	<b>2 829 866,78</b>
I	Przychody netto ze sprzedaży produktów	4 337 925,79	3 136 517,11	2 829 866,78
II.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>B</b>	<b>Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym jednostkom powiązanych</b>	<b>4 014 375,69</b>	<b>2 640 524,88</b>	<b>2 535 776,11</b>
I	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	4 014 375,69	2 640 524,88	2 535 776,11
II.	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	0,00	0,00	0,00
<b>C</b>	<b>Zysk (strata) brutto ze sprzedaży</b>	<b>323 550,10</b>	<b>495 992,23</b>	<b>294 090,67</b>
<b>D</b>	<b>Koszty sprzedaży</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E</b>	<b>Koszty ogólnego zarządu</b>	<b>244 785,23</b>	<b>247 805,77</b>	<b>276 511,43</b>
<b>F</b>	<b>Zysk (strata) ze sprzedaży</b>	<b>78 764,87</b>	<b>248 186,46</b>	<b>17 579,24</b>
<b>G</b>	<b>Pozostałe przychody operacyjne</b>	<b>49 176,76</b>	<b>31 883,85</b>	<b>56 502,56</b>
I	Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	1 100,00	0,00	15 280,59
II	Dotacje	30 238,92	30 238,92	30 238,92
III	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	0,00	0,00	0,00
IV	Inne przychody operacyjne	17 837,84	1 644,93	10 983,05
<b>H</b>	<b>Pozostałe koszty operacyjne</b>	<b>35 901,19</b>	<b>14 012,03</b>	<b>6 139,50</b>
I	Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych	0,00	0,00	0,00
II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych	492,00	0,00	0,00
III	Inne koszty operacyjne	35 409,19	14 012,03	6 139,50
<b>I</b>	<b>Zysk (strata) z działalności operacyjnej</b>	<b>92 040,44</b>	<b>266 058,28</b>	<b>67 942,30</b>
<b>J</b>	<b>Przychody finansowe</b>	<b>1 581,56</b>	<b>120,60</b>	<b>414,70</b>
I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym od jednostek powiązanych	0,00	0,00	0,00
II	Odsetki, w tym od jednostek powiązanych	1 581,56	120,60	414,70
III	Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym w jednostkach powiązanych	0,00	0,00	0,00
IV	Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,00	0,00	0,00
V	Inne	0,00	0,00	0,00
<b>K</b>	<b>Koszty finansowe</b>	<b>10 973,25</b>	<b>5 402,91</b>	<b>1 202,80</b>
I	Odsetki, w tym od jednostek powiązanych	10 973,25	5 402,91	1 198,03
II	Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym w jednostkach powiązanych	0,00	0,00	0,00
III	Aktualizacja wartości aktywów finansowych	0,00	0,00	0,00
IV	Inne	0,00	0,00	4,77
<b>L</b>	<b>Zysk (strata) brutto</b>	<b>82 648,75</b>	<b>260 775,97</b>	<b>67 154,20</b>
<b>M</b>	<b>Podatek dochodowy</b>	<b>17 433,00</b>	<b>51 637,00</b>	<b>14 327,00</b>
<b>N</b>	<b>Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>O</b>	<b>Zysk (strata) netto</b>	<b>65 215,75</b>	<b>209 138,97</b>	<b>52 827,20</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie rachunku zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariantcie kalkulacyjnym



Wykres 9. Graficzne przedstawienie wartości kosztów ze sprzedaży produktów oraz kosztów ogólnego zarządu Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 17

Tabela 18. Koszty Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna sp. z o.o. w układzie kalkulacyjnym w latach 2015 – 2016 (w zł)

Lp.	Koszty układu kalkulacyjnego	2015	2016	
			Koszty planowane	Koszty poniesione
1.	Materiały bezpośrednie	1 851 168,67	1 865 457,00	1 676 498,02
2.	Płace bezpośrednie	458 234,23	490 550,45	528 129,33
3.	Inne koszty bezpośrednie	37 355,20	39 950,00	39 335,56
<b>4.</b>	<b>Razem koszty bezpośrednie</b>	<b>2 346 758,10</b>	<b>2 395 957,45</b>	<b>2 243 962,91</b>
5.	Koszty wydziałowe	293 766,78	298 442,00	291 813,20
<b>6.</b>	<b>Techniczny koszt wytworzenia</b>	<b>2 640 524,88</b>	<b>2 694 399,45</b>	<b>2 535 776,11</b>
7.	Koszty ogólnego zarządu	247 805,77	255 700,55	276 511,43
<b>8.</b>	<b>Koszty własne sprzedaży</b>	<b>2 888 330,65</b>	<b>2 950 100,00</b>	<b>2 812 287,54</b>

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych księgowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.



W tabeli poniżej zostały przedstawione odchylenia kosztów poniesionych od kosztów planowanych oraz wskaźniki dynamiki i struktury kosztów Spółki.

Tabela 19. Odchylenia kosztów oraz wskaźniki dynamiki i struktury kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o.

Koszty układu kalkulacyjnego	Odchylenia (w zł)		Wskaźniki dynamiki (w %)		Wskaźnik struktury (w %)	
	2016 - plan	2016-2015	2016 / plan	2016 / 2015	2015	2016
Materiały bezpośrednie	-188 958,98	-174 670,65	89,87	90,56	64,09	59,61
Płace bezpośrednie	37 578,88	69 895,10	107,66	115,25	15,87	18,78
Inne koszty bezpośrednie	-614,44	1 980,36	98,46	105,30	1,29	1,40
<b>Koszty bezpośrednie</b>	<b>-151 994,54</b>	<b>-102 795,19</b>	<b>93,66</b>	<b>95,62</b>	<b>81,25</b>	<b>79,79</b>
Koszty wydziałowe	-6 628,80	-1 953,58	97,78	99,33	10,17	10,38
<b>Techniczny koszt wytworzenia</b>	<b>-158 623,34</b>	<b>-104 748,77</b>	<b>94,11</b>	<b>96,03</b>	<b>91,42</b>	<b>90,17</b>
Koszty ogólnego zarządu	20 810,88	28 705,66	108,14	111,58	8,58	9,83
<b>Koszty własne sprzedaży</b>	<b>-137 812,46</b>	<b>-76 043,11</b>	<b>95,33</b>	<b>97,37</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

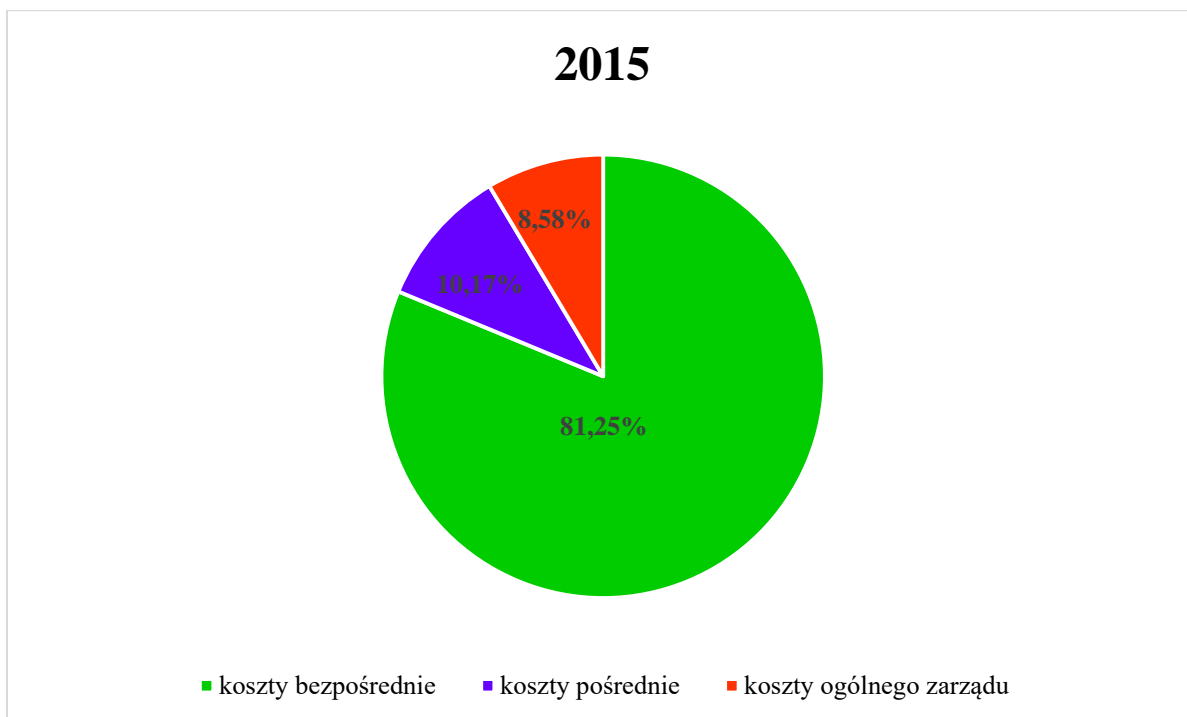
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 18

Na podstawie przeprowadzonych obliczeń można stwierdzić, że w badanych latach 2015 - 2016 wystąpiły zmiany w wielkości i strukturze kosztów układu kalkulacyjnego. Zanotowany wolniejszy spadek kosztów własnych od spadku przychodów ze sprzedaży. Koszty spadły bowiem o 2,63%, zaś przychody ze sprzedaży o 9,78%. Udział kosztów bezpośrednich w kosztach całkowitych zmniejszył się i stanowił odpowiednio w 2015 roku 81,25% oraz w 2016 roku 79,79%. Koszty wydziałowe utrzymywały się na podobnym poziomie w całym badanym okresie. Z kolei koszty ogólnego zarządu zwiększyły swój udział w kosztach własnych sprzedaży i osiągnęły w 2016 roku poziom 9,83%. Uzyskane dane w toku analizy struktury kosztów pokazano na wykresie 10 i 11.

Z tabeli 19 wynika, że budżet kosztów własnych sprzedaży został wykonany w 2016 roku w 95,33%, koszty rzeczywiście poniesione są o 137 812,46 zł niższe od kosztów planowanych. Analizując osiągnięcie budżetu kosztów według pozycji kalkulacyjnych zaobserwowano, że poniesione koszty wydziałowe stanowią 97,78% kosztów ustalonych w budżecie, natomiast koszty bezpośrednie 93,66%. Koszty ogólnego zarządu są wyższe od kosztów planowanych. Wskaźnik osiągnięcia planowanych kosztów ogólnego zarządu wynosi bowiem 108,14%.

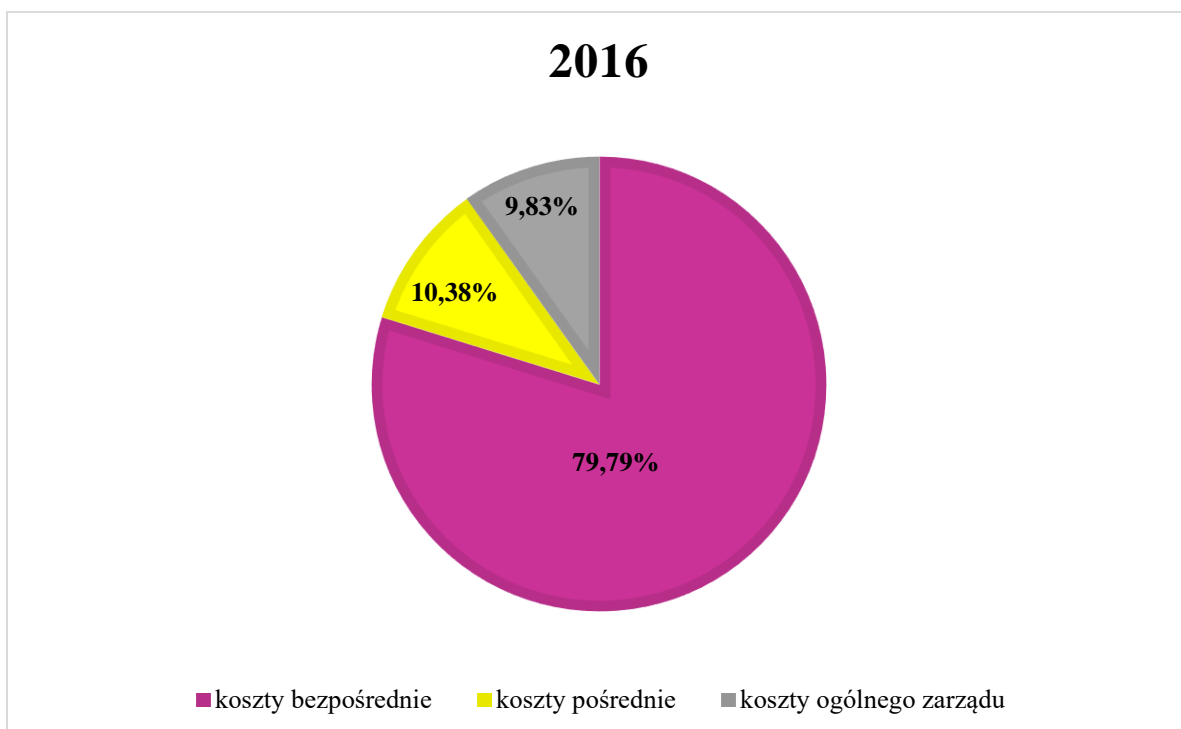


Wykres 10. Graficzne przedstawienie struktury kosztów w układzie kalkulacyjnym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w 2015 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 19

Wykres 11. Graficzne przedstawienie struktury kosztów w układzie kalkulacyjnym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w 2016 roku



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 19

Na potrzeby oceny poziomu wskaźników kosztów badanej Spółki zostały obliczone zagregowane kwoty przychodów i kosztów. Są one przedstawione w tabeli 20.

Tabela 20. Przychody i koszty Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 (w zł)

	<b>Grupy przychodów i kosztów</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
I	Przychody ogółem	4 388 684,11	3 168 521,56	2 886 784,04
II	Koszty ogółem	4 306 035,36	2 907 745,59	2 819 629,84
III	Koszty własne sprzedanych produktów	4 259 160,92	2 888 330,65	2 812 287,54
IV	Przychody z działalności operacyjnej	4 387 102,55	3 168 400,96	2 886 369,34
V	Koszty działalności operacyjnej	4 295 062,11	2 902 342,68	2 818 427,04
VI	Koszty nieprodukcyjne	244 785,23	247 805,77	276 511,43

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 17

Na podstawie danych zawartych w tabelach 17 i 20 zostały obliczone wskaźniki wynikowego poziomu kosztów oraz wskaźniki rentowności kosztów dla badanego przedsiębiorstwa.

Tabela 21. Wskaźniki wynikowego poziomu kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Ogólny wskaźnik wynikowego poziomu kosztów	98,12	91,77	97,67
Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów działalności operacyjnej	97,90	91,60	97,65
Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów podstawowej działalności operacyjnej	98,18	92,09	99,38
Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów	92,54	84,19	89,61
Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów nieprodukcyjnych	5,64	7,90	9,77

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 17 i 20

Podjmując analizę wartości wskaźników wynikowego poziomu kosztów przedstawionych w tabeli 21 należy uznać, że badana Spółka wykazuje niską efektywność. W latach 2014 i 2016 koszty ogółem oraz koszty działalności operacyjnej stanowiły ponad 97% przychodów z działalności operacyjnej. Nieznaczna poprawa w tym zakresie wystąpiła w 2015 roku, w którym dwa pierwsze analizowane wskaźniki stanowiły odpowiednio 91,77% oraz 91,60%. Wskaźnik wynikowego poziomu kosztów podstawowej działalności operacyjnej także osiągnął bardzo wysoki poziom w 2014 roku, tj. 98,18% i aż 99,38% w 2016 roku. Na najbardziej korzystnym poziomie ukształtował się ten wskaźnik w 2015 roku i wyniósł 92,09%. Natomiast wskaźnik wynikowego poziomu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów najpierw wykazał tendencję spadkową z 92,54% w 2014 roku do poziomu 84,19% w 2015



roku, by w kolejnym roku wzrosnąć do wysokości 89,61%. Ostatni zaprezentowany w tabeli 21 wskaźnik ukazuje poziom kosztów nieprodukcyjnych w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży produktów. Niekorzystnie należy ocenić wzrost wartości tego wskaźnika w kolejnych latach. Tendencja taka oznacza, że Spółka ponosi coraz większe koszty nieprodukcyjne dla osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów w przeliczeniu na ich jednostkę.

Tabela 22. Wskaźniki rentowności kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Wskaźnik rentowności brutto kosztów ogółem	1,92	8,97	2,38
Wskaźnik rentowności netto kosztów ogółem	1,51	7,19	1,87
Wskaźnik rentowności kosztów operacyjnych	2,14	9,17	2,41
Wskaźnik rentowności kosztów podstawowej działalności operacyjnej	1,85	8,60	0,63
Wskaźnik rentowności kosztów wytworzenia sprzedanych produktów	8,06	18,78	11,60

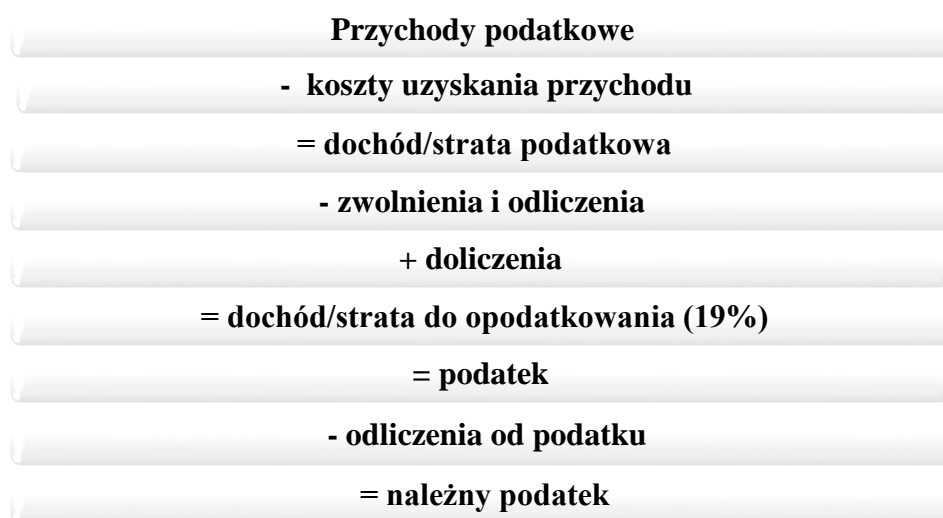
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 17 i 20

Analizując wartości wskaźników zaprezentowanych w tabeli 22 można zaobserwować zróżnicowanie rentowności kosztów w badanych latach. Trzy pierwsze wskaźniki przyjęły najniższe wartości w 2014 roku, tj. odpowiednio 1,92%, 1,51% i 2,14%. Tak niskie wartości świadczą o małej rentowności działalności. Najbardziej rentowna działalność badanego przedsiębiorstwa była w 2015 roku. Wtedy to wskaźnik rentowności brutto kosztów ogółem osiągnął poziom 8,97%, wskaźnik rentowności netto kosztów ogółem ukształtował się na poziomie 7,19%, zaś wskaźnik rentowności kosztów operacyjnych przyjął wartość 9,17%. Niestety w 2016 roku wskaźniki te uległy znacznemu obniżeniu, co przełożyło się na pogorszenie rentowności. Wskaźnik rentowności kosztów podstawowej działalności operacyjnej charakteryzuje się tendencją zmienną. Najpierw wzrasta z poziomu 1,85% w 2014 roku do poziomu 8,60% w 2015 roku, by ostatecznie zanotować spadek w 2016 roku do bardzo niskiego poziomu, tj. 0,63%. Odmiennie natomiast kształtują się wartości wskaźnika rentowności kosztów wytworzenia sprzedanych produktów. Najwyższą rentowność kosztów wytworzenia sprzedanych produktów odnotowano w 2015 roku, tj. 18,78%.

### 5.3. Wpływ kosztów na wynik finansowy i podatkowy

Księgowy wynik finansowy zazwyczaj różni się od wyniku podatkowego. Jest to spowodowane tym, że prawo podatkowe inaczej, niż prawo bilansowe interpretuje zdarzenia gospodarcze zachodzące w przedsiębiorstwie. Wynik rachunkowy Spółka ustala na podstawie przychodów i kosztów ujętych w księgach rachunkowych stosując się do zasad rachunkowości. Ustalony w rachunku zysków i strat wynik bilansowy stanowi podstawę do ustalenia dochodu, czyli wyniku podatkowego. Na rysunku 13 przedstawiono sposób ustalania podstawy do wyliczenia podatku dochodowego.

Rys. 13. Procedura ustalania wyniku podatkowego



Źródło: opracowanie własne na podstawie P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT Podatki i rachunkowość Komentarz, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 334 i nast.

W polskim systemie podatkowym przy ustalaniu dochodu honorowana jest zasada polegająca na tym, iż zysk bilansowy uznawany jest przez prawo podatkowe, ale niektóre dochody mogą być wyłączone z podstawy opodatkowania. W przypadku kosztów sytuacja jest dość skomplikowana, gdyż w prawie podatkowym jest zawartych kilkadziesiąt pozycji kosztów, które są uznawane przez prawo bilansowe, natomiast nie stanowią kosztów w rozumieniu prawa podatkowego.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.<sup>274</sup> Zatem podstawową cechą kosztu podatkowego jest związek z przychodem. Zauważyć należy, że koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, którego faktycznie dotyczą.

<sup>274</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT Podatki i rachunkowość Komentarz, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016, s. 462



Aby ustalić dochód stanowiący podstawę do opodatkowania, Spółka koryguje zysk brutto o koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów oraz o przychody nie uznawane przez przepisy prawa podatkowego za przychody podlegające opodatkowaniu. Po dokonaniu tych korekt uzyskuje się dochód będący podstawą opodatkowania. W tabeli 23 ukazano sposób rozliczania przez Spółkę pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego brutto w latach 2014 – 2016. Przedsiębiorstwo prowadząc księgi rachunkowe posiada tak zorganizowaną ewidencję rozliczeń, aby możliwe było ustalenie wyniku podatkowego zgodnie z zasadami prawa podatkowego. Prawo podatkowe odrębnie reguluje także zagadnienia dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustalając dla tych grup majątku nie tylko zasady amortyzacji, ale również zakres, czy wartość początkową tych składników.

Tabela 23. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 - 2016 (w zł)

Lp.	Wyszczególnienie	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016
<b>I</b>	<b>Wynik finansowy (zysk, strata) brutto za rok obrotowy</b>	<b>82 648,75</b>	<b>260 775,97</b>	<b>67 154,20</b>
<b>II</b>	<b>Koszty księgowe nie uznawane za koszty uzyskania przychodu</b>	<b>39 884,90</b>	<b>45 611,76</b>	<b>38 522,90</b>
1.	amortyzacja – środki trwale finansowane z dotacji z UE	30 238,92	30 238,92	30 238,92
2.	koszty reprezentacji	5 178,05	2 031,77	3 680,73
3.	podatek VAT	0,00	2 058,25	203,25
4.	pozostałe koszty operacyjne – darowizny	3 765,60	11 014,96	4 400,00
5.	pozostałe koszty operacyjne – należności przedawnione	610,33	0,00	0,00
6.	pozostałe koszty operacyjne – odpis aktualizujący wartość należności	92,00	0,00	0,00
7.	koszty finansowe	0,00	267,86	0,00
<b>III</b>	<b>Przychody księgowe nie zaliczone do podatkowych</b>	<b>30 779,92</b>	<b>30 299,65</b>	<b>30 270,19</b>
1.	dotacja – zakup środków trwałych równoległe do amortyzacji	30 238,92	30 238,92	30 238,92
2.	rozwiązanie odpisu aktualizującego należności	0,00	60,73	31,27
3.	rozwiązanie rezerwy	541,00	0,00	0,00
<b>IV</b>	<b>Dochód podatkowy</b>	<b>91 753,73</b>	<b>276 088,08</b>	<b>75 406,91</b>
V	darowizny uznane podatkowo (-)	0,00	4 312,34	0,00
<b>VI</b>	<b>Podstawa opodatkowania</b>	<b>91 753,73</b>	<b>271 775,74</b>	<b>75 406,91</b>
<b>VII</b>	<b>Podatek dochodowy za rok obrotowy (19%)</b>	<b>17 433,00</b>	<b>51 637,00</b>	<b>14 327,00</b>

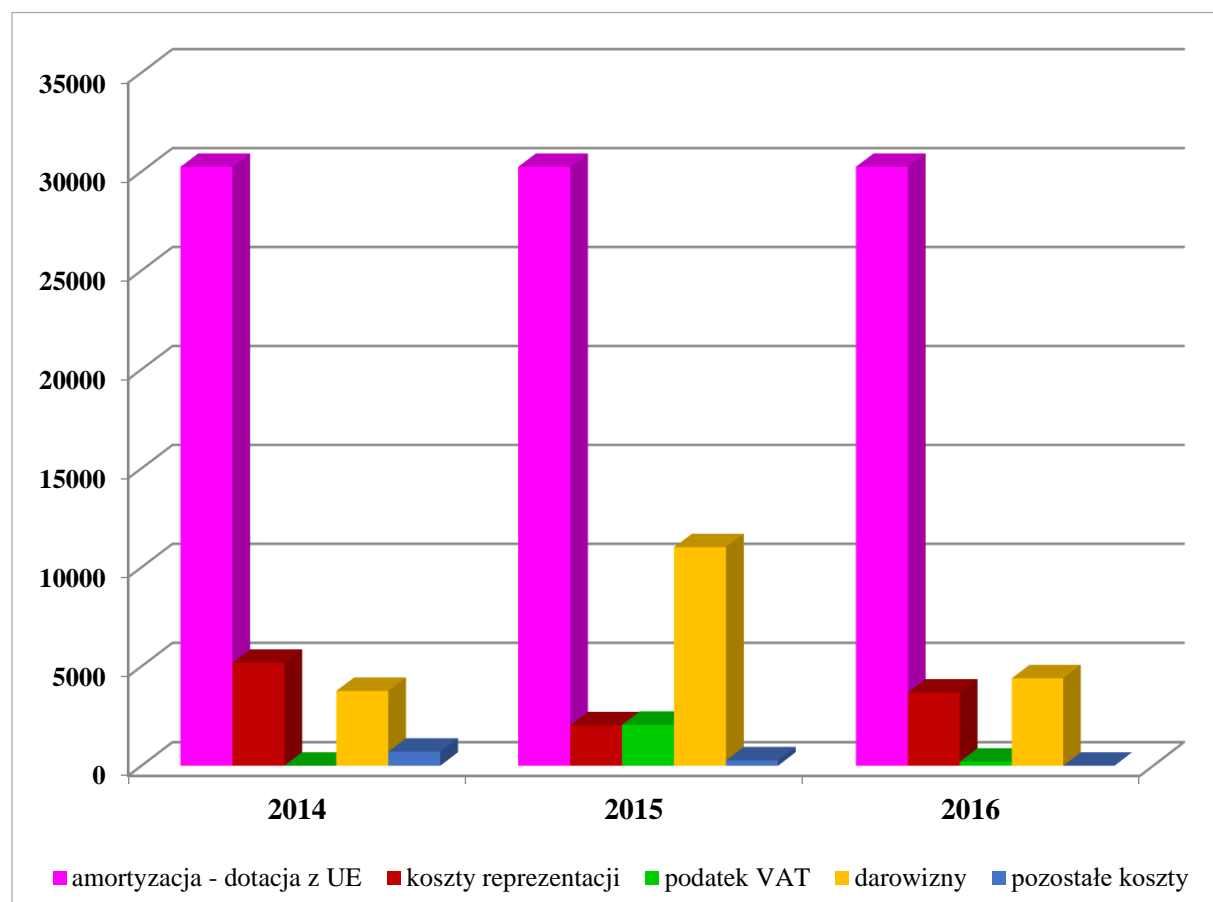
Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji dodatkowej Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. za lata 2014 – 2016.



Analizując dane zawarte w tabeli 23 należy zauważyć, że duży udział w kosztach księgowych, które nie są uznawane za koszty uzyskania przychodu mają koszty amortyzacji środków trwałych sfinansowanych dotacją ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, a dokładniej z Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007 – 2013. Wartość odpisów amortyzacyjnych jest taka sama we wszystkich badanych latach i wynosi 30 238,92 zł, co stanowi odpowiednio 75,82% w 2014 roku, 66,30% w 2015 roku i 78,50% w 2016 roku udziału we wszystkich kosztach niepodatkowych. Spółka ponosiła także koszty dotyczące reprezentacji, jednak i wartość nie była znaczna. W 2015 roku po spełnieniu wymogów stawianych przez prawo podatkowe, Spółka mogła część przekazanych darowizn odliczyć od dochodu podatkowego. Darowizna ta dotyczyła przekazanych wyrobów z własnej produkcji na rzecz fundacji posiadającej statut organizacji pożytku publicznego.

Podatek dochodowy jest co do zasady kosztem, a jak każdy koszt, ma aspekt memoriałowy, czyli obciąża wynik finansowy bieżącego okresu lub kapitał własny.

Wykres 12. Graficzne przedstawienie wartości kosztów księgowych nie uznawanych za koszty podatkowe Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w tabeli 23



Występowanie różnic pomiędzy wynikiem finansowym a wynikiem podatkowym jest zjawiskiem nieuniknionym. Wynikają one z odmienności celów regulacji prawa bilansowego i podatkowego, jak i również ze stosowania innych zasad prowadzenia rachunku. Stosując przepisy podatkowe, Spółka realizuje cel fiskalny. Natomiast celem realizacji prawa bilansowego jest przedstawienie sytuacji finansowej i majątkowej według zasady „tru and fair view”, czyli w sposób rzetelny i jasny uznając zasady rachunkowości. Niestety zasady te nie są w pełni respektowane w rachunku podatkowym.

Jak wiadomo dodatni wynik finansowy, czyli zysk jest pozytywnie oceniany, jako umiejętność efektywnego realizowania zadań w obszarze prowadzonej działalności firmy. Osiąganie dodatnich wyników finansowych ma dla Spółki ważne znaczenie ponieważ mobilizuje kierownictwo do realizowania zadań związanych z prowadzoną działalnością i jej dalszego rozwoju.

#### **5.4. Weryfikacja hipotez oraz wnioski końcowe**

Wyniki badań opracowano przy pomocy programu Microsoft Excel. Uzyskane wyniki zaprezentowano w tabelach oraz na wykresach oraz dokonano ich analizy. Z uwagi na przyjęty okres badawczy, wyniki otrzymanych badań można ocenić jako efekty krótkoterminowe. Istotną rolę w kształtowaniu się pozycji konkurencyjnej badanej Spółki odegrało otoczenie prawno – polityczne. Dzięki wprowadzonym zmianom w ustawie Prawo zamówień publicznych,<sup>275</sup> Gmina zyskała możliwość zlecania zadań inwestycyjnych własnej jednostce organizacyjnej z pominięciem procedury przetargowej.

Przeprowadzona analiza sytuacji ekonomicznej i finansowej dotyczyła rentowności kosztów oraz sprawności działania. Na podstawie przeprowadzonych badań można wyrazić opinię, że działalność prowadzona przez Spółkę nie wykazuje zbyt wysokiej rentowności.

Wyniki badań potwierdziły przyjęcie hipotezy głównej oraz hipotez pomocniczych. Większość decyzji kierowniczych opiera się na informacjach kosztowych. Rachunek kosztów jest przydatny w ocenie opłacalności produktów, ryzyka operacyjnego oraz ustalaniu cen. Ranga kosztu, jako elementu decyzyjnego wynika z faktu, iż kosztów wprowadzić nie można w przedsiębiorstwie nie ponosić, lecz można i trzeba je minimalizować. Zaprezentowane w pracy rozważania przedstawiają opis kształtowania się i oceny kosztów działalności przy wykorzystaniu różnych metod analiz. Szybko zmieniające się otoczenie oraz wysoki stopień

---

<sup>275</sup> Ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2015r. poz. 2164 z późn. zm.)



złożoności procesów wytwórczych sprawiają, iż zapotrzebowanie na informacje dotyczące kształtowania się poszczególnych kosztów są wyjątkowo pożądane.

Dzięki wiedzy na temat ponoszonych kosztów uzyskanej w trakcie analizy kosztów, kierownictwo przedsiębiorstwa może porównywać alternatywne sposoby rozwiązywania różnych problemów decyzyjnych. Poznanie przewidywanych kosztów różnych wariantów działania uświadamia skutki podejmowanych przez kierownictwo decyzji.

Z przeprowadzonych badań wynika, że menedżerowie przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych muszą brać pod uwagę poziom kosztów, który jest jednym z podstawowych mierników gospodarczych działalności. Często się zdarza, że wielu przedsiębiorców jest przesadnie uczulona na obciążenia podatkowe i nie zawsze zwracają należytą uwagę na racjonalność ponoszonych kosztów.

Analiza poszczególnych wskaźników ekonomicznych i finansowych stanowi źródło wiedzy osób zarządzających o poziomie i strukturze kosztów w jednostce gospodarczej. Dzięki posiadaniu tej wiedzy możliwa jest głębsza analiza pozycji kosztowych nadmiernie wysokich oraz podjęcie właściwych decyzji celem ich optymalizacji.

Z dokonanej analizy nasuwają się wnioski, że w badanym okresie przedsiębiorstwo wykazywało spadek przychodów i kosztów ogółem. Pomimo tego Spółka wypracowała w 2015 roku ponad trzykrotnie wyższy zysk na sprzedaży w porównaniu do roku poprzedzającego. Było to efektem skutecznej kontroli i weryfikacji oraz racjonalizacji kosztów. Po stronie przychodów dominujące znaczenie miały przychody z działalności operacyjnej, a wśród nich przychody ze sprzedaży. Nie mniej jednak należy dostrzec ważną rolę pozostałych przychodów operacyjnych, w tym głównie dotacji na zakup środków trwałych.

Wśród kosztów ważną pozycję stanowiły koszty operacyjne, głównie koszty materiałów i energii, usług obcych oraz wynagrodzeń. Koszty te stanowiły około 90% kosztów ogółem. Może to wskazywać na potrzebę dokładniejszej analizy tych kosztów w badanym przedsiębiorstwie i poszukiwania możliwości ich racjonalizacji. Mając na uwadze tendencję szybkiego wzrostu płac, uzasadnione jest wdrażanie pracooszczędnych technik produkcji.

## ZAKOŃCZENIE

Zmiany zachodzące w polskiej gospodarce od systemu gospodarki planowanej centralnie do gospodarki rynkowej wywarły bardzo duży wpływ na charakter i funkcje rachunkowości. Zaczęto coraz bardziej zwracać uwagę na rachunkowość zarządczą, której głównym zadaniem jest efektywne wspomaganie procesu zarządzania. Rola rachunkowości w przedsiębiorstwie jest znacząca. Rachunkowość jest podstawowym ogniwem zarządzania przedsiębiorstwem, a także bogatym źródłem informacji planistycznych i kontrolnych. System informacyjny rachunkowości jest wykorzystywany w procesie podejmowania decyzji menedżerskich.

Z kolei koszty towarzyszą działalności każdej jednostki gospodarczej. To informacje o nich stanowią podstawę procesów zarządzania. Rachunek kosztów, jako dyscyplina nastawiona na badanie przyczyn powstawania kosztów, jest niewątpliwie bardzo pomocny w podejmowaniu decyzji ekonomicznych. To dzięki stosowaniu właściwych metod i instrumentów zarządzania kosztami można zwiększać efektywność ekonomiczną posiadanych zasobów. Rachunek kosztów, który jest prowadzony w jednostce gospodarczej może być wykorzystywany zarówno przy podejmowaniu decyzji krótkookresowych, jak i decyzji strategicznych. To właśnie osoby zarządzające muszą mieć świadomość, jakie informacje o kosztach będą im potrzebne do podejmowania określonych decyzji i pod tym kątem konstruować model rachunku kosztów. Dane pozyskiwane z rachunku kosztów zmiennych są wykorzystywane głównie w działalności operacyjnej, czyli w procesie podejmowania decyzji krótkoterminowych. Natomiast przy planowaniu długookresowym niezbędne są informacje gromadzone w ramach rachunku kosztów pełnych.

Analizując dane zawarte w sprawozdaniach oraz w rachunku kosztów za lata 2014 - 2016 należy zauważyć, że Spółka z każdym rokiem zwiększała zakres działalności i we właściwy sposób potrafiła wykorzystywać osiągnane zyski. Niewątpliwie przedsiębiorstwa z branży budowlanej, funkcjonując w niestabilnej sytuacji rynkowej muszą dokonywać trafnych decyzji zarządczych, które poprzedzone są odpowiednią analizą. Analiza wskaźników ekonomicznych i finansowych stanowi źródło wiedzy kierownictwa o poziomie i strukturze kosztów w przedsiębiorstwie. Dzięki tej wiedzy ewentualna jest głębsza analiza pozycji kosztowych zbyt wysokich oraz podjęcie właściwych decyzji celem ich redukcji.

We współczesnych przedsiębiorstwach podejmowanie decyzji stanowi niewątpliwie najważniejszy element procesu zarządzania zasobami ludzkimi oraz materialnymi. Na wszystkich szczeblach każdej organizacji kierownicy muszą rozwiązywać różne problemy



i podejmować decyzje wpływające nie tylko na jakość zarządzania organizacją, ale także efektywność jej działania na rynku. Jednak podejmowanie decyzji staje się zadaniem coraz bardziej trudniejszym, gdyż ciągle rośnie złożoność problemów oraz sytuacji decyzyjnych. Rodzi to potrzebę bezustannego doskonalenia procesu decyzyjnego każdego menedżera. Koszty, obok przychodów są głównym czynnikiem mającym wpływ na wyniki finansowe osiągane przez jednostki gospodarcze. Koszty powinny zatem być przedmiotem systematycznych analiz w przedsiębiorstwie, ukierunkowanych na ocenę ich poziomu oraz wskazanie możliwości obniżki. Sens przemysłów zawartych w niniejszej pracy na temat znaczenia rachunku kosztów w procesie podejmowania decyzji najpełniej oddaje motto Seneki: *Zawsze będziesz miał przeciwne wiatry, jeśli nie znasz portu, do którego zmierzasz.*



## Spis literatury

1. J. Aleszczyk, Rachunkowość finansowa od podstaw, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 2011.
2. M. Ambroziak, Analiza sprawozdań finansowych, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2010.
3. T. Cebrowska, Rachunkowość finansowa i podatkowa, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
4. K. Czubakowska, Wycena aktywów trwałych i ich prezentacja w bilansie, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014.
5. K. Czubakowska, W. Gabrusiewicz, E. Nowak, Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A., Warszawa 2014.
6. M. Dobija, Rachunkowość zarządcza i controlling, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
7. D. Dobija, M. Kucharczyk, Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
8. M. Dobija, Teoria rachunkowości podstawa nauk ekonomicznych, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków 2014.
9. P.F. Drucker, Skuteczne zarządzanie, Wydawnictwo PWN, Warszawa 1976.
10. W. Fałowski, Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, w: Rachunkowość finansowa i podatkowa, pod red. T. Cebrowskiej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
11. Z. Fedak, Zamknięcie roku 2016, Wydawnictwo Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2016.
12. W. Gabrusiewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, Rachunkowość zarządcza, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
13. J. Gierusz, Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005.
14. O. Grzybek, „Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych”, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2014, nr 164.
15. A. Hołda, MSR/MSSF w polskiej praktyce gospodarczej, C.H. Beck, Warszawa 2013.
16. A. Jaklik, B. Micherda, Ewidencja kosztów i produktów pracy Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1993.



17. W. Janik, M. Paździor, Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2010.
18. A. Jaruga, P. Kobalski, A. Szychta, Rachunkowość zarządcza, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
19. A. Karmańska, Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, Difin Sp. z o.o., Warszawa 2002.
20. T. Kiziukiewicz, Rachunek kosztów, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
21. T. Kiziukiewicz, Rachunkowość przedsiębiorstw wybranych sektorów gospodarki, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014.
22. T. Kiziukiewicz, K. Sawicki, Rachunkowość małych przedsiębiorstw, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2012.
23. T. Korol, Nowe podejście do analizy wskaźnikowej w przedsiębiorstwie, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
24. R. Kotapski, R. Kowalak, G. Lew, Rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2008.
25. A. Kuczyńska – Cesarz, T. Cesarz, Elementy rachunkowości, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2005.
26. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, CIT Podatki i rachunkowość Komentarz, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
27. K. Marecki, Rachunkowość menedżerska w gospodarce finansowej przedsiębiorstwa, Difin, Warszawa 2001.
28. J. Matuszewicz, Rachunek kosztów, Finans-Serwis, Warszawa 2008.
29. M. Michalak, E. Walińska, Pojęcie i istota rachunkowości, w: Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
30. G. Michalski, Wprowadzenie do zarządzania finansami przedsiębiorstw, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
31. T. Naumiuk, Koszty i wynik finansowy w zakładowym planie kont, Wydawnictwo Infor, Warszawa 2003.
32. T. Naumiuk, Elementy rachunku kosztów, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Warszawa 1995.
33. T. Naumiuk, Koszty w rachunkowości finansowej, Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2012.



34. E. Nowak, Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2016.
35. E. Nowak, Rachunkowość menedżerska, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1995.
36. E. Nowak, Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2011.
37. E. Nowak, M. Wierziński, Rachunek kosztów. Modele i zastosowania, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
38. M. Pałka, Zakładowy Plan Kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2011.
39. J. Penc, Decyzje w zarządzaniu, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997.
40. A. Piosik, Zasady rachunkowości zarządczej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
41. K. Sawicki, Rachunek zysków i strat oraz konta wynikowe, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
42. K. Sawicki, Zasady systemu rachunkowości, w: Rachunkowość finansowa, pod red. K. Sawickiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
43. K. Sawicki, Sprawozdawczość finansowa, w: Rachunkowość finansowa, pod red. K. Sawickiego, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2001.
44. K. Sawicki, Polityka bilansowa i analiza finansowa. Nowoczesne instrumenty zarządzania firmą, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2002.
45. I. Sobańska, Rachunkowość zarządcza, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
46. I. Sobańska, Podstawy rachunku kosztów i wyników, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, pod red. I. Sobańskiej, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
47. I. Sobańska, Systemy rachunku kosztów i wyników, w: Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
48. A. Sokół, A. Owidia – Surmacz, M. Brojak – Trzaskowska, M. Porada - Rochoń, Analiza sprawozdań finansowych, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2010.
49. D. Sołtys, Rachunek kosztów, w: Rachunkowość finansowa i podatkowa, pod red. T. Cebrowskiej, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.



50. A. Stronczek, A. Surowiec, J. Sawicka, E. Marcinkowska, M. Białas, Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia w teorii i przykładach, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.
51. P. Szczypa, Rachunkowość zarządcza klucz do sukcesu, Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2007.
52. G. Świdorska, Wzorcowy Plan Kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
53. G. Świdorska, M. Karwowski, M. Pielaszek, Pomiar i prezentacja informacji o kosztach w sprawozdaniu finansowym, w: Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza, pod red. G. Świdorskiej, Wydawnictwo Difin SA, Warszawa 2010.
54. M. Trocka, Grupowanie, rozliczanie i kalkulacja kosztów, w: Rachunkowość przedsiębiorstw, pod red. K. Czubakowskiej, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014.
55. K. Trzpięta, Polityka rachunkowości w firmie z komentarzem do planu kont, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka Sp. z o.o., Warszawa 2015.
56. E. Walińska, Istota rachunkowości, w: Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa, pod. red. E. Walińskiej, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2014.
57. E. Walińska, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Wolters Kluwer SA, Warszawa 2016.
58. E. Walińska, Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2010.
59. P. Waśniewski, Zasady prezentacji i ujawniania informacji w rachunku zysków i strat, w: Sprawozdania finansowe i ich analiza, pod. red. W. Gosa, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie, Warszawa 2015.
60. D. Wędzki, Analiza wskaźnikowa sprawozdania finansowego, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2006.
61. K. Winiarska, Rachunkowość jako dyscyplina naukowa, w: Podstawy rachunkowości, pod red. K. Winiarskiej, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.

## Spis aktów normatywnych

1. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, Dz. U. z 1991, nr 10, poz. 35.
2. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych.
3. Ustawa z dnia 19 października 1991 roku o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz. U. z 1991, nr 111, poz. 480.
4. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, tekst jednolity, Dz. U. z 19 lipca 2016 r., poz. 1047.
5. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity, Dz. U. z 24 listopada 2016 r., poz. 1888.
6. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity, Dz. U. z 2016 r., poz. 1578.
7. Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 roku o gospodarce komunalnej, tekst jednolity, Dz. U. z 2017 r., poz. 827.
8. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 2164.

## Spis literatury elektronicznej

1. Rachunkowość zarządcza – czy na pewno tylko dla dużych?,  
<https://sip.lex.pl/#/publikacja/469834929/niedzwiedzka-malgorzata-rachunkowosc-zarzadcza-czy-na-pewno-tylko-dla-duzych> (13.04.2017 r.)
2. Zadania i organizacja controllingu w przedsiębiorstwie,  
<https://sip.lex.pl/#/analiza/738354778/zadania-i-organizacja-controllingu-w-przedsiębiorstwie?keyword=controlling&cm=SFIRST> (03-04-2017 r.)
3. Ewidencja i rozliczanie kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym,  
<http://www.poradnikksiegowego.pl/artukul,88,1813,ewidencja-i-rozliczanie-kosztow-wylacznie-w-ukladzie.html> (01.05.2017)
4. Istota, cel i zakres analizy kosztów,  
[http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul\\_narzedziowa,522,0,6107,istota-cel-i-zakres-analizy-kosztow.html](http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul_narzedziowa,522,0,6107,istota-cel-i-zakres-analizy-kosztow.html) (20.04.2017 r.)



## Spis załączników

Załącznik 1 Rachunek zysków i strat – wariant kalkulacyjny .....	142
Załącznik 2 Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy .....	143

## Spis rysunków

Rysunek 1 Rachunkowość jako system informacyjny .....	9
Rysunek 2 Klasyfikacja zasad rachunkowości według kryterium szczegółowości .....	13
Rysunek 3 Systematyka decyzji a rachunkowość zarządcza .....	17
Rysunek 4 Główne czynniki sukcesu i ich relacje .....	18
Rysunek 5 Klasyfikacja kosztów według typów działalności .....	32
Rysunek 6 Koszty przesądzone a koszty decyzyjne i niedecyzyjne .....	42
Rysunek 7 Krąg kosztów .....	60
Rysunek 8 Funkcje rachunku kosztów .....	63
Rysunek 9 Budowa rachunku zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych ..	65
Rysunek 10 Rachunek wyników przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych .....	66
Rysunek 11 Rozmieszczenie poszczególnych sołectw na terenie gminy Korzenna .....	81
Rysunek 12 Schemat organizacyjny Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. ....	90
Rysunek 13 Procedura ustalania wyniku podatkowego .....	126

## Spis schematów

Schemat 1 Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 .....	55
Schemat 2 Ujęcie kosztów podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa produkcyjnego w strukturze funkcjonalnej .....	59

## Spis tabel

Tabela 1 Cechy modelu anglosaskiego i kontynentalnego .....	8
Tabela 2 Przykładowe definicje decyzji .....	16
Tabela 3 Rachunkowość finansowa a rachunkowość zarządcza – zestawienie różnic .....	23
Tabela 4 Różnice i podobieństwa nakładu, kosztu, strat i wydatku .....	28
Tabela 5 Koszty w układzie rodzajowym .....	31



Tabela 6 Rachunek zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariancie porównawczym (w zł) .....	101
Tabela 7 Absolutne przyrosty podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł)...	104
Tabela 8 Indeksy dynamiki podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)...	106
Tabela 9 Tempo zmian podstawowych elementów rachunku zysków i strat w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	106
Tabela 10 Wskaźnik struktury podstawowych elementów rachunku zysków i strat w stosunku do przychodów ze sprzedaży w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	107
Tabela 11 Absolutne przyrosty kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	107
Tabela 12 Indeksy dynamiki kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	108
Tabela 13 Tempo zmian kosztów według rodzajów w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	110
Tabela 14 Wskaźnik struktury kosztów rodzajowych w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	110
Tabela 15 Koszty według rodzajów w rozbiciu na pozycje analityczne w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	112
Tabela 16 Wskaźnik struktury kosztów rodzajowych w rozbiciu na pozycje analityczne w Przedsiębiorstwie Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %)...	113
Tabela 17 Rachunek zysków i strat Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 w wariancie kalkulacyjnym (w zł) .....	120
Tabela 18 Koszty Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna sp. z o.o. w układzie kalkulacyjnym w latach 2015 – 2016 (w zł) .....	121
Tabela 19 Odchylenia kosztów oraz wskaźniki dynamiki i struktury kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. ....	122
Tabela 20 Przychody i koszty Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014-2016 (w zł) .....	124
Tabela 21 Wskaźniki wynikowego poziomu kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	124



Tabela 22 Wskaźniki rentowności kosztów Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	125
Tabela 23 Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od wyniku finansowego (zysku, straty) brutto Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 - 2016 (w zł) .....	127

### Spis wykresów

Wykres 1 Graficzne przedstawienie ogółem wartości przychodów i kosztów oraz wyniku finansowego netto Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	102
Wykres 2 Graficzne przedstawienie wyników finansowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	103
Wykres 3 Graficzne przedstawienie struktury kosztów rodzajowych Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	112
Wykres 4 Graficzne przedstawienie struktury konta „Zużycie materiałów i energii” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	115
Wykres 5 Graficzne przedstawienie struktury konta „Usługi obce” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) ....	116
Wykres 6 Graficzne przedstawienie struktury konta „Podatki i opłaty” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) ....	117
Wykres 7 Graficzne przedstawienie struktury konta „Wynagrodzenia” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) ....	118
Wykres 8 Graficzne przedstawienie struktury konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” w ujęciu analitycznym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w %) .....	118
Wykres 9 Graficzne przedstawienie wartości kosztów ze sprzedaży produktów oraz kosztów ogólnego zarządu Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	121
Wykres 10 Graficzne przedstawienie struktury kosztów w układzie kalkulacyjnym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w 2015 roku .....	123



Wykres 11 Graficzne przedstawienie struktury kosztów w układzie kalkulacyjnym Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w 2016 roku .....	123
Wykres 12 Graficzne przedstawienie wartości kosztów księgowych nie uznawanych za koszty podatkowe Przedsiębiorstwa Usług Komunalnych Korzenna Sp. z o.o. w latach 2014 – 2016 (w zł) .....	128



Załącznik 1 Rachunek zysków i strat – wariant kalkulacyjny

<p><b>A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- od jednostek powiązanych</li> <li>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów</li> <li>II Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</li> </ul> <p><b>B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- jednostkom powiązanym</li> <li>I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</li> <li>II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</li> </ul>
<p><b>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)</b></p>
<p><b>D. Koszty sprzedaży</b></p>
<p><b>E. Koszty ogólnego zarządu</b></p>
<p><b>F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)</b></p>
<p><b>G. Pozostałe przychody operacyjne</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</li> <li>II. Dotacje</li> <li>III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</li> <li>IV. Inne przychody operacyjne</li> </ul> <p><b>H. Pozostałe koszty operacyjne</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</li> <li>II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</li> <li>III. Inne koszty operacyjne</li> </ul>
<p><b>I. Zysk (strat) z działalności operacyjnej (F+G-H)</b></p>
<p><b>G. Przychody finansowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>a) od jednostek powiązanych, w tym:                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale</li> </ul> </li> <li>b) od jednostek pozostałych, tym:                                     <ul style="list-style-type: none"> <li>- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale</li> </ul> </li> </ul> </li> <li>II. Odsetki, w tym:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- od jednostek powiązanych</li> </ul> </li> <li>III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- w jednostkach powiązanych</li> </ul> </li> <li>IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych</li> <li>V. Inne</li> </ul> <p><b>K. Koszty finansowe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Odsetki, w tym:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- dla jednostek powiązanych</li> </ul> </li> <li>II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- w jednostkach powiązanych</li> </ul> </li> <li>III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych</li> <li>IV. Inne</li> </ul>
<p><b>L. Zysk (strata) brutto (I+J-K)</b></p>
<p><b>M. Podatek dochodowy</b></p>
<p><b>N. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b></p>
<p><b>O. Zysk (strata) netto (L-M-N)</b></p>



Załącznik 2 Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy

<p><b>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi w tym: od jednostek powiązanych</b></p> <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)</p> <p>III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki</p> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p> <p><b>B. Koszty działalności operacyjnej</b></p> <p>I. Amortyzacja</p> <p>II. Zużycie materiałów i energii</p> <p>III. Usługi obce</p> <p>IV. Podatki i opłaty, w tym:</p> <p>- podatek akcyzowy</p> <p>V. Wynagrodzenia</p> <p>VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym:</p> <p>- emerytalne</p> <p>VII. Pozostałe koszty rodzajowe</p> <p>VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p>
<p><b>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</b></p>
<p><b>D. Pozostałe przychody operacyjne</b></p> <p>I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>II. Dotacje</p> <p>III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</p> <p>IV. Inne przychody operacyjne</p> <p><b>E. Pozostałe koszty operacyjne</b></p> <p>I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</p> <p>II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</p> <p>III. Inne koszty operacyjne</p>
<p><b>F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)</b></p>
<p><b>G. Przychody finansowe</b></p> <p>I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:</p> <p>a) od jednostek powiązanych, w tym:</p> <p>- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale</p> <p>b) od jednostek pozostałych, tym:</p> <p>- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale</p> <p>II. Odsetki, w tym:</p> <p>- od jednostek powiązanych</p> <p>III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:</p> <p>- w jednostkach powiązanych</p> <p>IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych</p> <p>V. Inne</p> <p><b>H. Koszty finansowe</b></p> <p>I. Odsetki, w tym:</p> <p>- dla jednostek powiązanych</p> <p>II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:</p> <p>- w jednostkach powiązanych</p> <p>III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych</p> <p>IV. Inne</p>



<b>I. Zysk (strata) brutto (F+G-H)</b>
--

<b>J. Podatek dochodowy</b>
-----------------------------

<b>K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)</b>
---

<b>L. Zysk (strata) netto (I-J-K)</b>
---------------------------------------

