

Michał Chalastra*

Identyfikacja centrów kosztów w rachunkowości finansowej a zarządczej

Wstęp

Analiza kosztów według miejsc ich powstawania, zamiennie nazywanych mpk lub centrami kosztów, ma ogromne znaczenie dla poprawnego prowadzenia rachunku kosztów. Klasyfikacja ta wykorzystywana jest do wielu istotnych zadań realizowanych zarówno w ramach rachunkowości finansowej, jak i zarządczej. Wyznaczając mpk w konkretnym przedsiębiorstwie, warto jest zatem uwzględnić wymogi obu tych systemów. Rozwiązanie takie pozwoli na zintegrowanie rachunkowości finansowej oraz zarządczej i wpisuje się w aktualnie obowiązujące trendy.

Celem artykułu jest identyfikacja reguł wyznaczania centrów kosztów oraz wskazanie różnic w podejściu do tego zadania występujących w rachunkowości finansowej i zarządczej. Opracowanie to powstało na podstawie studiów literatury oraz analizy dokumentów źródłowych z przedsiębiorstw (planów kont).

1. Kryteria identyfikacji centrów kosztów

Według I. Sobańskiej [2009, s. 102] miejscem powstawania kosztów może być jednostka organizacyjna przedsiębiorstwa oraz istotne w jej funkcjonowaniu stanowiska, takie jak linie produkcyjne, gniazda maszyn czy brygady pracowników. E. Nowak [1996, s. 78] do kryteriów identyfikacji mpk dodaje zakres odpowiedzialności i stwierdza, że ośrodkiem kosztów można określić część przedsiębiorstwa, której kierownik odpowiada za koszty. J. Gierusz [2007, s. 475] wzbogaca czynniki wyznaczania mpk o aspekty kontroli oraz analizy i podaje następującą definicję: „pod pojęciem miejsca powstawania kosztów (mpk) rozumie się wydzielone w przedsiębiorstwie zakresy działalności, których koszty są przedmiotem kontroli, to jest ewidencji i analizy”. Podział jednostki na centra kosztów jest więc procesem złożonym i nie odbywa się według jednego kryterium analizy danych o kosztach. Określając zasady wyznaczania mpk, w pierwszej kolejności należy zatem ustalić wymogi stawiane przed tą klasyfika-

* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Gdański, ul. Armii Krajowej 101, 81-824 Sopot, michal.ch@nord-controlling.com.pl

cją. Centrum kosztów jest to obiekt, dla którego identyfikuje się jego indywidualne koszty na potrzeby:

- 1) przeprowadzenia procesu kalkulacji,
- 2) określenia rentowności,
- 3) wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za koszty.

Podział kosztów według oczekiwań kalkulacji ma za zadanie odpowiednie obciążenie nimi wykonywanych produktów¹. W ciężar kosztów kalkulowanego obiektu zaliczyć należy tylko koszty zasobów uczestniczących w jego wytworzeniu. Ideą wyznaczenia mpk jest tu wpływ kosztów na proces kalkulacji, w szczególności fazowej. Pozwala to na ustalenie kosztów produktów, uwzględniając tylko czynności tych zasobów, jakie realizowały konkretne działania w związku z ich wytworzeniem [Kiziukiewicz 2003, s. 203; Wiatrak, 2003, s. 12]. Niewłaściwe jest zatem prowadzenie kalkulacji na podstawie kosztów łącznych wielu zasobów zgrupowanych w jednym mpk, gdzie:

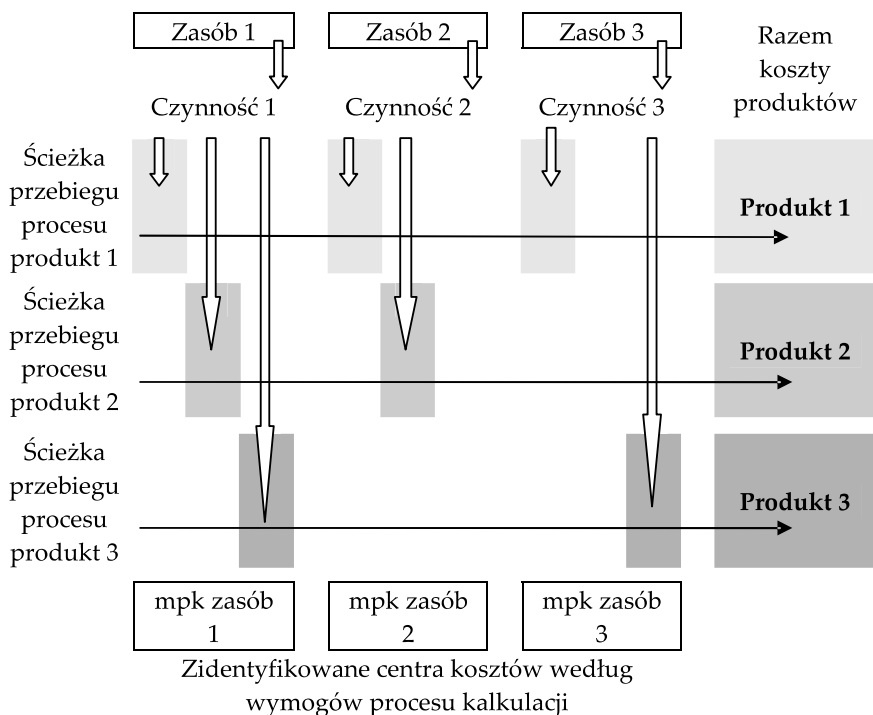
- 1) nie każdy zasób realizuje działania na rzecz obciążanych obiektów,
- 2) zakres czynności pojedynczych zasobów wykonywanych na rzecz kalkulowanych obiektów nie jest jednakowy,
- 3) wartość kosztów poszczególnych zasobów wykorzystywanych do produkcji konkretnych produktów różni się,
- 4) koszty zasobów mają istotną wartość mającą wpływ na wynik kalkulacji.

W przypadku gdy występuje zaprezentowana sytuacja oraz brak jest identyfikacji szczegółowych centrów kosztów, pojawia się naganne w rachunkowości zjawisko subsydiowania skrośnego kosztów [Chalastra, 2012, s. 159–184]. Dobrym wzorcem wydzielania mpk według kryterium kalkulacji są zatem reguły rachunku kosztów działań ABC [Szychta, 2002, s. 158]. Zasady identyfikacji mpk według wymogów kalkulacji prezentuje rysunek 1.

Koszty mpk skonfrontować można z przychodami, które są przez nie generowane. Pozwoli to na wyznaczenie ich rentowności. Informacje te wykorzystywane mogą być w celu podejmowania decyzji o posiadaniu, restrukturyzacji czy likwidacji konkretnych zasobów. Wynika to z ważnego założenia mówiącego o tym, że w przedsiębiorstwie istnieć powinny tylko zasoby rentowne. W przeciwnym przypadku należy je zlikwidować.

¹ Sformułowanie produktów w kontekście pracy dotyczy wszystkich obiektów obciążanych kosztami w procesie kalkulacji. Mogą być to wyroby gotowe, produkcja niezakończona czy środki trwałe w budowie itp.

Rysunek 1. Reguły identyfikacji centrów kosztów według wymogów kalkulacji



Źródło: Opracowanie własne.

wać, a uzyskany kapitał zainwestować w inne dochodowe przedsięwzięcia. Zamiast utrzymywać nierentowne zasoby warto korzystać z usług obcych. Analizując dochód centrów kosztów, koniecznie należy uwzględnić jego wszystkie koszty, w tym związane z usługami wewnętrznymi oraz ryzykiem korzystania z usług kooperantów. Innym zastosowaniem informacji o rentowności zasobów są systemy motywacyjne. Według poprawnych reguł motywacji pracowników premiować należy od wyników przez nich osiągniętych. Aby wyznaczyć dochód mpk, gdy znane są koszty, należy zidentyfikować jego przychody. Mogą one być realne lub potencjalne. W pierwszym przypadku są to rzeczywiste przychody ze sprzedaży dokonywane dla podmiotów zewnętrznych. Podlegają one rejestracji przez system rachunkowości finansowej. Identyfikując mpk, koniecznie zatem należy, gdy tylko jest to możliwe, ewidencjonować dla nich nie tylko koszty, ale i przychody. Sprzedaż danego centrum kosztów może być również potencjalna. Nie są to rzeczywiste przychody wyznaczone zgodnie z regułami rachunkowości finansowej. Przychody potencjalne ustala się jak dla działalności zaliczanej do katego-

rii świadczeń wewnętrznych realizowanej wyłącznie na potrzeby własne. Drugim kryterium ich identyfikacji jest wykonywanie czynności porównywalnych z usługami dostępnymi na zewnętrznym rynku. W tym miejscu zaznaczyć należy, że istnieje pewna grupa centrów kosztów, dla których nie można ustalić wiarygodnych przychodów, nawet potencjalnych. Spowodowane jest to specyfiką działalności tych jednostek. Ilość tego rodzaju centrów oraz wartość ich kosztów jest jednak znikoma w skali całego przedsiębiorstwa. Przychód potencjalny wyznacza się, analizując, jakie efekty uzyska firma, sprzedając daną usługę wykonywaną przez centrum kosztów odbiorcom zewnętrznym. Innym podejściem jest analiza, jakie koszty poniesie przedsiębiorstwo, korzystając z równoważnej usługi obcej [Wiatrak, 2003, s. 12]. Porównując koszty konkretnego mpk z przychodami ustalonymi zgodnie z powyższymi regułami, wyznacza się jego rentowność potencjalną. Przykład ustalania takiej rentowności prezentuje tablica 1.

Tablica 1. Wyznaczenie rentowności potencjalnej mpk na przykładzie działu personalnego

Pozycja analizy	Wartość
Koszty działu personalnego razem	1000
Ilość osób obsługiwanych przez dział personalny (bez pracowników działu personalnego)	100
Koszt na jednego obsługiwanego pracownika	10
Cena rynkowa za usługę obsługi jednego pracownika oferowana przez firmę obcą (w tym samym standardzie jakościowym)	12
Potencjalne koszty korzystania z usługi obcej = przychód potencjalny działu personalnego (ilość osób × cena rynkowa za osobę)	1200
Zysk potencjalny działu personalnego	200

Źródło: Opracowanie własne.

Oba analizowane kryteria identyfikacji mpk nie są w pełni tożsame. Otóż proces kalkulacji wykonywany może być do poziomu kosztu wytworzenia. Reguły analizy rentowności (potencjalnej i rzeczywistej) objąć mogą natomiast szerszy obszar funkcjonowania firmy. Według tego kryterium centra kosztów powinny być wyznaczane dodatkowo w zakresie kosztów okresu. Regułą ich identyfikacji w tym przypadku jest istotność kosztu zasobu a nie jego udział w kalkulacji. Dodatkowo proces kalkulacji może być wykonany na podstawie zbiorczych pozycji obejmujących kilka

szczegółowych mpk. Przykładowo, w ramach kosztów ogólnowydziałowych stałych zidentyfikowane mogą być takie mpk, jak:

- 1) administracja wydziału,
- 2) grupa pracowników remontowych wydziału,
- 3) wspólna infrastruktura transportowa wydziału.

Taka szczegółowość identyfikacji mpk ma na celu określenie rentowności tych zasobów. W ramach kalkulacji, jeżeli te centra kosztów:

- 1) nie są zasobami o istotnych z punktu widzenia kalkulacji kosztach,
- 2) realizują zadania o niewielkich kosztach pojedynczych czynności, których nie można zestandaryzować,
- 3) koszty wykonywanych świadczeń przez te centra na rzecz innych mpk wydziału są porównywalne,
- 4) zasoby te nie świadczą usług poza własny wydział,

mogą być rozliczane wspólnie w sposób, gdzie nie ewidencjonuje się zakresu wykonywanych przez nie indywidualnych czynności – zgodne jest to z regułą istotności. Metoda ta polega na sumowaniu kosztów takich szczegółowych mpk na koncie zbiorczym, a następnie wspólnym ich rozliczeniu. Nie prowadzi się w tym przypadku rozliczenia indywidualnych centrów kosztów z powodu dużej pracochłonności. Ze względu na niewielką wartość tych kosztów oraz porównywalny zakres działań wykonywanych na rzecz obciążanych obiektów nie wpływa to na wynik kalkulacji. Omawiane mpk identyfikuje się jednak jako pozycje analityczne w celu wyznaczenia ich indywidualnych kosztów. Ma to służyć:

- 1) lepszemu zaplanowaniu budżetu,
- 2) ustaleniu rentowności potencjalnej zasobów,
- 3) możliwości wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za koszty mpk.

Przykład identyfikacji tego rodzaju mpk prezentuje rysunek 2.

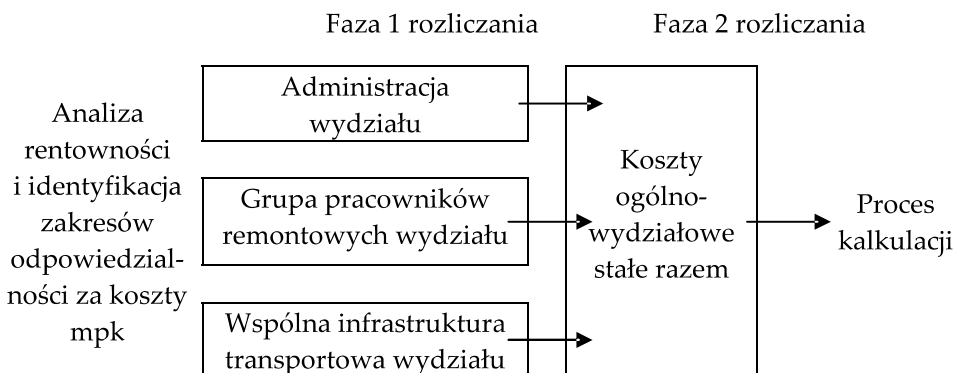
Oba podejścia identyfikacji mpk będą identyczne tylko w przypadku, gdy:

- 1) kalkulacja przeprowadzona zostanie według rachunku kosztów pełnych,
- 2) zastosowana do tego będzie metoda rachunku kosztów działań ABC, w której rozliczane będą indywidualnie koszty wszystkich zasobów.

W praktyce jednak takie rozwiązania nie są polecane, gdyż:

- 1) jest to pracochłonny i kosztowny proces [Sobańska, 2010, s. 108],
- 2) taki stopień szczegółowości ze względów istotności nie jest wymagany zarówno w ramach rachunkowości finansowej, jak i zarządczej.

Rysunek 2. Przykład identyfikacji mpk na potrzeby ustalenia ich potencjalnej rentowności bez wykorzystania uzyskanych informacji szczegółowych w procesie kalkulacji

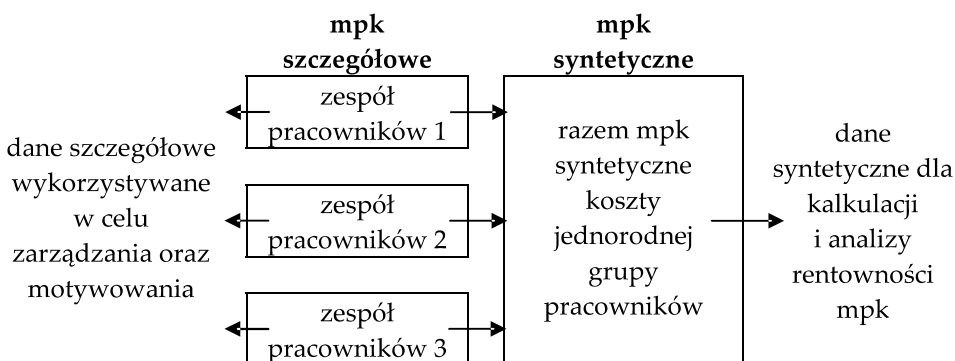


Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie przedstawionych wniosków stwierdzić można zatem, że kryterium określania rentowności zasobów szerzej podchodzi do identyfikacji mpk niż reguły kalkulacji.

Zakres odpowiedzialności jest kolejnym kryterium identyfikowania centrów kosztów, które nie zawsze bywa tożsamy z dotychczas omawianymi [Gierusz, 2001, s. 115; Leszczyński, Wnuk, 1999, s. 12]. Według tu stawianych wymagań analiza może być przeprowadzona w jeszcze bardziej szczegółowy sposób. Przykładowo, na potrzeby kalkulacji czy ustalenia rentowności posiadanych zasobów wystarczające jest wydzielenie jednorodnych grup pracowniczych lub zespołów urządzeń. Wystąpić może jednak sytuacja, gdy liczebność takiej grupy pracowników będzie znaczna. W celu usprawnienia zarządzania podzielona zostanie ona na mniejsze podgrupy. Podobna sytuacja dotyczyć może sprzętu technicznego. Za każdy z takich szczegółowych zasobów osobowych czy technicznych można będzie wówczas wyznaczyć inną osobę odpowiedzialną. Dane o ich kosztach mogą być wykorzystywane do procesu motywacyjnego [Riffin, 1997, s. 457; Szychta, 1999, s. 591–592]. Wymaga to zatem utworzenia stosownych mpk bardziej szczegółowych niż oczekują tego reguły kalkulacji czy ustalania rentowności zasobów. Przykład identyfikacji tego rodzaju mpk prezentuje rysunek 3.

Rysunek 3. Różnice w szczegółowości identyfikacji mpk na potrzeby przeprowadzenia kalkulacji i wyznaczenia rentowności zasobów



Źródło: Opracowanie własne.

2. Rodzaje centrów kosztów

Według zaprezentowanych reguł centrami kosztów mogą być:

- 1) jednorodne środki techniczne,
- 2) jednorodne grupy pracownicze,
- 3) koszty wspólne jednostek organizacyjnych,
- 4) komórki organizacyjne,
- 5) wydzielone zadania,
- 6) rodzaje działalności,
- 7) zlecenia produkcyjne.

Jednorodne środki techniczne – do tej kategorii zaliczyć należy maszyny lub zespoły jednorodnych urządzeń wykonujących tę samą czynność zgodnie z koncepcją rachunku kosztów działań ABC. Mogą być to linie – maszyny produkcyjne, środki transportu, oprzyrządowanie, budynki czy sprzęt informatyczny. Zakwalifikować tu należy również oprogramowanie specjalistyczne. Różni się ono od środków technicznych wirtualnym charakterem oraz klasyfikacją jako wartość niematerialna i prawna a nie środek trwały. W ciężar kosztów analizowanego mpk wchodzić mogą również koszty pracowników. Sytuacja taka wystąpi, gdy funkcjonowanie środków technicznych wymaga stałej obsługi konkretnie przypisanych do tego osób. W zależności od przypadku wystąpią wówczas techniczne lub osobowo-techniczne mpk.

Jednorodne grupy pracownicze – ująć należy tu koszty pracowników o porównywalnych kwalifikacjach, wyposażeniu oraz płacach. Tego rodzaju mpk obejmować powinno wszystkie koszty danej grupy, począw-

szy od płac i ich pochodnych, szkolenia, aż po wykorzystywane środki techniczne, gdzie indziej nieujęte.

Koszty wspólne jednostek organizacyjnych – obejmują nakłady związane z utrzymaniem obsługi oraz infrastruktury wspólnej dla zasobów bezpośrednio realizujących zadania na rzecz innych mpk lub produktów wymienionych powyżej. Podzielić można je na poziomy, takie jak: oddziałowe, wydziałowe czy ogólnoprodukcyjne.

Komórka organizacyjna – może być samodzielnym mpk wówczas, gdy w jej strukturach nie występują zasoby zaprezentowane powyżej. Zazwyczaj dotyczy to przypadków działów o mniejszych kosztach utrzymania. W przeciwnym wypadku koszty komórki organizacyjnej podzielone zostać powinny na wymienione mpk.

Wydzielone zadania – pod tym pojęciem należy ująć przedsięwzięcia, których koszty będą oddzielone od mpk, jakimi są realizujące je komórki organizacyjne. Zadania takie mogą być wykonywane przez jeden lub kilka działów. Celem identyfikacji kosztów takich projektów jest:

- 1) wyznaczenie indywidualnych kosztów ze względu na ich istotność,
- 2) możliwość wyznaczenia osoby odpowiedzialnej,
- 3) odmienne zasady i kierunki rozliczania w procesie kalkulacji kosztów projektów oraz komórek organizacyjnych.

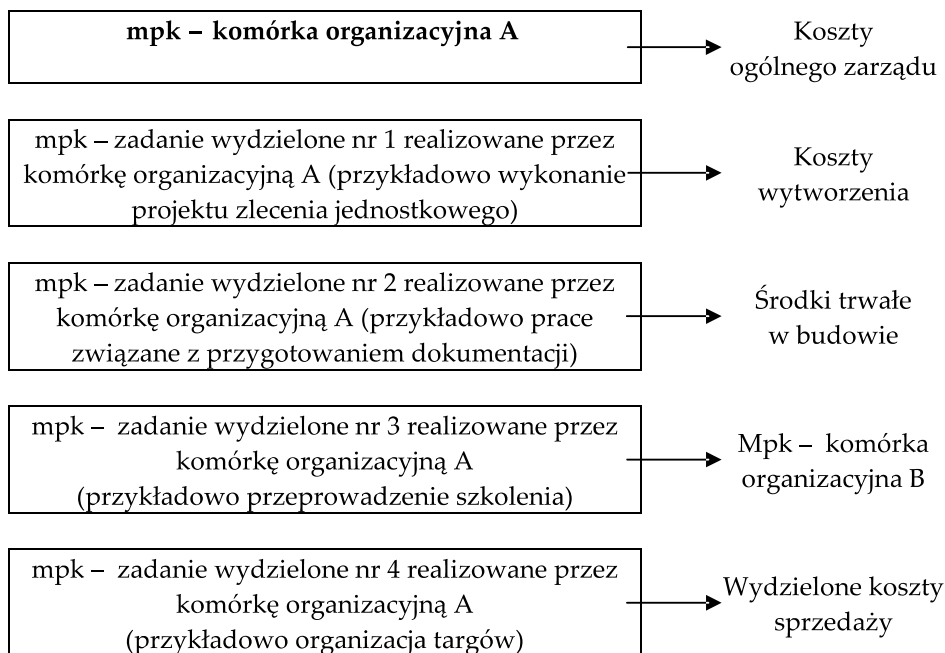
Zadaniami wydzielonymi mogą być:

- 1) remonty,
- 2) akcje promocyjne,
- 3) projekty o charakterze badań i rozwoju,
- 4) inwestycje realizowane systemem gospodarczym,
- 5) projekty restrukturyzacyjne.

Przykład takiej sytuacji prezentuje rysunek 4.

Rodzaje działalności – do tej kategorii zaliczyć należy koszty związane z określonymi jednorodnymi rodzajami działalności, takimi jak koszty zakupu czy sprzedaży. W przeciwieństwie do poprzednich przykładów mpk obejmują one koszty związane z realizacją określonych funkcji a nie utrzymaniem posiadanych zasobów. Kolejną różnicą w tym przypadku względem innych kategorii mpk jest fakt, że te centra kosztów mogą dotyczyć obiektów niestanowiących integralnej części przedsiębiorstwa. Stan ten polega na ponoszeniu kosztów na rzecz zewnętrznych względem firmy podmiotów, jakimi mogą być klienci, dostawcy czy rejony geograficzne. Koszty zakupu podzielone mogą zostać na szczegółowe mpk według takich kryteriów analizy, jak:

Rysunek 4. Przykładowe różnice w kierunkach rozliczania kosztów mpk – komórka organizacyjna oraz realizowane przez nią zadania



Źródło: Opracowanie własne.

- 1) kierunki realizacji dostaw (kraj, zagranica),
- 2) dostawcy (pojedynczy dostawcy lub ich jednorodne grupy),
- 3) metody realizacji dostaw (transport samochodowy, kolejowy, własny lub obcy),
- 4) produkty.

Powyższy podział ma za zadanie:

- 1) indywidualne ujęcie odpowiednich kosztów w kalkulacji,
- 2) planowanie budżetu z uwzględnieniem kierunków dostaw i planów produkcji,
- 3) ustalenie zakresów odpowiedzialności.

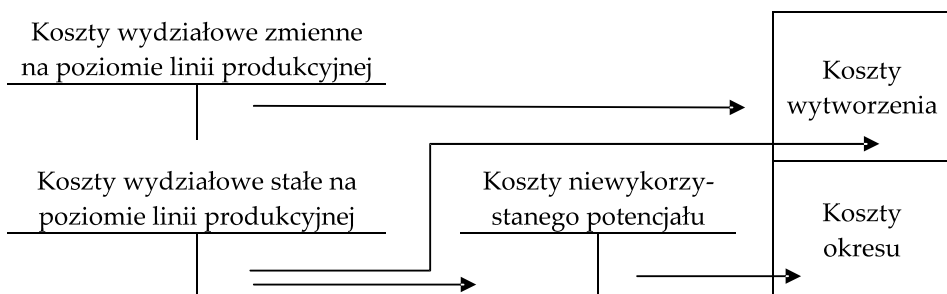
Koszty sprzedaży również podlegać mogą podziałowi na szczegółowe mpk. W pierwszej kolejności należy zdywersyfikować je według zależności od działu tworzącego, jakim mogą być marketing oraz sprzedaż. Pozwoli to na identyfikację zakresów odpowiedzialności za te koszty. W następnej fazie podzielone powinny być one na koszty stałe i zmienne [Gierusz, 2007, s. 490–491]. Ma to na celu zastosowanie właściwych metod planowania oraz analizy ich poziomu względem zakresu działalności.

Dodatkowo warto analizowane koszty podzielić według strategicznych kierunków sprzedaży. Wydzielić zatem można koszty sprzedaży według rynków zbytu, kanałów dystrybucji, rodzajów klientów czy produktów. Należy w tym przypadku zastosować regułę analiz wielowymiarowych. Polega ona na jednoczesnym identyfikowaniu kosztów według kilku kryteriów. Działania te pozwalają na wykorzystanie takich szczegółowych informacji w każdym przekroju analizy do:

- 1) procesu kalkulacji przeprowadzonej dla konkretnego wymiaru analizy,
- 2) ustalenia rentowności działalności,
- 3) wyznaczenia zakresów odpowiedzialności za koszty,
- 4) wykorzystania na cele motywacyjne,
- 5) planowania budżetu z uwzględnieniem kierunków sprzedaży i zakresu działań.

Zaprezentowane powyżej rodzaje mpk powinny mieć identyfikowane oddzielnie koszty stałe oraz zmienne – jeśli jest to uzasadnione ze względu na aspekt istotności. Zadanie to wykonać można poprzez wydzielenie odrębnych centrów kosztów dla każdej z tych kategorii. Utworzone zostaną przykładowo takie mpk, jak: koszty ogólnowydziałowe stałe oraz zmienne czy koszty linii produkcyjnej stałe i zmienne. Taki podział kosztów pośrednich z zakresu ustalania kosztu wytworzenia dla niektórych przedsiębiorstw wynika z uregulowań obowiązujących w zakresie rachunkowości finansowej (art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości czy MSR 2). Firmy niepodlegające pod ten rygor również mogą stosować taki wariant identyfikacji kosztów. Jest to jak najbardziej polecane rozwiązanie, gdyż poprawia jakość informacji generowanych przez rachunkowość oraz ułatwia zarządzanie kosztami. Identyfikacja na oddzielnych mpk kosztów obu tych kategorii pozwala na zastosowanie odmiennych reguł ich rozliczeń w procesie kalkulacji. Koszty wydziałowe stałe rozliczane są według reguły normalnej zdolności produkcyjnej. Zasada ta polega na obciążaniu kalkulowanych obiektów kosztami adekwatnymi do stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnej. Identyfikuje się w tym przypadku koszty niewykorzystanego potencjału, które nie są zaliczane w ciężar kosztów wytworzenia kalkulowanych obiektów. Koszty wydziałowe zmienne obciążają natomiast w całości obiekty kalkulacji, takie jak wytwarzane produkty – nie występują tu koszty niewykorzystanego potencjału. Zaprezentowane różnice w sposobie rozliczania tych kosztów ilustruje rysunek 5.

Rysunek 5. Różnice w rozliczaniu mpk kosztów wydziałowych stałych i zmiennych na przykładzie linii produkcyjnej



Źródło: Opracowanie własne.

Wydzielenie odrębnych mpk dla kosztów wydziałowych stałych i zmiennych ma również na celu ułatwienie identyfikacji zakresu odpowiedzialności. Za koszty wydziałowe zmienne zazwyczaj odpowiedzialny jest kierownik danego mpk. Nie można jednak tak jednoznacznie stwierdzić, że osoba ta jest też odpowiedzialna za wszystkie koszty wydziałowe stałe. Dywersyfikacja ta wykorzystywana jest również w procesie budżetowania. Koszty wydziałowe zmienne planuje się oraz analizuje dane rzeczywiste z uwzględnieniem zakresu wykonanych zadań. Reguły tej nie należy jednak zastosować w odniesieniu do kosztów wydziałowych stałych.

Zlecenia produkcyjne – w przeciwieństwie do powyższych przykładów są obiektami, na rzecz których odnosi się koszty, które dalej nie podlegają rozliczaniu na inne mpk. W tym przypadku mpk może być partia produkcyjna, pojedynczy kontrakt lub jego część. Celem identyfikacji tego rodzaju mpk jest wyznaczenie jego kosztów, co pozwala na:

- 1) ustalenie rentowności zlecenia,
- 2) ujęcie wartości zlecenia w kategorii kosztu wytworzenia lub aktywów – produkcja niezakończona czy wyroby gotowe w magazynie,
- 3) wyznaczenie zakresu odpowiedzialności za koszty kierownika zlecenia,
- 4) wykorzystanie w celach motywacyjnych.

Centrum kosztów może być obiekt należący do danego podmiotu lub przez niego kontrolowany. Przykładem są tu własne lub wynajęte środki trwałe czy pracownicy danej firmy. Mogą być to również obiekty spoza jednostki, takie jak: rynki zbytu czy zaopatrzenia lub pracownicy z obcych przedsiębiorstw.

3. Różnice w identyfikacji mpk według reguł rachunkowości finansowej i zarządczej

Odmienności w zakresie identyfikacji mpk pomiędzy systemami rachunkowości finansowej i zarządczej dotyczą:

- 1) obszarów wyznaczania (koszty wytworzenia czy okresu),
- 2) kryteriów identyfikacji (kalkulacja, analiza rentowności, ustalenie zakresów odpowiedzialności).

Różnice w podejściu do wyznaczania mpk przez rachunkowość finansową i zarządczą prezentuje tablica 2.

W rachunkowości finansowej szczegółowe centra kosztów wyznacza się dla zasobów charakteryzujących się jednocześnie następującymi cechami:

- 1) koszty ich obciążają koszty wytworzenia lub aktywa w postaci produkcji niezakończonyj, środki trwałe w budowie czy podobne przedsięwzięcia,
- 2) wartość ich kosztów ma wpływ na wynik kalkulacji – według zasady istotności.

Tablica 2. Różnice w regułach identyfikacji mpk w rachunkowości finansowej i zarządczej

Cele identyfikacji mpk		Rachunkowość finansowa	Rachunkowość zarządcza
Przeprowadzenie procesu kalkulacji	do poziomu kosztu wytworzenia	X	X
	do poziomu kosztu całkowitego	–	X
Określenie rentowności posiadanych zasobów		–	X
Wyznaczenie osób odpowiedzialnych za koszty		–	X

Źródło: Opracowanie własne.

W rachunkowości zarządczej z podanych w tablicy 2 reguł nie obowiązuje pierwsza cecha. Identyfikuje się tu zatem mpk również w obszarach [Kotapski, 2005]:

- 1) kosztów sprzedaży,
- 2) kosztów ogólnego zarządu.

Różnica ta wynika z zasad ustalania wartości kosztów wytworzenia w celu sporządzenia kalkulacyjnego rachunku zysków i strat oraz wy-

znaczenia aktywów. W ramach rachunkowości finansowej na pozycje te nie odnosi się kosztów okresu. Nie ma zatem potrzeby przeprowadzenia kalkulacji z ich wykorzystaniem. Mogą być one identyfikowane jako pozycje zbiorcze i tak prezentowane w kalkulacyjnym wariantcie rachunku zysków i strat. W rachunkowości zarządczej ograniczenie to nie występuje. Proces kalkulacji, w zależności od przyjętych ustaleń, może być wykonywany według reguły rachunku kosztów pełnych, gdzie rozliczane są koszty ogółu zasobów. Przykładem takiej sytuacji jest rachunek kosztów pełnych przeprowadzony metodą ABC, gdzie często dokonuje się odniesienia na produkty kosztów zasobów zaliczanych do kosztów okresu. W rachunkowości finansowej nie jest ważna rentowność poszczególnych zasobów. Z tego powodu to kryterium identyfikacji mpk nie występuje w tym systemie. Nie ma zatem potrzeby wyznaczania szczegółowych mpk, gdy:

- 1) kilka zasobów w procesie kalkulacji rozliczanych jest według takich samych reguł,
- 2) zasoby występują w kategorii kosztów okresu.

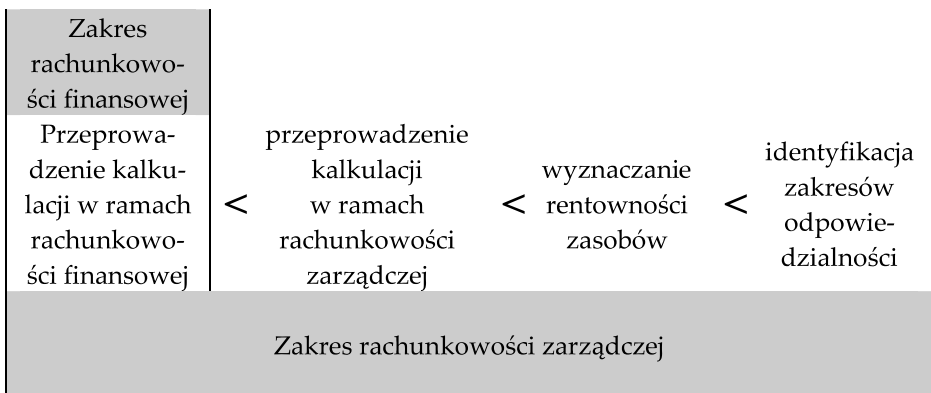
W pierwszym przypadku, jeżeli w ramach kosztów wydziałowych stałych:

- 1) istnieją zasoby o istotnych z punktu widzenia analizy rentowności kosztach, takich jak grupa pracowników remontowych czy środki transportu,
- 2) koszty ich działań na rzecz innych obciążanych mpk są relatywnie porównywalne,

to według rachunkowości finansowej wystarczające jest utworzenie jednego zbiorczego centrum kosztów obejmującego wszystkie te zasoby razem i wspólne jego rozliczenie. W rachunkowości zarządczej, jeśli zasoby te charakteryzują się istotnymi kosztami, to zalecane jest identyfikowanie dla nich szczegółowych mpk, pomimo że w procesie kalkulacji zostaną rozliczone zbiorczo. Podobna sytuacja występuje w kategorii kosztów okresu. W rachunkowości finansowej ze względu na fakt nieujmowania ich w procesie ustalania kosztu wytworzenia nie ma potrzeby szczegółowej identyfikacji mpk. Przeciwnie jest natomiast w rachunkowości zarządczej. Celem wydzielenia takich analitycznych centrów kosztów, pomimo że nie uczestniczą one w procesie kalkulacji, jest ustalenie ich rentowności. Kolejną różnicą jest identyfikacja zakresu odpowiedzialności za koszty. W rachunkowości zarządczej stopień uszczegółowienia mpk powinien być zbieżny z poziomem decentralizacji zarządzania. Jeże-

li przekażemy uprawnienia konkretnym osobom do samodzielnego podejmowania decyzji, to należy dostosować do tego system narzędzi zarządzania, jednym z nich jest rachunkowość. Powinien on prezentować koszty z dokładnością do poziomu dokonanej decentralizacji [Nowak, 2009, s. 192; Naruć i inni, 2008, s. 49; Drury, 1995, s. 416; Jaruga i inni, 2001, s. 608]. W przypadku gdy w jednorodnej grupie pracowników zatrudniona jest duża liczba osób, to można podzielić ją na mniejsze centra kosztów. Podobnie postąpić należy w odniesieniu do zasobów materialnych. Przykładowo, jeżeli w ramach kosztów wydziałowych przydzielili się odpowiedzialność konkretnym osobom za poszczególne zasoby, to należy stosownie uszczegółowić analizę według mpk. W procesie kalkulacji realizowanej zarówno w zakresie rachunkowości finansowej, jak i zarządczej wykorzystywane mogą być dane łączne. Na potrzeby identyfikacji zakresów odpowiedzialności dostępne będą jednak informacje szczegółowe. Wymogi takiej analizy stawiane są jednak tylko w zakresie rachunkowości zarządczej. W rachunkowości finansowej nie jest natomiast wymagane ujawnianie informacji według kryterium zakresów odpowiedzialności poszczególnych kierowników. Odmienne podejścia identyfikacji mpk przez rachunkowość finansową i zarządczą prezentuje rysunek 6.

Rysunek 6. Różnice w wymogach identyfikacji mpk



Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonej analizy można podjąć próbę ustalenia definicji centrum kosztów. Centrum kosztów, zwane również miejscem powstawania kosztów, w skrócie mpk, jest to zasób lub wydzielony zakres działalności, dla którego ustala się jego indywidualne koszty na potrzeby przeprowadzenia kalkulacji, ustalenia rentowności oraz wyznaczenia zakresów odpowiedzialności.

Zakończenie

Zaprezentowane kryteria identyfikacji centrów kosztów nie występują w równym stopniu w zakresie wymogów stawianych przez sprawozdawczość wykonywaną zgodnie z potrzebami rachunkowości finansowej i zarządczej. Zaznaczyć należy, że potrzeby sprawozdawcze rachunkowości finansowej, do jakich zalicza się przeprowadzenie kalkulacji do poziomu kosztu wytworzenia, są kryterium najbardziej ogólnym, jakie należy uwzględnić podczas identyfikacji mpk. Funkcjonujący w przedsiębiorstwie system analizy kosztów udostępniać powinien jednak informacje również na potrzeby rachunkowości zarządczej. Wymaga to zatem prowadzenia odpowiednio szczegółowej ewidencji kosztów według mpk spełniającej wymogi obu tych systemów [Gierusz, 2010, s. 67–68]. Dla przeprowadzenia procesu ustalania wartości kosztów wytworzenia w rachunkowości finansowej koszty identyfikuje się na kontach zespołu 5. Z tego powodu uzasadnione wydaje się rozbudowanie tej ewidencji dla potrzeb rachunkowości zarządczej. Powstanie wówczas jednolity system rejestracji kosztów spełniający oczekiwania obu tych obszarów rachunkowości. Rozwiązanie takie jest działaniem wpisującym się w obecny nurt ewolucji rachunkowości. Objawia się on zacieraniem różnic pomiędzy rachunkowością finansową a zarządczą.

Literatura

1. Chalastra M. (2012), *Subsydiowanie skróśne a koncepcja True and Fair View*, „Zarządzanie i Finanse”, Vol. 10 (4/3).
2. Drury C. (1995), *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa.
3. Gierusz J. (2001), *Ograniczenia systemu budżetowania*, w: *Zastosowanie informatyki w rachunkowości i finansach*, Kubiak B., Korowicki A. (red.) Polskie Towarzystwo Informatyczne, Gdańsk.
4. Gierusz J. (2007), *Plan kont z komentarzem, handel, produkcja, usługi*, ODDK, Gdańsk.
5. Gierusz J. (2010), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
6. Jaruga A., Nowak W., Szychta A. (2001), *Rachunkowość zarządcza, koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
7. Kiziukiewicz T. (2003), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa.
8. Kotapski R. (2005), *Jak ewidencjonować koszty ogólnego zarządu aby uzyskać większą ich przejrzystość?*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 9.

9. Leszczyński Z., Wnuk T. (1999), *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
10. Naruć W., Nowak J., Wieloch M. (2008), *Operacyjne planowanie przychodów ujęcie praktyczne*, Difin, Warszawa.
11. Nowak E. (2009), *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
12. Riffin R. (1997), *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
13. Sobańska I. (2009) *Rachunek kosztów podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
14. Sobańska I (2010), *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
15. Szychta A. (1999), *Współczesne tendencje w zakresie budżetowania operacyjnego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50.
16. Szychta A. (2002), *Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 10 (66).
17. Wiatrak A. (2003), *Organizacje sieciowe – istota ich działania i zarządzania*, „Współczesne Zarządzanie”, nr 3.

Streszczenie

Artykuł prezentuje reguły identyfikacji centrów kosztów obowiązujące w rachunkowości finansowej i zarządczej. Ze względu na odmienne zadania każdego z tych podsystemów rachunkowości w omawianym zakresie zasady w nich obowiązujące nie są identyczne. W rachunkowości zarządczej są one rozbudowane ponad wymogi stawiane przez sprawozdawczość bilansową.

Słowa kluczowe

centrum kosztów, zasoby, rachunkowość zarządcza

Identification of cost centers in financial and management accounting (Summary)

This article presents the identification rules applicable cost centers in financial and management accounting. Due to the different tasks of each of these subsystems accounting principles applicable to them are not identical. The management accounting are extended beyond the requirements imposed by financial reporting.

Keywords

cost center, resources, management accounting