

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**252**

# **Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem**

Redaktorzy naukowi  
**Edward Nowak**  
**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,  
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie [www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl)

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych  
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>  
oraz w The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon [http://kangur.uek.krakow.pl/  
bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-245-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Jacek Barbarski</b> , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce .....	11
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka</b> , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji .....	26
<b>Leszek Borowiec</b> , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce.....	42
<b>Halina Buk</b> , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych .....	54
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych.....	66
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.....	76
<b>Alina Dyduch</b> , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	88
<b>Joanna Dynowska</b> , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego .....	104
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego .....	115
<b>Renata Gmińska</b> , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami .....	126
<b>Joanna Habelman</b> , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. ....	136
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	149
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	163
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej .....	180
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji.....	193
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia .....	213
<b>Konrad Kochański</b> , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa.....	223

<b>Marcin Kowalewski</b> , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań .....	237
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa .....	248
<b>Jarosław Kujawski</b> , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> .....	263
<b>Grzegorz Lew</b> , „Zrównoważony” rachunek kosztów .....	280
<b>Agnieszka Lew</b> , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów .....	290
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej .	300
<b>Monika Łada</b> , Analiza rentowności strumieni wartości .....	312
<b>Anna Łapińska</b> , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie .....	324
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej .....	334
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności .....	349
<b>Przemysław Mućko</b> , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej .....	365
<b>Bożena Nadolna</b> , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne .....	377
<b>Agnieszka Nóżka</b> , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności .....	393
<b>Andrzej Parzonko</b> , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL .....	403
<b>Michał Pietrzak</b> , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń .....	432
<b>Sabina Rokita</b> , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych .....	440
<b>Anna Stronczek</b> , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych .....	448
<b>Piotr Szczypa</b> , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa .....	458
<b>Alfred Szydelko</b> , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych .....	467
<b>Lukasz Szydelko</b> , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty .....	478
<b>Piotr Urbanek</b> , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa .....	489
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych .....	502
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu .....	520
<b>Edward Wiszniewski</b> , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej .....	531

<b>Paweł Wroński</b> , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych.....	545
<b>Adam Zawadzki</b> , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu.....	560

## Summaries

<b>Jacek Barburski</b> , The role of human factor in the development of banking sector in Poland.....	25
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization.....	41
<b>Leszek Borowiec</b> , The concept of net cost of municipal services in Poland.....	53
<b>Halina Buk</b> , Creation of financial result from the long-time construction contract sales.....	65
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk</b> , Cost calculation of business insurance in decision accounts.....	75
<b>Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska</b> , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value.....	87
<b>Alina Dyduch</b> , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding.....	103
<b>Joanna Dynowska</b> , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship.....	114
<b>Waldemar Piotr Gil</b> , Dilemma of the concept of the cost of equity capital.....	125
<b>Renata Gmińska</b> , Logistics costing as a tool of cost management.....	135
<b>Joanna Habelman</b> , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority.....	148
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	162
<b>Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak</b> , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company.....	179
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage.....	192
<b>Marcin Kaczmarek</b> , Aspects of implementing performance management in the Police.....	212
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
<b>Konrad Kochoński</b> , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics.....	236
<b>Marcin Kowalewski</b> , Strategy maps in performance measurement system.....	247
<b>Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski</b> , The influence of sales growth rate on business valuation.....	262

<b>Jarosław Kujawski</b> , Revenue and margin in extended earned value management .....	279
<b>Grzegorz Lew</b> , „Balanced” cost accounting .....	289
<b>Agnieszka Lew</b> , Managing values of traditional bill of costs .....	299
<b>Sebastian Lotz</b> , Target costing in automotive industry costs management processes .....	311
<b>Monika Łada</b> , Value streams profitability analysis .....	323
<b>Anna Łapińska</b> , Specificity of cost accounting in agriculture .....	333
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Performance management with optimum batch size .....	348
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement .....	364
<b>Przemysław Mućko</b> , Case study of activity based costing implementation in English police forces .....	376
<b>Bożena Nadolna</b> , Management accounting research methods and their philosophical foundations .....	392
<b>Agnieszka Nózka</b> , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers .....	402
<b>Andrzej Parzonko</b> , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions .....	414
<b>Michał Pietrzak</b> , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement .....	431
<b>Michał Poszwa</b> , Identification and measurement of free of charge benefits revenue .....	439
<b>Sabina Rokita</b> , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations .....	447
<b>Anna Stroncsek</b> , Management control of the new public finance act .....	457
<b>Piotr Szczypa</b> , Quality costs of corporation’s logistic processes .....	466
<b>Alfred Szydelko</b> , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information .....	477
<b>Łukasz Szydelko</b> , Using of information from target costing in cost responsibility centers management .....	488
<b>Piotr Urbanek</b> , Responsibility accounting. business theory and practice .....	501
<b>Małgorzata Wasilewska</b> , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company .....	519
<b>Elżbieta Wawrzyniak</b> , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point .....	530
<b>Edward Wiszniewski</b> , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input .....	544
<b>Paweł Wroński</b> , Preliminary analysis of selected investment open pension funds .....	559
<b>Adam Zawadzki</b> , Outsourcing cost-effectiveness evaluation .....	571

**Grzegorz Lew**

Politechnika Rzeszowska

---

## „ZRÓWNOWAŻONY” RACHUNEK KOSZTÓW

---

**Streszczenie:** Przedsiębiorstwa działające na konkurencyjnym rynku poszukują metod i narzędzi, które umożliwiają im skuteczne działania. W ostatnich latach dużego znaczenia nabierają zasady społecznej odpowiedzialności biznesu. Działania podejmowane w ramach tego systemu uznawane są często za nieopłacalne. Wdrożenie skutecznego rachunku kosztów może zmienić nastawienie zarządzających do tych działań. Artykuł jest próbą wskazania modelu rachunku kosztów na potrzeby społecznej odpowiedzialności biznesu.

**Słowa kluczowe:** rachunek kosztów, odpowiedzialność społeczna biznesu, zrównoważony rozwój.

### 1. Wstęp

Istotą prowadzenia działalności gospodarczej jest przede wszystkim generowanie nadwyżki finansowej w krótkim horyzoncie czasowym, strategicznym celem zaś jest maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa, szczególnie dla właścicieli. Nadwyżka finansowa, najogólniej określając, jest to różnicą między przychodami ze sprzedaży produktów a kosztami związanymi z osiągnięciem tych przychodów. Koszty są wyrazem zaangażowania zasobów przedsiębiorstwa w jego działalność gospodarczą, dlatego należy nimi racjonalnie gospodarować.

Dodatni wynik finansowy w przedsiębiorstwach traktowany jest jako główne narzędzie służące zarówno w krótkiej, jak i w długiej perspektywie do uzyskania i utrzymania trwałej przewagi na rynku. Zarządzający przedsiębiorstwami starają się tak kreować strukturę asortymentową swoich działań, aby w optymalny sposób zaspokajać oczekiwania klientów. Jednocześnie podejmują działania służące do zoptymalizowania technicznych i ludzkich metod wytwarzania, których celem jest obniżanie tych kosztów.

W teorii i praktyce gospodarczej przełomu XX i XXI w. podnoszony jest postulat konieczności włączenia się zarówno wielkich korporacji międzynarodowych, jak i reszty przedsiębiorstw do lepszego, optymalnego dla możliwości życia na Ziemi wykorzystywania zasobów, którymi dysponuje ludzkość. Dotyczy to zasobów materialnych i niematerialnych. Za kluczowe dla dalszego harmonijnego życia uważa się kwestie ochrony środowiska i relacji społecznych. Związane jest to z koniecznością

wykorzystywania efektów działalności gospodarczej do poprawiania jakości życia różnych grup interesariuszy. Działania takie zwykle określać się zrównoważonym rozwojem lub szerzej – społeczną odpowiedzialnością biznesu.

Wielu autorów opracowań teoretycznych na temat odpowiedzialności społecznej uważa, że w rachunku ekonomicznym funkcjonowania przedsiębiorstw nie ma miejsca dla odpowiedzialności społecznej w prowadzeniu działalności gospodarczej, że na podejmowanie działań związanych z odpowiedzialnością społeczną stać tylko „największych” [Copeland i in. 1997, s. 3; Ocieczek, Gajdzik 2010, s. 14 i in.]. Z takim stwierdzeniem nie można się jednak w pełni zgodzić. Wynika to z tego, że każde działanie społecznie czy biznesowo akceptowane może generować określone korzyści wpływające na efektywność działania stosujących je przedsiębiorstw.

Od końca XX w. w wielu opracowaniach naukowych i popularnonaukowych wiele miejsca poświęca się znaczeniu zasad odpowiedzialności społecznej dla rozwoju przedsiębiorstw. Organizuje się seminaria i szkolenia z zakresu wdrażania i funkcjonowania zasad społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw – CSR (*Corporate Social Responsibility*). Oznacza to ciągle rosnące znaczenie CSR w działalności i rozwoju przedsiębiorstw. Zarządzający przedsiębiorstwami powinni umieć wykorzystać tę swego rodzaju „modę”. Wiele działań podejmowanych w ramach wdrożenia i stosowania zasad CSR w przedsiębiorstwie jest zgodnych z rachunkiem ekonomicznym i zaleceniami podstawowych zasad rachunkowości zarządczej. Celem opracowania jest dokonanie podstawowej analizy możliwości zastosowania dedykowanego modelu rachunku kosztów jako narzędzia wspierającego działania związane z efektywnym, z ekonomicznego punktu widzenia, wdrożeniem zasad CSR w przedsiębiorstwach. Autor ma nadzieję, że niniejsze opracowanie będzie początkiem dyskusji nad zasadnością stosowania tego typu rachunków kosztów w praktyce gospodarczej polskich przedsiębiorstw.

## **2. Zrównoważony rozwój czy odpowiedzialność społeczna biznesu?**

Definicja zrównoważonego rozwoju w swoich podstawowych założeniach zakłada koncentrowanie przedsiębiorstw na jednoczesnym harmonijnym rozwoju w sferze ekonomicznej i proekologicznej. W polskiej konstytucji kwestia ochrony środowiska jest gwarantowana poprzez stwierdzenie w art. 5, iż Rzeczpospolita Polska „zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju”.

Z kolei definicja zrównoważonego rozwoju *sensu largo* znalazła się w ustawie Prawo ochrony środowiska: „rozumie się przez to taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń” [Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001..., art. 3, pkt. 50].



Definicja odpowiedzialności społecznej biznesu rozszerza pojęcia zawarte w zrównoważonym rozwoju. Definicja ta określa, że odpowiedzialność społeczna to dobrowolne uwzględnianie przez przedsiębiorstwo zagadnień społecznych i ekologicznych w działalności gospodarczej, wychodzące poza wymogi prawne i zobowiązania wynikające z umów [*Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility – Green Paper*, za: Adamczyk 2009, s. 43]. Rozszerzenie tej definicji znajduje się w Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 13.03.2007, w której podkreśla się m.in.:

- że przyjęcie przez przedsiębiorstwa większej odpowiedzialności w sprawach społecznych i ochrony środowiska stanowi jeden z zasadniczych elementów europejskiego modelu społecznego i europejskiej strategii zrównoważonego rozwoju,
- potrzebę objęcia społeczną aktywnością przedsiębiorstwa nowych obszarów życia, takich jak np. ustawiczne kształcenie, równość szans, integracja społeczna,
- związek między społeczną odpowiedzialnością a konkurencyjnością przedsiębiorstw.

Stosowanie w praktyce społecznej odpowiedzialności związane jest z koniecznością ponoszenia konsekwencji za działania przedsiębiorstw. Społeczna odpowiedzialność biznesu polega na zapobieganiu lub zniwelowaniu negatywnych skutków ich działalności. A z kolei społeczny charakter podejmowanych przez przedsiębiorstwo działań powoduje jego uczestnictwo w rozwoju cywilizacyjnym i kulturowym społeczeństwa w globalnym i lokalnym wymiarze.

Przeciwnicy idei odpowiedzialności społecznej biznesu [Copeland i in. 1997, s. 3 i n.] uważają, że może ona zagrażać całej gospodarce, redukując uwagę zarządzających od podstawowych celów przedsiębiorstw, do których należy m.in. generowanie zysków dla właścicieli.

Jednak biorąc pod uwagę rosnące znaczenie odpowiedzialności społecznej biznesu w ocenie działalności przedsiębiorstw, zarządzający nie powinni lekceważyć możliwości stosowania tych zasad, a wykorzystywać je do pomnażania wartości zarządzanych przedsiębiorstw.

Stosowanie zasad zrównoważonego rozwoju lub szerzej odpowiedzialności społecznej w działalności gospodarczej ma na celu przede wszystkim poprawę jakości życia, w ogólnym słowa znaczeniu, ale także przyczynia się przecież do kreowania pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa, czego głównym efektem może być silniejsza pozycja konkurencyjna tego przedsiębiorstwa na rynku. W ostateczności konsekwencją tych działań powinno być zwiększenie wyniku finansowego.

Odpowiedzialność społeczna w działalności gospodarczej ujmowana jest w kategorii potrójnego E [Gasparski 2000, s. 8]:

- ekonomiczności odnoszącej się do efektów działalności gospodarczej traktowanej jako sposób wykorzystywania w maksymalny sposób zasobów przedsiębiorstwa bez marnotrawstwa,
- ekologii odnoszącej się do działalności gospodarczej w jak najmniejszym stopniu wpływającej na stan środowiska naturalnego,

- etyki odnoszącej się do działania zgodnie z pozytywnymi wartościami uznawanymi za właściwe w danej kulturze społecznej.

Uwzględnienie aspektu społecznego w działalności przedsiębiorstw powinno skutkować tworzeniem długotrwałych, pozytywnych relacji z otoczeniem. Co prawda założenia społecznej odpowiedzialności biznesu koncentrują się na wielu interesariuszach, ale przecież wśród nich są również dostawcy i klienci. Przy tworzeniu obowiązujących w danym przedsiębiorstwie zasad społecznej odpowiedzialności należy zaczynać od kluczowych dla przedsiębiorstwa obszarów, a za takie należy uznać relacje z kontrahentami.

Odpowiedzialność społeczna biznesu jest pojęciem znacznie szerszym niż zrównoważony rozwój, więc przedsiębiorstwa, analizując możliwości wdrożenia jednego z tych systemów, powinny przede wszystkim brać pod uwagę odpowiedzialność społeczną biznesu, która w swoich założeniach oprócz dbania o środowisko naturalne uwzględnia tworzenie dobrego wizerunku przedsiębiorstw w innych, często potencjalnie bardziej „opłacalnych” obszarach działalności.

### **3. Rachunek kosztów w zarządzaniu systemem odpowiedzialności społecznej biznesu**

Dla właściwego zrozumienia, czym jest rachunek kosztów, a co za tym idzie, w jaki sposób można go wykorzystać w tworzeniu systemu społecznej odpowiedzialności biznesu, należy go zdefiniować. Również należy przyjąć strukturę modelu rachunku kosztów, na którego podstawie zostanie opracowany model „zrównoważonego” rachunku kosztów.

Definicje rachunku kosztów w literaturze można spotkać różne. Poniżej zaprezentowano różne podejścia do definiowania rachunku kosztów:

1) „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretacje w stosowanych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych dla ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem” [Fedak 1962, s. 8, 9];

2) „ogół czynności zmierzających do ustalenia w różnych przekrojach i zinterpretowania wyrażonej w pieniądzu wartości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, dokonanych w przedsiębiorstwie w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem” [*Mała encyklopedia...* 1971, s. 652];

3) rachunek kosztów określa się jako pomiar i dostarczenie finansowych oraz innych informacji odnoszących się do pozyskiwania i zużycia zasobów, dostarcza on informacji na potrzeby rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej [Horngren i in. 1999, s. 5];

4) „rachunek kosztów jest procesem ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług czy też obrotu towarami” [Nowak 2011, s. 13].

Definicja rachunku kosztów ewoluowała w czasie, tak jak rozwijały się metody i nauka o zarządzaniu. Mimo różnych definicji rachunku kosztów wszystkie one w ostatecznym rozrachunku są zgodne co do jego walorów zarządczych, co istotnie może się przyczynić do optymalizacji procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwach.

Dla poprawnego funkcjonowania rachunku kosztów, w tym również problemowego, istotne jest wskazanie i rozwiązanie w jego modelu następujących zagadnień [Jarugowa i in. 1990, s. 52]:

- celu prowadzenia rachunku kosztów – dostarczenia zarządzającym informacji do oceny bieżącej sytuacji i kierowania przedsiębiorstwem,
- procesów gospodarczych składających się na cały łańcuch wartości w przedsiębiorstwie i związanych z nimi kosztów – traktowanych jako przedmiot rachunku kosztów,
- przedsiębiorstwa – traktowanego jako podmiot rachunku kosztów,
- ujmowania (pomiaru, dokumentowania i wyceny), grupowania i interpretowania jako sposobu działania i metod odzwierciedlania (badania i kwantyfikowania) dynamicznego procesu przebiegu działań w przedsiębiorstwie i narastania kosztów,
- analizy kosztów,
- okresowej prezentacji i interpretacji działań w aspekcie kosztowym i ich sekwencji,
- konieczności operowania oprócz miernika pieniężnego również jednostkami naturalnymi.

Rachunek kosztów powinien zatem obejmować swoim zakresem całość działań przedsiębiorstwa, tak aby w kompleksowy sposób wspierać zarządzających w podejmowaniu przez nich decyzji.

„Zrównoważony” rachunek kosztów powinien realizować w przedsiębiorstwie wiele funkcji. Do najważniejszych funkcji należy zaliczyć:

1) informacyjną, w ramach której rachunek kosztów realizuje swój główny cel, jakim jest dostarczanie informacji zarządzającym dla celów decyzyjnych. „Zrównoważony” rachunek kosztów powinien dostarczać na tyle dokładnych i istotnych informacji, aby możliwe było wykorzystanie działań związanych z odpowiedzialnością społeczną biznesu (wśród których wiele uznawanych jest za działania nieopłacalne) do zwiększania efektywności działań przedsiębiorstwa;

2) rejestracyjną – rachunek kosztów powinien być prowadzony w sposób systematyczny, tak aby na kontach księgowych lub w ewidencji pozaksięgowej ujmowane były wszystkie zdarzenia dotyczące zużycia zasobów przedsiębiorstwa związanych z działaniami odpowiedzialności społecznej biznesu;

3) klasyfikacyjną – funkcja ta dotyczy odpowiedniego grupowania kosztów związanych z funkcjonowaniem narzędzi odpowiedzialności społecznej biznesu;

4) sprawozdawczą, ponieważ koszty działań CSR nie są przez ustawę o rachunkowości wskazane jako wyodrębniony segment rachunku zysków i strat, funkcja ta sprowadza się do generowania sprawozdań wewnętrznych na potrzeby zarządcze;

5) analityczną, która związana jest z badaniem i oceną informacji o kosztach związanych z działaniami CSR. Analiza tych kosztów może i powinna odbywać się w tych przekrojach klasyfikacyjnych, które zostaną uznane za istotne dla zarządzających danym przedsiębiorstwem;

6) optymalizacyjną, funkcja ta należy do najbardziej pożądaných i jest głównym powodem wdrażania problemowych rachunków kosztów. Dzięki informacjom płynącym ze „zrównoważonego” rachunku kosztów zarządzający mogą podejmować decyzje w zakresie wyboru działań związanych z społeczną odpowiedzialnością biznesu oraz badać relacje kosztów tych działań z ich efektami. Dzięki tej funkcji „zrównoważonego” rachunku kosztów działania w ramach odpowiedzialności społecznej biznesu powinny być bardziej efektywne;

7) kontrolną – funkcja ta pozwala na oceną dokonań jednostek lub osób odpowiedzialnych za działania związane z funkcjonowaniem systemu odpowiedzialności społecznej biznesu w danym przedsiębiorstwie i powiązanie tych dokonań z systemem motywacyjnym pracowników;

8) motywacyjną, informacje dostarczane przez ten rachunek pozwolą również stworzyć odpowiedni system motywacyjny dla osób zajmujących się działaniami odpowiedzialności społecznej biznesu w przedsiębiorstwie.

W identyfikowaniu kosztów na potrzeby „zrównoważonego” rachunku kosztów uwzględnić należy koszty dotyczące działań skierowanych zarówno do wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i na zewnątrz. Działania wewnętrzne mają przede wszystkim za zadanie zwiększyć lojalność i zadowolenie pracowników z udziału w organizacji i funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Innymi istotnymi działaniami będą te na rzecz poprawy efektywności gospodarowania zasobami przedsiębiorstwa. Działania skierowane na zewnątrz mają przyczyniać się do budowania pozytywnego wizerunku przedsiębiorstwa jako tego, które jest odpowiedzialne za swoje działania oraz ograniczania negatywnego wpływu przedsiębiorstwa na otoczenie.

W obszarze zainteresowania „zrównoważonego” rachunku kosztów będą zatem wszystkie działania przedsiębiorstwa, a celem jego wdrożenia będzie zoptymalizowanie tych działań pod kątem społecznej odpowiedzialności danego przedsiębiorstwa.

Przedmiotem „zrównoważonego” rachunku kosztów będą zatem działania powodujące powstanie kosztów, wśród których w szczególności należy wymienić:

- koszty zużycia energii, wody, materiałów, środków trwałych itp. – ogólnie zasobów przedsiębiorstwa,
- koszty zagospodarowania odpadów,
- koszty działań redukujących negatywny wpływ działań przedsiębiorstwa na środowisko naturalne we wszystkich jego ogniwach łańcucha tworzenia wartości,

- koszty działań związanych z kształtowaniem postaw proekologicznych wśród pracowników, społeczności lokalnych i klientów,
- koszty tworzenia miejsc pracy dla osób niepełnosprawnych,
- koszty związane z zaangażowaniem niektórych zasobów przedsiębiorstwa w działania społecznie użyteczne,
- koszty monitoringu jakości produktów,
- koszty programów związanych z tworzeniem systemów CSR współpracy z kontrahentami,
- koszty lub koszty utraconych korzyści stosowania społecznych lub ekologicznych aspektów w decyzjach handlowych,
- koszty programów etycznych stosowanych przez przedsiębiorstwo,
- koszty (z reguły) ponadprzeciętnej dbałości o zasady bezpieczeństwa i higieny pracy,
- koszty programów medycznych pracowników,
- koszty szeroko rozumianej innowacyjności, ale tej, która przede wszystkim wpływa na ograniczenie zużycia zasobów,
- koszty zarządzania ryzykiem.

Wiele z tych kosztów w krótkoterminowym horyzoncie czasowym nie przyczynia się do powstawania adekwatnych do ich wartości przychodów, ale przedsiębiorstwa powoli odchodzą od modelu rentowności pojedynczej transakcji czy działań na rzecz budowania trwałych, długoterminowych relacji z klientami i otoczeniem. Głównym celem wdrażania działań związanych ze społeczną odpowiedzialnością biznesu jest budowanie wizerunku rzetelnego i godnego zaufania przedsiębiorstwa, co ma w efekcie na celu zwiększenie rentowności działań tego przedsiębiorstwa w długim czasie.

Model „zrównoważonego” rachunku kosztów powinien koncentrować się przede wszystkim na:

- dostarczeniu odpowiednich informacji do oceny przydatności i skuteczności bieżących działań związanych z odpowiedzialnością społeczną biznesu,
- identyfikacji dodatkowych, potencjalnych obszarów, które należałoby włączyć do działań odpowiedzialności społecznej biznesu,
- ustaleniu działań, które należy podjąć w kolejnych okresach, oraz kosztów z nimi związanych,
- ocenie efektywności działania systemu odpowiedzialności społecznej biznesu w przedsiębiorstwie,
- umożliwieniu analizy słabych stron systemu odpowiedzialności społecznej biznesu oraz umożliwieniu doskonalenia tego systemu.

„Zrównoważony” rachunek kosztów funkcjonujący w przedsiębiorstwie powinien wykorzystywać jako informacyjne źródło o kosztach działań CSR dane pochodzące z rachunkowości finansowej, której plan kont powinien być dostosowany do potrzeb przedsiębiorstwa w tym zakresie. „Zrównoważony” rachunek kosztów ma stanowić podstawę do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Przy

takich założeniach można zaproponować ogólny, podstawowy model „zrównoważonego” rachunku kosztów, który powinien obejmować następujące etapy:

a) identyfikację, pomiar i ujmowanie w ewidencji kosztów związanych z działaniami odpowiedzialności społecznej biznesu,

b) analizę kształtowania się kosztów działania odpowiedzialności społecznej biznesu i ich optymalizację,

c) sprawozdawczość wewnętrzną na podstawie przeprowadzonych analiz, służącą doskonaleniu systemu odpowiedzialności społecznej biznesu.

Przyjęcie zaproponowanego modelu „zrównoważonego” rachunku kosztów i wdrożenie go do przedsiębiorstwa zwiększy w sposób istotny pojemność informacji w zakresie kosztów działań CSR oraz wpłynie na ich efektywność. „Zrównoważony” rachunek kosztów spełniający powyższe założenia może być elementem systemu rachunkowości zarówno finansowej, jak i zarządczej. Jednak jego funkcjonowanie w przedsiębiorstwie oraz przeprowadzone dzięki niemu analizy kosztowe stanowić będą podstawę decyzji zarządczych.

Oczywiście w osiągnięciu założonych celów „zrównoważony” rachunek kosztów powinien być wspierany przez inne narzędzia rachunkowości zarządczej.

Znaczenie kosztów związanych z odpowiedzialnością społeczną biznesu w zarządzaniu kosztami i podejmowaniu optymalnych decyzji w celu poprawy lub utrzymania efektywności często jest niedostrzegane. Powszechnie zwykło się uważać, że te koszty są kosztami nieprzyczyniającymi się do poprawy efektywności działania. A tak przecież być nie musi. Dzięki „zrównoważonemu” rachunkowi kosztów zarządzający otrzymują informacje, dzięki którym można optymalizować te działania pod względem rentowności.

Dzięki ewidencji kosztów związanych z działaniami CSR można ich znaczenie poddać analizom, na podstawie których można te działania optymalizować. Ten etap rachunku kosztów jest odpowiedni do podejmowania decyzji.

Na podstawie analizy tworzone będą raporty wewnętrzne, które powinny trafiać w zależności od treści do odpowiednich osób. Raporty przygotowywane mogą być w trzech obszarach związanych z działaniami CSR: organizacji, procesu lub stanowiska pracy.

#### 4. Podsumowanie

Stosowanie „zrównoważonego” rachunku kosztów ma spowodować poprawę lub eliminację działań, które są niezgodne z zasadami społecznej odpowiedzialności biznesu. Dzięki wdrożeniu i stosowaniu tego rachunku kosztów przedsiębiorstwo powinno poprawić jakość swoich produktów, eliminować produkty niezapewniające bezpieczeństwa użytkownika, ograniczać lub likwidować stosowanie przestarzałych i kapitałochłonnych technologii, wytwarzać produkty przyjazne środowisku, rezygnować z opakowań obciążających nadmiernie środowisko, poprawić relacje z otoczeniem, w tym z kontrahentami. Po przeprowadzonej analizie daje się zauważyć,

że większość zasad stosowanych w systemie społecznej odpowiedzialności biznesu jest również postulowana do zastosowania w różnych systemach czy metodach rachunkowości zarządczej.

Budowa systemu „zrównoważonego” rachunku kosztów oraz jego miejsce w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa powinny być dostosowane do rzeczywistych potrzeb i możliwości przedsiębiorstwa. Zaproponowany model jest modelem ogólnym, w którym w praktyce gospodarczej można wykorzystywać inne modele rachunku kosztów, chociaż najbardziej efektywnym rozwiązaniem wydaje się integracja najlepszych możliwości kilku modeli.

W budowie „zrównoważonego” rachunku kosztów należy wziąć pod uwagę takie elementy, jak:

- wielkość przedsiębiorstwa oraz jego znaczenie na lokalnym i globalnym rynku,
- rodzaj prowadzonej działalności i wykorzystywanych przy tym technologii,
- strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa, liczbę zatrudnionych pracowników i strukturę ich kwalifikacji.

Opracowanie to stanowi próbę realizacji postawionego we wstępie problemu. Analiza zasad odpowiedzialności społecznej biznesu oraz możliwości problemowych rachunków kosztów skłaniają do uznania działań CSR za istotny element działalności przedsiębiorstw, które to działania w znaczący sposób mogą wpłynąć w długim horyzoncie czasowym na podniesienie efektywności ich funkcjonowania.

## Literatura

- Adamczyk J., *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009.
- Copeland T., Koller T., Murin H., *Wycena, mierzenie i kształtowanie wartości firmy*, WIG-Press, Warszawa 1997.
- Fedak Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962.
- Gasparski W., *Wykłady z etyki biznesu*, WSPiZ im. L. Koźmińskiego, Warszawa 2000.
- Horngren C.T., Bhimani A., Foster G., Datar S.M., *Management and Cost Accounting*, Prentice Hall Europe, London 1999.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
- Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, hasło *Rachunek kosztów w przemyśle*.
- Nowak E., *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych*, Ekspert, Wrocław 2011.
- Ocieczek W., Gajdzik B., *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw produkcyjnych*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice 2010.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, DzU z 2008, nr 25, poz. 150 z późn. zm.

## **„BALANCED” COST ACCOUNTING**

**Summary:** Companies operating on a competitive market search for methods and tools that enable them effective actions. In recent years the rules of corporate social responsibility have become significant. Actions taken as part of this system are often regarded as unprofitable. The implementation of effective cost accounting can change the attitude of managers to these actions. The article attempts to identify a cost model for corporate social responsibility.

**Keywords:** cost accounting, corporate social responsibility, balanced development.