

Michał Chalastra

Uniwersytet Gdański

KOSZTY NIETYKORZYSTANEGO POTENCJAŁU W SPRAWOZDANIU FINANSOWYM WEDŁUG ZASAD BUDŻETOWANIA

Streszczenie: Wymogi rachunkowości zarządczej, w tym budżetowania, sugerują inne ujęcie kosztów niewykorzystanego potencjału w rachunku zysków i strat niż czynią to zasady rachunkowości finansowej. Wg rachunkowości zarządczej koszty te powinny stanowić samodzielną pozycję, niezależną od kosztów ogólnego zarządu. W tekście zaprezentowano zasady identyfikowania kosztów niewykorzystanego potencjału, adaptację systemu rachunkowości do ich rejestrowania oraz modyfikację rachunku zysków i strat prezentującą tę kategorię kosztów.

Słowa kluczowe: koszty niewykorzystanego potencjału, budżetowanie, rachunek zysków i strat

1. Wstęp

Koszty wykorzystania potencjału gospodarczego analizowane są już od bardzo dawna. Jednym z prekursorów w tej dziedzinie był K. Marks, który w swoim dziele *Kapitał, krytyka ekonomii politycznej* tak odnosił się do tego problemu: „Mogłoby się wydawać, że skoro wartość towaru jest określana przez ilość pracy wydatkowanej w czasie wytwarzania go, to im bardziej leniwy lub niezręczny jest człowiek, tym większą wartość będzie miał towar przezeń wytworzony, gdyż tym więcej czasu zużyje on na wytworzenie go [...]. A więc tylko ilość społecznie niezbędnej pracy, czyli czas pracy społecznie niezbędny do wytworzenia jakiejś wartości użytkowej określa wielkość jej wartości” [Marks].

Obecnie poglądy Marksa w tej dziedzinie należy uznać za nadal obowiązujące. Zmieniły się tylko narzędzia, jakimi dysponuje rachunkowość, dzięki którym można bardziej precyzyjnie wyznaczać tę kategorię kosztów.

2. Identyfikacja obszarów rejestrowania kosztów niewykorzystanego potencjału

Teoretycznie problem kosztów niewykorzystanego potencjału może pojawić się w każdym mpk. Metoda pełnego rachunku kosztów działań ABC pozwala na ustale-

nie tej kategorii w odniesieniu do wszystkich zasobów firmy. Stan taki nie jest jednak bezwarunkowo zalecany, gdyż funkcjonowanie opisywanego rachunku często związane jest z dużymi nakładami pracy. Z tego powodu warto rozważyć, dla jakich kategorii mpk należy stosować tą metodę. Powinna ona funkcjonować w zakresie zasobów charakteryzujących się następującymi cechami:

- wysokie koszty stałe posiadania zasobu,
- możliwość występowania kosztów niewykorzystanego potencjału w danym zasobie,
- możliwość zwiększenia stopnia wykorzystania zasobu – tylko w zakresie rachunkowości zarządczej w celu poprawy efektywności działalności.

Takie centra spotykamy zazwyczaj w obszarze działalności podstawowej. Są one klasyfikowane do kategorii kosztów wytworzenia. Bardzo często można podzielić je na dwa poziomy. Do pierwszego należy zakwalifikować koszty związane z utrzymaniem samodzielnych zasobów produkcyjnych. Ideą utworzenia takich mpk jest fakt, że obciążać powinny one tylko działalność, jaką wykonują. Rozliczenie to realizowane jest zgodnie z adekwatnymi dla każdego z tych centrów jednostek czynnościami, np. w postaci roboczogodzin, maszynogodzin itp. Warto w tym miejscu zaznaczyć, że wg identycznych zasad rozliczane są koszty w metodzie abc. Następuje duże zbliżenie zasad rozliczeń kosztów w zakresie rachunkowości finansowej do metody abc [Szychta 2008, s. 52]. Wskutek takiego rozwiązania może powstać sytuacja, że nie każde mpk zostanie rozliczane na wszystkie produkty czy usługi. Powodem tego będzie fakt, że część działalności nie musi korzystać z pracy wybranych zasobów. Przykładowo nie wszystkie produkty przechodzą przez fazę pakowania. Dodatkowo rozliczenie to nie musi dotyczyć wszystkich kosztów tych centrów, gdyż niektóre z nich mogły być niewykorzystywane w pełnym zakresie swoich możliwości. Z kosztów wydziałowych stałych należy wydzielić samodzielne centra zwane potocznie gniazdami produkcyjnymi. Możliwe przez to będzie utworzenie dodatkowego poziomu marży wyników, zwanej wg kosztów przerobu. W zakresie kosztów wytworzenia wystąpią następujące poziomy marży:

- marża 1 – po kosztach bezpośrednich typu surowce i koszty wydziałowe zmienne,
- marża 2 – po kosztach gniazd produkcyjnych – koszty przerobu,
- marża 3 – po kosztach wydziałowych stałych – koszty wytworzenia.

Powyższe zagadnienia są całkowicie zgodne z zasadami rachunkowości finansowej. Nie wynikają one z wymogów budżetowania. Wdrożenie systemu budżetowania zwiększa jednak często poziom szczegółowości o analizowane zagadnienia w zakresie rachunkowości finansowej.

Drugą kategorią mpk są koszty wydziałowe stałe. Do niej zaliczone zostaną tylko pozycje związane z ogólną administracją i infrastrukturą pomocniczą wydziału nieprzypisaną do gniazd produkcyjnych, np.:

- administracja wydziału,
- transport wydziałowy,

- infrastruktura energetyczna wydziału,
- magazyn wydziałowy,
- utrzymanie ruchu na wydziale.

Bardzo często pod pojęciem kosztów wydziałowych stałych należy rozumieć sumę kosztów kilku szczegółowych mpk. Ich wartość łączna ustalana jest przez proste zsumowanie kosztów z takich analitycznych centrów [Gierusz 2002, s. 305; por.: Kotapski 2005, s. 15]. Przyczyną wyodrębnienia tych mpk są następujące zagadnienia:

- możliwość przypisania kosztów konkretnemu kierownikowi odpowiedzialnemu za dany zakres działalności wydziału – czynnik wynikające z wymogów budżetowania [Leszczyński, Wnuk 1999, s. 12],
- możliwość porównania kosztów szczegółowego mpk z podobnymi jednostkami w firmie czy usługami obcymi – czynniki wynikające z procesów optymalizacyjnych i zarządzania przez cele [Martyniuk, Wermut 2003, s. 1].

W odniesieniu do tych mpk budżetowanie wymaga wydzielenia centrów kosztów z większą dokładnością niż systemu rachunkowości finansowej. Do prawidłowego sporządzenia sprawozdania finansowego wystarczająca jest natomiast informacja syntetyczna o kosztach wydziałowych stałych.

Kolejną kategorią mpk mogą być jednostki z zakresu działalności pomocniczej. W tym przypadku podlegają one procesowi rozliczenia na inne centra w firmie zarówno z obszaru kosztów wytworzenia jak i ogólnego zarządu. Jeżeli ich koszty są wysokiej wartości, to sposób realizacji tego zadania może mieć wpływ na poprawność wyznaczania wyniku finansowego oraz analizę wykonania budżetu. Z tego powodu do tej grupy mpk również należy zastosować omawiany sposób rozliczeń. Metoda wyznaczania kosztów niewykorzystanego potencjału w tym obszarze często stwarza jednak pewne problemy techniczne. Związane są one głównie z koniecznością prowadzenia ewidencji liczby lub liczby oraz zakresu wykonanych czynności przez jedno centra kosztów na rzecz drugich. W przypadku mpk z obszaru działalności pomocniczej o niskich kosztach zaleca się wykorzystanie metody automatycznej rozliczeń. Polega ona na rozliczaniu kosztów na podstawie stałych kluczy podziałowych lub systemów informatycznych bezobsługowo rejestrujących zakres realizowanych usług. Nie należy natomiast stosować trudnej technicznie i pracochłonnej, a przez to kosztownej metody rozliczeń z rejestracją „ręczną” zakresów wykonanych usług w przypadku:

- mpk o niskiej wartości kosztów ogółem,
- niskiej wartości kosztów pojedynczych czynności,
- braku możliwości standaryzacji czynności.

Z podobnymi sytuacjami można spotkać się w zakresie działań administracji centralnej. W związku z tym dla tego rodzaju mpk nie jest bezwzględnie zalecane stosowanie prezentowanej metody. Nakłady pracy poniesione na uzyskanie informacji w stosunku do potencjalnych korzyści są nieadekwatne. Niska wartość ich kosztów powoduje natomiast powstanie małego błędu w ogólnym wyznaczaniu wyniku

finansowego firmy czy kalkulacji cen. Problemy zaprezentowane powyżej są jedną z kluczowych wad pełnego rachunku kosztów działań abc. Z tego powodu można przyjąć założenie, że w pierwszej kolejności należy wyznaczać koszty niewykorzystanego potencjału w odniesieniu do pozycji o istotnej wartości. Rozwiązanie takie zgodne jest z koncepcją *lean, accounting* czyli w dosłownym tłumaczeniu szczupłej rachunkowości. W dużym uproszczeniu polega ona na dokładnym rozliczaniu kosztów istotnej wartości. Zazwyczaj są one z obszaru działalności podstawowej. W odniesieniu natomiast do kosztów niskiej wartości należy zastosować zasady uproszczone. Przeważnie są to koszty z obszaru administracji centralnej [Michalak 1998, s. 169]. W tej kategorii mpk aspekt kosztów niewykorzystanego potencjału można rozpatrywać oddzielnie w zakresie rachunkowości finansowej i zarządczej. W rachunkowości finansowej, której najważniejszym zadaniem jest rzetelne wyznaczenie wyniku finansowego można pominąć ten problem. Wynika to z wcześniej zaprezentowanych czynników takich jak niskie koszty pojedynczych mpk i częsty brak ich wpływu na wycenę zapasów. Są to koszty zazwyczaj w całości zaliczane do kategorii ogólnego zarządu. Wg obecnie obowiązujących zasad rachunkowości finansowej koszty niewykorzystanego potencjału należy zakwalifikować jako koszty ogólnego zarządu. Nie ma zatem potrzeby, aby koszty mpk z tego obszaru rozliczać w jednej zbiorczej pozycji kalkulacyjnego rachunku zysków i strat, jaką są koszty ogólnego zarządu, przez dwie odrębne kategorie kosztu uzasadnionego i nieuzasadnionego wykorzystania potencjału. W rachunkowości zarządczej, której jednym z głównych celów jest optymalizacja procesów, zadanie to można zrealizować dzięki uproszczonym technikom, a mianowicie:

- okresowym, a nie comiesięcznym rozliczaniom kosztów (przykładowo raz na kwartał),
- selektywnym rozliczaniom kosztów – tylko w zakresie wybranych mpk,
- rozliczaniom kosztów poza systemem finansowo księgowym często w sposób „ręczny”,
- porównaniom kosztów mpk i jego pojedynczych czynności z cenami rynkowymi lub podobnymi przypadkami w firmie [Kowalak 2002, s. 280].

3. Rozliczanie kosztów w stosunku do przeciętnej normalnej zdolności produkcyjnej

Klasyczna metoda rozliczeń polega na podzieleniu sumy kosztów poniesionych przez mpk w danym okresie, zazwyczaj miesięcznym lub rocznym, w stosunku do liczby wytworzonych przez nie czynności. Jedną z podstawowych wad tej metody jest możliwość wystąpienia różnych wartości stawki czynności zasobu w poszczególnych okresach. W konsekwencji realizacji wszystkich etapów procesu rozliczeń może to spowodować odmienne koszty wytworzenia takich samych produktów wyprodukowanych w różnych okresach. Koszty wytworzenia wyrobów będą więc inne pomimo braku zmian w technologii wytwarzania czy kosztów prostych typu

surowce. Aby uzyskać stałą wartość jednostki rozliczeniowej kosztów danego mpk w kolejnych okresach, należy jednocześnie ustabilizować wartości licznika i mianownika ułamka, wg którego jest on wyznaczany. W odniesieniu do sumy kosztów w poszczególnych miesiącach mają zastosowanie zasady rozliczeń międzyokresowych. W przypadku liczby wykonanych czynności zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej zalecane jest natomiast rozliczanie kosztów nie wg wykonanej, a normalnej zdolności produkcyjnej [Gierusz 2006, s. 31]. Normalną zdolność produkcyjną określa się na średnim i przeciętnym poziomie, ustalonym w czasie kilku okresów lub sezonów, w typowych okolicznościach, z uwzględnieniem utraty zdolności produkcyjnej wynikającej z planowanej konserwacji [Dz. Urz. MF 2007, nr 2, poz. 11]. Szczegółowe zasady wyznaczania tej wielkości podaje m.in. MSR nr 2 Zapasy [Rozporządzenie Komisji (WE) nr 2238/2004]. Dzięki zastosowaniu tego sposobu rozliczeń kosztów uzyskuje się następujące korzyści ważne zarówno w zakresie rachunkowości finansowej, jak i zarządczej:

- uzyskanie informacji na temat stopnia wykorzystania potencjału produkcyjnego,
- ustabilizowanie wartości kosztu wytworzenia w poszczególnych okresach,
- urealnienie wartości kosztu wytworzenia do poziomu uzasadnionego zaangażowania nakładów,
- niealokowanie na zapasach kosztów niewykorzystanego potencjału, a przez to lepsza ich wycena,
- poprawniej ustalony wynik finansowy wg kalkulacyjnego rachunku zysków i strat.

W odniesieniu do gniazd produkcyjnych liczbę przepracowanych i przeciętnych możliwych jednostek ich działalności można ustalić w sposób w miarę prosty. Problem pojawia się w zakresie stałych kosztów wydziałowych. Powinny być one rozliczone w stosunku do liczby jednostek działalności, możliwych do wykonania przez wszystkie gniazda produkcyjne w ramach całego wydziału. Uzasadnieniem takiej koncepcji jest przyjęcie założenia, że potencjał wydziału jest przeznaczony do obsługi produkcji w zakresie wydajności wszystkich gniazd produkcyjnych [Michalak 2008, s. 153].

W wyniku opisywanej reguły może zaistnieć sytuacja, że tylko część poniesionych kosztów zostanie rozliczona na koszt wytworzenia. Wg zaleceń ustawy o rachunkowości pozostałymi należy obciążyć koszty ogólnego zarządu [Piechota 2002, s. 414].

4. Ujęcie kosztów niewykorzystanego potencjału w sprawozdaniu finansowym

W przypadku gdy koszty niewykorzystanego potencjału są przeniesione do pozycji kosztów ogólnego zarządu, utracona zostanie w sprawozdaniu finansowym informacja o wartości każdej z tych kategorii. Może to spowodować następujące utrudnienia:

- brak jasnej i bezpośredniej informacji na temat czystych kosztów ogólnego zarządu i niewykorzystanego potencjału – utrudnia to uruchamianie działań optymalizacyjnych;
- okresowa coroczna lub comiesięczna zmiana wartości kosztów ogólnego zarządu na skutek różnego stopnia wykorzystania potencjału;
- narzut kosztów ogólnego zarządu w kalkulacji kosztu całkowitego w kolejnych okresach może być różny – powoduje to trudności w analizie rentowności wykonanej wg rachunku kosztów pełnych;
- brak możliwości ustalenia kosztów całkowitych i ceny wg uzasadnionego wykorzystania potencjału; możliwe jest to tylko w odniesieniu do kosztów wytworzenia;
- analiza struktury kosztów wytworzenia i ogólnego zarządu w stosunku do innych wartości sprawozdania finansowego pomiędzy różnymi przedsiębiorstwami będzie utrudniona na skutek różnego stopnia wykorzystania potencjału;
- przeniesienie kosztów z zakresu działalności podstawowej do ogólnego zarządu powoduje zmianę zakresu odpowiedzialności.

W budżetowaniu szczególne znaczenie ma precyzyjne ustalenie zakresu odpowiedzialności za koszty. Przeniesienie ich z kategorii działalności podstawowej do ogólnego zarządu może spowodować obniżenie wartości jednej grupy, a zawyżenie drugiej. W konsekwencji zmieni się kierownik odpowiedzialny za ich poziom. Osoba odpowiedzialna za wartość całkowitą kosztów ogólnego zarządu będzie mieć okresowo dopisywane koszty w trudnej do określenia, czyli zaplanowania w budżecie, przez siebie wartości. Koszty te dodatkowo nie są w zakresie odpowiedzialności tego pracownika i nie wynikają z jego budżetu ani realizowanych zadań.

Problemy te można rozwiązać przez następujące działania:

- zmianę wzorca raportu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat polegającą na wprowadzeniu dodatkowej pozycji dla kosztów niewykorzystanego potencjału;
- zamieszczenie stosownych danych na ten temat w informacji dodatkowej.

Zastosowanie wersji pierwszej w zakresie rachunkowości finansowej jest trudne do zrealizowania ze względów praktycznych. Istotnym tego powodem są m.in. czynniki związane z zagadnieniami legislacyjnymi. Ponadto zasady wyznaczania tych kosztów nie są jednoznacznie ustalone. W wielu przedsiębiorstwach na ich identyfikację wpływają szczególne uwarunkowania wynikające ze specyfiki ich funkcjonowania. Bardzo często firmy sporządzają dwa sprawozdania finansowe. Pierwsze, zgodne z zasadami rachunkowości finansowej, nie uwzględnia tego zagadnienia. Drugie natomiast wg zasad rachunkowości zarządczej. Wówczas stosowane mogą być indywidualne rozwiązania wynikające z ustaleń dokonanych w konkretnym przedsiębiorstwie. Zazwyczaj jednak i w tym przypadku obowiązują pewne powszechnie stosowane wzorce. Jeśli jest to przedsiębiorstwo o jednorodnej działalności, koszty niewykorzystanego potencjału ujęte powinny być jako oddzielna i ostatnia pozycja kosztów, czyli po kosztach ogólnego zarządu. Gdy natomiast firma prowadzi kilka rodzajów działalności, to koszty te należy umieścić jako ostatni poziom kosztów danej działalności, przed kosztami ogólnego zarządu. Oznacza to,

że są one wyznaczone oddzielnie dla każdej z tych działalności. Zyski z konkretnej działalności powinny finansować koszty niewykorzystanego potencjału z nią związanego. Rozwiązania te pozwolą na wyznaczenie kosztów i zysków adekwatnych do rozmiaru każdej działalności oraz wyznaczenia kosztów niewykorzystanego potencjału. Ujęcie tych kosztów wg proponowanego rozwiązania pozwala na uzyskanie następujących informacji:

- rentowność działalności w zakresie zgodnym ze stopniem wykorzystania potencjału,
- koszty niewykorzystanego potencjału,
- rentowność całkowita firmy.

W odniesieniu do rozwiązania drugiego, czyli ujawnienia odpowiednich danych w informacji dodatkowej, nie ma natomiast żadnych problemów i przeciwwskazań, aby ją zastosować. Nawet należy stwierdzić, że taka praktyka poprawiałaby jakość sprawozdania finansowego.

Wersja dla firmy o jednym rodzaju działalności

Pozycja	Wartość
Przychody ze sprzedaży	
Koszty wytworzenia uzasadnionego wykorzystania potencjału	
Marża I	
Koszty ogólnego zarządu	
Marża II – rentowność działalności w zakresie zgodnym ze stopniem wykorzystanego potencjału	
Koszty niewykorzystanego potencjału	
Marża III – rentowność całkowita firmy	

Wersja dla firmy o wielu rodzajach działalności

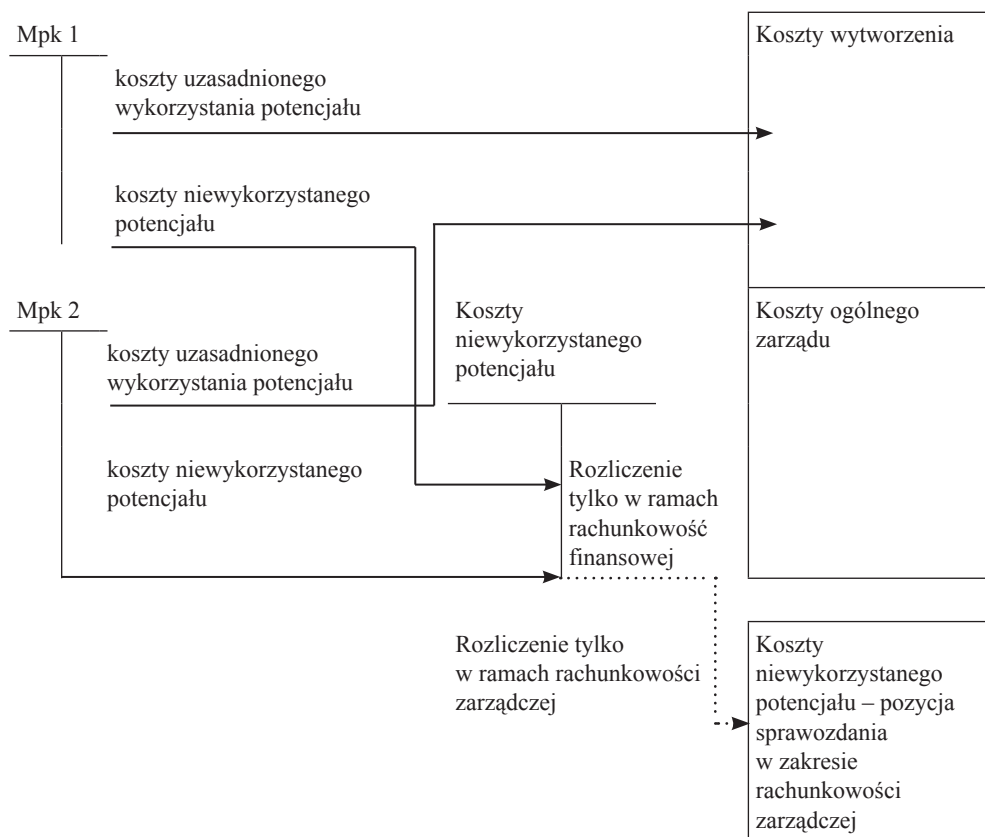
Pozycja	Działalność A	Działalność B	Razem
Przychody ze sprzedaży			
Koszty wytworzenia uzasadnionego wykorzystania potencjału			
Marża I – rentowność działalności w zakresie zgodnym ze stopniem uzasadnionego wykorzystania potencjału			
Koszty niewykorzystanego potencjału			
Marża II – rentowność całkowita działalności			
Koszty ogólnego zarządu			
Marża III – rentowność całkowita firmy			

Rys. 1. Proponowany wzorec sprawozdania finansowego wyznaczający koszty niewykorzystanego potencjału – wariant uproszczony

Źródło: opracowanie własne.

W celu uproszczenia procesu tworzenia zaprezentowanego rachunku warto jest utworzyć specjalne konta księgowe w zakresie zespołu 5, służące do rejestracji kosztów niewykorzystanego potencjału. Na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego wg standardów rachunkowości finansowej nie ma takiej konieczności. Koszty te bezpośrednio z mpk zaliczone do kategorii kosztów wytworzenia mogą być przeniesione na koszty ogólnego zarządu. W budżetowaniu i rachunkowości zarządczej warto jest jednak dokładnie je zidentyfikować. Można to osiągnąć właśnie przez pośrednie przeniesienie tych kosztów na wspomniane konta. Uda się, co prawda, uzyskać informację o kosztach niewykorzystanego potencjału dzięki różnicy następujących wartości:

- suma poniesionych kosztów razem w zakresie wszystkich mpk zaliczonych do kategorii kosztów wytworzenia,
- suma kosztów wytworzenia w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat.



Rys. 2. Proces rozliczeń kosztów niewykorzystanego potencjału w ramach rachunkowości finansowej i zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Jeżeli w przedsiębiorstwie jest tylko kilka takich mpk, to zadanie takie jest stosunkowo proste do realizacji. Wymaga ono wprawdzie wykonania pewnych prac, często w sposób ręczny, lecz ilość operacji będzie ograniczona. Gdy natomiast w firmie utworzono wiele centrów kosztów pogrupowanych w kilka wydziałów i istnieje potrzeba identyfikacji kosztów niewykorzystanego potencjału w kilku obszarach, to metoda ta nie jest polecana ze względu na jej dużą pracochłonność. W tym celu koszty niewykorzystanego potencjału mogą być sumowane na wspomnianych dodatkowych kontach. Każdy wydział powinien mieć utworzone takie dodatkowe konto. Jeśli wykonywać będziemy rachunek zysków i strat wg wymogów rachunkowości finansowej, to stany tych kont powinny być przeniesione w całości do pozycji koszty ogólnego zarządu. Gdy natomiast sporządzany będzie rachunek wg zaprezentowanych zasad rachunkowości zarządczej, to konta te powinny zostać rozliczone na pozycje koszty niewykorzystanego potencjału. Rozwiązanie takie jest całkowicie zgodne z zasadami rachunkowości finansowej. W bardziej szczegółowy sposób agreguje się dane. Zawsze na podstawie informacji szczegółowych można opracować raporty syntetyczne.

5. Podsumowanie

Zagadnienia związane z kosztami niewykorzystanego potencjału dotyczą w równym stopniu obszarów rachunkowości finansowej oraz zarządczej, której w znacznej mierze podlega budżetowanie [Leszczyński 2000, s. 42]. Oba te systemy ujmują nie wszystkie kwestie w ten sam sposób. Wymogi jednego systemu nie są jednak sprzeczne z zasadami drugiego. Projektując system w konkretnym przedsiębiorstwie, warto jest uwzględnić wymogi zarówno rachunkowości finansowej, jak i budżetowania [Remlein 2007, s. 298]. Oba te systemy podlegają jednak nieustannym zmianom, aby jak najlepiej odwzorować rzeczywistość za pomocą narzędzi rachunkowości [Walińska 2000, s. 40]. Wydaje się, że system rachunkowości zarządczej jest wiodący w tym procesie. Przyjęte przezeń rozwiązania są często adaptowane przez rachunkowość finansową [Gierusz 2002, s. 5; por.: Zyznarska-Dworczak 2007, s. 88]. W odniesieniu do tematu opracowania nie jest wykluczone rozszerzenie formy rachunku zysków i strat o element wskazujący koszty niewykorzystanego potencjału. Są to cenne dane dla wszystkich adresatów informacji dostępnych w sprawozdaniu finansowym.

Literatura

Dz. Urz. MF 2007, nr 2, poz. 11.

Gierusz J., *Controlling a znowelizowana ustawa o rachunkowości. V Ogólnopolskie Forum Controlingu i Rachunkowości Zarządczej*, Infor 2002.

Gierusz J., *Poziom wyceny wyrobów gotowych w świetle definicji aktywów. Rachunkowość. Wybrane aspekty*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, nr 4, Sopot 2006.

- Kotabski R., *Jak ewidencjonować koszty ogólnego zarządu, aby uzyskać większą ich przejrzystość?*, „Controlling i rachunkowość zarządcza” 2005, nr 9.
- Kowalak R., *Rachunek kosztów w benchmarkingu. Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- Leszczyński Z., *Controlling w zarządzaniu kosztami i wynikiem finansowym w ujęciu tradycyjnym. Metody ABC i Rachunku Kosztów Standardowych. Informatyka w rachunkowości*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2000.
- Leszczyński Z., Wnuk T., *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999.
- Marks K., w: <http://www.marxists.org/polski/marks-engels/1867/kapital/index.htm>.
- Martyniuk T., Wermut J., *Rachunek kosztów w praktyce*, 2003, t. 3.
- Michalak J., *Założenia, zasady i narzędzia lean accounting*, „Zeszyty teoretyczne rachunkowości” 1998, nr 42.
- Piechota R., *Kalkulacja częściowa w koncepcji activity based costing. Rachunkowość wobec procesów globalizacji*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2002.
- Remlein M., *W poszukiwaniu ładu terytorialnego. Polityka rachunkowości, polityka bilansowa, zasady rachunkowości. Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. 1: *Rachunkowość finansowa*, Wydaw. Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 2238/2004.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji rachunkowości zarządczej*, „Rachunkowość” 2008, t. 10.
- Walińska E., *Ustawa o rachunkowości w świetle międzynarodowych standardów regulacji*, cz. 1, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2000, nr 11 (23), Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Zyznarska-Dworczak B., *Podejście zarządcze w sprawozdawczości finansowej – segmenty operacyjne. Rachunkowość w teorii i praktyce*, t. 2: *Rachunkowość zarządcza*, Wydaw. Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2007.

COSTS OF SUPPLY UTILIZE IN PROFIT AND LOSS ACCOUNT

Summary: The methods of preparing a profit and loss account can be different in financial and management accounting systems. Different is a costs of supply utilize position in the reports.