

Dr. inż. Agnieszka Parkitna, Dr. inż. Arkadiusz Górski
Instytut Organizacji i Zarządzania, Politechniki Wrocławskiej, Polska

Systematyka kosztów na potrzeby controllingu

Przedstawiono controlling jako jedną z metod zarządzania przedsiębiorstwem w obecnych realiach rynkowych. Podkreślono istotną rolę kosztów. Przytoczono definicję kosztu. Zaprezentowano systematykę kosztów. Dokonano klasyfikacji kosztów na potrzeby controllingu, biorąc pod uwagę wymagania różnych użytkowników informacji.

koszt, controlling

Działalność przedsiębiorstw na wolnym rynku, wymusza poszukiwanie na potrzeby zarządzania bardziej efektywnych metod. Stosowane dotychczas w organizacji i zarządzaniu metody nie potrafią już pogodzić sprzecznych orientacji: pro rynkowej i pro efektywnościowej. Potrzebę zasadniczych zmian w tym zakresie, przedsiębiorstwa coraz częściej zaspokajają przez wdrażanie do zarządzania controllingu², a w szczególności przez wykorzystanie rachunku kosztów.

Wprowadzenie controllingu, którego istotę i rozumienie opisujemy poniżej, wiąże się między innymi z tematem centrów odpowiedzialności. Wyodrębnianie obszarów organizacji celem rejestrowania ich kosztów pozwala uzyskać dodatkowy przekrój kosztów ponoszonych przez firmę. Z drugiej jednak strony wymusza to wprowadzanie dodatkowych przekrojów kosztowych. Koszty danego centrum kosztowego muszą zostać przedstawione według określonego układu. Pojawia się pytanie według jakiego? Obszary działalności przedsiębiorstwa są na tyle zróżnicowane, że jeden układ kosztów zaczyna być niewystarczający. W artykule zostały przedstawione różne układy kosztów, które mogą znaleźć zastosowanie na potrzeby controllingu w celu rozwiązania tego problemu.

Wiążąc controlling z kosztami należy podkreślić, że w wyniku podziału organizacji na wyodrębnione centra odpowiedzialności naturalnym krokiem jest decentralizacja pozwalająca nie tylko na kontrolę kosztów, ale również na poprawę gospodarowania. Osoby odpowiedzialne za dane koszty i decyzje z nimi związane podejmują je w sposób bardziej przemyślany. Wyodrębnienie centrów odpowiedzialności samo w sobie wnosi sporo korzyści w organizacji, jednak nie jest tematem niniejszego referatu. Zarejestrowane i odpowiednio rozliczone koszty w podziale na wyodrębnione obszary działalności firmy oraz w odpowiednim układzie mogą pozwolić na lepsze planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa. W efekcie zakłada się orientowanie rachunkowości finansowej połączonej z rachunkiem kosztów na planowanie, kontrolę i sterowanie działalnością przedsiębiorstwa, między innymi w celu zapewnienia płynności i zyskowności. Podstawowym celem controllingu jest efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa poprzez zwiększenie skuteczności i sprawności zarządzania oraz jego wzmocnienie i dopasowanie się do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa.³ *Podstawowym zadaniem controllingu w przedsiębiorstwie jest zapewnienie warunków długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności zatrudnienia, które osiąga się przez tworzenie odpowiednich struktur wewnętrznych i zintegrowanie celów z systemem planowania oraz*

² NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo AE, Wrocław 2001, s.7.

³ WEBER J., Einführung in das Controlling. wyd 6., Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1995, s.50.

systemem informacyjnym.⁴ *Zadanie to jest realizowane przez tworzenie i aktualizację systemu planów, konstruowanie mierników i wskaźników oceny działalności przedsiębiorstwa oraz przygotowaniu informacji dla podejmowania decyzji w drodze do osiągnięcia celów organizacyjnych*⁵.

Controlling sprowadza się do zbioru reguł ułatwiających osiągnięcie celów przedsiębiorstwa, eliminowanie przypadkowych zdarzeń, budowanie systemu wczesnego ostrzegania, podejmowanie działań eliminujących zakłócenia w procesie sterowania, sterowanie działalnością w przyszłości. Controlling jest instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu trafnych decyzji w organizacji⁶. Wspomaga zarazem kierownika w procesie podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania, ale nie wyręcza go w ich podejmowaniu⁷. Istotnym elementem procesu zarządzania są niewątpliwie koszty, które w ramach controllingu są szczegółowo rozpoznawane i rozliczane.

Wytwarzanie produktu, czy świadczenie usług pociąga za sobą zużycie określonych zasobów. Ze względu na ich różnorodność zużycie to musi być wyrażone w pieniądzu. Pojęcie kosztów jest definiowane w literaturze w różnych kontekstach. Najczęściej przez *koszt rozumie się wyrażone w pieniądzu zasoby użyte w celu osiągnięcia bieżących korzyści. W rachunkowości finansowej (ustawowo regulowanej) przez koszty rozumie się celowe zmniejszenie aktywów lub zmniejszenie zobowiązań konieczne do wytwarzania i sprzedaży produktów, czy świadczenia usług w ramach normalnej działalności organizacyjnej*.⁸ *Ustawa o rachunkowości pojęcie kosztów definiuje jako uprawdopodobnione zmniejszenie 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 właścicieli*.⁹

Jednak tylko zużycie celowe i użyteczne jest kosztem, pozostałe zaś (nie dające efektu) jest stratą. W przedsiębiorstwie każde działanie powinno być celowe i przynosić przychód, pozwalający na zwrot kosztów i osiągnięcie nadwyżki. Procesy te muszą być sterowane, aby poziom osiągniętej nadwyżki był optymalny. Controllingowe sterowniki wynikiem przedsiębiorstwa oznacza sterowanie w szczególności kosztami, co narzuca potrzebę ich systematyzacji.¹⁰ Na potrzeby controllingu możemy wyróżnić następujące przekroje klasyfikacji kosztów:

- według rodzaju zużytych zasobów;
- dla wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego;
- dla potrzeb podejmowania decyzji.

Klasyfikacja kosztów według rodzaju

Pozwala na ujęcie kosztów według jednorodnych składników. Podstawą takiej klasyfikacji jest odmienność postaci ponoszenia nakładów. W zależności od zakresu i

⁴ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.15.
© Agnieszka Parkitna, Arkadiusz Górski. 2005

⁵ STAROŃ R., *Controlling w procesach funkcjonowania miasta*, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola

i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa, s.165.

⁶ BIEŃKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., *Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne?*, Materiały konferencyjne, Nowoczesne tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu, Szklarska Poręba 1998, s.289

⁷ NOWOSIELSKI S., *Controlling w literaturze i w praktyce*, Przegląd Organizacji, nr 12/1998, s.33.

⁸ JARUGA A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.84.

⁹ Ustawa z dnia 9.11.2000, Dz. U. nr 113 poz. 1186.

¹⁰ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.131.

struktury kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie oraz potrzeb informacyjnych, każda z wymienionych pozycji może ulec rozbiciu na elementy składowe, co przedstawia Tabela 1.

Tabela 1 – Podstawowy zakres pozycji kosztów układu rodzajowego

Układ rodzajowy kosztów	Zasadnicze składniki kosztów
Amortyzacja	<ul style="list-style-type: none"> ◆ amortyzacja środków trwałych ◆ amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych
Zużycie materiałów i energii	<ul style="list-style-type: none"> ◆ surowce ◆ materiały ◆ półfabrykaty obcej produkcji ◆ opakowania ◆ części zapasowe ◆ paliwa ◆ książki ◆ czasopisma ◆ energia
Usługi obce	<ul style="list-style-type: none"> ◆ usługi transportowe ◆ usługi remontowe ◆ usługi sprzętowe ◆ usługi łączności ◆ usługi składowania ◆ usługi dozoru mienia ◆ usługi wywozu śmieci ◆ usługi najmu i dzierżawy ◆ usługi bankowe
Podatki i opłaty	<ul style="list-style-type: none"> ◆ podatek akcyzowy ◆ podatek od nieruchomości ◆ podatek od środków transportu ◆ podatek VAT nie podlegający zwrotowi ani odliczeniu od podatku należnego ◆ opłaty skarbowe, sądowe i notarialne ◆ opłaty administracyjne ◆ opłaty za zanieczyszczanie środowiska, nie mające charakteru sanacyjnego
Wynagrodzenia	<ul style="list-style-type: none"> ◆ wynagrodzenia pieniężne oraz wartości świadczeń w ekwiwalencie pieniężnym lub naturze ◆ wynagrodzenia osób fizycznych za wykonaną pracę, nie posiadających umowy o pracę
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	<ul style="list-style-type: none"> ◆ składki z tytułu ubezpieczeń społecznych ◆ składki na fundusz pracy i fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych ◆ odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych ◆ świadczenia rzeczowe związane z bezpieczeństwem i higieną pracy ◆ odzież ochronna i robocza ◆ szkolenie pracowników
Pozostałe koszty	<ul style="list-style-type: none"> ◆ koszty podróży służbowych ◆ ryczałty za używanie przez pracowników własnych samochodów do celów służbowych ◆ ubezpieczenia majątkowe ◆ składki na rzecz organizacji ◆ stypendia ◆ koszty reklamy i reprezentacji (nie ujęte w pozycjach: Zużycie materiałów i energii, bądź Usługi obce)

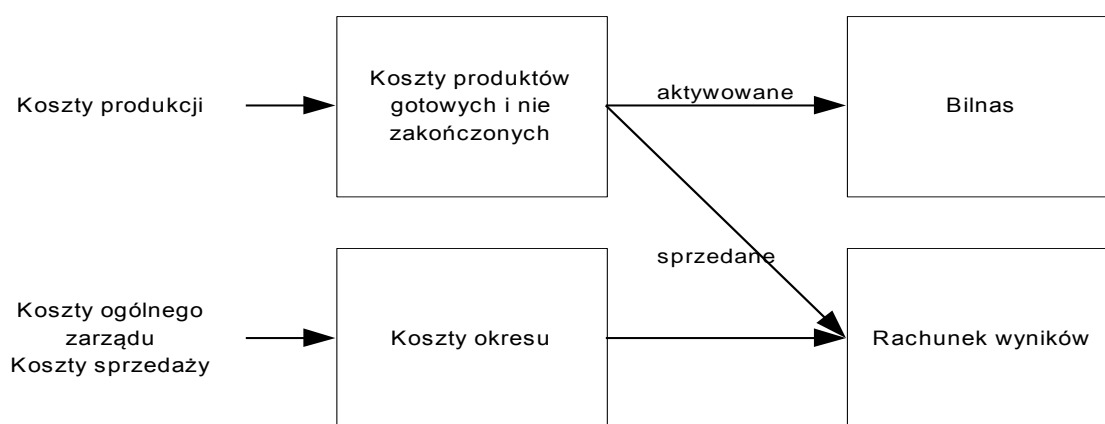
Źródło: SOŁTYS D., *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*. Wydawnictwo AE, Wrocław 2003, s. 25.

Klasyfikacja kosztów dla wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego obejmuje Klasyfikacja kosztów dla wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego obejmuje:¹¹

- koszty produktu i koszty okresu;
- podział kosztów według rodzaju działalności, funkcji i działań, zwanym także podmiotowym, z dalszym podziałem na miejsca powstawania kosztów;
- podział kosztów finalnych nośników produktów i usług (zwany także przekrojowym, przedmiotowym) z dalszym podziałem na:
 - koszty indywidualne i wspólne;
 - koszty bezpośrednie i pośrednie.

Wszystkie te podziały kosztów mogą być przydatne dla potrzeb controllingu. W pierwszym ujęciu koszty są systematyzowane w postaci dwóch grup. Pierwszą z nich stanowią koszty produkcji wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych, tzw. produkcji w toku. Koszty wyrobów sprzedanych trafiają do rachunku zysków i strat jako koszt wytworzenia. Koszty wyrobów niesprzedanych, odłożonych do magazynu i koszty produkcji niezakończonych ujęte są na koniec okresu obliczeniowego. Drugą grupę stanowią koszty pracy zarządu oraz kosztów sprzedaży. Są one związane w większym stopniu z czasem niż z rozmiarami produkcji. Stąd nie są one aktywne w bilansie, ale przenoszone są wprost do rachunku zysków i strat jako koszty gotowości.¹²

Koszty produkcji wyrobów sprzedanych oraz koszty okresu, na które składa się ogół kosztów sprzedaży i ogólne koszty zarządu, są przyporządkowane przychodom danego okresu. Zapasy produktów gotowych są wyceniane na poziomie kosztów produkcji, tj. według kosztów bezpośrednich i kosztów wydziałowych, a zapasy produkcji niezakończonych odpowiednio na niższym, uzasadnionym poziomie. Koszty zapasów są aktywne, gdyż przyjmuje się, że przynoszą korzyści w przyszłym okresie (Rysunek 1).



Rysunek 1 – Koszty produktów i koszty okresu

Źródło: JARUGA A.A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny,[w:] JARUGA A.A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 97.

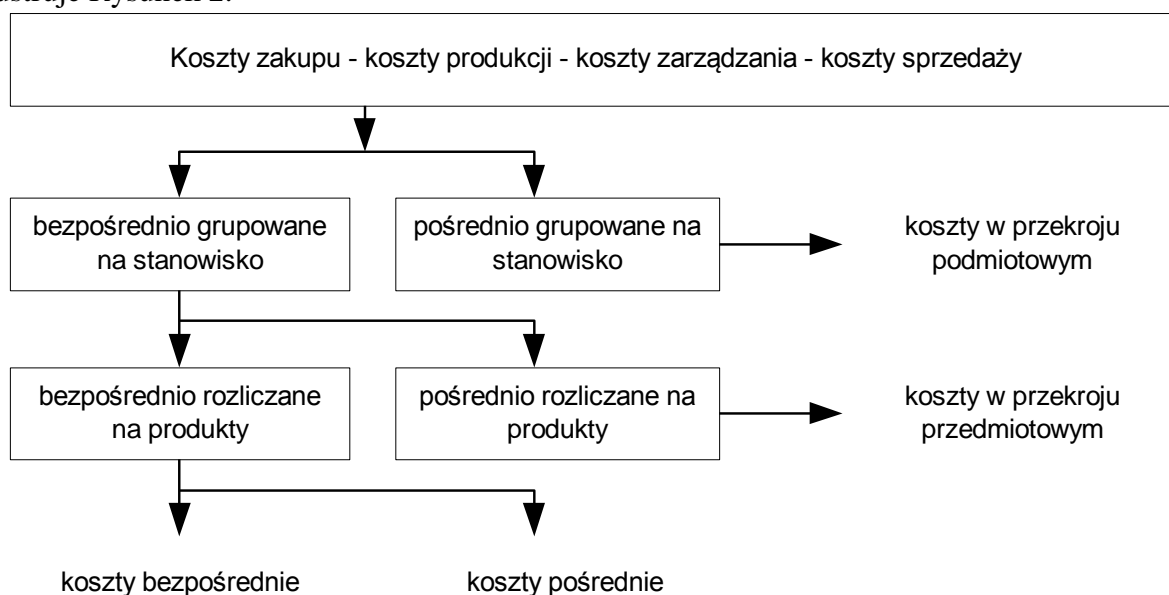
Klasyfikacja kosztów dla celów pomiaru wyniku finansowego i wyceny zapasów jest przede wszystkim ukierunkowana na koszty i przychody przyszłe. Dla celów controllingu potrzebne jest grupowanie kosztów w przekroju miejsc ich powstawania, działań, funkcji i rodzajów działalności, a następnie rozliczenie ich na produkty lub usługi. To grupowanie

¹¹ JARUGA A., Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000, s.29.

¹² SIERPİŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.133.

kosztów jest w dużym stopniu zdeterminowane czynnikami wynikającymi ze specyfiki działalności, struktury wyodrębnianych w rachunku jednostek kosztów oraz technicznymi możliwościami pomiaru zużycia. Takie grupowanie nazywa się ujęciem kosztów w przekroju podmiotowym lub przekroju według nośników. Oznacza to, że koszty grupowane są pośrednio lub bezpośrednio na stanowiska kosztów. Rozliczane są one w ostatecznym rozrachunku na produkty i usługi będące finalnymi nośnikami kosztów.¹³ Podział kosztów odbywa się za pomocą arkusza rozrachunkowego, który przyjmuje koszty z rachunku rodzajów kosztów i grupuje je zgodnie z zasadą przyczynowości. Taka systematyka kosztów według miejsc ich powstawania wynika z próby udoskonalenia kalkulacji, wprowadzenia kontroli ich ekonomiczności oraz stworzenia podstaw do podejmowania decyzji.¹⁴

Mianem kosztów bezpośrednich określa się koszty, które można przyporządkować jednoznacznie danej jednostce odniesienia na podstawie źródłowej dokumentacji, czyli źródłowego pomiaru zużycia kosztów. Do kosztów tych możemy w szczególności zaliczyć: materiały bezpośrednie, wynagrodzenia bezpośrednie, ubezpieczenia społeczne, zużycie narzędzi i oprzyrządowania specjalnego. Miano kosztów pośrednich nadaje się kosztom, w odniesieniu, do których takie przyporządkowanie nie jest możliwe, gdyż są to koszty przynajmniej wspólne dla dwóch jednostek odniesienia. Są one kategorią kosztów, której nie można odnieść bezpośrednio do określonych jednostek kalkulacyjnych lub jest to w praktyce nieopłacalne z uwagi na niewielki stosunek nakładów do możliwych efektów.¹⁵ Koszty płac bezpośrednich i produkcyjne koszty pośrednie noszą nazwę kosztów przerobu. Całościowe ujęcie kosztów bezpośrednich i pośrednich nosi nazwę układu kalkulacyjnego. Klasyfikację kosztów bezpośrednich i pośrednich w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym ilustruje Rysunek 2.



Rysunek 2 – Klasyfikacja kosztów w ujęciu przedmiotowym i podmiotowym

Źródło: JARUGA A.A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, w: JARUGA A.A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 95.*

¹³ Ibidem, s 134.

¹⁴ NESTERAK J., *Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002, s.132.

¹⁵ LIPIŃSKI W., PAPIŃSKI M., *Budżetowanie kosztów pośrednich*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 5/2001

Klasyfikacja kosztów do celu wyceny zapasów i pomiaru wyniku jest niewystarczająca dla planowania i podejmowania decyzji dotyczących sterowania kosztami. Ponieważ przedsiębiorstwo jest zmuszone dostosować swoją produkcję do potrzeb rynku pod względem rozmiaru produkcji, struktury asortymentowej, jakości oraz cen, a pod wpływem tych parametrów zmieniają się również koszty.¹⁶ W tym celu konieczna jest znajomość kosztów i przychodów przyszłych zamierzonych, przy różnych wariantach alokowania zasobów. Przedsiębiorstwa, bowiem dostosowują rozmiary sprzedaży i produkcji do przewidywanego popytu. Z tego też powodu potrzebne są informacje dotyczące zachowania kosztów względem wielkości produkcji, wielkości serii produkcji, a także innych zmiennych objaśniających zachowanie się kosztów i możliwości wpływania na nie przez określone decyzje i działania.¹⁷

Klasyfikację kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji

Klasyfikację kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji można prowadzić na różnych płaszczyznach, biorąc pod uwagę:

- stan wykonania;
- reakcje na zmiany.

W pierwszym podejściu możemy wyróżnić¹⁸ koszty przesądzone i nieprzesądzone. Koszty przesądzone są kosztami wywołanymi decyzjami wcześniejszymi, których nie można zmienić na etapie podejmowania decyzji bieżących. Są to koszty zapadłe i nieodwracalne. Przeciwnościem tych kosztów są koszty przyszłe nieprzesądzone, których przedsiębiorstwo może uniknąć, ponieważ nie są one zdeterminowane.

W drugim podejściu, biorąc pod uwagę reakcje na zmiany rozmiarów działalności gospodarczej, możemy wyróżnić koszty stałe (związane ze strukturą organizacji) i zmienne (związane ze strukturą produktu). Koszty stałe (całkowite) są niezależne od zmian w rozmiarach produkcji w danym przedziale tych zmian, określanym jako znaczący, istotny lub praktyczny, odpowiadający na ogół wykorzystaniu dostępnych zdolności produkcyjnych. Koszty te odnoszą się do gotowości potencjału produkcyjnego i logistyczno-organizacyjnego przedsiębiorstwa. Potencjał ten wymaga ciągłego dostosowania się do zmian w otoczeniu konkurencyjnym i prawnym organizacji. W związku z tym, wyróżnia się koszty stałe skokowe, które są związane z pewnymi zmianami w wielkości i organizacji produkcji i w rekonstrukcji organizacji. Warto zauważyć, że koszty względnie stałe warunkują określony poziom zdolności produkcyjnych. Są one na ogół rezultatem decyzji inwestycyjnych, które często miały miejsce w przeszłości.¹⁹

W controllingu, jak i w rachunkowości, przy analizie zachowań kosztów, bierze się pod uwagę zmiany, jakie zachodzą w znaczącym przedziale. Jeśli aktywne wykorzystanie potencjału odbiega od zamierzonego i część potencjału nie jest wykorzystana, powstaje koszt nieużyteczny, nazwany również kosztami niewykorzystanych zdolności lub kosztami beczynności. W przeciwnym wypadku mamy do czynienia z kosztem użytecznym.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się podział kosztów zmiennych na: proporcjonalne zmienne, progresywne zmienne, degresywne zmienne, regresywne zmienne.²⁰ Praktyka dowodzi, że wydzielenie grup kosztów zmiennych jest dość trudne do przeprowadzenia, a

¹⁶ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s.134.

¹⁷ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.98.

¹⁸ SAWICKI K., Analiza kosztów firmy, [w:] NOWAK E., Rachunkowość zarządcza, WPPPSB, Kraków, 2001, s.30.

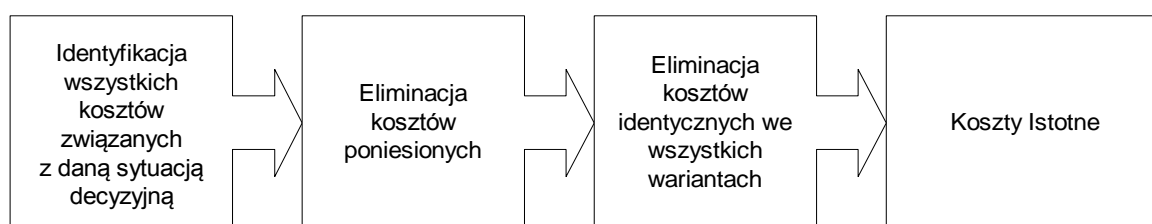
¹⁹ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.101.

²⁰ JARUGA A., Koszty i efekty- zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.99.

jednocześnie mało przydatne z tego względu, że zdecydowana część kosztów opomiarowanych na produkt zmienia się proporcjonalnie do zmiany wielkości produkcji.²¹ Z klasyfikacją kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji wiążą się koncepcje kosztów i efektów z punktu widzenia wpływu decyzji na ich zachowanie się. W procesie decyzyjnym krótkiego i średniego szczebla wymagane są informacje o przyszłych kosztach i przychodach oraz zaangażowaniu przyszłych środków pieniężnych. W tym celu wyróżnia się:²²

- koszty znaczące (istotne) i nieistotne;
- koszty zaangażowane i niezaangażowane;
- koszty utraconych korzyści.

Z punktu widzenia podejmowanych decyzji, ważny jest podział na koszty istotne i nieistotne dla skutków podejmowanych decyzji.²³ Koszty istotne to takie koszty przyszłe, które mają wpływ na wybór decyzji i różnią się rodzajem albo wielkością w poszczególnych wariantach działania. Są to, więc koszty, których można uniknąć. Proces wyodrębniania kosztów istotnych przedstawia



Rysunek 3 – Proces wyodrębniania kosztów istotnych

Źródło: BEK-GAIK B., *Istotne przepływy pieniężne w budżetowaniu kapitałowym, Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 2/2001, s.31.

Koszty nieistotne nie mają żadnego wpływu na wybór przyszłych wariantów działania, a stanowią je koszty nie mające wpływu na podjęcie decyzji.

Koszty zaangażowane natomiast stanowią koszty poniesione w przeszłości oraz koszty, co do których podjęto już zobowiązania na przyszłe działania. Są to koszty, których nie da się uniknąć. Koszty zaś zależne od wcześniejszych decyzji, których w bieżącym lub przyszłym okresie nie można zmienić, są nazwane kosztami zapadłymi.²⁴

Koszty utraconych korzyści stanowią miarę korzyści, które mogą być utracone lub, których trzeba będzie wyrzec się w sytuacji ograniczonych zasobów, kiedy wybór jednej możliwości działania wymaga rezygnacji z innych. Wysokość tych kosztów jest wielkością hipotetyczną. Koszty utraconych korzyści i koszty z oszczędności stanowią dwie strony tego samego medalu.²⁵

²¹ SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003, s.139.

²² JARUGA A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.116.

²³ KIZIUKIEWICZ T., *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wrocław 2001, s.47.

²⁴ JARUGA A., *Koszty i efekty- zakres koncepcyjny*, [w:] JARUGA A., Nowak W.A., SZYCHTA A., *Rachunkowość zarządcza*, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001, s.118.

²⁵ Ibidem.

Literatura

1. BŁOCH H., Jak zapanować nad kosztami, Profit, Katowice 1998.
2. DALYLE A., Controller-Praxis cz.I., Management Service Verlag, Gauting – München 1982, s.28, za: SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003.
3. JARUGA A., Koszty i efekty - zakres koncepcyjny, [w:] JARUGA A., NOWAK W.A., SZYCHTA A., Rachunkowość zarządcza, wyd. II, SWSPiZ, Łódź 2001.
4. JARUGA A., Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2000.
5. KIZIUKIEWICZ T., Rachunkowość zarządcza, Ekspert, Wrocław 2001, s.47.
6. LIPIŃSKI W., PAPIŃSKI M., Budżetowanie kosztów pośrednich, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5/2001
7. NESTERAK J., Controlling. System oceny ośrodków odpowiedzialności, ANVIX, Kraków 2002.
8. SAWICKI K., Analiza kosztów firmy, [w:] NOWAK E., Rachunkowość zarządcza, WPPPSB, Kraków, 2001.
9. SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003.
10. SOŁTYS D., Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów, Wyd. AE, Wrocław 2003.
11. WEBER J., Einführung in das Controlling. wyd 6., Schäffer-Pöschel Verlag, Stuttgart 1995.
12. NOWOSIELSKI S., Centra kosztów i centra zysków w przedsiębiorstwie, Wyd. AE, Wrocław 2001.
13. NOWOSIELSKI S., Controlling w literaturze i w praktyce, Przegląd Organizacji, nr 12/1998, s.33.
14. STAROŃ R., Controlling w procesach funkcjonowania miasta, [w:] Praca zbiorowa, pod redakcją KUC R.B., Kontrola i controlling w zarządzaniu, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa.
15. BIENKOWSKA A., KRAL Z., ZABŁOCKA-KLUCZKA A., Zarządzanie controllingowe czy tradycyjne?, Materiały konferencyjne, Nowoczesne tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu, Szklarska Poręba 1998.

The controlling as one of the method of the business management in present market realities, was represented. The important role of costs was underlined. The definition of cost, was quoted. The systematics of costs were presented. The classification of costs on needs controlling in consideration of the required informations for different users, was accomplished.