

HENRYK RONEK

*Projektowanie rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych*

Projecting the costs calculation in economic units

Zagadnienia rachunku kosztów pojawiły się w polskiej literaturze fachowej już w okresie powojennym. Nasilenie zainteresowań tym problemem obserwujemy jednak dopiero na przełomie lat sześćdziesiątych i siedemdziesiątych wieku dwudziestego. Tocząca się wtedy dyskusja (liczne publikacje naukowe, ale również wystąpienia na zjazdach katedr i zakładów rachunkowości) związana była między innymi z wypracowywaniem podstawowych pojęć kosztowych oraz ustalaniem istoty, zakresu, funkcji, celów i rodzajów rachunku kosztów. Szczególnie zaangażowane w dyskusji były ośrodki naukowe Wrocławia, Krakowa, Katowic, Łodzi, Warszawy, Szczecina.

Był to swoistego rodzaju paradoks, bowiem w sytuacji gdy nauka nadawała takie znaczenie kosztom, w praktyce jednostek gospodarczych efektywność ekonomiczna schodziła na dalszy plan. Natomiast osiągnięciami polskiej myśli naukowej o rachunku kosztów interesowało się wiele krajów o gospodarce rynkowej (np. Stany Zjednoczone). Równocześnie polskie środowisko naukowe było doskonale zorientowane o tym, jaki jest stan wiedzy o kosztach na świecie. Bowiem, mimo pewnych trudności, dostępna była zagraniczna literatura fachowa, przede wszystkim angielskojęzyczna, ale również niemiecka, francuska, włoska oraz oczywiście rosyjskojęzyczna.

Powrót do problematyki kosztowej, zwłaszcza w kontekście rachunkowości zarządczej, nastąpił po roku 1990. Wydaje się, że jest to głównie transponowanie na grunt polski osiągnięć zagranicznych. Należy jednak stwierdzić, że jest co prezentować. Zmieniające się otoczenie funkcjonowania przedsiębiorstw wymusiło nowe rozwiązania rachunku kosztów.

## Istota rachunku kosztów

Tak jak toczyła się (toczy się) dyskusja nad istotą kosztu jako kategorii ekonomicznej, również bardzo różne poglądy były i są prezentowane odnośnie tego, czym właściwie jest rachunek kosztów i jakie zadania ma do spełnienia. Trudno byłoby podejmować tutaj jakiegokolwiek próby zestawienia i porównania tych opinii. Zresztą było to robione już wiele razy, lecz do pełnego porozumienia nigdy nie doszło. Można natomiast zwrócić uwagę na pewne elementy tego problemu.

I tak, należy stwierdzić, iż rachunek kosztów pełni funkcję informacyjną w jednostkach gospodarczych<sup>1</sup>. Jest mianowicie źródłem informacji ekonomicznych, a dokładniej mówiąc – informacji o kosztach konkretnej firmy, przedsiębiorstwa, instytucji. Wymieniane inne funkcje (np. kontrolna, analityczna itp.) mieszczą się w nadrzędnej funkcji informacyjnej.

Natomiast informacja o kosztach (może też być użyte sformułowanie informacja kosztowa, chociaż to brzmi gorzej) oznacza zawsze określony zbiór danych liczbowych z zakresu kosztów, wykonany według przyjętych kryteriów, niezależnie czy dotyczy on kosztów działalności gospodarczej już wykonanej, czy też działalności przyszłej danego podmiotu<sup>2</sup>.

Zadaniem rachunku kosztów jest zatem dostarczanie (i interpretowanie) informacji o kosztach. Przy czym oczywistym jest, że muszą w związku z tym wystąpić określone czynności, aby to zadanie wykonać, że czynności te muszą być wykonywane w sposób celowy i metodyczny. Mogą to być jednakże bardzo różne metody, tak jak też różne cele tych działań. Lepiej więc nie próbować określać tych metod z góry, jak też i nie precyzować celów, które mają być osiągnięte. Są one już bardzo różne, ale do tego nie wiadomo, jakie będą w przyszłości. Dlatego też rachunek kosztów w celu spełnienia swojej funkcji informacyjnej obejmuje wszystkie celowe działania dotyczące kosztów w jednostkach gospodarczych i instytucjach.

Sformułowanie takie, siłą rzeczy jest dość ogólne i rozległe. Ale właśnie o to chodzi. Wszystko bowiem mieści się w nim, co inni próbują wyliczyć i nigdy nie mogą tego zakończyć. Nie będzie też potrzeby zmieniać go w przyszłości, wraz z pojawieniem się nowych okoliczności, nowych celów i nowych metod.

<sup>1</sup> A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990, s. 52.

<sup>2</sup> J. Kloka, *Informacja ekonomiczna o kosztach jako podstawa do podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach armatorskich (na przykładzie PLO w Gdyni)*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Morskiej w Gdyni, Gdynia 1988, s. 52-53.

## Rodzaje rachunku kosztów

Jeżeli celem rachunku kosztów jest dostarczenie informacji o zbiorach danych liczbowych dotyczących kosztów jednostek gospodarczych, to z tego punktu widzenia można dokonać wyróżnień rodzajów rachunków kosztów. I tak, biorąc pod uwagę komu głównie te zbiory mają służyć, należy wyróżnić rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej i rachunek kosztów w rachunkowości finansowej. Natomiast uwzględniając, czy chodzi o zbiory kosztów działalności przeszłej czy przyszłej, można wyróżnić rachunek kosztów przeszłych (ex post) i rachunek kosztów przyszłych (ax ante).

Wydaje się, iż w Polsce panuje przekonanie o pierwotności rachunkowości finansowej przed rachunkowością zarządczą. Analogicznie uważa się, że rachunek kosztów najpierw związany był z rachunkowością finansową, a dopiero później zaczął funkcjonować na rzecz rachunkowości zarządczej. Przekonanie to można wyprowadzić z obserwacji zmian systemowych w naszej gospodarce. Oto „zawsze” była rachunkowość finansowa, a dopiero po roku 1990 zaczęła pojawiać się rachunkowość zarządcza. Jest to jednak wrażenie mylne. Historia rachunkowości i rachunku kosztów wskazuje, że systemy te zostały opracowane i wprowadzone właśnie ze względów na potrzeby właścicieli, celem podejmowania stosowanych decyzji gospodarczych. Dopiero później informacjom rachunkowym przypisano także inne, zewnętrzne funkcje.

Rachunek kosztów ukształtował się w epoce rewolucji burżuazyjnej, po wojnach napoleońskich, wraz ze znacznym rozwojem przemysłu. Służył celom zarządczym: kalkulacji i opłacalności produkcji. Z czasem system został dostosowany do potrzeb zewnętrznych.

Potrzeby zewnętrzne w kosztach, a więc realizowane w ramach rachunkowości finansowej są ściśle określone przepisami prawnymi, które regulują funkcjonowanie tego systemu informacyjnego w praktyce.

Warunkiem stosowania się do przepisów prawnych jest prowadzenie stosownej ewidencji, mającej później moc dowodową. Stąd też rachunek kosztów prowadzony na potrzeby informacji zewnętrznej jest częścią systemu ewidencyjnego rachunkowości. Bardzo często rachunek ten jest nazywany systematycznym rachunkiem kosztów<sup>3</sup>. Do prowadzenia jego mają zastosowanie metody i normy właściwe dla rachunkowości finansowej, tj. dokumentacja zdarzeń, podwójny zapis, zasada ciągłości, kompletności, współmierności, periodyzacji, inwentaryzacji itp.

Informacje w systematycznym rachunku kosztów uzyskiwane są w procesie informacyjnym, który przebiega w kolejnych etapach: gromadzenie danych, przetwarzanie danych, prezentacja danych.

<sup>3</sup> E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 16.

Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej służy do wypracowywania podstawy podejmowania decyzji gospodarczych, ich wprowadzenia, kontrolowania, modyfikowania, czy zmieniania. Dlatego też wszelkie odmiany tego rachunku (zwane problemowymi) należy sprowadzić do rachunku decyzyjnego. Cokolwiek bowiem robimy z kosztami (modelujemy, planujemy, przewidujemy, kontrolujemy, analizujemy itp.) służy lepszemu zorientowaniu się w sytuacji przy podejmowaniu decyzji (co do efektywności działań, wyboru wariantu, optymalizacji itp.)<sup>4</sup>.

Proces uzyskiwania informacji w zarządczym rachunku kosztów nie jest określony, a tym bardziej nie mogą być narzucone jego rozwiązania. Jakie przyjąć źródła wiedzy, jakie zastosować procedury przetwórcze (metody) oraz jaki przyjąć sposób komunikowania zależy od decydenta. Jest to jego niezależna decyzja, ale i jego ryzyko niepowodzenia. Bardzo często wykorzystywane są więc metody matematyczne: np. rachunek korelacji, programowanie, metody sieciowe, analiza prognozy rentowności itp.

Jednak najbardziej istotny jest podział rachunku kosztów na rachunek kosztów przeszłych i na rachunek kosztów przyszłych. Rachunek kosztów przeszłych zajmuje się działalnością, która już wystąpiła, a więc również zostały już poniesione koszty. Celem rachunku jest wtedy ustalenie, skalkulowanie tych kosztów, ale na ich wysokość nie ma się już wpływu.

Inaczej wygląda sprawa w rachunku kosztów przyszłych. Tutaj dochodzi do wybiegania w przyszłość i czynione są próby ustalenia, jakie będą koszty podejmowanych działalności.

Informacje płynące z rachunku kosztów zaistniałych wykorzystywane są przede wszystkim w rachunkowości finansowej, tzn. do tych celów, do realizacji których służy rachunkowość finansowa. Dodatkowo stanowią bardzo cenne źródło wiedzy wykorzystywane w ramach rachunkowości zarządczej, decyzyjnej. Są podstawą podejmowania wielu decyzji gospodarczych.

Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej służy do wypracowywania podstawy podejmowania decyzji gospodarczych, ich wprowadzenia, kontrolowania, modyfikowania, czy zmieniania. Dlatego też wszelkie odmiany tego rachunku (zwane problemowymi) należy sprowadzić do rachunku w rachunkowości zarządczej. Z jednej strony planowane, budżetowane, standaryzowane, czy normowane koszty stają się wzorcami, punktem odniesienia dla kosztów rzeczywistych zaistniałych w przyszłości, a po odchyleniach od wzorców wnioskuje się jak efektywnie przebiega działalność. Z drugiej strony dostarczają informacji o tym, jakie powinny być ceny na dane produkty (towary), aby działalność się opłacała. Natomiast gdy ceny są znane (przewidywane – jak w targot casting), czy jesteśmy w stanie podjąć się planowanych działań lub jak i gdzie zmniejszyć koszty (ale ewentualnie zmniejszyć planowany zysk), aby wejść na rynek z planowanymi produktami bez straty.

\* Por. np. A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *op. cit.*

## **Przesłanki i uwarunkowania przy projektowaniu rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych**

Mając przed sobą obowiązek wprowadzania rachunku kosztów do nowo utworzonego przedsiębiorstwa, lub polecenie dokonania unowocześnienia rachunku kosztów w istniejącej firmie, należy zdać sobie sprawę ze stawianych wymagań i potrzeb w zakresie informacji kosztowej. Należy uświadomić sobie, że jedne informacje o kosztach muszą być dostarczone i to w odpowiednim czasie i formie, inne nie wynikają z obowiązku, lecz potrzeb wewnętrznych.

Po pierwsze więc, rachunek kosztów musi być tak skonstruowany, aby dostarczał informacji objętych obowiązkiem ustawowym. W tym znaczeniu przyznajemy nadrzędność rachunkowości finansowej nad rachunkowość zarządczą. Co więcej, tego rodzaju informacje o kosztach muszą wynikać z systemu ewidencyjnego rachunkowości, co warunkuje ich wiarygodność i dokładność.

Dla potrzeb zewnętrznych, a więc dla rachunkowości finansowej, rachunek kosztów musi dostarczyć informacji kosztowych, aby:

- ustalić i zaprezentować wynik finansowy jednostek gospodarczych (prawo bilansowe – ustawa o rachunkowości),
- rozliczyć się z fiskusem z podatków nałożonych na przedsiębiorstwo (głównie chodzi tutaj o podatek dochodowy – ustawa o podatku dochodowym),
- wycenić we właściwy sposób zapasy produkcji, tak gotowej, jak i niezakończonych (prawo bilansowe),
- złożyć sprawozdanie statystyczne FO1 (co kwartał) i F02 (roczne) (przepisy o statystyce państwowej).

By wymagania te były spełnione (a jest to warunek funkcjonowania przedsiębiorstwa), muszą być zebrane i zaprezentowane informacje o kosztach w określonych przekrojach. Warto dodatkowo zauważyć, że obowiązkiem ustawowym jest ustalenie wyniku finansowego przedsiębiorstwa w przekroju pozycji rachunku zysku i strat, a nie ma obowiązku ustalania wyniku na każdym rodzaju produktu, usługi, towaru itp. Należy też dodać, że sprawozdanie gusowskie zgłasza zapotrzebowanie o kosztach podstawowej działalności operacyjnej w przekroju rodzajowym.

Najprostszy rachunek kosztów może zatem polegać na ujmowaniu wyłącznie kosztów w układzie rodzajowym (wg planu kont – zespół). Na takie rozwiązanie mogą sobie pozwolić małe firmy, raczej o charakterze handlowym lub usługowym oraz wytwórcze o prostej technologii, gdzie proces produkcyjny trwa krótko, a więc praktycznie nie występuje produkcja nie zakończona. W firmach takich zarządzają sami właściciele, którzy doskonale orientują się w sprawach zakładu i nie potrzebują dodatkowej informacji kosztowej.

Na podstawie układu rodzajowego kosztów można ustalić wynik finansowy (wersja porównawcza) wykonać sprawozdanie gusowskie oraz wypełnić sprawozdanie statystyczne. Produkcji w toku nie ma, nie ma więc potrzeby kal-

kulowania produktów. Jedynie, gdyby wystąpiły koszty wymagające rozliczenia w czasie, należałoby zastosować konta rozliczeń międzyokresowych.

W przedsiębiorstwach, gdzie występuje działalność wytwórcza pojawiają się problemy związane z wyceną produkcji. Potrzebna stanie się więc informacja o kosztach wytworzenia zarówno produkcji zakończonej w okresie, jak i produkcji nie zakończonej. W tej sytuacji sam układ rodzajowy kosztów już nie wystarczy. Należy wzmocnić go układem kalkulacyjnym kosztów, gdzie poprzez ewidencję (zespół 5 kont) można zebrać dane o kosztach według rodzajów i typów działalności, według miejsc powstania kosztów i poszczególnych produktów.

Prowadząc układ kalkulacyjny kosztów mamy olbrzymie możliwości wykorzystania go dla celów zarządczych. W układzie tym koszty związane są z efektami ich poniesienia. Dzięki temu posiadamy informacje umożliwiające ocenę funkcjonowania komórek organizacyjnych, pracy kierownictwa, ocenę zastosowanej technologii itp.

Zatem potrzeby informacyjne o kosztach zewnętrznych mamy już zaspokojone, a dodatkowo wykorzystujemy zebrane dane dla potrzeb zarządczych, decyzyjnych. Jednak tutaj może okazać się, że nasze informacje o kosztach nie są zbyt dokładne i obiektywne i nie zawsze dotyczą tego na czym nam zależy. Wynika to głównie z procesów zachodzących na zewnątrz przedsiębiorstw, które jednak mają często decydujący wpływ na sukcesy finansowe. Otwarcie rynków, niebywała konkurencja, znaczny postęp techniczny itp. wywołują w konsekwencji zjawiska, które pociągają za sobą wzrost kosztów pośrednich, tak w sumach bezwzględnych, jak też w strukturze kosztów całkowitych.

I oto w rachunku kosztów pojawia się niezmiernie ważny problem rozliczania kosztów pośrednich. Są one tak znaczące, iż ich niewłaściwa alokacja na działania i produkty może pociągnąć fatalne skutki decyzyjne w sprawie co produkować, ile produkować, gdzie sprzedawać itp. W celu poprawienia obiektywności rachunku kosztów należy najpierw zastanowić się nad właściwym doborem kluczy rozliczeniowych tych kosztów. Być może sytuacja dojrzała do zmiany całej koncepcji rachunku kosztów. W miejsce dotychczasowego rachunku proponuje się wprowadzenie rachunku kosztów działań. Jednak nad takim krokiem należy się mocno zastanowić. Rozliczenie to daje dokładniejsze dane umożliwiające lepszą ocenę opłacalności produkcji, kanałów dystrybucji, klientów itp., ale jednocześnie jest bardzo kosztowne i wymagające często daleko idących zmian w organizacji firmy.

W celu polepszenia zarządzania procesami gospodarczymi poprzez koszty, powinno się zastosować rachunki kosztów przyszłościowych. Aktualnie w Polsce mówi się dużo o budżetowaniu kosztów i to w kontekście controllingu. Wzorce kosztów zawarte w budżecie zostają porównywane z kosztami faktycznie poniesionymi. Odchylenia od założeń w budżecie stają się symptomami o korzystnych lub niekorzystnych zjawiskach w przedsiębiorstwie.

Bardzo często osoby zarządzające przedsiębiorstwem narzekają na brak wielu informacji o kosztach, które byłyby im bardzo przydatne do podejmowania decyzji. Należy jednak zdać sobie sprawę z faktu, iż rachunek kosztów może dostarczyć tylko takich informacji, do przygotowania których został zaprogramowany. Dlatego też potrzebne jest wcześniejsze określenie, jakie informacje będą zarządzającym potrzebne. I tylko jest kwestią opłacalności przetwarzania danych, a praktycznie wszystkie informacje o kosztach mogą być dostarczone (np. o kosztach jakości, o kosztach w przekroju na stałe i zmienne, całkowite, cząstkowe itp.)

## Podsumowanie

Rachunek kosztów jest systemem informacyjnym o kosztach jednostek gospodarczych i instytucji. Wydaje się celowe oparcie rachunku kosztów na założeniach rachunkowości finansowej. Przynajmniej takie zalecenia można przedstawić większości naszych przedsiębiorstw. Otrzymywane informacje będą bardziej wiarygodnymi, a i sam proces przetworzenia danych będzie tańszy, jako że rachunek kosztów na potrzeby sprawozdawcze i tak trzeba prowadzić. Dodatkowo wydaje się w tej sprawie słuszniejsze podejście tzw. monistyczne, tj. oparte tylko na jednym kręgu kont<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Zob. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, wydanie II, Absolwent, Łódź 2001, s. 181-183.

