

Renata Nesterowicz

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Tarnobrzegu

ROLA RACHUNKU KOSZTÓW W KSZTAŁTOWANIU WYNIKÓW DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Rozwój gospodarki rynkowej w Polsce przyczynił się do naturalnego wzrostu konkurencyjności. Potrzeba szybkiej reakcji na dynamiczne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw wymusza konieczność podejmowania trafnych i szybkich decyzji. To wymaga stałego dopływu rzetelnych i kompleksowych informacji. Przedsiębiorcy na ich podstawie podejmują decyzje o wymiarze strategicznym, taktycznym czy też operacyjnym. Określenie strategii przedsiębiorstwa gwarantuje sukces, a w warunkach istniejącej ostrej konkurencji wywołuje zapotrzebowanie na analizę ekonomiczną.

Rozwojowi analizy sprzyja przede wszystkim zmiana istoty i charakteru przedsiębiorstwa, które w warunkach gospodarki rynkowej odzyskało pełną samodzielność i stało się pełnoprawnym podmiotem stosunków gospodarczych. Szerokie wykorzystanie rachunkowości w procesie zarządzania jednostkami gospodarczymi jest istotnym czynnikiem charakteryzującym rynkowy sposób gospodarowania [Niemczyk 2002, s. 5].

Koszty stanowią niezmiernie istotny element w gospodarce rynkowej i są ważnym instrumentem w zarządzaniu i kierowaniu jednostką gospodarczą. „Poprzez koszty i ich wnikliwą analizę można w sposób efektywny wpływać na kształtowanie się wielkości wyniku finansowego danej jednostki, a tym samym na końcowy rezultat jej działalności, czyli uzyskanie odpowiedniego zysku” [Międzynarodowe..., s. 4].

2. Znaczenie rachunku kosztów w procesie zarządzania przedsiębiorstwem

Rozwój gospodarki światowej w końcu ubiegłego wieku wywołał istotne zmiany w pomiarze kosztów, lecz ogólna definicja kosztu podmiotu nie zmieniła się.

Koszty podmiotu definiowane były ogólnie jako: monetarnie wyrażone zużycie dóbr oraz środki finansowe, zaangażowane w wytwarzanie nowych dóbr i osiągnięcie celu rzeczowego przedsiębiorstwa. Zmianom jakościowym uległy podstawowe elementy wyróżniane w definicji kosztu podmiotu. Po pierwsze zmieniła się interpretacja odwiecznego motywu działania przedsiębiorców – zysk w krótkim czasie. Maksymalizacja tego wyniku dawniej była zależna od konkurencji i racjonalności działań podejmowanych w procesie wytwarzania nowych dóbr.

Obecnie przedsiębiorcy są zainteresowani realizacją tego wyniku w długim okresie, co zapewnia m.in. wzrost wartości dla właścicieli.

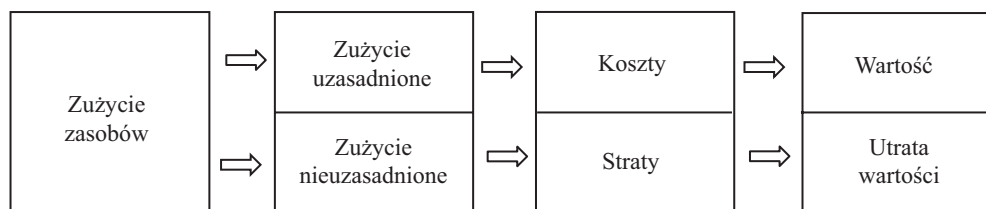
Przesunął się moment podejmowania działań do redukcji kosztów przyszłych produktów z fazy wytwarzania do fazy projektowania. W działaniach mających na celu redukcję kosztów produktów uwzględniany jest koszt o znacznie rozszerzonym zakresie. Obejmuje on koszty produktu we wszystkich fazach jego cyklu życia, koszty klientów ponoszone po zakupie produktu oraz koszty recyklingu produktu po utracie jego funkcji użytkowych (podejście japońskich firm) [Ustawa..., s. 59]. W trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, związanej z realizacją ustalonych zadań jednostki gospodarczej, zachodzą złożone procesy ekonomiczne. Procesy te wiążą się ze zużyciem wcześniej zgromadzonych zasobów tej jednostki oraz z wykorzystaniem usług obcych i pracy ludzkiej, co prowadzi z reguły do powstania określonych efektów rzeczowych (produktów), których sprzedaż jest dla jednostki gospodarczej źródłem pozyskania środków pieniężnych, środki te zaś są niezbędne do kontynuowania jej działalności i rozwoju. Tak więc działalność gospodarcza powoduje z jednej strony powstawanie kosztów, z drugiej zaś – przychodów i wyników finansowych.

Równowartość zużytych w działalności gospodarczej zasobów majątku trwałego (środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych) i obrotowego (materiałów, produkcji niezakończonych), usług obcych oraz pracy ludzkiej stanowi koszty jednostki gospodarczej. Ponoszenie przez jednostkę gospodarczą kosztów ma na celu stworzenie nowych wartości w postaci wytworzonych produktów. Jednak akceptację na rynku uzyskuje jedynie uzasadnione zużycie zasobów gospodarczych. Zużycie zasobów, którego wielkość przekracza rozmiary gospodarczo lub społecznie uzasadnione w danych warunkach techniczno-organizacyjnych bądź nie daje użytecznych efektów, nie jest kosztem, lecz stanowi stratę. Rozgraniczenie kosztów i strat przedstawia rys. 1.

Pojęcie kosztów nie jest jednoznaczne. Spotyka się wiele definicji kosztów, z których za jedną z ważniejszych można uznać definicję Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR), według których „... koszty są to zmniejszenia korzyści ekonomicznych w trakcie roku obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów albo powstania zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli” [Sobańska 2003, s. 14].

W podobny, jednak bardziej rozwinięty sposób pojęcie kosztów definiuje znowelizowana ustawa o rachunkowości, w której określa się koszty jako „uprawdo-

podobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań lub rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” [Ustawa..., art. 3, p. 31].



Rys. 1. Podział zużycia zasobów na koszty i straty

Źródło: [Micherda 2003, s. 13].

Z powyższych definicji wynika, że koszty jednostki gospodarczej są złożoną kategorią ekonomiczną i stanowiły zawsze punkt wyjścia w myśleniu ekonomicznym, w każdym typie podmiotów gospodarujących.

Ustawa o rachunkowości nie określa konkretnych zasad co do sposobu ewidencji kosztów, ich rozliczania, kalkulacji itp., pozostawiając jednostkom dość dużą dowolność rozwiązań w tym zakresie. Przedsiębiorstwo, ustalając dokumentację opisującą przyjęte przez nie zasady (politykę) rachunkowości, powinno również określić zasady rachunku kosztów, jakie mają obowiązywać, uwzględniając specyfikę działalności oraz wymogi ustawy o rachunkowości dotyczące wyceny składników majątkowych. Prawidłowa organizacja rachunku kosztów pełni ważne funkcje kontrolne i analityczne wewnątrz przedsiębiorstwa i stanowi narzędzie wspomaganie kierownictwa w procesie zarządzania.

Rachunek kosztów powinien dostarczać danych liczbowych w przekrojach przydatnych w danej jednostce na potrzeby analizy i oceny wyników prowadzonej działalności gospodarczej. Od poziomu kosztów i wartości sprzedaży zależy wynik (zysk lub strata) ze sprzedaży.

Punktem wyjścia do rozwiązań rachunku kosztów jest przede wszystkim specyfika działalności i organizacja wewnętrzna danej jednostki gospodarczej oraz konkretne zapotrzebowanie na kontrolę i analizę kosztów.

Nie da się dobrze zarządzać przedsiębiorstwem, bez względu na jego formę własności, jeżeli ewidencja i rozliczanie kosztów prowadzone będą w sposób nieodpowiadający specyfice i potrzebom danej firmy [Kalota 2007].

3. Ewidencjonowanie kosztów w badanej spółce

Na początku swojego istnienia spółka z o.o. ROMEX zajmowała się dość wąskim zakresem działalności. Głównie prowadziła działalność handlową w branży

budowlanej jako dystrybutor materiałów budowlanych. W tej sytuacji do rozliczania i analizy efektów działalności gospodarczej nie były potrzebne nadto rozbudowane i skomplikowane sposoby ewidencji kosztów. W pełni wystarczało ewidencjonowanie kosztów jedynie w układzie rodzajowym, bowiem wszyscy zatrudnieni pracownicy wraz z zarządem pracowali w zakresie jednego przedmiotu działalności – jednej branży. Z tego też względu nie podejmowano się stworzenia rozbudowanego rachunku kosztów. Taka sytuacja miała miejsce w spółce do roku 2004. Właśnie w tym roku spółka poszerzyła zakres działalności o kolejne branże, przejmując je wraz z pracownikami ze spółek „siostrzanych”. Różnorodność przedmiotów działalności wymusiła na zarządzie spółki wprowadzenie uszczegółowionego rachunku kosztów. Pozwoliło to na wyróżnienie, w ramach kont zespołu 5, poszczególnych grup asortymentowych, jak również wyeksponowanie kosztów działalności pomocniczej oraz kosztów zarządu. Taki układ kont, polegający na przedmiotowej klasyfikacji, dostarcza informacji na temat odrębnych branż działalności. System ten, choć okupiony zwiększonym nakładem pracy pracowników księgowości oraz pracowników działu handlowego, stworzył w miarę jasny i przejrzysty obraz rozkładu kosztów działalności spółki i pozwolił na stałą kontrolę i ocenę rentowności działań.

Ewidencja kosztów działalności gospodarczej w układzie rodzajowym prowadzona jest z rozwinięciem analitycznym.

Celem grupowania kosztów prostych według rodzajów jest ewidencja jednorodnych składników kosztów na podstawie dokumentów źródłowych (faktur VAT, rachunków, paragonów itp.), umożliwiająca ustalenie wielkości kosztów poniesionych przez spółkę w danym okresie, a przede wszystkim sporządzenie rachunku zysków i strat w wersji porównawczej. Układ rodzajowy kosztów stanowi punkt wyjścia do dalszego rozliczania kosztów według miejsc ich powstawania oraz do kalkulacji kosztów. Za pomocą konta 490 „Rozliczenie kosztów rodzajowych” są one odnośzone na konta zespołu 5 lub na konto 641 „Rozliczenia międzyokresowe czynne”.

W zespole 5 są gromadzone i rozliczane koszty w sposób umożliwiający uzyskanie informacji o:

- kosztach podstawowej działalności spółki,
- kosztach poniesionych w komórkach organizacyjnych spółki,
- kosztach ogólnego zarządu spółki.

Szczegółowość rozbudowy kont zespołu 5 zależy od stosowanych rozwiązań rachunku kosztów oraz potrzeb kadry zarządzającej. W Spółce ROMEX, jak już wcześniej zaznaczono, zastosowano podział przedmiotowy – według branż działalności.

Rozliczanie kosztów w układzie przedmiotowym, ze względu na wykonywanie pracy w różnych branżach przez tę samą grupę pracowników, możliwe było po zastosowaniu kluczy podziałowych uwzględniających procentowy udział nakładów pracowniczych w poszczególnych branżach. Wraz z tymi nakładami rozliczane są również koszty działalności pomocniczej i koszty ogólnego zarządu. Aby możliwe było wyliczenie wyniku działalności na poszczególnych branżach, ustalono dla każdej branży identyfikator, którym określano koszty i źródło przychodów spółki.

Przyjęte w spółce klucze rozliczeniowe (tab. 2) w odniesieniu do odpowiednich identyfikatorów (tab. 1) przedstawiono poniżej.

Tabela 1. Identyfikatory branż stosowane w Spółce ROMEX w latach 2005-2007 – handel hurtowy

Lp.	Znacznik	Nazwa branży	Zakres branży
1	A	Dystrybucja	– materiały budowlane – węgiel – odzież robocza
2	B	Cement luz	– cement luzem – mączka bitumiczna – wyroby magnezytowe
3	C	Chemia organika	– żywice epoksydowe – żywice fenolowe
4	D	Chemia silikonowy	– żywice silikonowe – farby elewacyjne – impregnaty silikonowe
5	E	Hutnictwo	– stal konstrukcyjna – stal budowlana

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze spółki ROMEX.

Tabela 2. Klucze rozliczeniowe stosowane przez spółkę ROMEX w latach 2005-2007 przy rozliczaniu działalności podstawowej – handel hurtowy

Lp.	Pracownik lub zespół	Branża działalności Procentowy udział zaangażowania				
		A	B	C	D	E
1	Handlowiec 1	65	25	2,5	2,5	5
2	Handlowiec 2	75	20	2,5	2,5	–
3	Handlowiec 3	50	10	20	20	–
4	Handlowiec 4	100	–	–	–	–
5	Handlowiec 5	–	100	–	–	–
6	Handlowiec 6	65	25	–	10	–
7	Magazynier	65	25	–	10	–
8	Zarząd spółki	60	25	2,5	2,5	10

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych ze spółki ROMEX.

Powyższe klucze rozliczeniowe opracowano na podstawie rzeczywistego zaangażowania pracowników i zarządu spółki przez zestawienie wszystkich wystawia-

nych, otrzymywanych i opracowywanych dokumentów, takich jak: faktury VAT, rachunki i inne dowody zakupu, zapytania ofertowe, oferty i zamówienia, kalkulacje, raporty i sprawozdania, umowy handlowe i cywilnoprawne itp.

Za pomocą opracowanych kluczy rozliczeniowych rozliczane są koszty rodzajowe, a następnie odnoszone są one w odpowiednich proporcjach na konta zespołu 5. Dotyczy to przede wszystkim takich kosztów, jak: zużycie materiałów, zużycie energii, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty.

Koszty działalności pomocniczej w handlu hurtowym dotyczą wyłącznie środków transportu będących w dyspozycji konkretnych pracowników działu handlowego i zarządu. Odnoszone są one częściowo w ciężar kosztów ogólnego zarządu i bezpośrednio na branże, według kluczy rozliczeniowych.

Koszty ujęte w tak rozbudowanym układzie kalkulacyjnym przenoszone są na konta zespołu 7, gdzie zestawiane z przychodami poszczególnych branż umożliwiają określenie ich rentowności.

4. Podsumowanie

Celem niniejszego artykułu była próba określenia, jaką funkcję spełnia rachunek kosztów w ocenie wyników działalności i zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Przeprowadzone rozważania pozwalają stwierdzić, iż koszty jednostki gospodarczej są złożoną kategorią ekonomiczną, obejmującą wiele różnorodnych grup i pozycji. Rozpatrywanie kosztów globalnych poniesionych przez jednostkę nie daje możliwości analitycznych, informacyjnych i kontrolnych wewnętrznej struktury tych kosztów. W celu otrzymania dokładnych danych potrzebnych do kierowania przedsiębiorstwem stosuje się dość powszechnie rachunek kosztów.

Rachunek kosztów jest systemem objaśniającym powstawanie kosztów w podmiotach mikroekonomicznych nastawionych na zysk. System ten dostarcza obecnie informacji o kosztach, przychodach i wynikach, dlatego właściwszym określeniem rachunku kosztów byłoby określenie rachunek kosztów i wyników. Metody pomiaru kosztów, zasady podziału kosztów, metody wyceny kosztów, określanie funkcji kosztów i przychodów pozwalają na stwierdzenie, że rachunek kosztów i wyników jest zorganizowanym systemem.

Zadania systemu rachunku kosztów dzielone są na zadania wewnętrzne i zewnętrzne. Zadania wewnętrzne polegają na przygotowaniu istotnych informacji dla procesów planowania i kontroli w możliwie krótkim czasie. Zadania zewnętrzne wynikają z funkcji dokumentacyjnej rachunkowości finansowej. Tutaj system rachunku kosztów ma za zadanie dostarczenie informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdawczości zewnętrznej, wymaganej przez regulacje prawne rachunkowości i regulacje podatkowe.

Literatura

- Kalota H., *Rachunek kosztów działalności przemysłowej i handlowej*, „Rachunkowość Zarządcza” 2007 nr 12.
- Micherda B., *Rachunek kosztów i wyników jednostek gospodarczych w świetle znowelizowanego prawa o rachunkowości*, AE, Kraków 2003.
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości 1999*, International Accounting Standards Committee, tłum. i wydane przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce za zgodą IASC, s.1338, za: K. Sawicki, *Analiza kosztów firmy*, PWE, Warszawa 2000, s. 14.
- Niemczyk R., *Analiza kosztów i wyniku finansowego*, Ośrodek Doskonalenia i Doradztwa Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2002.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 59.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002, art. 3, p. 31.

THE ROLE OF BILL OF COSTS IN THE ASSESMENT OF ACTIVITIES AND MANAGEMENT RESULTS IN AN ENTERPRISE

Summary

The bill of costs should deliver in useful sections numerical data concerning results of the given enterprise's activities. The specificity of economic activity is taken into account when preparing the bill of costs. This contributes to analyzing costs and results obtained by an enterprise.