

Joanna Zuchewicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ISTOTA FUNKCJI INFORMACYJNEJ RACHUNKU KOSZTÓW W SEKTORZE MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW

1. Wstęp

Małe przedsiębiorstwa są częścią rzeczywistości gospodarczej nie tylko naszego kraju. Definiowane są na podstawie cech zarówno ilościowych jak i jakościowych.

Zgodnie z ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej [8] za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [9] w art. 50 ust. 2 w sposób pośredni definiuje małą jednostkę jako podmiot, który w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie osiągnął dwóch z następujących trzech wielkości:

1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 50 osób,

2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 2 000 000 euro,

3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 4 000 000 euro.

Z kolei według Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej za podstawową cechę małego przedsiębiorstwa uważa się pełnienie funkcji właścicielskich i kierowniczych przez kilka osób bądź jedną osobę, a jako dodatkowe cechy wymienia się nieliczne źródła dochodu, prostą ewidencję księgową, przeprowadzanie nielicznych kontroli wewnętrznych przy jednoczesnej możliwości obchodzenia tych kontroli przez kierownictwo [3, s. 142].

W literaturze ekonomicznej istnieje szereg wyróżników małych przedsiębiorstw, a szczególnie takie jak: cel działania, metody zarządzania, formy finansowania, udział w rynku, zakres działania itp.

Małe przedsiębiorstwa w zależności od formy organizacyjno-prawnej oraz wysokości osiąganego w ciągu roku przychodu mogą stosować jeden z poniższych systemów rachunkowości:

1) system oparty na zasadach pojedynczej ewidencji (np. podatkowa księga przychodów i rozchodów, ryczałt ewidencjonowany),

2) system oparty na księgowości podwójnej (księga rachunkowa).

W naszym kraju funkcjonuje ok. 200 000 małych jednostek prowadzących księgi rachunkowe i tych podmiotów dotyczą rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu.

2. Ograniczenia funkcji informacyjnej systemu rachunkowości małych przedsiębiorstw

Podstawowe cele funkcjonowania małych przedsiębiorstw to przede wszystkim:

- maksymalizacja zysku (rozwój),
- maksymalizacja sprzedaży,
- maksymalizacja środków pieniężnych,
- osiągnięcie zamierzonego poziomu zysku,
- utrzymanie płynności finansowej,
- osiągnięcie stabilnej pozycji na rynku lokalnym,
- minimalizacja kosztów działalności,
- utrzymanie minimalnego poziomu zatrudnienia,
- przetrwanie jednostki na globalnym konkurencyjnym rynku.

Realizacja powyższych zadań może być dokonana poprzez właściwe zastosowanie odpowiednich metod zarządzania, na podstawie uzyskanych informacji i danych interesujących kierowników czy właścicieli jednostek, dostarczanych np. przez system rachunkowości.

Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (AAA – The American Accounting Association) definiuje rachunkowość jako proces identyfikacji, pomiaru, przetwarzania i przekazywania informacji ekonomicznych, pozwalających na formułowanie opinii i decyzji przez użytkowników informacji [1, s. 16].

Ze względu na formę i rozmiar prowadzenia działalności rachunkowość małych podmiotów ma pewną specyfikę i można w jej wypadku stosować uproszczenia. Ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie dla tej grupy przedsiębiorstw różnych uproszczeń, obejmujących przede wszystkim:

1) odnoszenie zakupionych towarów i materiałów oraz ujmowanie przychodu produktów gotowych z produkcji bezpośrednio w koszty działalności (wartość ich stanu ustala się najpóźniej na dzień bilansowy drogą spisu z natury),

2) naliczanie amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych na podstawie stawek podatkowych,

3) definiowanie leasingu operacyjnego również stosownie do przepisów podatkowych,

4) możliwość eliminacji z kosztu wytworzenia produktów gotowych i produkcji w toku kosztów stałych odpowiadających niewykorzystanej normalnej zdolności produkcyjnej (jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągany przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w wypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia, ponadto produkty w toku produkcji można wyceniać w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź nie wyceniać ich w ogóle, jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki),

5) stosowanie ewidencji kosztów działalności operacyjnej tylko według rodzaju,

6) możliwość nieustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego,

7) możliwość niewyodrębniania części bieżącej i odroczonej podatku dochodowego wpływającego na wynik finansowy jednostki za dany okres sprawozdawczy,

8) możliwość sporządzania sprawozdania finansowego w formie uproszczonej, poprzez wykazanie informacji w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości literami i cyframi rzymskimi; informację dodatkową sporządza się w odpowiednio uproszczonej formie,

9) zwolnienie z obowiązku sporządzania takich sprawozdań, jak rachunek przepływów pieniężnych czy zestawienie zmian w kapitale własnym (z wyjątkiem spółek akcyjnych),

10) zwolnienie z badania i ogłaszania rocznego sprawozdania finansowego (z wyjątkiem spółek akcyjnych).

Ponadto w małych przedsiębiorstwach prowadzonych przez osoby fizyczne oraz w spółkach osobowych wynik finansowy brutto jest zarazem wynikiem finansowym netto. Wszystkie wydatki, np. zaliczki na poczet zysku, wpłaty podatku dochodowego dokonane przez jednostkę, wpłaty składek ubezpieczeń zdrowotnych, stanowią zmniejszenie wniesionego przez współników kapitału.

Wszystkie powyższe uproszczenia możliwe do zastosowania w małych jednostkach oraz niezadowalający stan w zakresie rachunkowości małych przedsiębiorstw¹ zniekształca informacje dostarczane przez system rachunkowości. Funkcja informacyjna rachunkowości realizowana jest w bardzo ograniczonym zakresie, a wykorzystanie informacji tworzonych w tym systemie w zarządzaniu przedsiębiorstwem niewielkie. W zasadzie zadanie systemu rachunkowości w małych przedsiębiorstwach spro-

¹ Na podstawie badań przeprowadzonych przez K. Zadroznego i A. Wrzosek, zob. [10, s. 6].

wadza się głównie do ustalenia obciążeń podatkowych i związanych z tym rozrachunków. Ponadto w praktyce często się zdarza, że właściciele małych firm, w zależności od indywidualnych potrzeb, nie zawsze wykazują wszystkie rzeczywiście poniesione koszty w danym okresie. W efekcie utrudniona jest analiza rocznych sprawozdań finansowych, a tym samym podstawowych wskaźników finansowych.

3. Funkcja informacyjna rachunku kosztów w małych przedsiębiorstwach

Małe przedsiębiorstwa zgłaszają zapotrzebowanie na wnikliwe poznanie rzeczywistej struktury kosztowej swoich jednostek, uzyskanie informacji zarówno o rzeczywistym koszcie jednostkowym sprzedawanych produktów i świadczonych usług, jak i informacji o rentowności sprzedaży w celu podejmowania efektywnych decyzji. W związku z tym, istotnym źródłem informacji dla celów zarządzania małym przedsiębiorstwem może być odrębny system – system rachunku kosztów właściwy dla danej jednostki.

Z. Fedak definiuje rachunek kosztów jako ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację 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 do ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem [2, s. 8-9]. Obecnie rachunek kosztów rozumiany jest również jako system dostarczający informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania, realizowanych w krótkim i długim okresie [6, s. 78].

Rachunek kosztów spełnia wiele istotnych funkcji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Do podstawowych zalicza się:

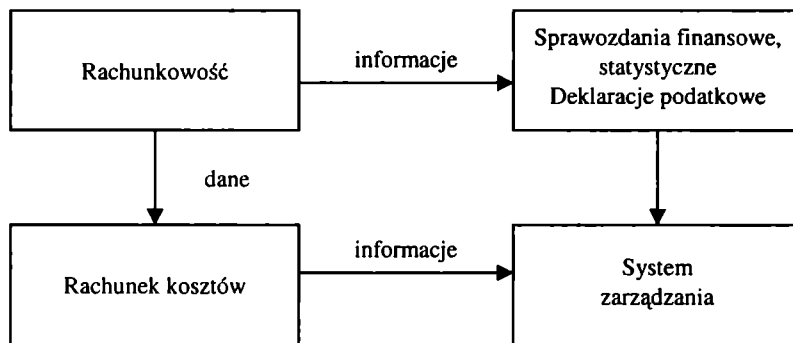
- pomiar i wycenę kosztów związanych z nabywaniem, posiadaniem i wykorzystywaniem zasobów czynników produkcji,
- ujęcie – na podstawie pomiaru i udokumentowania – rzeczowego przebiegu procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu, czyli przekształcenia czynników produkcji w produkty,
- grupowanie kosztów w wyróżnionych przekrojach, uwzględniających przekształcenie informacji o kosztach czynników produkcji w informacje o kosztach produktów,
- prezentację informacji kosztowych w formie sprawozdań umożliwiających interpretację i analizę kosztów [4, s. 20-21].

Inaczej ujmując, do funkcji rachunku kosztów można zaliczyć następujące funkcje: ewidencyjną, informacyjną, statystyczną, optymalizacyjną, analityczną, cenową, kontrolną, planistyczną i dowodową².

² Szerzej na ten temat pisze K. Sawicki [5].

Niezmiernie istotną funkcją rachunku kosztów z punktu widzenia małych przedsiębiorstw jest funkcja informacyjna – wewnętrzna rachunku kosztów.

Polega ona na dostarczaniu informacji kosztowych na potrzeby zarządzania kosztami i innymi obszarami działalności przedsiębiorstwa na szczeblu zarówno strategicznym, jak i taktycznym i operacyjnym [7, s. 343-344]. Może ona uzupełnić niedostatki funkcji informacyjnej rachunkowości małego przedsiębiorstwa. Zależność pomiędzy rachunkowością i rachunkiem kosztów małej jednostki przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Rachunkowość a rachunek kosztów małego przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

W małych przedsiębiorstwach rachunkowość dostarcza w głównej mierze informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdań finansowych, statystycznych i deklaracji podatkowych. Jednak dane dotyczące kosztów oraz ewentualnie inne wielkości ujęte w systemie rachunkowości mogą być importowane z programu finansowo-księgowego do systemu rachunku kosztów i uzupełnione o dane z innych podsystemów. Następnie w systemie rachunku kosztów zostaną pogrupowane w zależności od potrzeb w odpowiednich przekrojach w celu dokonania ich analizy i dostarczenia niezbędnych informacji, potrzebnych w procesie zarządzania małym przedsiębiorstwem. W zasadzie, mając na uwadze uproszczenia stosowane w rachunkowości oraz przyjętą przez właścicieli małych jednostek politykę podatkową, rachunek kosztów stanowi jedyne, rzeczywiste źródło informacji o wysokości poniesionych kosztów i osiągniętych wynikach, o koszcie jednostkowym produktu czy usługi oraz na temat rentowności prowadzonej działalności gospodarczej.

Prawidłowo wdrożony rachunek kosztów może dostarczyć istotnych informacji umożliwiających przede wszystkim:

- rzetelną wycenę produktów zarówno typowych, jak i produkowanych na specjalne zamówienia, wymagających dodatkowych modyfikacji,

- określenie odpowiedniego asortymentu produkowanych wyrobów czy świadczonych usług,
- określenie wysokości kosztów obsługi poszczególnych zleceń,
- określenie minimalnej liczby serii poszczególnych zleceń produkcyjnych;
- uzyskanie dobrego narzędzia w negocjacjach zarówno krajowych, jak i międzynarodowych,
- uzyskanie danych o planowanych kosztach cyklu życia produktu,
- wskazanie niewykorzystanych mocy produkcyjnych,
- ustalenie planowanych kosztów wytworzenia oraz innych planowanych wielkości niezbędnych w procesie podejmowania decyzji,
- wycenę wykonanych zleceń produkcyjnych i oszacowanie planowanego kosztu realizacji przyszłych zleceń oraz
- efektywne zarządzanie kosztami.

Dopiero na podstawie tych danych małe przedsiębiorstwa mogą skutecznie osiągać swoje cele poprzez kształtowanie odpowiedniej polityki kosztowej, redukcję przyszłych kosztów działalności, analizowanie i planowanie kosztów produktu czy identyfikowanie przyczyn wywołujących koszty oraz określenie i wpływanie na czynniki kosztotwórcze.

4. Zakończenie

Rachunek kosztów odgrywa istotną rolę w efektywnym zarządzaniu przedsiębiorstwem, szczególnie w warunkach gospodarki rynkowej oraz rosnącej konkurencji. W procesie zarządzania małym przedsiębiorstwem niezwykle ważna jest funkcja informacyjna rachunku kosztów. Wewnętrzne sprawozdania generowane przez ten system dostarczają właścicielom i kierownikom małych jednostek niezmiennie istotnych informacji potrzebnych do podejmowania skutecznych decyzji, umożliwiających im efektywne funkcjonowanie na rynku. Rachunek kosztów umożliwia dokonanie kalkulacji cenowych, kontrolę działalności przedsiębiorstwa, ocenę rentowności oraz podejmowanie decyzji finansowych i ekonomicznych. Ocena rentowności działalności może być prowadzona zarówno na poziomie pojedynczych produktów, jak i w ramach grup asortymentowych, w ramach rodzajów prowadzonej działalności czy w zakresie jednostek organizacyjnych (oddziałów, filii, punktów sprzedaży itp.) Ponadto, system rachunku kosztów dostarcza informacji wykorzystywanych przy realizacji funkcji kontrolnej zarządzania poprzez porównanie kosztów rzeczywiście poniesionych z kosztami planowanymi a następnie z osiągniętymi efektami. Właściciele i kierownicy małych przedsiębiorstw na podstawie informacji generowanych przez system rachunku kosztów mogą podejmować decyzje w zakresie ustalenia wielkości produkcji i wielkości sprzedaży, wyboru źródeł zaopatrzenia, wyboru sposobu produkcji czy lokalizacji prowadzonej działalności gospodarczej. Jednocześnie rachunek kosztów stanowi bazę informacyjną podsystemu rachunkowości zarządczej.

Literatura

- [1] *A Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, Washington 1966.
- [2] Fedak Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962.
- [3] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2005*, SKwP, KIBR, Warszawa 2005.
- [4] Nowak E., *Decyzyjne rachunki kosztów*, AE, Wrocław 1992.
- [5] Sawicki K., *Zarządzanie kosztami a polskie prawo bilansowe i podatkowe*, Materiały konferencyjne cz.1, PCz, Częstochowa 1999.
- [6] Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [7] Szydełko A., *Miejsce i funkcje współczesnego rachunku kosztów w systemie informacyjnym zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1085, AE, Wrocław 2005.
- [8] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, DzU 2004 nr 173, poz. 1807; zm. DzU nr 281, poz. 2777.
- [9] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity: DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm..
- [10] Zadrożny K., Wrzosek A., *Rachunkowość małego przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunkowość*, SKwP, Warszawa 2006.

THE CONCEPT OF COSTS ACCOUNT INFORMATIVE FUNCTION IN THE SECTOR OF SMALL ENTERPRISES

Summary

Accountancy in small enterprises provides mainly the information indispensable for preparing financial, statistical and tax statements. However, the data referring to costs or possibly other figures included in the system of accountancy, may be imported from the financial-accounting programme to the system of costs account, in which they are grouped, depending on the needs in due cross-sections, in order to analyze them and supply crucial information for the process of small enterprise management. Generally speaking, having in mind the simplifications applied in the system of accountancy as well as the tax policy adopted by owners of small units the costs account is observed as the only, true source of information about the amount of costs incurred and results achieved, about a product or service unit cost as well as the profitability of conducted economic activities. It is only on the basis of the above data that small enterprises may carry out their objectives in a successful way.