

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Wiktor Gabrusewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

ATRYBUTY WSPÓŁCZESNEGO RACHUNKU KOSZTÓW

Streszczenie: Koszty stanowią podstawę działalności każdego przedsiębiorstwa, w związku z tym powinny być ciągle liczone, klasyfikowane i analizowane. Czynności te są przedmiotem rachunku kosztów. W artykule przedstawiono istotne atrybuty współczesnego rachunku kosztów, uwzględniającego nie tylko ofertę produkcji, ale również problemy związane z kosztami zarządzania przedsiębiorstwem, zwłaszcza małym.

Słowa kluczowe: koszty, rachunek kosztów, atrybuty współczesnego rachunku kosztów.

1. Wstęp

Koszty stanowiły zawsze ważne kryterium podejmowania decyzji i oceny efektywności ich realizacji. Dlatego są one szczegółowo ewidencjonowane, klasyfikowane i prezentowane. Te czynności składają się na rachunek kosztów.

Rachunki kosztów w przedsiębiorstwie mogą być różne. W literaturze dominują opisy rachunków kosztów nastawionych głównie na produkcję. Te rachunki są ważne, ale nie uwzględniają one faktu, iż przedsiębiorstw produkujących jest w Polsce stosunkowo mało, a zdecydowanie wzrosła liczba przedsiębiorstw handlowych, usługowych, doradczych itp. One również stosują rachunki kosztów, ale inne niż w przedsiębiorstwach produkcyjnych [por. Czubakowska, Winiarska, s. 99-124].

Celem opracowania jest przedstawienie roli kosztów w działalności przedsiębiorstwa, a następnie zaprezentowanie kilku refleksji związanych z problemami rachunków kosztów stosowanych przez przedsiębiorstwa, ale nie tylko produkcyjne. Na tym tle ukazano atrybuty dotychczasowych i nowych rachunków kosztów. Ograniczona objętość opracowania sprawiła, iż często prezentowane są tylko pewne skróty myślowe. Autor żywi jednak nadzieję, iż mogą one pobudzić czytelnika do głębszej refleksji na temat współczesnych rachunków kosztów, zwłaszcza małych jednostek.

W opracowaniu zastosowano metodę indukcyjną i dedukcyjną. Artykuł został napisany na podstawie literatury i doświadczeń z praktyki.

2. Koszty w procesie decyzyjnym oraz w fazie realizacji zadań

Aby przedstawić najważniejsze atrybuty współczesnego rachunku kosztów, należy wyjść od ukazania istoty i roli kosztów, zarówno w podejmowaniu decyzji gospodarczych, jak i ocenie efektywności zrealizowanych działań.

Przyjmując za punkt wyjścia decyzyjny charakter kosztów, należy stwierdzić, iż koszty zawsze stanowiły podstawę myślenia ekonomicznego i działania różnych jednostek gospodarczych. Z tego względu są zaliczane do głównych kryteriów decyzji każdego przedsiębiorstwa. Dzieje się tak dlatego, iż każde działanie jest immanentnie związane z ponoszeniem kosztów. Nie ma działań bez kosztów. Przedsiębiorstwo nie może zrealizować nawet najmniejszych działań bez ponoszenia kosztów. Niektórzy nawet twierdzą, że w przedsiębiorstwie nie powstaje nic oprócz kosztów [por. Obłój 2000, s. 25 i 26]. W tym twierdzeniu jest dużo racji. Każde przedsiębiorstwo jest dużą fabryką kosztów. Pracownicy, kiedy przyjdą do przedsiębiorstwa i rozpoczną pracę, zaczynają produkować koszty. Ten pogląd można jeszcze wzmocnić i stwierdzić, że każde przedsiębiorstwo ponosi koszty w podwójnym wymiarze, tj.:

- po pierwsze, koszty są ponoszone w przedsiębiorstwie w ujęciu realnym,
- po drugie, występują też tzw. koszty utraconych korzyści, które wprawdzie nie są w rachunkowości ewidencjonowane, lecz mają wielkie znaczenie decyzyjne.

Znaczenie kosztów w działalności przedsiębiorstw w obecnych uwarunkowaniach zdecydowanie wzrosło. Złożyło się na to kilka czynników, a zwłaszcza:

- wymogi gospodarki rynkowej zmuszają przedsiębiorstwa do ciągłego poszukiwania sposobów obniżania kosztów,
- rozszerzają się możliwości alternatywnych działań, które wymagają porównywania kosztów owych działań.

Dlatego wielka ranga kosztów jako elementu decyzyjnego wynika stąd, iż kosztów przedsiębiorstwo wprawdzie nie może nie ponosić, lecz może i powinno je minimalizować. Każdy racjonalnie zachowujący się podmiot gospodarczy czy gospodarstwo domowe stara się niejako w sposób naturalny swoje koszty minimalizować, a nie maksymalizować. Wynika to z zasady racjonalnego działania.

Cechą szczególną kosztów w procesie decyzyjnym jest to, iż koszty mają charakter pierwotny względem przychodów. Pierwotny charakter kosztów podnosi ich rangę w procesie decyzyjnym. Zmusza bowiem decydentów do ciągłych refleksji:

- ponosić koszty czy nie ponosić,
- jak ponosić, to na co je ponosić i w jakiej wysokości,
- kiedy i gdzie ponosić koszty,
- jaka będzie efektywność poniesionych kosztów w przyszłości.

Pierwotny charakter kosztów nadaje kosztom w pierwszej kolejności charakter pejoratywny. Ale z drugiej strony zmusza do zastanowienia się nad celowością podejmowania działań, nad sensem ponoszenia kosztów, nad preferencją poszczegól-

nych działań. I kiedy ten proces analityczny zostanie właściwie przeprowadzony, to w kosztach można dostrzec wiele elementów pozytywnych. Najważniejszą pozytywną cechą kosztów jest przede wszystkim to, że koszty mają charakter zwrotny. Bez możliwości uzyskania zwrotu poniesionych kosztów nikt nie podjąłby się prowadzenia działalności gospodarczej, bo koszty przekształciłyby się w straty. Zwrot kosztów zachęca do podejmowania działalności gospodarczej i do ponoszenia kosztów.

Należy jednak zaznaczyć, że zwrot kosztów nie jest czymś automatycznym. Aby nastąpił zwrot kosztów, przedsiębiorstwo musi:

- sprzedać swoje wyroby lub towary,
- sprzedać je po cenie wyższej od poniesionych kosztów.

Koszty dzielą całą działalność gospodarczą na dwie fazy, tj. na fazę ponoszenia kosztów i na fazę osiągania przychodów. Ale żeby osiągnąć przychody, trzeba jednak najpierw ponieść koszty.

Koszty w procesie decyzyjnym mogą występować jako samodzielne kryterium decyzyjne i jako element wspomagający proces decyzyjny. W złożonym procesie decyzyjnym koszty z reguły odgrywają rolę elementów wspomagających w powiązaniu np. z przychodami. Ale praktyka dostarcza również wielu dowodów na to, że koszty stanowią także samodzielne kryterium rozstrzygające w podejmowaniu decyzji.

Całkowicie inna jest rola kosztów w ocenie efektywności zrealizowanych decyzji. W tym wypadku chodzi przede wszystkim o stwierdzenie:

- czy ustalone koszty zostały poniesione w zaplanowanej wielkości, czy nie,
- czy wystąpiła różnica w wielkości kosztów faktycznych w stosunku do planowanych i czy koszty wzrosły w stosunku do wielkości zaplanowanych, czy też wystąpiła oszczędność,
- jakie czynniki, zależne czy niezależne od przedsiębiorstwa, spowodowały przekroczenie zaplanowanej wielkości kosztów,
- gdzie, w jakich obszarach czy komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa nastąpiło przekroczenie zaplanowanej wielkości kosztów,
- jak ukształtowała się struktura kosztów.

Na kształtowanie się kosztów w trakcie realizacji działań istotny wpływ ma system kontroli (monitoringu) kosztów. Może on w stosownym czasie wpłynąć na podjęcie działań korekcyjnych, które zapobiegą wzrostowi kosztów.

3. Koszty a rachunek kosztów

Narzędziem, które scala i grupuje planowane lub poniesione koszty w określonym czasie, jest rachunek kosztów. Rachunek kosztów jest ważnym elementem systemu rachunkowości. Z tego względu stanowi on wyodrębniony podsystem informacyjny w ramach systemu ewidencyjnego rachunkowości.

Rachunek kosztów polega na liczeniu kosztów. Jest to więc ogół czynności polegających na zebraniu informacji o kosztach przeszłych, bieżących i przyszłych w celu efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem [por. Ossowski 2004]. Czynności te obejmują pomiar kosztów, grupowanie, przetwarzanie i prezentację zużytych w określonym czasie zasobów majątkowych przedsiębiorstwa w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. W ten sposób rachunek kosztów zrealizowanych działań umożliwia odzwierciedlenie rzeczywistego przebiegu procesów gospodarczych w określonym czasie [Nowak 2011, s. 10].

Rachunek kosztów ma ważne funkcje do spełnienia, zarówno w odniesieniu do kosztów planowanych, jak i do kosztów poniesionych. W procesie podejmowania decyzji, czyli kształtowania kosztów przyszłych zadaniem rachunku kosztów jest:

- planowanie kosztów związanych z wytwarzaniem nowych wyrobów lub podejmowaniem nowych działań,
- przewidywanie rezultatów zamierzonych decyzji,
- zachęcenie inwestorów do przeprowadzania właściwych kalkulacji kosztów i podejmowania nowych działań.

Rachunek kosztów w fazie preparacji działań służy racjonalizacji działań przedsiębiorstwa w przyszłości oraz osiągnięciu zamierzonych celów za pomocą minionych kosztów, zapobieganiu powstaniu kosztów zbędnych i nieuzasadnionych.

Rachunek kosztów w działalności bieżącej rejestruje kształtowanie się kosztów związanych z realizacją zadań. Przez ciągły monitoring kosztów pozwala analizować narastające strumienie kosztów faktycznych i porównywać je z wielkościami planowanymi lub innymi podstawami odniesienia. W tym ujęciu rachunek kosztów jest systemem bieżącej kontroli kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwie i oceny ich prawidłowości.

Zadania rachunku kosztów w odniesieniu do kosztów już poniesionych mają charakter poznawczy i analityczny. Można je sprowadzić do:

- poznania poniesionych kosztów w różnych przekrojach klasyfikacyjnych w rozpatrywanym okresie,
- ustalenia, w jakiej wysokości i na co zostały poniesione koszty,
- oceny efektywności działalności przedsiębiorstwa w świetle poniesionych kosztów,
- dostarczenia danych informacyjnych do ustalenia przyszłych kosztów wyrobów, do ustalenia cen na wyroby w celu zapewnienia opłacalności ich produkcji w przyszłości.

Zadania rachunku kosztów mogą być rozpatrywane z punktu widzenia dwóch kręgów odbiorców, a mianowicie:

- odbiorców zewnętrznych z otoczenia przedsiębiorstwa,
- odbiorców wewnętrznych z poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa, zarządu przedsiębiorstwa lub innych organów decyzyjnych.

W ten sposób rachunek kosztów jest powiązany z:

- rachunkowością finansową,
- rachunkowością zarządczą.

Podstawowe atrybuty rachunku kosztów w wymienionych rodzajach rachunkowości ujęto w tab. 1.

Tabela 1. Atrybuty rachunku kosztów

Rachunek kosztów w rachunkowości finansowej	Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej
<ul style="list-style-type: none"> • dostarcza informacji o poniesionych kosztach (gdzie, ile, na co), • dostarcza danych do kalkulacji kosztów, • umożliwia porównywanie kosztów faktycznych z kosztami planowanymi i ustalenie odchyłeń, • dostarcza podstaw do działań korekcyjnych, • prezentuje charakter sprawozdawczy. 	<ul style="list-style-type: none"> • koszty stanowią punkt wyjścia myślenia ekonomicznego, • koszty są ważnym parametrem rachunku ekonomicznego, • dostarcza podstaw do wyboru najlepszych decyzji, • jest nakierowany na przyszłość, • ma charakter zarządczy i rozwija rachunki problemowe

Źródło: opracowanie własne.

Z przedstawionych atrybutów rachunku kosztów wynika, że rachunek kosztów w rachunkowości finansowej ma charakter poznawczy i sprawozdawczy, natomiast rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej tworzy bazę informacyjną dla zarządzania przedsiębiorstwem.

4. Rachunek kosztów a przedsiębiorstwa gospodarki rynkowej

W rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej są szczegółowo opisane najważniejsze rodzaje rachunku kosztów (kalkulacyjny i porównawczy rachunek kosztów, rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań). Wszystkie wymienione rachunki kosztów są nastawione głównie na potrzeby dużych przedsiębiorstw produkcyjnych, a tych w Polsce jest stosunkowo mało w porównaniu z ogólną liczbą przedsiębiorstw. Nie ma więc potrzeby opisywania tych rodzajów rachunku kosztów. Rośnie natomiast liczba przedsiębiorstw handlowych, usługowych, doradczych, jednostek o charakterze administracyjnym. A te jednostki nie stosują rachunków kosztów właściwych przedsiębiorstwom produkcyjnym, stąd też w małym stopniu przejawiają zainteresowanie np. rachunkiem kosztów działań.

Rozpatrując atrybuty współczesnego rachunku kosztów w gospodarce rynkowej należy stwierdzić, że gospodarka rynkowa zmieniła w sposób zasadniczy charakter i cele działalności przedsiębiorstwa oraz warunki jego funkcjonowania. A to w sposób istotny wpływa na rachunek kosztów. Można to najlepiej zauważyć w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Przedsiębiorstwa produkcyjne w gospodarce rynkowej, zarówno małe, jak i duże, przestały być wyłącznie jednostkami produkcyjnymi,

stały się jednostkami wielofunkcyjnymi realizującymi szerokie spektrum funkcji zarządczych, handlowych, finansowych, rachunkowych. Produkcja jest w tych jednostkach ważna, ale nie najważniejsza. Dlatego przedsiębiorstwa przeprowadzają specjalistyczne rachunki problemowe, które pozwalają uzyskać odpowiedź na takie pytania, jak:

- co produkować i jakie konkretne wyroby wytwarzać,
- gdzie uruchomić produkcję,
- jaka ma być skala produkcji,
- skąd pozyskać środki na podjęcie działalności,
- jaka będzie opłacalność produkcji,
- jak zorganizować produkcję.

Wymienione tylko niektóre pytania wskazują konieczność przeprowadzenia gruntownego rachunku kosztów przed rozpoczęciem produkcji. Należy więc dokonać wielu złożonych obliczeń przedprodukcyjnych dotyczących koncepcji technicznej nowego wyrobu, koncepcji handlowej, lokalizacyjnej, ekonomicznej. Dopiero w końcowym etapie można zająć się rachunkiem kosztów produkcji. We współczesnych rozwiązaniach technologicznych produkcja ma w dużym stopniu charakter uniwersalny, światowy i dlatego rachunek kosztów produkcji nie musi być złożony. Natomiast złożone są uwarunkowania związane z przygotowaniem produkcji. To one sprawiają, że produkcja tego samego produktu na jednym rynku jest opłacalna, a na innym nie. Przesunięcie zatem głównego przedmiotu rachunku kosztów z czystej sfery produkcji do sfery zarządzania produkcją jest jednym z zasadniczych atrybutów współczesnego rachunku kosztów.

Gospodarka rynkowa to przede wszystkim świat przedsiębiorstw nastawionych na efektywność mikroekonomiczną. Z tego względu gospodarka rynkowa ma jeden zasadniczy problem do rozstrzygnięcia, tj. mieć dużo i efektywnych przedsiębiorstw.

W Polsce, jak podają źródła statystyczne, jest zarejestrowanych około 3,5 mln przedsiębiorstw w systemie REGON. Ta liczba jest nieporównywalna z liczbą przedsiębiorstw w gospodarce zarządzanej centralnie. Spośród wymienionej liczby ponad 3 mln przedsiębiorstw to są przedsiębiorstwa małe i tzw. mikroprzedsiębiorstwa. Myślą one tylko o jednym – jak osiągnąć przychody z tego, co robią, i aby przychody przewyższały koszty, bo to jest warunek kontynuacji ich działalności.

Jaki rachunek kosztów prowadzą te małe przedsiębiorstwa, których liczba jest tak duża. Z pewnością nie prowadzą wielostopniowego rachunku kosztów zmierzających. Rzadko stosują rachunek kosztów działań [por. Biernacki, Janczyk-Strzała, Kowalak, s. 108-136]. Wynika to z oczywistych względów. Zdecydowana większość tych jednostek prowadzi uproszczoną rachunkowość, najczęściej przez wyspecjalizowane biura rachunkowe. W tych jednostkach koszty są ewidencjonowane stosownie do potrzeb związanych z rozliczeniem podatkowym. Natomiast małe jednostki, które prowadzą pełną rachunkowość na podstawie ustawy o rachunkowości sporządzają z reguły nie kalkulacyjny, lecz porównawczy rachunek kosztów.

Specyfika działalności tych jednostek, zróżnicowany ich charakter, małe rozmiary działalności sprawiają, że każde z tych przedsiębiorstw prowadzi określony rachunek kosztów. Jest to rachunek uproszczony, ale problemowy, adekwatny do tego, czym się dana jednostka zajmuje. Ważny jest w tych jednostkach rachunek kompleksowy, ogarniający całość działalności, a nie tylko dotyczący działalności podstawowej. Jeżeli przychody przewyższają koszty, właściciele firm oceniają taką działalność pozytywnie. Dopiero kiedy chcą zwiększyć zysk, a występuje bariera popytowa, zaczynają bardziej interesować się kosztami. Należy ponadto podkreślić, iż właściciele małych firm przywiązują dużą wagę do rachunku *ex ante*. Występuje tu bowiem ścisły związek ich bytu z istnieniem przedsiębiorstwa jako podstawowego źródła dochodów.

W gospodarce rynkowej istotne są relacje każdego przedsiębiorstwa z otoczeniem. Te relacje często są ważniejsze od procesów i relacji występujących wewnątrz przedsiębiorstwa. Dlatego wymagają objęcia rachunkiem kosztów. Rachunek kosztów nie może być nastawiony wyłącznie na relacje wewnętrzne.

Relacje przedsiębiorstwa z otoczeniem na wejściu do przedsiębiorstwa dotyczą kosztów związanych z wyborem:

- źródeł pozyskania kapitału do finansowania działalności przedsiębiorstwa,
- dostaw najbardziej nowoczesnego wyposażenia technicznego i technologii produkcji w przypadku firm produkcyjnych,
- określenia najtańszych źródeł dostawy surowców, materiałów i energii.

Relacje przedsiębiorstwa z otoczeniem na wejściu do przedsiębiorstwa dotyczą fazy przedprodukcyjnej. Nadwyżka podaży nad popytem na wielu rynkach zasileniowych sprawia, że przedsiębiorstwa nie mają wielkiego problemu związanego z wyborem źródeł zasileniowych i ustalaniem kosztów w tym zakresie. Podstawowym kryterium rachunku kosztów tego rodzaju relacji jest najniższy poziom kosztów przy określonym poziomie jakości.

Bardziej złożone są relacje na wyjściu z przedsiębiorstwa, dotyczące sprzedaży produktów lub towarów. Nadwyżka podaży nad popytem i trudne warunki konkurencyjne sprawiają, że przedsiębiorstwa porównują ceny produktów, towarów i usług z ich kosztami w celu oceny opłacalności działalności. Typowymi rachunkami kosztów na wyjściu są:

- rachunki związane z opłacalnością sprzedaży wyrobów na poszczególnych rynkach,
- rachunki dotyczące rentowności klientów,
- rachunki kosztów reklamacji,
- rachunki kosztów związanych z zanieczyszczeniem środowiska naturalnego.

Jak z powyższego wynika, rodzaj i obszar zastosowania rachunku kosztów nawet małego przedsiębiorstwa jest bardzo zróżnicowany. Ale to dowodzi, jak ważne są koszty w działalności każdego przedsiębiorstwa.

Rachunki kosztów w poszczególnych fazach tworzenia produktu przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Rachunek kosztów a fazy tworzenia produktu

Faza przedprodukcyjna	Faza produkcyjna	Faza poprodukcyjna
<ul style="list-style-type: none"> • koszty badań i rozwoju • koszty przygotowania produkcji • rachunek kosztów projektów • koszty testowania • koszty analizy rynku • ocena zasadności podjęcia produkcji • wczesna eliminacja negatywnych projektów – obniżenie kosztów tej fazy • brak przychodów 	<ul style="list-style-type: none"> • koszty produkcji • koszty poprawy jakości • wysokie przychody 	<ul style="list-style-type: none"> • koszty sprzedaży • koszty marketingu • koszty reklamy • koszty napraw gwarancyjnych • koszty środowiska naturalnego • malejące przychody

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, można dokonać syntetycznego zestawienia dotychczasowych i nowych atrybutów rachunku kosztów. Prezentuje je tab. 3.

Tabela 3. Dotychczasowe i nowe atrybuty rachunku kosztów

Atrybuty dotychczasowe	Atrybuty nowe
<ul style="list-style-type: none"> • punkt wyjścia w ustaleniu kosztów stanowi wielkość i struktura produkcji • pomijanie zewnętrznych kosztów działalności przedsiębiorstwa • koncentrowanie się na wnętrzu przedsiębiorstwa • skupianie się na kosztach poniesionych i ich podziale • rachunek krótko- i średniookresowy dotyczący przeszłości • zysk księgowy kryterium zasadności ponoszonych kosztów 	<ul style="list-style-type: none"> • punkt wyjścia stanowią korzyści dostarczone klientom • uwzględnianie zewnętrznych kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa (koszty konkurentów) • postrzeganie otoczenia jako istotnego czynnika w kształtowaniu kosztów • poszukiwanie zależności między kosztami a wartością • rachunek krótko- i długookresowy dotyczący przyszłości • zysk ekonomiczny kryterium zasadności ponoszonych kosztów

Źródło: opracowanie własne.

5. Rachunek kosztów a nowe cele działalności przedsiębiorstw

Z punktu widzenia właścicieli przedsiębiorstwa najważniejszym celem współczesnego przedsiębiorstwa jest wzrost jego wartości. Fakt ten powinien być również

uwzględniany w rachunku kosztów. Rachunek kosztów w zarządzaniu przez wartość:

- powinien odzwierciedlać wszystkie koszty mające swój wkład w tworzenie wartości przedsiębiorstwa,
- obiektem kosztowym powinny być nie tylko produkty i usługi, lecz także klienci,
- rachunek kosztów powinien być przeprowadzony nie tylko w kontekście zysku księgowego, lecz również ekonomicznego,
- główne źródło tworzenia wartości powinny stanowić aktywa nowoczesne, wiedza i kwalifikacje pracowników oraz szeroko rozumiany kapitał intelektualny,
- powinien uwzględniać koszt zainwestowanego kapitału, a nie tylko koszt zużycia aktywów rzeczowych,
- powinien wykorzystać analizę wartości do określenia kosztu funkcji wyrobu.

6. Podsumowanie

Podsumowując przedstawione rozważania, należy stwierdzić, iż:

- klasyczny rachunek kosztów nastawiony wyłącznie na sferę produkcyjną przedsiębiorstw wytwórczych nie jest obecnie jedynym i najważniejszym rachunkiem kosztów,
- w gospodarce obecnie występuje przewaga małych jednostek,
- jednostki te zajmują się różną działalnością, nie zawsze produkcyjną,
- są jednostkami biznesu i liczą koszty,
- stosują różne problemowe rachunki kosztów, będące podstawą oceny efektywności ich działalności.

Literatura

- Biernacki M., Janczyk-Strzała E., Kowalak R., *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem*. Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2006.
- Czubakowska K., Winiarska K., *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu, usługach*, ODDK, Gdańsk 2002.
- Nowak E., *Rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych. Podejście sprawozdawcze i zarządcze*, Ekspert, Wrocław 2011.
- Obłój K., *Strategie sukcesu firmy*, PWE, Warszawa 2000.
- Ossowski M., *Rachunek kosztów*, ODDK, Gdańsk 2004.

THE ATTRIBUTES OF MODERN COST ACCOUNTING

Summary: Expenses are an important basis of activities of every business entity. Because of that, they should be constantly recorded, analyzed, and classified. These actions are the subject of cost accounting. The paper presents important attributes of modern cost accounting, taking into consideration not only manufacturing activities, but also problems connected with overhead cost of management, especially in small enterprises.

Keywords: costs, cost accounting, attributes of modern cost accounting.