PRACE NAUKOWE AKADEMII EKONOMICZNEJ WE WROCŁAWIU
Nr 1079 — 2005
Standardy edukacyjne rachunkowości – praktyka i stan badań

Jolanta Rubik
Politechnika Częstochowska

BADANIA NAD RACHUNKIEM KOSZTÓW W POLSCE NA PODSTAWIE „ZESZYTÓW TEORETYCZNYCH RACHUNKOWOŚCI" STOWARZYSZENIA KSIĘGOWYCH W POLSCE

1. Znaczenie badań nad rachunkiem kosztów

Wartość przedsiębiorstwa, *know-how*, zasoby ludzkie, zarządzanie wiedzą – to tematy coraz częściej poruszane w naukach ekonomicznych ze względu na interdyscyplinarny, ale i często intuicyjny charakter zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem. Spoglądanie zarządzających w coraz dalszą przyszłość kształtuje wizję, misję i cele długofalowe firmy wg kategorii typu: wzrost, rozwój, udział w rynku. Jest to bardzo istotne z punktu widzenia tzw. turbulentnego otoczenia, w którym przychodzi funkcjonować przedsiębiorstwom. Przewidywanie, prognozowanie i elastyczność – to dziś niezbędne elementy, aby przetrwać na rynku. W każdym jednak przypadku strategia przekłada się na taktykę i działania operacyjne, a na tym etapie „każde zorganizowane działanie można sprowadzić do ponoszenia kosztów i uzyskania efektów" [Jarugowa, Skowroński 1986, s. 89], i to zarówno na poziomie gospodarstwa domowego, jak i przedsiębiorstwa czy kraju. Wyniki – koszty i przychody – są często pierwszą informacją i podstawowym, choć nie jedynym, miernikiem działalności jednostki gospodarczej.

W odniesieniu do rachunku kosztów występuje wiele poglądów, od zawężających jego zakres do pomiaru, bieżącej ewidencji i rozliczania kosztów, aż do poszerzenia tego zakresu o takie zagadnienia, jak kalkulacja kosztu jednostkowego, sprawozdawczość i analiza z zakresu kosztów oraz włączanie do rachunku kosztów czynności planistycznych i statystycznych. W poglądach tych dominuje mikroekonomiczny punkt widzenia, aczkolwiek w wielu z nich daje się zauważyć tendencja do tego, aby rachunek kosztów służył zarówno potrzebom przeprowadzającej go

jednostki (podmiotu gospodarczego), jak i potrzebom wyższych szczebli zarządzania [Klimas 1997, s. 371].

Rachunek kosztów jako system ewidencyjno-informacyjny stał się więc podstawą rozwoju rachunkowości zarządczej, zarządzania kosztami, controllingu, a każda z tych koncepcji ma wspomagać zarówno krótko-, jak i długofalowe zarządzanie przedsiębiorstwem[1]. Koszty jako obiektywna kategoria ekonomiczna są, począwszy od rachunku kosztów, na controllingu skończywszy, źródłem informacji i przedmiotem sterowania. A ponieważ związek między praktyką gospodarczą, teorią i dydaktyką w rachunkowości, co zostało podkreślone w założeniach niniejszego Zjazdu Katedr Rachunkowości, jest bardzo silny, więc trzeba było podjąć próbę pewnego podsumowania poruszanej w Polsce tematyki rachunku kosztów.

W artykule zostanie przedstawione statystyczne podsumowanie badań nad rachunkiem kosztów w Polsce na podstawie „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości" SKwP, od momentu ich ukazania się do ostatnich numerów dostępnych na dzień pisania artykułu. Nie jest to oczywiście wyczerpujący przegląd stanu badań, gdyż literatura przedmiotu jest bardzo bogata, począwszy od pozycji książkowych, poprzez czasopisma, wydawnictwa uczelniane, aż po materiały konferencyjne. Ponieważ celem periodyku jest popularyzacja dorobku naukowego rachunkowców, autorka potraktowała analizę na podstawie „Zeszytów" jako pewną próbkę reprezentacyjną zainteresowań naukowych środowiska rachunkowego w Polsce.

2. Tematyka rachunku kosztów w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości" SKwP

2.1. Kryteria podziału obszarów tematycznych

Tematyka poruszana w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości" SKwP obejmuje bardzo szerokie spektrum, służące rozwojowi polskiej myśli rachunkowej, w ujęciu zarówno czysto teoretycznym, w powiązaniu z praktyką, jak i dotyczącym problemów dydaktycznych nauczania rachunkowości. Pierwszy numer „Zeszytów Teoretycznych Rady Naukowej SKwP" ukazał się w 1977 r. i zawierał 5 artykułów. Był to jedyny numer wydany w tym roku. Od numeru 1/57 wydanego w 2000 r. periodyk znany jest pod tytułem **„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" (ZTR)** Rady Naukowej. W 2004 r. ukazało się już 6 numerów ZTR SKwP z 77 artykułami. Łącznie ukazało się 79 numerów zeszytów z opublikowanymi 1058 artykułami, w tym 173 artykuły na temat rachunku kosztów.

---

[1] Relacje między wymienionymi pojęciami szerzej zostały przedstawione w publikacji autorki na Zjazd Katedr Rachunkowości w 2003 r.: *Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" SKwP nr 69, Warszawa 2003.

Publikacje dotyczące rachunku kosztów, do celów niniejszego artykułu, podzielono na takie działy, jak:
- historia rachunku kosztów,
- teoria rachunku kosztów,
- budżetowanie i planowanie kosztów,
- ewidencja i kalkulacja kosztów,
- analiza i kontrola,
- pozaewidencyjne rachunki kosztów,
- nowoczesny rachunek kosztów,
- rachunek kosztów a decyzje.

2.2. Statystyczne ujęcie problematyki rachunku kosztów

Statystyczne ujęcie problematyki rachunku kosztów poruszanej w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości" pokazano w tab. 1. Publikacje dotyczące rachunku kosztów stanowią 16% wszystkich publikacji w analizowanym periodyku. Najczęściej podejmowana problematyka dotyczy **teorii rachunku kosztów** (34 publikacje), a w szczególności:
- rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych o różnym profilu działalności,
- struktury i modeli rachunku kosztów i wyników,
- problemów klasyfikacji i wyceny kosztów (koszty historyczne; koszty stałe i zmienne; koszty w ujęciu bilansowym i podatkowym, koszty kapitału, koszty upadłości),
- rachunku kosztów w zmiennych warunkach funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Nowoczesne rachunki kosztów (31 publikacji) **i aspekty decyzyjne rachunku kosztów** (28 publikacji) to tematy podejmowane przez rachunkowców w drugiej kolejności. W temacie nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów największą popularnością cieszy się rachunek kosztów działań (20 publikacji), następnie *target costing*, cykl życia wyrobu i wielostopniowy rachunek kosztów. W kategorii „aspekty decyzyjne rachunku kosztów" znalazły się takie problemy, jak:
- rachunek kosztów w zarządzaniu jednostką gospodarczą,
- rachunek kosztów w podejmowaniu decyzji,
- walory informacyjne rachunku kosztów,
- rachunek kosztów zmiennych,
- zarządzanie kosztami, rachunkowość zarządcza, controlling.

Wzrost zainteresowania powyższymi tematami nastąpił szczególnie pod koniec lat 80., czyli w okresie transformacji ustrojowo-gospodarczej w Polsce, co jest niezbitym dowodem na związek teorii z praktyką. W tamtym okresie nastąpiło szczególne zapotrzebowanie na koncepcje naukowe przystosowujące przedsiębiorstwa do działania w warunkach demokracji i wolnego rynku.

Tabela 1. Statystyczne ujęcie problematyki rachunku kosztów poruszanej w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości"

Rok publikacji	Łączna liczba artykułów	Artykuły nt. rachunku kosztów	Udział artykułów nt. rachunku kosztów	Problematyka artykułów nt. rachunku kosztów							
				Historia rachunku kosztów	Teoria rachunku kosztów	Ewidencja i kalkulacja	Budżetowanie i planowanie	Analiza i kontrola	Pozaewidencyjne rachunki kosztów	Nowoczesne rachunki kosztów	Aspekty decyzyjne rachunku kosztów
1977	5	1	**20%**		1						
1978	8	3	**38%**		2				1		
1979	8	5	**63%**		2	1		1			1
1980	8	4	**50%**		1	1	1		1		
1981	14	7	**50%**		2	1	2	1	1		
1982	0	0									
1983	0	0									
1984	19	6	**32%**		2	1			1		2
1985	26	9	**35%**		2	1			5		1
1986	11	6	**55%**		1	1		1	1		2
1987	16	2	13%			2					
1988	9	2	22%								2
1989	7	0	0								
1990	32	8	**25%**	1	2	2				1	2
1991	25	4	16%				1		1		2
1992	36	4	11%	1						2	1
1993	34	4	12%		2				1		1
1994	62	8	13%	1	2	2				1	2
1995	57	4	7%		2	1				1	
1996	73	11	15%	1	1			2		5	2
1997	98	16	16%	2	4	2	3	2	1	1	1
1998	60	13	**22%**		3	1	3		1	2	3
1999	93	19	20%		1	1	5	2		7	3
2000	66	7	11%	1		1	2		1	2	
2001	63	5	8%			1	1	3			
2002	66	5	8%		2					3	
2003	85	10	12%	1		3		1	1	2	2
2004	77	10	13%		2	1	1	1		4	1
Suma	**1058**	**173**		**8**	**34**	**23**	**19**	**14**	**16**	**31**	**28**

Źródło: opracowanie własne.

W trzeciej grupie wg stopnia częstotliwości znalazła się problematyka **ewidencji i kalkulacji, budżetowania, analizy i kontroli** oraz **problemowych (pozaewidencyjnych) rachunków kosztów**. W latach 90. nastąpił wzrost publikacji na temat budżetowania i analityczno-kontrolnych aspektów w rachunku kosztów. Przyczyną była rozpoczynająca się wtedy w Polsce „moda" na controlling, którego podstawowymi instrumentami są: budżetowanie, ośrodki odpowiedzialności, analiza odchyleń, analiza wskaźnikowa oraz monitorowanie i kontrola wyników przedsiębiorstwa. Rachunkowość zaczęła wychodzić poza sztywne ramy ewidencji i kalkulacji, a środowisko naukowe zaczyna się zastanawiać nad ujęciem w rachunku kosztów – kosztów jakości, ochrony środowiska i społecznych kosztów pracy.

Zdecydowanie najmniej popularnym obszarem zainteresowań jest **historia rachunku kosztów**. W „Zeszytach Teoretycznych" znajdziemy jedynie 8 publikacji na ten temat, choć i tak połowa dotyczy rachunku kosztów w Niemczech.

W całej puli artykułów na temat rachunku kosztów opublikowanych w „Zeszytach" znajduje się 37 opisanych **przypadków praktycznych**: na podstawie obserwacji, badań ankietowych lub studium przypadku. Najwięcej przykładów znajduje się w obszarze ewidencji i kalkulacji oraz decyzyjnych rachunków kosztów. Jeśli chodzi o rodzaj działalności gospodarczej, to najczęściej interesowano się publicznymi zakładami opieki zdrowotnej. Poza tym zróżnicowanie badań jest dość duże: transport, przemysł cukrowniczy, wydobywczy, chemiczny, rafineryjny, przedsiębiorstwa handlu zagranicznego, sfera budżetowa, system obronny państwa.

3. Ośrodki naukowe a obszar zainteresowań

Środowisko rachunkowców w Polsce skupia się wokół kilkunastu ośrodków akademickich, ale tylko niektóre można nazwać prężnie działającymi. Z punktu widzenia powyższej analizy, pod względem aktywności naukowej (liczby opublikowanych artykułów) na łamach „Zeszytów Teoretycznych", sklasyfikowano je następująco:

1. Łódź – Uniwersytet Łódzki
2. Wrocław – Akademia Ekonomiczna
3. Szczecin – Uniwersytet Szczeciński
4. Katowice – Akademia Ekonomiczna
5. Kraków – Akademia Górniczo-Hutnicza, Akademia Ekonomiczna
6. Gdańsk – Uniwersytet Gdański
7. Toruń – Uniwersytet Mikołaja Kopernika
8. Warszawa – Szkoła Główna Handlowa
9. Poznań – Akademia Ekonomiczna
10. Lublin – Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej

Ośrodki z pierwszej „trójki" potwierdzają w ten sposób swoją bogatą historię, tradycję i kontynuowanie dzieła znanych w środowisku osób, które tworzyły i wciąż tworzą historię, a także i przyszłość rachunku kosztów w Polsce. Każdy z tych ośrodków ma swój obszar rachunku kosztów podlegający szczególnemu zainteresowaniu. I tak dla Uniwersytetu Łódzkiego taką domeną są nowoczesne rachunki kosztów (15 publikacji) i teoria rachunku kosztów (8 publikacji); dla AE we Wrocławiu – obszar ewidencji i kalkulacji (6 publikacji) oraz analizy i kontroli (5 publikacji); dla Uniwersytetu Szczecińskiego są to kwestie aspektów decyzyjnych rachunku kosztów (5 publikacji).

4. Podsumowanie

Pomimo dość równomiernego zainteresowania różnymi aspektami rachunku kosztów, niewątpliwą lukę stanowi brak publikacji traktujących o dydaktyce rachunku kosztów.

W trakcie analizy wszystkich publikacji autorka znalazła jedynie 5 artykułów poświęconych nauczaniu rachunkowości zarządczej oraz 2 artykuły na temat komputeryzacji zajęć controllingu. O rachunku kosztów, mimo że to podstawa tych dwóch koncepcji, ani słowa, choć dydaktyce poświęconych jest w całości kilka numerów „Zeszytów".

Z punktu widzenia badań naukowych „Zeszyty Teoretyczne" wniosły ogromny wkład w propagowanie dorobku polskich rachunkowców i w wielu przypadkach w odniesienie tego dorobku do praktyki gospodarczej. Na początku XXI w. pojawiły się publikacje nawiązujące do badania: stanu, oceny przydatności funkcjonujących systemów rachunku kosztów, możliwości wdrożenia nowych modeli lub koncepcji, kierunków zmian i perspektyw rozwoju rachunku kosztów. Jest to więc ten obszar rachunkowości, który wciąż podlega nieustannym zmianom i poszukiwaniu nowych możliwości jego wykorzystania.

Literatura

Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1986.

Klimas M., *Podręczna encyklopedia rachunkowości*, Poltext, Warszawa 1997.

„Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce", numery 1-56, Warszawa 1977-2000.

„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, numery 1(57)-23(79), Warszawa 2001-2004.

RESEARCH ON COSTING IN POLAND BASED ON ACCOUNTING THEORETICAL JOURNALS PUBLISHED BY ACCOUNTANTS ASSOCIATION IN POLAND

Summary

Accounting Theoretical Journals can be treated as a representative sample of Polish accountants and academics interests. They are also a professional forum for presentation of research results, experiences and scientists' opinions. The paper is a statistic review of scientific research results which are included and presented in the Accounting Theoretical Journals.