

Systematyczny rachunek kosztów jako narzędzie wspomagające pozyskiwanie informacji do celów zarządzania przedsiębiorstwem

Ewa Rogowska *

Streszczenie: Cel – zasadniczym celem artykułu jest ukazanie systematycznego rachunku kosztów jako narzędzia wspomagającego pozyskiwanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji przez kadre zarządzającą. Metodologia badania – analiza krytyczna przepisów regulujących prezentację kosztów w obligatoryjnych sprawozdaniach finansowych oraz literatury poświęconej tematyce rachunku kosztów. Obserwacje własne z badań sprawozdań finansowych. Wynik – systematyczny rachunek kosztów dostarcza informacji o kosztach umożliwiających ich prezentację w postaci zewnętrznych sprawozdań finansowych. Niemniej rachunek ten stanowi także narzędzie wspomagające pozyskiwanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji przez kadre zarządzającą. Zatem przyjęte rozwiązania powinny z jednej strony umożliwić sporządzenie rachunku zysków i strat, zaś z drugiej zabezpieczyć potrzeby przedsiębiorstwa w zakresie informacji kosztowej. Oryginalność/Wartość – syntetyczne ujęcie systematycznego rachunku kosztów, klasyfikacji kosztów w różnych układach oraz jego znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Słowa kluczowe: koszty, rachunek kosztów, informacje, zarządzanie

Wprowadzenie

Rachunek kosztów jest działem rachunkowości, który zajmuje się ustalaniem kosztów prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostki gospodarcze, zaś informacje dotyczące kosztów prowadzonej działalności mają podstawowe znaczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Głównym zadaniem rachunku kosztów w odniesieniu do rachunkowości finansowej jest dostarczanie informacji niezbędnych do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych (Nowak 2011: 29).

Podstawowym celem prowadzenia rachunku kosztów jest dostarczenie decydom wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych o kosztach działalności przedsiębiorstwa. Powstanie różnych modeli i odmian rachunku kosztów jest związane z dążeniem do pełnego spełnienia zadań stawianych przed rachunkiem kosztów (Nowak 2011: 30).

Rachunek kosztów przedsiębiorstwa jako podstawowy człon zarówno rachunkowości finansowej, jak i zarządczej obejmuje swoim zakresem:

- systematyczny, okresowy rachunek kosztów, zwany również podsystemem ewidencyjnym kosztów,
- problemowe rachunki kosztów i wyników o charakterze pozaewidencyjnym.

* dr Ewa Rogowska, Uniwersytet Szczeciński, Katedra Rachunkowości i Controllingu, ul. Cukrowa 8, 71-004 Szczecin, e-mail: ewa.rogowska@wzieu.pl.

Systematyczny rachunek kosztów jest ściśle związany z rachunkowością finansową i dostarcza danych zarówno zewnętrznym, jak i wewnętrznym użytkownikom informacji systemu rachunkowości. Natomiast problemowe rachunki kosztów i wyników są sporządzane w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarządu jednostki oraz kierowników niższych szczebli zarządzania (Jaruga i in. 2010: 169). Są to rachunki dla decyzji krótkookresowych z obszarów: zaopatrzenie, produkcja, sprzedaż sporządzane w systemie rachunkowości zarządczej (Sobańska 2009: 119).

1. Systematyczny rachunek kosztów

Podstawowym celem systematycznie prowadzanego rachunku kosztów jest dostarczanie informacji niezbędnych do (Nowak 2011: 30):

- kalkulacji kosztów wytworzenia produktów,
- wyceny zapasów produktów,
- ustalenia wyników finansowych,
- oceny rezultatów działalności.

Rachunek ten dostarcza zatem informacji o kosztach i wynikach umożliwiających ich prezentację w postaci zewnętrznych sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku zysków i strat, rachunku przepływów pieniężnych oraz informacji dodatkowej), a także raportów wewnętrznych dostosowanych do potrzeb kierowników różnych szczebli zarządzania.

Koszty działalności gospodarczej przedsiębiorstwa są grupowane na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej według rodzajów działalności. W ustawie o rachunkowości wskazane zostały następujące segmenty działalności zawarte w rachunku zysków i strat (Ustawa z 29 września 1994...: art. 42, ust. 1):

- działalność operacyjna obejmująca podstawową oraz pozostałą działalność operacyjną,
- działalność finansowa,
- zdarzenia nadzwyczajne,
- obowiązkowe obciążenia wyniku.

Poza kosztami ujmowanymi w rachunku zysków i strat w bilansie wykazywane są koszty związane z budową, montażem lub ulepszeniem już istniejącego rzeczowego składnika aktywów trwałych (Ustawa z 29 września 1994...: art. 3, ust. 1, pkt 16). Koszty te ujmuje się na koncie „Środki trwałe w budowie”.

W systematycznie prowadzonym rachunku kosztów grupowanie kosztów podstawowej działalności operacyjnej odbywa się w następujących przekrojach ewidencyjnych (por. tab. 1):

- w układzie rodzajowym kosztów,
- według miejsc powstawania kosztów,
- w układzie kalkulacyjnym kosztów.

Przekrój ewidencyjny kosztów służy do ich pomiaru. Umożliwia uzyskanie odpowiedzi na pytanie o wartość kosztów poniesionych lub planowanych do poniesienia w danym okresie w wyodrębnionej grupie kosztów zgodnie z przyjętym kryterium (Jaruga i in. 2010: 174). Kierownik jednostki gospodarczej w polityce rachunkowości określa właściwe dla danego podmiotu zasady rachunku kosztów. Przyjęte rozwiązania powinny z jednej strony zabezpieczać potrzeby przedsiębiorstwa w zakresie informacji kosztowej, z drugiej zaś umożliwić sporządzenie rachunku zysków i strat (Gierusz 2009: 447).

Tabela 1

Klasyfikacja kosztów w podstawowych przekrojach ewidencyjnych

Układ rodzajowy kosztów	Koszty według miejsc powstawania	Układ kalkulacyjny kosztów
– amortyzacja,	– koszty działalności podstawowej,	– koszty bezpośrednie,
– zużycie materiałów i energii,	– koszty działalności pomocniczej,	– koszty pośrednie
– usługi obce,	– koszty zakupu,	
– wynagrodzenia,	– koszty sprzedaży,	
– ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,	– koszty zarządu	
– podatki i opłaty,		
– pozostałe koszty		

Źródło: opracowanie własne.

2. Układy ewidencyjne kosztów z działalności operacyjnej jako źródło informacji zarządczej

W praktyce podstawowym kryterium klasyfikacyjnym kosztów podstawowej działalności operacyjnej jednostki gospodarczej jest podział kosztów według rodzaju, czyli tzw. kosztów prostych (Kondratowicz 2009: 57–58). Koszty w układzie rodzajowym występują w rachunku zysków i strat sporządzanym w wariantcie porównawczym. Układ rodzajowy kosztów jest układem uniwersalnym, międzybranżowym, gdyż w każdym przedsiębiorstwie niezależnie od profilu prowadzonej przez nie działalności można wyróżnić takie same rodzaje kosztów (Paszula 2009: 518).

Na podstawie regulacji rachunkowości obowiązujących w Polsce w strukturze kosztów według rodzaju wyróżnia się następujące pozycje kosztów podstawowej działalności operacyjnej:

- amortyzację, czyli odpisy wyrażające zużycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych na skutek ich używania w działalności operacyjnej przedsiębiorstwa,
- zużycie materiałów i energii uwzględniające zużycie materiałów, półfabrykatów obcych, paliw, ogumienia, części zapasowych maszyn i urządzeń, energii elektrycznej, gazu, wody,
- usługi obce obejmujące koszty robót i usług wykonanych na rzecz przedsiębiorstwa przez obce jednostki gospodarcze,
- wynagrodzenia, do których zalicza się wszelkie wynagrodzenia pracowników za pracę wypłacane w pieniądzu i przekazywane w naturze,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia obejmujące składki na ubezpieczenia społeczne, odpisy na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych oraz inne świadczenia,
- podatki i opłaty dotyczące podatków i opłat mających charakter kosztowy, w szczególności zalicza się tu: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłaty lokalne, opłaty skarbowe, sądowe i notarialne, opłaty za użytkowanie gruntów czy też opłaty za ochronę środowiska,

- pozostałe koszty rodzajowe, czyli koszty nieujęte w innych pozycjach, są to przykładowo: koszty podróży służbowych, koszty reprezentacji i reklamy, dopłaty do biletów, ubezpieczenia rzeczowe.

Przedstawiona struktura kosztów rodzajowych jest dostatecznie szczegółowa dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej. Na potrzeby procesów zarządzania jest ona zbyt zagregowana. W celu zrealizowania zadań wewnętrznych w systemach rachunku kosztów przedsiębiorstw tworzone są analityczne struktury kosztów według rodzaju. Analityczna struktura kosztów rodzajowych ma na celu urealnienie procesu planowania kosztów i ich kontroli (Sobańska 2009: 123–124). Rozbudowa układu rodzajowego kosztów, zawierającego siedem rodzajów kosztów, polega na wyodrębnieniu z nich podrodzajów, z podrodzajów natomiast składników kosztów, jeśli jest to podyktowane charakterem i znaczeniem danego podrodzaju oraz potrzebami informacyjnymi kierowników. Zazwyczaj największej dezintegracji podlegają następujące rodzaje kosztów: zużycie materiałów i energii, usługi obce oraz wynagrodzenia (Jaruga i in. 2010: 175–176).

Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym dostarcza informacji o tym, jakie koszty zostały poniesione w danym okresie i w jakiej wysokości oraz jak kształtuje się struktura kosztów. Brak jest natomiast informacji, gdzie te koszty zostały poniesione oraz jak rozdzielają się na wytwarzane produkty (Pfaff 2011: 53). Grupowanie kosztów według rodzajów ułatwia zatem planowanie kosztów, pozwala na ustalenie i kontrolę struktury kosztów przedsiębiorstwa, a także stanowi punkt wyjścia do następnych etapów rachunku kosztów, tzn. rozliczania kosztów na miejsca powstawania i nośniki (Jaruga i in. 2010: 177).

Układ kosztów według miejsc powstawania odpowiada na pytanie, gdzie w jednostce gospodarczej ponosi się koszty i w jakiej wysokości. Według miejsc powstawania kosztów wyróżnia się:

- koszty działalności podstawowej obejmujące koszty związane z realizacją podstawowego przedmiotu działalności jednostki gospodarczej oraz celu, dla którego dana jednostka została powołana do życia,
- koszty działalności pomocniczej, do których zalicza się koszty ponoszone w wydziałach świadczących usługi na rzecz innych komórek organizacyjnych jednostki,
- koszty zakupu, czyli koszty związane z zaopatrzeniem podmiotu gospodarczego, takie jak: koszty przewozu, składowania, załadunku, wyładunku, opakowań nadających się do powtórnego użycia,
- koszty sprzedaży związane ze sprzedażą produktów, półfabrykatów, materiałów i towarów, są to przykładowo: koszty związane z reklamą, opakowaniem wysyłkowym, przewozem, załadunkiem, wyładunkiem,
- koszty zarządu, które obejmują koszty wiążące się z zarządzaniem i obsługą jednostki jako całości.

W przedsiębiorstwach przemysłowych można często wyróżnić jeszcze jeden obszar powstawania kosztów obejmujący stanowiska kosztów dotyczące badań i rozwoju.

Układ kosztów według miejsc ich powstawania jest tworzony indywidualnie dla każdego przedsiębiorstwa, a jego struktura zależy m.in. od wielkości przedsiębiorstwa, rodzaju prowadzonej działalności i jej zróżnicowania, organizacji procesu produkcji, wymagań dotyczących dokładności kalkulacji oraz stopnia kontroli kosztów (Jaruga i in. 2010: 177). Grupowanie kosztów według kryterium miejsca powstawania daje możliwość przyporządkowania ich tym komórkom organizacyjnym, które generują koszty, co z kolei umożliwia efektywne zarządzanie finansowe przedsiębiorstwem. Stąd przydatność tego układu w podmiotach prowadzących złożoną i zróżnicowaną działalność gospodarczą. W szcze-

gólności układ ten jest wykorzystywany w działalności produkcyjnej, gdyż umożliwia przeprowadzenie kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia (Pfaff 2011: 53).

Układ kosztów według miejsc powstawania ma zarówno znaczenie sprawozdawcze, jak i zarządcze, gdyż dostarcza on przydatnych informacji w procesie kontroli kosztów działalności różnych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Na potrzeby controllingu, miejsca powstawania kosztów mogą być przekształcone w ośrodki odpowiedzialności za koszty, dla których sporządza się budżety kosztów oraz sprawozdania z wykonania budżetów. Porównanie kosztów poniesionych z kosztami planowanymi ustalonymi w budżecie jest istotnym instrumentem kontroli kosztów działalności poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (Nowak 2011: 36–37). Poszukiwanie przyczyn zaistniałych odchyleń stwarza możliwość podjęcia działań modyfikujących, prowadzących do wyeliminowania zjawisk, które powodują niekorzystne odchylenia (Wierzbiński 2011: 210). Ważne jest zatem, aby istniejący system rachunkowości pozwalał na przypisywanie ponoszonych kosztów poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności w sposób wiarygodny i rzetelny, dzięki czemu możliwe będzie zdobycie zaufania kierowników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności do informacji generowanych przez system rachunkowości (Wierzbiński 2011: 209).

Układ kosztów według miejsc powstawania stanowi łącznik między rodzajowym a nośnikowym przekrojem kosztów i umożliwia przydzielenie odpowiednich kwot kosztów do produktów gotowych przedsiębiorstwa. Chodzi tu o koszty wspólne przedsiębiorstwa, których nie można bezpośrednio przyporządkować nośnikom. Koszty te są najpierw odnoszone na podmioty, a następnie umownie rozliczane na nośniki (Jaruga i in. 2010: 177–178).

Dzięki układowi kosztów według miejsc powstawania możliwa jest odpowiedź na pytanie, gdzie koszty te zostały poniesione, ale nie można uzyskać informacji, jaką wartość kosztów poniesiono na wytworzenie określonych produktów gotowych oraz na produkcję w toku. Informacji takich dostarcza kalkulacyjny przekrój kosztów, który grupuje koszty przypadające na nośniki, czyli konkretne rodzaje wyrobów, asortymenty produktów czy zlecenia produkcyjne. Struktura układu kalkulacyjnego jest zazwyczaj oparta na podziale kosztów na:

- koszty bezpośrednie pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem; koszty te można jednoznacznie przypisać określonym obiektom kalkulacji na podstawie dokumentów źródłowych; zalicza się do nich m.in. materiały bezpośrednie oraz wynagrodzenia wraz z narzutami pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- koszty pośrednie, czyli koszty, które nie mogą być odnoszone wprost do produktów, ale rozliczane są na produkty za pomocą kluczy podziałowych; są to koszty: wydziałowe, sprzedaży i zarządu.

Opierając się na powyższym układzie można obliczyć koszt wytworzenia produktów, gdyż koszt ten obejmuje koszty bezpośrednie oraz uzasadnioną część kosztów wydziałowych, czyli uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji podstawowej ponoszonych na wydziałach produkcyjnych. Z kolei koszt wytworzenia produktów powiększony o koszty sprzedaży oraz koszty zarządu stanowi koszt własny produktów. W dalszej kolejności możliwa jest kalkulacja jednostkowych kosztów produktów.

Jednostkowy koszt wytworzenia jest ważny w celu sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych, ponieważ dostarcza informacji niezbędnych do wyceny bilansowej produktów gotowych i produkcji w toku, ale jest również przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Informacje dotyczące jednostkowych kosztów produktów pozwalają na określenie cen sprzedaży produktów, a porównanie jednostkowych cen sprzedaży z jednostko-

wym kosztem wytworzenia umożliwia ocenę rentowności produktu. Zatem układ kalkulacyjny stanowi podstawę polityki cenowej przedsiębiorstwa w długim okresie.

Każdy z przekrojów grupowania kosztów, daje odpowiedź na inne ważne pytanie. Układ rodzajowy kosztów odpowiada na pytanie jakie koszty zostały poniesione. Układ kosztów według miejsc powstawania pozwala dowiedzieć się gdzie koszty zostały poniesione. Natomiast układ kosztów według nośników informuje na co koszty zostały poniesione (Nowak 2011: 39).

Rozwiązania ewidencyjne w zakresie rachunku kosztów determinują wybór modelu sprawozdawczego rachunku zysków i strat, a także mają wpływ na sposób ustalania wyniku finansowego. W przypadku porównawczego rachunku zysków i strat koszty prezentuje się w układzie rodzajowym. W wariacie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat wykazywany jest koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty zarządu oraz sprzedaży i w tym przypadku konieczne jest grupowanie kosztów w układzie według miejsc ich powstawania i kalkulacji kosztów.

Ewidencja kosztów działalności operacyjnej zależy przede wszystkim od potrzeb informacyjnych danej jednostki. Przedsiębiorstwa prowadzące działalność gospodarczą o jednorodnym charakterze prowadzą zazwyczaj ewidencję kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym, ponieważ nie istnieje tu konieczność rozliczania tych kosztów według poszczególnych rodzajów działalności oraz wytwarzanych produktów, co jest niezbędne w podmiotach gospodarczych, których działalność ma charakter wielobranżowy czy wytwórczy.

Należy dodać, że podmioty gospodarcze mogą ewidencjonować koszty we wszystkich trzech układach, czyli stosować tzw. pełną ewidencję kosztów. Pełna ewidencja kosztów obejmuje grupowanie kosztów prostych w układzie rodzajowym, ich rozliczenie według miejsc powstawania oraz kalkulację jednostkowego kosztu wytworzenia. W przypadku stosowania pełnej ewidencji jednostka gospodarcza ma możliwość wyboru jednego z dwóch wariantów rachunku zysków i strat, tj. porównawczego lub kalkulacyjnego.

Uwagi końcowe

Właściwa konstrukcja rachunku kosztów w polityce rachunkowości przedsiębiorstwa jest kluczowym aspektem z punktu widzenia obowiązków informacyjnych jednostki gospodarczej, jak i potrzeb w zakresie zarządzania.

Rodzaj działalności gospodarczej, jej skala, sezonowość, stopień różnorodności produktów i usług, zasięg geograficzny, rynki zaopatrzenia i zbytu oraz inne czynniki determinują możliwe pozycje kosztowe przedsiębiorstwa. W tym kontekście, niezależnie od ilości i skali zmiennych, wypełnienie obligatoryjnych elementów sprawozdawczości finansowej zwykle nie stanowi problemu dla służb księgowych jednostki, zwłaszcza że dużym ułatwieniem są dostępne na rynku zintegrowane systemy informatyczne. Wyzwaniem jest zapewnienie optymalnej informacji zarządczej adekwatnej do wspomnianych wyżej czynników, fazy rozwoju przedsiębiorstwa, jak i poziomu osiągniętej rentowności. W szczególności w branżach o niskiej rentowności, takich jak na przykład hurtowy obrót produktami elektronicznymi, konieczna jest duża dyscyplina kosztowa, gdyż niewielki wzrost kosztów stałych lub zawirowania na rynku forex (w przypadku działalności transgranicznej) mogą spowodować utratę rentowności, a dodatkowo poziom osiągniętych wyników ogranicza zarówno możliwości zakupu i rozwoju odpowiednich rozwiązań informatycznych, jak rów-

niez wysokość kosztów wynagrodzenia pracowników wykonujących pracę zapewniającą właściwą szczegółowość prowadzonej ewidencji kosztów.

W każdych warunkach kluczowe jest znalezienie równowagi między ponoszonymi nakładami na osiągnięcie wystarczającej szczegółowości danych kosztowych a jakością tych danych z punktu widzenia zapewnienia informacji do podjęcia odpowiedniej decyzji.

Literatura

- Gierusz J. (2009), *Plan kont z komentarzem. Handel, produkcja, usługi*, ODDK Sp. z o.o., Gdańsk.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szycha A. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kondratowicz I. (2009), *Klasyfikacja kosztów dla celów sprawozdawczości finansowej*, w: *Rachunkowość zarządcza, Teoria. Praktyka. Aspekty behawioralne*, red. D. Dobija, M. Kucharczyk, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Paszula M. (2009), *Klasyfikacje kosztów w Systemie Informacji Ewidencji Dokonań (SIED) w świetle potrzeb Systemu Sprawozdawczości Finansowej (SSF)*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa.
- Pfaff J. (2011), *Ewidencyjne ujęcie kosztów działalności*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. J. Pfaff, Z. Messner, PWN, Warszawa.
- Sobańska I. (2009), *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, w: *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, red. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.
- Wierziński M. (2011), *Controlling kosztów*, w: *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

SYSTEMATIC COST ACCOUNTING AS A TOOL SUPPORTING GAINING INFORMATION AIMED AT MANAGEMENT OF ENTERPRISE

Abstract: Purpose – the main purpose of this article is to show the systematic cost accounting as a tool that supports gaining information needed for decision-making by the management. Design/Methodology/Approach – the critical analysis of regulations concerning presentation of costs in compulsory financial statements and literature aimed at cost accounting issues. Own experience of audit of financial statements. Findings – the systematic costs account is providing information about costs enabling their presentation in the form of external financial statements. However this account constitutes also a tool supporting gaining information needed for decision-making by the management. Implemented solutions should from one side enable preparation of the profit and loss account, whereas on the other to protect enterprise's needs in range of cost information. Originality/Value – synthetic approach of systematic cost accounting, cost classification in different structures and their meaning in management of enterprise.

Keywords: costs, cost account, information, management

Cytowanie

- Rogowska E. (2013), *Systematyczny rachunek kosztów jako narzędzie wspomagające pozyskiwanie informacji do celów zarządzania przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 765, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 61, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 335–341; www.wneiz.pl/frfu.

