

Rachunek kosztów jako baza rachunkowości zarządczej – wyniki badań

*Renata Gmińska**

Rachunek kosztów jest źródłem informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej, która jest często z nim utożsamiana, co wynika między innymi z faktu, że rozwinęła się ona na jego bazie. Nie należy jednak stawiać znaku równości między nimi, ponieważ między rachunkowością zarządczą i rachunkiem kosztów występują istotne różnice co do celu i zakresu. W rachunku kosztów koszty stanowią zasadniczy cel obliczeń, natomiast w rachunkowości zarządczej są jednym z istotnych kryteriów decyzyjnych.

Przydatność rachunku kosztów w zarządzaniu zależy od jego odmiany. Warto podkreślić, że rozwój rachunku kosztów podlega ciągłej ewolucji. W początkowym okresie (początek XX w.) dla lepszej kontroli, obok kosztów historycznych, wprowadzono koszty normalne, budżetowane oraz standardowe. Rozwój konkurencji doprowadził do powstania rachunku kosztów częściowych i jego odmian. Dalszy rozwój konkurencji, globalizacja rynku, gwałtowny rozwój komunikacji i technologii oraz znoszenie barier w handlu międzynarodowym spowodowały powstanie nowych odmian rachunków kosztów. Wśród nich znajdują się między innymi: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych (*target costing*), system ciągłego usprawniania (*kaizen costing*), rachunek kosztów jakości.

Rachunkowość zarządcza „pojawiła się” w Polsce na początku lat 90. XX w. Termin „pojawiła się” należy rozumieć zarówno jako zastosowanie jej metod w jednostkach gospodarczych, jak również fakt, że stała się przedmiotem wykładanym na wielu kierunkach ekonomicznych szkół wyższych. Zaczęły pojawiać się również publikacje w postaci książek i artykułów mających w tytule określenie „rachunkowość zarządcza”. Przeprowadzono jednocześnie szereg badań empirycznych¹ dotyczących kształtowania

* Dr, Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku.

¹ Przegląd badań empirycznych przeprowadzonych po roku 1990 zawiera praca A. Szychty, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 223-225.

się praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Badania te potwierdziły, że przedsiębiorstwa stosują tradycyjny rachunek kosztów. Zarządzający widzą jednak konieczność zmian rachunku kosztów, gdyż ów obecnie stosowany jest nieodpowiedni z punktu widzenia potrzeb informacyjnych zarządzania.

„Błądność założeń, w tradycyjnych systemach rachunku kosztów, opartych na zasadach rachunku kosztów pełnych, i zmiana warunków funkcjonowania przedsiębiorstw spowodowały, że systemy te obecnie przestają być w przedsiębiorstwach źródłem istotnych informacji pomocnych przy podejmowaniu decyzji krótkookresowych, a więc przestają one spełniać stawiane przed nimi w praktyce zadania” (Sobańska, 2003, s. 136). Wynika to między innymi z faktu, że:

- 1) w tradycyjnym rachunku kosztów są stosowane metody proporcjonalnego rozliczania kosztów pośrednich,
- 2) tradycyjny rachunek kosztów dostarcza zbyt zagregowanych informacji o kosztach,
- 3) zakres dostarczanych informacji przez tradycyjny rachunek kosztów jest dostosowany do podejmowania decyzji o działaniach globalnych i nie uwzględnia informacji do optymalizacji cząstkowej, która w znacznym stopniu warunkuje poziom wyniku globalnego (Sobańska, 2003, s. 139),

Rachunek kosztów pełnych uznany został również w teorii i praktyce światowej „za absolutnie nieprzydatny do tworzenia realnego kryterium dla decyzji strategicznych w warunkach współczesnych przedsiębiorstw” (Sobańska, 2003, s. 223)².

Co zatem się zmieniło w przedsiębiorstwach w zakresie stosowania rachunku kosztów od czasu wspomnianych badań empirycznych w tym temacie? Czy stosowany rachunek kosztów i płynące z niego informacje odpowiadają potrzebom współczesnych menedżerów?

Celem opracowania jest przedstawienie wyników badań, przeprowadzonych w formie ankiety, dotyczących, między innymi, odmian rachunków kosztów stosowanych w jednostkach gospodarczych oraz odpowiedź na pytanie, czy stosowany przez badane jednostki gospodarcze rachunek kosztów stwarza odpowiednie warunki funkcjonowania rachunkowości zarządczej.

² Krytyka tradycyjnych systemów rachunku kosztów znajduje się między innymi w pracach Kaplana (Kaplan, 1984, s. 390-418) oraz Johnsona i Kaplana (Johnson, Kaplan, 1987).

13.1. Charakterystyka jednostek objętych badaniem

Badaniem zostały objęte przedsiębiorstwa pochodzące z terenu województwa zachodniopomorskiego. Próba jednostek gospodarczych nie jest losowa. W ankietowanej próbie znalazły się te podmioty gospodarcze, które prowadzą księgi rachunkowe i które wyraziły gotowość do współpracy. Wiele przedsiębiorstw odmówiło współpracy, zasłaniając się tajemnicą handlową. Liczba badanych przedsiębiorstw wyniosła dziewięćdziesiąt. Badania dotyczące funkcjonowania w nich rachunkowości zarządczej zostały przeprowadzone metodą ankietową. W ankiecie znalazło się czterdzieści pytań, ujętych w następujących blokach tematycznych:

- a) ogólne informacje o jednostce gospodarczej,
- b) informacje o stanie rachunkowości zarządczej w badanych jednostkach,
- c) informacje o rozwiązaniach w zakresie rachunku kosztów,
- d) informacje o stosowanych metodach rachunkowości zarządczej.

Ankietowane przedsiębiorstwa zostały pogrupowane według następujących kryteriów:

- wielkości przedsiębiorstwa ze względu na liczbę zatrudnionych, wartość aktywów oraz przychody netto ze sprzedaży,
- rodzaju prowadzonej działalności,
- formy prawnej.

Według kryteriów wielkości podział przedsiębiorstw na małe, średnie i duże został przeprowadzony na podstawie kryteriów określonych w ustawie „O swobodzie działalności gospodarczej” z 2 lipca 2004 r. Ustawa ta posługuje się pojęciem „przedsiębiorcy”. Zgodnie z jej przepisami, od 1 stycznia 2005 za małego lub średniego uważa się przedsiębiorcę spełniającego warunki zawarte w tabeli 13.1, przy czym musi zostać jednocześnie spełnione kryterium:

- a) liczby zatrudnionych i rocznego obrotu netto albo
- b) liczby zatrudnionych i sumy aktywów bilansu.

Zgodnie z tymi kryteriami wśród badanych przedsiębiorstw można wyodrębnić 49 (54,4%) małych, 17 (18,9%) średnich oraz 24 (26,7%) duże przedsiębiorstwa.

Biorąc pod uwagę rodzaj prowadzonej działalności, został dokonany podział przedsiębiorstw według definicji działalności gospodarczej przyjętej w ustawie „O swobodzie działalności gospodarczej”. W ustawie wyodrębniono jednostki:

- wytwórcze,
- handlowe,

Tabela 13.1. Kryteria klasyfikacji przedsiębiorstw

Kryterium	Mały przedsiębiorca	Średni przedsiębiorca	Duże przedsiębiorstwo
Liczba zatrudnionych	Zatrudnia mniej niż 50 pracowników w ciągu roku	Zatrudnia mniej niż 250 pracowników w ciągu roku	Zatrudnia powyżej 250 pracowników w ciągu roku
Roczny obrót netto	Roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekracza 10 mln euro	Roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekracza 50 mln euro	Roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych przekracza 50 mln euro
Suma aktywów bilansu	Suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec poprzedniego roku obrotowego nie przekracza 10 mln euro	Suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec poprzedniego roku obrotowego nie przekracza 43 mln euro	Suma aktywów bilansu sporządzonego na koniec poprzedniego roku obrotowego przekracza 43 mln euro

Źródło: Opracowanie na podstawie Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. – O swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 r nr 174), art. 104, 105 i 106.

- budowlane,
- usługowe oraz
- zajmujące się poszukiwaniem, rozpoznawaniem i wydobywaniem surowców naturalnych.

W badanej próbie znalazło się 27 przedsiębiorstw wytwórczych, 27 – handlowych, 47 – usługowych i 14 – budowlanych, co i w sumie daje liczbę 115 (większa niż 90, co wynika z faktu, że niektóre jednostki zajmują się kilkoma rodzajami działalności). Nie wystąpiło przedsiębiorstwo zajmujące się poszukiwaniem, rozpoznawaniem i wydobywaniem surowców naturalnych. Jak wynika z przedstawionych informacji, przedsiębiorstwa zajmują się jednocześnie różną działalnością. 67 ankietowanych przedsiębiorstw, czyli 74,4% prowadzi jeden rodzaj działalności, pozostałe 23 (25,5%) zajmuje się różną działalnością. Wśród jednostek gospodarczych zajmujących się jednym rodzajem działalności największą grupę stanowią przedsiębiorstwa usługowe (28), następnie wytwórcze (17), handlowe (13) i budowlane (9).

Klasyfikację przedsiębiorstw według ich wielkości i rodzaju prowadzonej działalności przedstawia tabela 13.2. Jak z niej wynika, w dużych przedsiębiorstwach dominuje działalność wytwórcza, zaś w średnich i małych – działalność usługowa.

Tabela 13.2. Podział przedsiębiorstw według wielkości i rodzaju działalności

Wielkość przedsiębiorstwa	Rodzaj działalności						Ogółem	%
	Wytwórcza	Handlowa	Usługowa	Budowlana	Więcej niż jeden			
Duże	8	2	8	0	5	24	26,7	
Średnie	2	1	6	5	4	17	18,9	
Małe	7	10	15	4	13	49	54,4	
Razem	17	13	29	9	22	90	100	

Źródło: Opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę formę prawną badanych jednostek, w ankiecie wyróżniono: spółkę akcyjną, komandytową, jawną, z ograniczoną odpowiedzialnością, spółkę cywilną/przedsiębiorcę, przedsiębiorstwo państwowe, jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, spółdzielnię. Przewidziano również możliwość wpisania innej formy prawnej. Podział jednostek gospodarczych według tego kryterium przedstawia tabela 13.3.

Tabela 13.3. Forma prawna ankietowanych przedsiębiorstw

Forma prawna	Liczba	%
Spółka akcyjna	26	28,9
Spółka komandytowa	-	-
Spółka jawna	2	2,2
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	30	33,3
Spółka cywilna/przedsiębiorca	19	21,1
Przedsiębiorstwo państwowe	3	3,4
Jednoosobowa spółka Skarbu Państwa	1	1,1
Spółdzielnia	4	4,4
Inny typ	5	5,6
Razem	90	100

Źródło: Opracowanie własne.

Podział badanych jednostek gospodarczych ze względu na ich wielkość i formę prawną przedstawia tabela 13.4. Wśród dużych i średnich firm dominują spółki akcyjne, zaś wśród małych – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki cywilne/przedsiębiorcy.

Tabela 13.4. Podział przedsiębiorstw według wielkości i formy prawnej

Forma prawna	Wielkość przedsiębiorstwa			Ogółem	
	Duże	Średnie	Małe		%
Spółka akcyjna	14	5	4	23	25,6
Spółka komandytowa	-	-	-	-	-
Spółka jawna	-	1	1	2	2,2
Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	5	8	20	33	36,7
Spółka cywilna/przedsiębiorca	-	-	19	19	21,1
Przedsiębiorstwo państwowe	2	-	1	3	3,3
Jednoosobowa spółka Skarbu Państwa	1	-	-	1	1,1
Spółdzielnia	1	1	2	4	4,4
Inny typ	1	2	2	5	5,5
Razem	24	17	49	90	100

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wynika z przeprowadzonej analizy, ankietowane jednostki gospodarcze cechuje różnorodność zarówno pod względem rodzaju działalności, formy prawnej, jak i stosunków własnościowych, co syntetycznie zostało przedstawione w tabeli 13.5. Można jednak zauważyć podobieństwo małych i średnich jednostek gospodarczych oraz ich odmienny charakter w stosunku do dużych przedsiębiorstw.

Tabela 13.5. Charakterystyka badanych jednostek

Cechy	Wielkość jednostki		
	Duże	Średnie	Małe
Rodzaj działalności	wytwórcza i usługowa	usługowa i budowlana	usługowa i handlowa
Forma prawna	spółka akcyjna	spółka z o.o. i spółka akcyjna	spółka z o.o. i spółka cywilna/przedsiębiorca

Źródło: Opracowanie własne.

Duże jednostki gospodarcze prowadzą głównie działalność wytwórczą i usługową. Są to spółki akcyjne. Grupę średnich firm tworzą głównie jednostki prowadzące działalność usługową i budowlaną, będące przede wszystkim spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, rzadziej spółkami akcyjnymi. Małe przedsiębiorstwa są głównie spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością i spółkami cywilnymi/przedsiębiorcami prowadzącymi działalność handlową i usługową.

Uzyskany materiał badawczy posłużył do przeprowadzenia analizy stanu rachunkowości zarządczej w polskich jednostkach gospodarczych, w tym również do zbadania rozwiązań w zakresie stosowanego rachunku kosztów.

13.2. Cechy rachunku kosztów badanych jednostek gospodarczych

Rachunek kosztów stwarza warunki funkcjonowania rachunkowości zarządczej. Jest dla niej bazą danych. Dlatego w przeprowadzonej ankiecie grupa pytań dotyczyła rachunku kosztów. Pytania odnosiły się do:

- 1) stosowanych odmian rachunku kosztów,
- 2) struktury kosztów w kosztach całkowitych,
- 3) zasad rozliczania kosztów pośrednich,
- 4) miejsc powstawania kosztów,
- 5) stosowanych metod kalkulacji,
- 6) wykorzystania wyników kalkulacji,
- 7) kryteriów podziału kosztów na potrzeby decyzyjno-kontrolne.

Spośród ankietowanych jednostek aż 72, czyli 80% stosuje tradycyjny rachunek kosztów, pozostałe 18 jednostek (20%) – rachunek kosztów postulowanych, w tym:

- rachunek kosztów planowanych – osiem (8,9%),
- rachunek kosztów budżetowanych – pięć (5,6%),
- rachunek kosztów standardowych – dwie (2,2%),

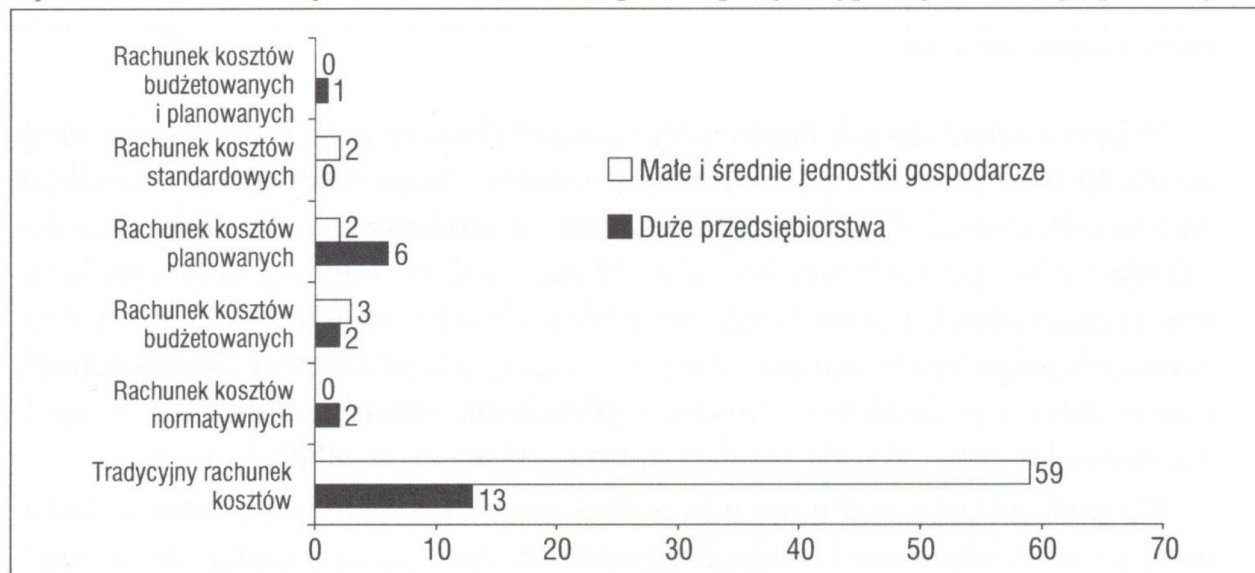
- rachunek kosztów normatywnych – dwie (2,2%),
- rachunek kosztów budżetowanych i planowych – jedna (1,1%).

Trzy przedsiębiorstwa nie udzieliły odpowiedzi na to pytanie. Odmiany rachunku kosztów stosowane w ankietowanych jednostkach, z podziałem na dwie grupy, a mianowicie duże oraz małe i średnie jednostki gospodarcze prezentuje rysunek 13.1. Biorąc pod uwagę wszystkie ankietowane jednostki, jak również przyjęty podział według wielkości przedsiębiorstw, można stwierdzić, że dominującą odmianą rachunku kosztów jest tradycyjny rachunek kosztów.

Tradycyjny rachunek kosztów nie sprzyja wdrażaniu rachunkowości zarządczej, ponieważ rachunek ten jest dostosowany przede wszystkim do tworzenia informacji na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Jak już podkreślano, w dobie ery informacji (ery postindustrialnej), w której warunki funkcjonowania przedsiębiorstw uległy znacznym zmianom w stosunku do ery industrialnej, nie dostarcza on potrzebnych informacji dla zarządzania jednostkami gospodarczymi.

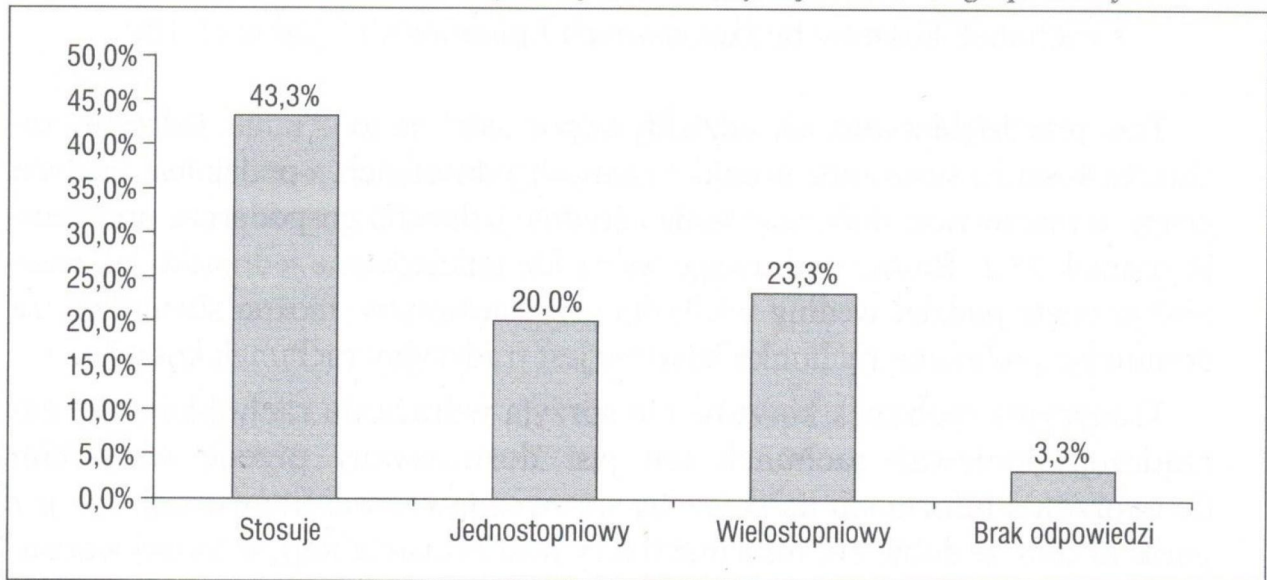
Na podstawie badania ankietowego można stwierdzić, że 43,3% badanych jednostek stosuje rachunek kosztów częściowych, przy czym 20% oblicza wynik finansowy, wykorzystując jego wersję jednostopniową, a 23,3% – wielostopniową. Trzy jednostki nie udzieliły odpowiedzi (3,33%). Wykorzystanie rachunku kosztów częściowych w badanych jednostkach przedstawiają rysunki 13.2 i 13.3. Dla celów analitycznych koszty stałe w badanej populacji zostały dodatkowo podzielone na następujące grupy: koszty stałe produktu, koszty stałe grupy produktów, koszty stałe ośrodków odpowiedzialności, koszty stałe firmy. Osobnym podziałem jest wyodrębnienie kosztów stałych użytecznych i nieużytecznych. Jest on przedstawiony na rysunku 13.4.

Rysunek 13.1. Odmiany rachunku kosztów w poszczególnych typach jednostek gospodarczych



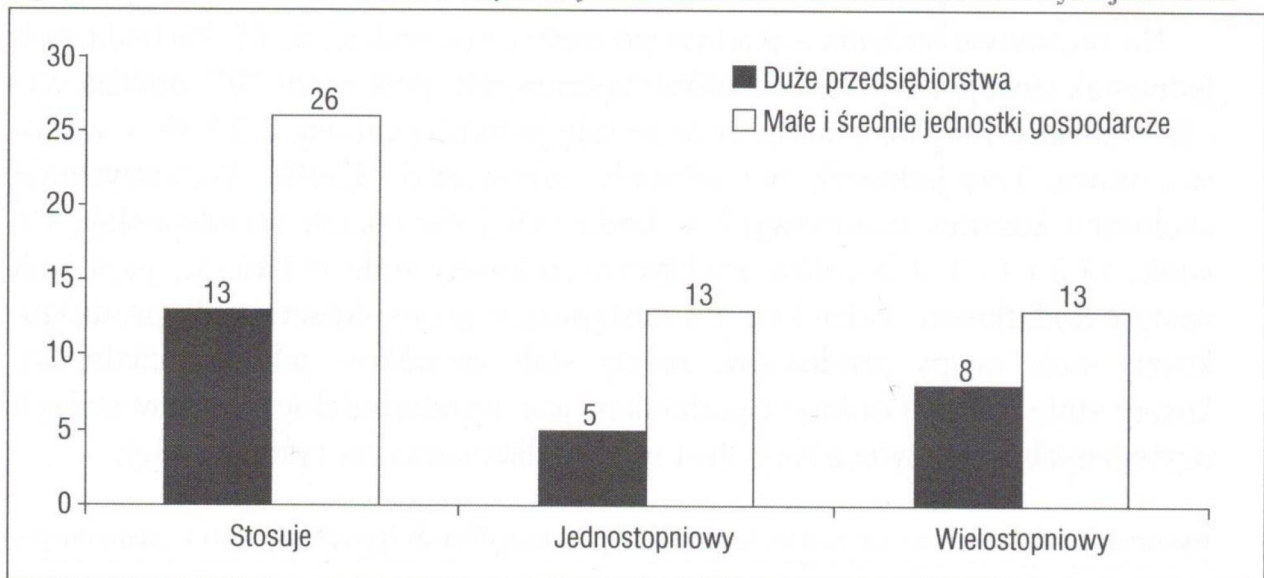
Źródło: Opracowanie własne.

Rysunek 13.2. Rachunek kosztów częściowych w badanych jednostkach gospodarczych



Źródło: Opracowanie własne.

Rysunek 13.3. Rachunek kosztów częściowych w zależności od wielkości badanych jednostek

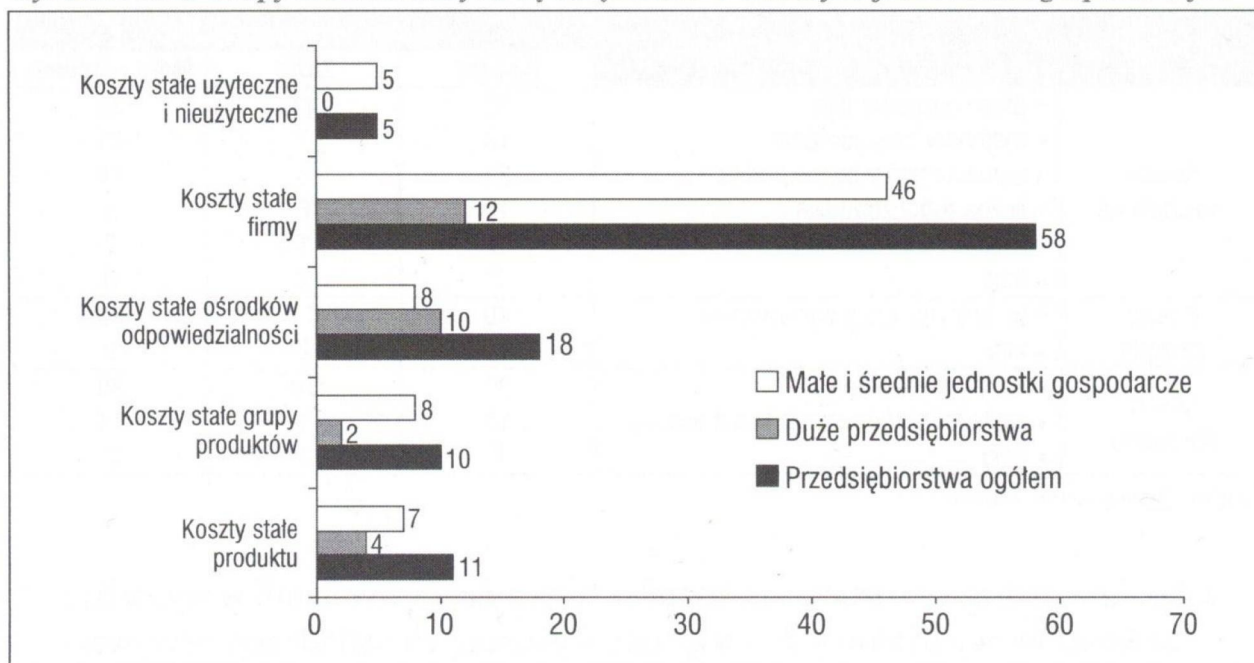


Źródło: Opracowanie własne.

W przedsiębiorstwach najczęściej są wyodrębniane stałe koszty firmy. Można też spotkać podział na stałe koszty produktu, grupy produktów i ośrodków odpowiedzialności. Jak wynika z rozważań, w ankietowanych jednostkach dominuje tradycyjny rachunek kosztów. Dlatego kolejne badania dotyczyły kosztów bezpośrednich i pośrednich. Na podstawie odpowiedzi 76 (83,3%) ankietowanych jednostek został określony przeciętny udział kosztów bezpośrednich i pośrednich z podziałem na koszty, wydziałowe, zarządu i sprzedaży w ogólnej sumie kosztów. Wyniki ustaleń są przedstawione w tabeli 13.6.

Na podkreślenie zasługuje fakt zróżnicowanej struktury kosztów w badanych przedsiębiorstwach. Udział kosztów bezpośrednich waha się w prze-

Rysunek 13.4. Grupy kosztów stałych wyodrębnione w badanych jednostkach gospodarczych



Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 13.6. Średni udział poszczególnych kategorii kosztów w kosztach ogółem badanych przedsiębiorstw

Rodzaj kosztu	Średni udział		
	Ogółem	Duże przedsiębiorstwa	Małe i średnie jednostki gospodarcze
Koszty bezpośrednie	61,9%	61,2%	62,1%
Koszty wydziałowe	15,9%	17,5%	15,4%
Koszty zarządu	11,4%	11,7%	10,4%
Koszty sprzedaży	10,8%	9,5%	12,1%
Razem	100%	100%	100%

Źródło: Opracowanie własne.

dziale od 10% do 90%, pośrednich – od 3% do 40%, zarządu – od 2% do 70%, a kosztów sprzedaży – od 0,2% do 70%.

Na pytanie dotyczące zasad rozliczania kosztów pośrednich odpowiedzi udzieliły 73 przedsiębiorstwa, czyli 81,1%. Pytanie odnosiło się do podstaw rozliczania kosztów wydziałowych (ogólnoprodukcyjnych), kosztów zarządu (ogólnozakładowych) oraz kosztów sprzedaży. Uzyskane odpowiedzi prezentuje tabela 13.7.

Jak wynika z analizy danych zawartych w tabeli 13.7, najczęściej są stosowane następujące podstawy rozliczania kosztów:

- wydziałowych – płace bezpośrednie,
- zarządu – koszt wytworzenia,
- sprzedaży – koszt wytworzenia oraz zakładowy koszt własny w przypadku małych firm.

Tabela 13.7. Podstawy rozliczania kosztów pośrednich w badanych jednostkach

Grupa kosztów	Podstawa rozliczania kosztów	Liczba przedsiębiorstw		
		Ogółem	Duże	Małe i średnie
Koszty wydziałowe	• płace bezpośrednie	42	11	31
	• materiały bezpośrednie	18	7	11
	• suma kosztów bezpośrednich	23	5	18
	• liczba roboczogodzin	15	6	9
	• liczba maszynogodzin	3	1	2
	• inne	2	2	0
Koszty zarządu	• techniczny koszt wytworzenia	40	11	29
	• inne	11	2	9
Koszty sprzedaży	• koszty wytworzenia	30	10	20
	• zakładowy (fabryczny) koszt własny	15	1	14
	• inne	1	1	0

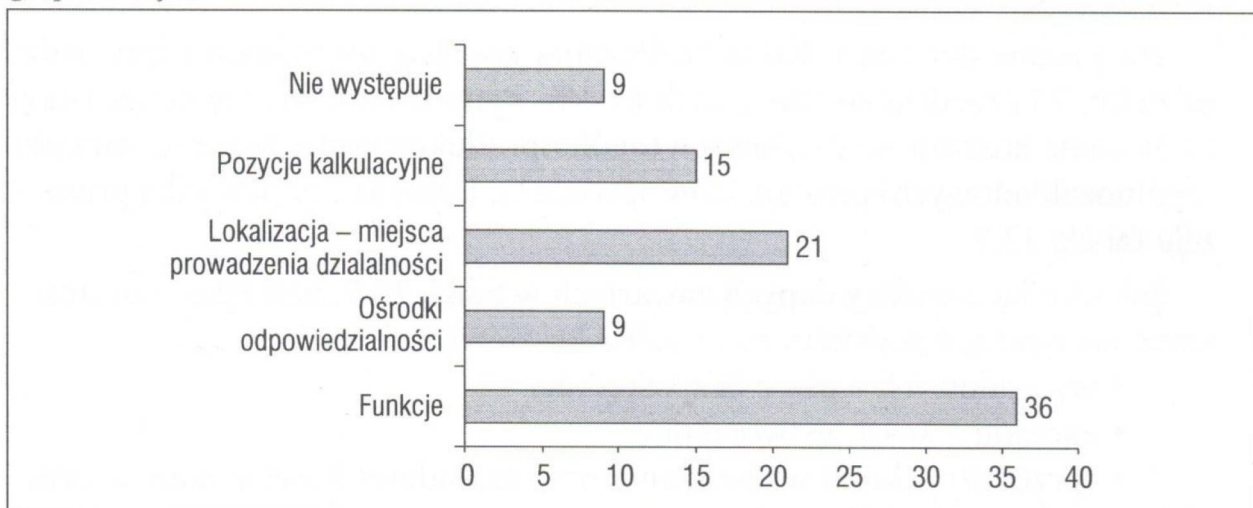
Źródło: Opracowanie własne.

Jako inne podstawy rozliczania kosztów respondenci wymienili w wypadku:

- kosztów wydziałowych – wartość wykonanych świadczeń oraz wartość sprzedaży,
- kosztów sprzedaży – koszt własny sprzedaży,
- kosztów zarządu – płace bezpośrednie, sprzedaż netto, wielkość sprzedaży, koszt rzeczywisty, wartość sprzedaży, procent sprzedaży według rodzajów działalności, koszty przerobu, struktura sprzedaży.

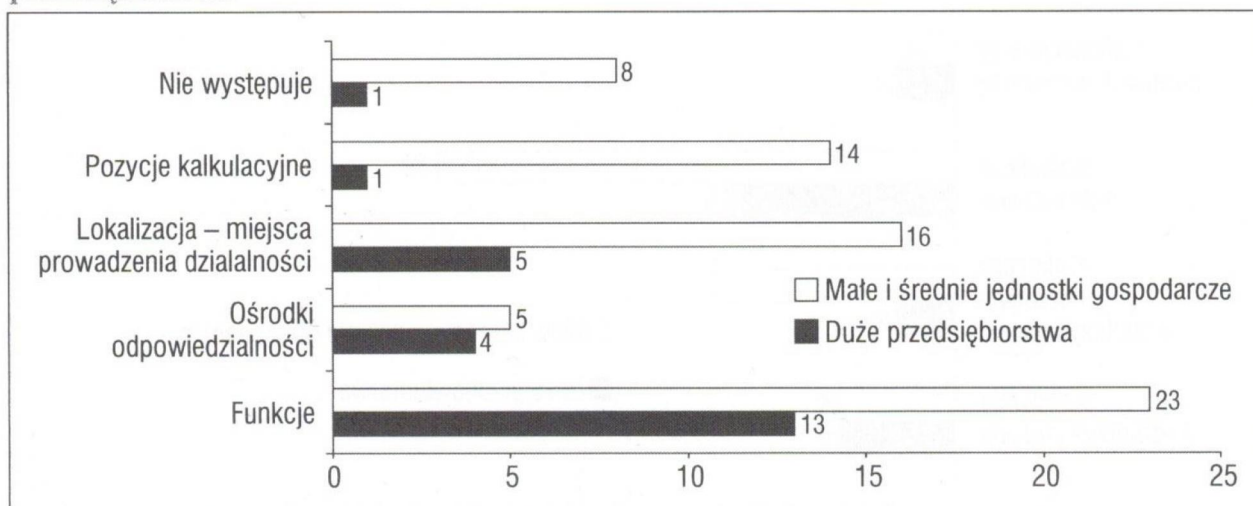
Kolejne pytanie dotyczyło podziału kosztów według miejsc powstawania. Rezultaty badań przedstawiają rysunki 13.5 i 13.6. Wynika z nich, że badane przedsiębiorstwa najczęściej ustalają miejsca powstawania kosztów według funkcji realizowanych w danym przedsiębiorstwie. Ma to miejsce zarówno w dużych, jak i w małych oraz średnich jednostkach gospodarczych. Pozosta-

Rysunek 13.5. Kryteria podziału na miejsca powstawania kosztów w badanych jednostkach gospodarczych



Źródło: Opracowanie własne.

Rysunek 13.6. Kryteria podziału na miejsca powstawania kosztów w zależności od wielkości przedsiębiorstwa



Źródło: Opracowanie własne.

łe, wymieniane kryteria podziału miejsc powstawania kosztów są następujące: lokalizacja, pozycje kalkulacyjne, ośrodki odpowiedzialności.

Kolejne pytanie w ankiecie dotyczyło stosowanych metod kalkulacji wyrobów. Na pierwszym miejscu znalazła się kalkulacja podziałowa prosta, którą stosuje 30 ankietowanych jednostek spośród 86, które udzieliły odpowiedzi, co stanowi 34,9%. Na kolejnych miejscach znalazły się następujące metody kalkulacji:

- kalkulacja doliczeniowa – 26 jednostek (30,2%),
- kalkulacja współczynnikowa – 10 jednostek (11,6%),
- kalkulacja podziałowa złożona³ – 8 jednostek (9,3%),
- kalkulacja odjemna – 3 jednostki (3,5%).

Dziewięć (10,5%) badanych jednostek wymieniło inne sposoby kalkulacji. Były to głównie przedsiębiorstwa budowlane, w których stosuje się kosztorysy. Zestawienie stosowanych metod kalkulacji w poszczególnych grupach jednostek gospodarczych przedstawia rysunek 13.7.

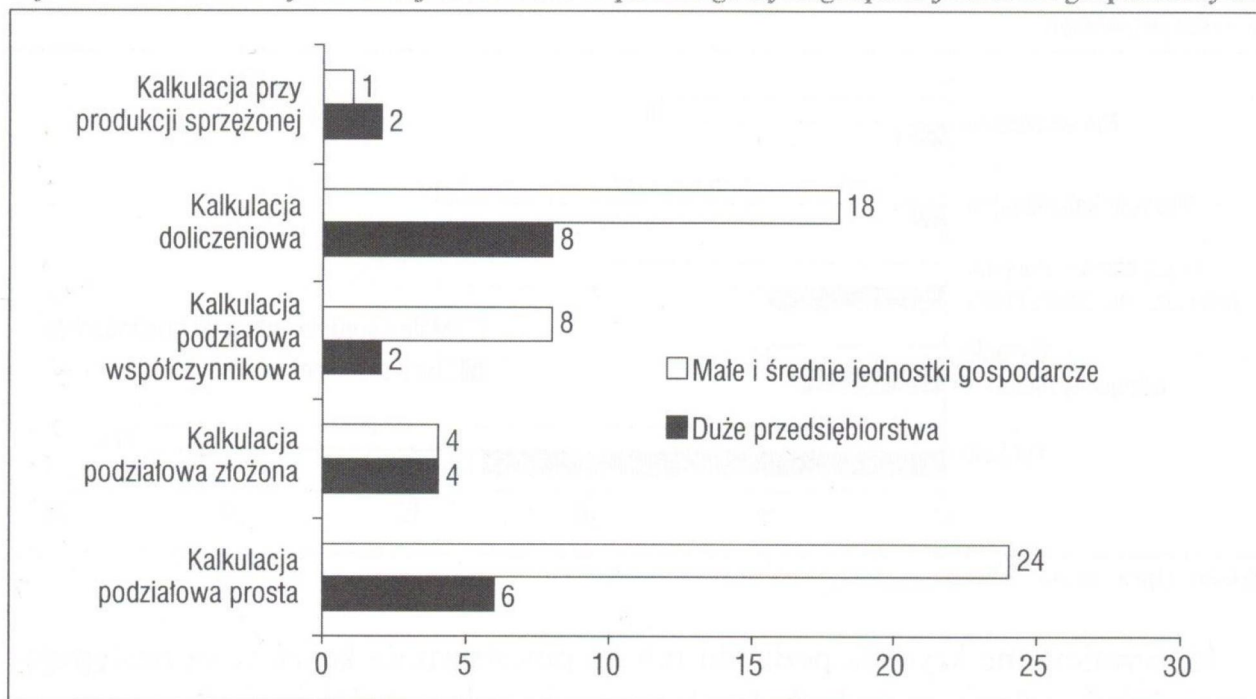
Wybór metod kalkulacji kosztów jest związany ze stosowaniem tradycyjnego rachunku kosztów. Z punktu widzenia rachunkowości zarządczej metody te są mało przydatne, ponieważ nie uwzględniają aktualnych warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, chociażby znacznego wzrostu kosztów pośred-

³ Kalkulacja podziałowa złożona jest wykorzystywana przy produkcji masowej kilku asortymentów:

- wymagających bardzo podobnego procesu wytwarzania,
- jeśli wyroby nie są podobne, ale można dla nich znaleźć wspólną jednostkę miary,
- gdy koszty pośrednie stanowią niewielki udział w globalnych kosztach przedsiębiorstwa lub w danej produkcji.

Podziałowi poddaje się jedynie koszty pośrednie, a bezpośrednie odnoszone wprost na kalkulowany obiekt.

Rysunek 13.7. Metody kalkulacji stosowane w poszczególnych grupach jednostek gospodarczych



Źródło: Opracowanie własne.

nich, co wymaga zastosowania innych sposobów ich rozliczania na produkty, na przykład kalkulacji według działań.

Kolejnym problemem objętym badaniem było ustalenie przeznaczenia wyników kalkulacji. Okazało się, że najczęściej wyniki kalkulacji są wykorzystywane do podejmowania decyzji cenowych, a w dalszej kolejności do:

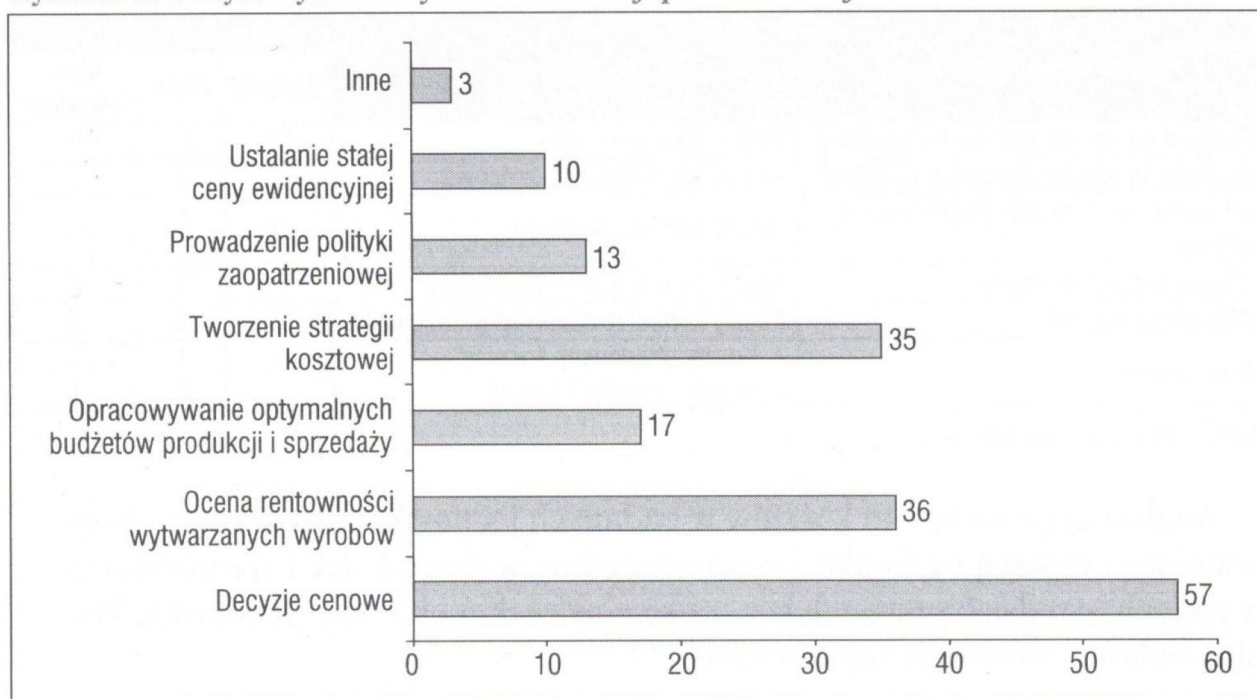
- oceny rentowności wytwarzanych wyrobów,
- tworzenia strategii kosztowej,
- opracowywania optymalnych budżetów produkcji i sprzedaży w celu maksymalizacji zysku,
- prowadzenia polityki zaopatrzeniowej,
- ustalania stałej ceny ewidencyjnej wyrobów gotowych,
- innych celów – odpowiedzi „inne” obejmowały wykorzystanie wyników kalkulacji do przetargów oraz do porównań.

Wyniki badań przedstawiają rysunki 13.8 i 13.9.

Jak wynika z badań, ankietowane jednostki w celach decyzyjno-kontrolnych stosują dodatkowe podziały kosztów. Prezentuje je tabela 13.8. Oszacowano, że w badanych przedsiębiorstwach stosowane przekroje klasyfikacyjne kosztów pozwalają z wystarczającym prawdopodobieństwem wskazać:

- a) koszty o decydującym znaczeniu w danym przedsiębiorstwie; tak odpowiedziały 82 ankietowane jednostki,
- b) koszty najbardziej podatne na obniżkę; tak odpowiedziało 66 badanych przedsiębiorstw,

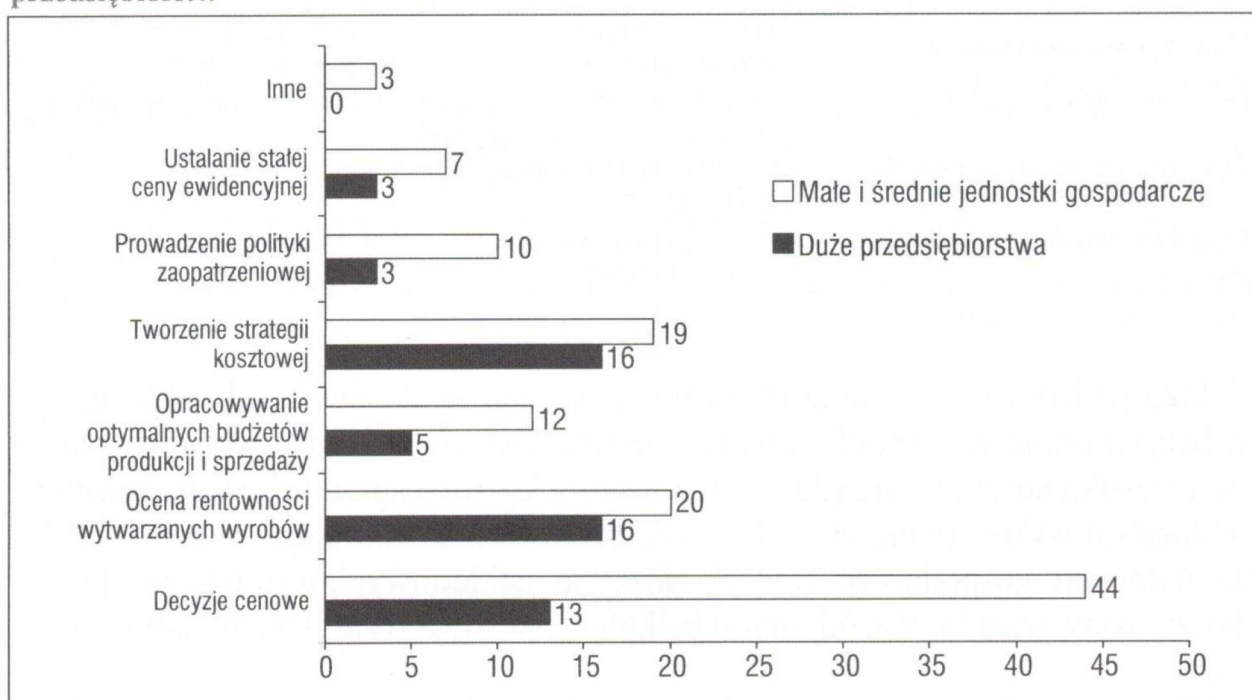
Rysunek 13.8. Wykorzystanie wyników kalkulacji przez badane jednostki



Źródło: Opracowanie własne.

- c) koszty, na które można oddziaływać w ograniczonym stopniu; taką odpowiedź udzieliły 54 ankietowane jednostki,
 d) miejsca decydujące o poziomie kosztów; taką odpowiedź dało 67 badanych przedsiębiorstw.

Rysunek 13.9. Kierunki wykorzystania wyników kalkulacji w poszczególnych grupach przedsiębiorstw



Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 13.8. Podziały kosztów stosowane na potrzeby decyzyjno-kontrolne

Kryterium klasyfikacji	Koszty	Liczba przedsiębiorstw		
		Ogółem	Duże	Małe i średnie
Reakcja na zmiany rozmiarów produkcji	Koszty zmienne i stałe	57	17	40
Reakcja na wzrost rozmiarów produkcji	Koszty przyrostowe i krańcowe	11	4	7
Istotność kosztów przy podejmowaniu decyzji	Koszty istotne i nieistotne	38	13	25
Wpływ decyzji na koszty	Koszty przesądzone i nieprzesądzone	11	3	8
Możliwość kontroli	Koszty kontrolowalne i niekontrolowalne	17	9	8
Inne podziały	• Koszty utraconych korzyści	2	1	1
	• Koszty produktu i okresu	1	0	1

Źródło: Opracowanie własne.

Analiza cech rachunku kosztów w badanych jednostkach, wykazała, iż dominującą odmianą rachunku kosztów zarówno w dużych, jak i średnich oraz w małych przedsiębiorstwach jest tradycyjny rachunek kosztów pełnych. Wyniki badań syntetycznie ujęto w tabeli 13.9.

Tabela 13.9. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw z uwagi na cechy rachunku kosztów⁴

Cechy	Przedsiębiorstwa	
	Duże	Małe i średnie
Stosowana odmiana rachunku kosztów: a) tradycyjny rachunek kosztów pełnych b) rachunek kosztów zmiennych	46% 54%	86% 39%
Podstawy rozliczania kosztów pośrednich: • wydziałowych • zarządu • sprzedaży	płace bezpośrednie koszty wytworzenia koszty wytworzenia	płace bezpośrednie koszty wytworzenia koszty wytworzenia, zakładowy koszt własny
Miejsca powstawania kosztów	Funkcje realizowane w przedsiębiorstwie	Funkcje realizowane w przedsiębiorstwie
Stosowane metody kalkulacji	Podziałowa prosta, doliczeniowa	Podziałowa prosta, doliczeniowa
Wykorzystanie wyników kalkulacji	Ocena rentowności wytwarzanych wyrobów, tworzenie strategii kosztowej	Decyzje cenowe
Podział kosztów dla potrzeb decyzyjno-kontrolnych	a) koszty zmienne i stałe, b) istotne i nieistotne	a) koszty zmienne i stałe, b) istotne i nieistotne

Źródło: Opracowanie własne.

Jako podstawa rozliczania kosztów pośrednich są stosowane głównie płace bezpośrednie w wypadku kosztów wydziałowych, a koszty wytworzenia – w wypadku kosztów zarządu. Do rozliczania kosztów sprzedaży duże przedsiębiorstwa wykorzystują głównie koszt wytworzenia, natomiast małe i średnie jednostki gospodarcze stosują zarówno zakładowy koszt własny, jak i koszty wytworzenia. Wśród metod kalkulacji stosowanych przez badane jed-

⁴ W tabeli przedstawiono dominujące cechy w grupie dużych przedsiębiorstw oraz małych i średnich jednostek gospodarczych.

nostki dominuje kalkulacja podziałowa prosta i kalkulacja doliczeniowa. Wyniki kalkulacji są wykorzystywane przez duże przedsiębiorstwa do oceny rentowności wytwarzanych wyrobów oraz do tworzenia strategii kosztowej, natomiast przez małe i średnie jednostki gospodarcze – do podejmowania decyzji cenowych. Rachunek kosztów zmiennych jest stosowany tylko w połowie badanych jednostek. Na potrzeby decyzyjno-kontrolne ankietowane przedsiębiorstwa stosują głównie podziały kosztów na zmienne i stałe oraz istotne i nieistotne, a także na kontrolowalne i niekontrolowalne.

* * *

Reasumując, można stwierdzić, że stosowany przez badane jednostki gospodarcze rachunek kosztów nie stwarza odpowiednich warunków funkcjonowania rachunkowości zarządczej. Nie dostarcza on istotnych informacji z punktu widzenia zarządzania, a jedynie informacje, które służą celom sprawozdawczym.

W wyniku dążenia specjalistów rachunkowości zarządczej do opracowywania metod wspomagających osiągnięcie strategicznych celów przedsiębiorstw w warunkach globalizacji następuje integracja odmian rachunku kosztów. Model rachunku kosztów jednostki gospodarczej nie może być oparty tylko na jednej odmianie. Zróżnicowanie problemów decyzyjnych wpływa na konieczność tworzenia rozbudowanego modelu rachunku kosztów, obejmującego zestaw zsynchronizowanych odmian rachunku kosztów. Ich dobór zależy od charakteru problemów decyzyjnych występujących w danej jednostce gospodarczej.

Streszczenie

Rachunek kosztów stwarza warunki funkcjonowania rachunkowości zarządczej. Jest dla niej bazą danych. Przydatność rachunku kosztów w zarządzaniu zależy od jego odmiany.

W opracowaniu przedstawiono wyniki badań przeprowadzonych w formie ankiety i dotyczących odmian rachunków kosztów stosowanych w jednostkach gospodarczych oraz odpowiedziano na pytanie, czy stosowany przez badane jednostki gospodarcze rachunek kosztów stwarza odpowiednie warunki funkcjonowania rachunkowości zarządczej.

Na podstawie przeprowadzonych badań stwierdzono, że stosowany przez badane jednostki gospodarcze rachunek kosztów nie stwarza odpowiednich warunków funkcjonowania rachunkowości zarządczej. Nie dostarcza on istotnych informacji z punktu widzenia zarządzania, a jedynie informacje, które służą celom sprawozdawczym.

Summary

Cost Accounting as a Base of Management Accounting – Research Results

Cost accounting creates the conditions for the functioning of management accounting. It comes as its database. The usefulness of cost accounting in management depends on its variety. The paper presents results of a survey carried out in the form of questionnaires concerning the variety of cost accounting used in business units. One of the answered questions was whether the test applied by the business units costing creates appropriate conditions for the functioning of management accounting. Based on the survey, it was found that the test used by business units costing does not create adequate conditions for the functioning of management accounting. It does not provide relevant information from the management point of view, but only information that serves the purpose of reporting.

Bibliografia

- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston. rep. 1991.
- Kaplan R.S. (1984), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”” lipiec.
- Sobańska I. (2003), *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I. (2003), *Wycena produktów i operacyjny wynik okresu*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. O swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2004 r. nr 174.