

Akademia Nauk Stosowanych w Nowym Sączu

Halina Rechul
Bartłomiej Wrona

Rachunek kosztów w systemie rachunkowości

Nowy Sącz 2024

Redaktor Naukowy

dr Halina Rechul, dr Bartłomiej Wrona

Recenzja

dr hab. Mariusz Andrzejewski, prof. UEK

Redaktor Techniczny

dr Tamara Bolanowska-Bobrek

© Copyright by Akademia Nauk Stosowanych w Nowym Sączu
Nowy Sącz 2024

ISBN 978-83-67661-41-6

Wydawca

Akademia Nauk Stosowanych w Nowym Sączu
ul. Staszica 1, 33-300 Nowy Sącz
tel.: +48 18 443 45 45, e-mail: sog@ans-ns.edu.pl
www.ans-ns.edu.pl

Adres redakcji

Wydawnictwo Naukowe Akademii Nauk Stosowanych w Nowym Sączu
ul. Staszica 1, 33-300 Nowy Sącz
tel.: +48 18 443 45 45, e-mail: wn@ans-ns.edu.pl, tbolanowska@ans-ns.edu.pl
wydawnictwo.ans-ns.edu.pl

Druk

Wydawnictwo i drukarnia NOVA SANDEC s.c.
Mariusz Kałyniuk, Roman Kałyniuk
ul. Lwowska 14, 33-300 Nowy Sącz
tel.: +48 18 441 02 88, e-mail: biuro@novasandec.pl

Spis treści

WSTĘP	5
1. WSPÓŁCZESNA RACHUNKOWOŚĆ I JEJ ZNACZENIE	7
1.1. Rachunkowość jako system informacyjno-kontrolny	7
1.2. Podstawy prawne rachunkowości.....	12
1.3. Nadrzędne zasady rachunkowości a polityka rachunkowości	19
2. KOSZTY W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI	25
2.1. Istota kosztów i ich rachunkowa klasyfikacja	25
2.2. Rachunek kosztów i wyników w jednostkach gospodarczych	35
2.3. Modele i warianty rachunku kosztów dla zarządzania	38
3. EWIDENCJA I ROZLICZANIE KOSZTÓW	46
3.1. Układy ewidencyjne kosztów.....	46
3.2. Koszty i przychody a pomiar wyniku finansowego.....	53
3.3. Rozliczenia międzyokresowe kosztów	61
3.4. Rozliczanie kosztów działalności pomocniczej.....	67
4. RACHUNEK KALKULACYJNY KOSZTÓW	70
4.1. Wprowadzenie do kalkulacji kosztów	70
4.2. Kalkulacyjny układ kosztów	74
4.3. Charakterystyka wybranych metod kalkulacji kosztów	77
4.3.1. Kalkulacja podziałowa i jej odmiany	77
4.3.2. Kalkulacja doliczeniowa	82
4.4. Rachunek kosztów działań	85
5. RACHUNEK KOSZTÓW STANDARDOWYCH	93
5.1. Istota rachunku kosztów standardowych	93
5.2. Standardy kosztów	96
5.3. Analiza odchyleń kosztów.....	103

6. KIERUNKI ROZWOJU RACHUNKU KOSZTÓW	109
6.1. Ewolucja systemu rachunku kosztów	109
6.2. Współczesne kierunki rozwoju rachunku kosztów i obszary jego wykorzystania.....	111
ZAKOŃCZENIE	118
BIBLIOGRAFIA	119
SPIS TABEL.....	127
SPIS RYSUNKÓW	128

WSTĘP

Rozwój gospodarki rynkowej oraz związana z nią konkurencja wymagają od zarządzających wszystkimi jednostkami stosowania coraz wydajniejszych, jak również sprawniejszych systemów zarządzania. Istotnym elementem tego systemu jest obecnie rachunkowość, słusznie uważana jako swoisty „język biznesu”.

System rachunkowości ukształtowany w gospodarce rynkowej jest sukcesywnie dostosowywany do rosnących potrzeb informacyjnych dynamicznie rozwijającej się gospodarki, zorientowanej na wzrost efektywności ekonomicznej oraz wzrost bogactw krajów i regionów, w których te jednostki funkcjonują. Rachunkowość na przestrzeni ostatnich lat ulegała zmianom dotyczącym jej złożoności oraz zakresu ujawnianych w sprawozdaniach finansowych danych. Zmiany te zwiększyły walory użytkowe systemu rachunkowości dla szerokiego kręgu odbiorców zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Aspekt informacyjny rachunkowości traktuje się w ostatnich latach jako najbardziej istotne zadanie systemu rachunkowości. Bez wiarygodnych informacji nie jest możliwe podejmowanie decyzji i kontrolowanie realizowanych zadań.

Niniejsza publikacja poświęcona jest rachunkowi kosztów, czyli zagadnieniom dotyczącym identyfikowania, klasyfikowania, ujmowania i prezentowania kosztów prowadzonej działalności przez jednostki gospodarcze. Procesy dotyczące rachunku kosztów dotyczą wielu obszarów prowadzonej przez jednostkę działalności, umożliwiając uzyskanie informacji potrzebnych dla ustalania wyniku oraz kierowania jednostką. Rachunek kosztów pełni wiele funkcji, poczynając od klasyfikacji kosztów prowadzonej działalności, prawidłowego ich ujęcia w systemie ewidencyjnym, a kończąc na prezentacji informacji o poniesionych kosztach w rachunku zysków i strat, a także innych raportach umożliwiających interpretację i ocenę kształtowania się kosztów.

Zamierzeniem Autorów jest zaprezentowanie w sposób usystematyzowany problematyki rachunku kosztów. W monografii zwrócono w szczególności uwagę na zaprezentowanie istoty oraz znaczenia rachunkowości jako podstawowego systemu informacyjno-kontrolnego jednostki. Rozważania te przedstawiono na tle prawnych uwarunkowań rachunkowości i zasad nadrzędnych, akceptowanych w wielu krajach prowadzących gospodarkę rynkową. To właśnie dzięki tym zasadom można uznać rachunkowość za uniwersalny system komunikacji biznesowej, również w aspekcie międzynarodowym.

Zasadnicza część opracowania poświęcona jest identyfikacji kosztów w systemie rachunkowości, ich klasyfikacji oraz modelom i wariantom rachunku kosztów. Istotnym zagadnieniem poruszonym w monografii jest też problematyka ewidencji i rozliczania kosztów. Omówiono stosowane układy ewidencyjne kosztów, umożliwiające prezentację kosztów działalności operacyjnej jednostki, jak i zasady pomiaru wyniku finansowego. Zaprezentowano też istotę rozliczeń międzyokresowych i międzypodmiotowych kosztów umożliwiających właściwy podział kosztów zarówno w ramach ośrodków odpowiedzialności za ponoszone koszty, jak również w kontekście ujmowania kosztów w wyniku finansowym w prawidłowych okresach sprawozdawczych.

Monografia skupia się też na jednym z najważniejszych zadań współczesnego rachunku kosztów – kalkulacji kosztu wytworzenia produktu lub usługi. Prawidłowe ewidencjonowanie kosztów w kalkulacyjnym układzie kosztów umożliwia jednostce ustalenie kosztu wytworzenia, dzięki czemu możliwe jest rozliczenie kosztów prowadzonej działalności i ustalenie ceny sprzedaży w taki sposób, aby zrealizować marżę zysku. Przedstawiono stosowane w praktyce metody kalkulacji podziałowej i doliczeniowej kosztów. Ważnym zagadnieniem poruszonym w monografii jest także istota rachunku kosztów standardowych i kierunki rozwoju rachunku kosztów.

Niniejsza publikacja ma charakter uniwersalny, jeżeli chodzi o prezentację zasad funkcjonowania rachunku kosztów. Skupiono się w niej na zasadach ogólnych, nie uwzględniając specyfiki rachunku kosztów wybranych podmiotów gospodarczych, np. firm budowlanych, zakładów opieki zdrowotnej itp.

Przeznaczona jest głównie dla studentów kierunków ekonomicznych, może być jednak wykorzystana przez każdego, kto zainteresowany jest problematyką ewidencji, kalkulacji i prezentacji kosztów w systemie rachunkowości.

1. WSPÓŁCZESNA RACHUNKOWOŚĆ I JEJ ZNACZENIE

1.1. Rachunkowość jako system informacyjno-kontrolny

W latach 90. XX wieku w Polsce nastąpiła przemiana systemu gospodarczo-ustrojowego, która spowodowała nieodwracalne odejście od zasad gospodarki nakazowo-rozdziałowej. Poprzedni system gospodarczy w świadomości zarówno ekonomistów, jak również polityków zapisał się jako niewydolny ekonomicznie. Przedsiębiorstwa zmieniły orientację na przyskoczną. Konieczność prezentacji danych w sprawozdaniach finansowych na koniec roku zwróciła na nowo uwagę na rachunkowość. Musi ona obecnie w sposób jasny i przejrzysty przedstawiać dane, co ma umożliwić i ułatwić podejmowanie decyzji oraz kierowanie jednostką.

Rachunkowość jako jedna z najstarszych dyscyplin ekonomicznych spełnia w praktyce życia gospodarczego wiele ważnych funkcji. Prawie w każdej organizacji gospodarczej system rachunkowości pełni istotną funkcję w sieci informacyjnej. Księgowy w zakładzie może więc być uważany za zarządzającego informacjami. Jest on bowiem odpowiedzialny za dostarczanie informacji zarówno wewnątrz organizacji, jak też poza nią (Nowak, 1992, s. 71). Współczesna rachunkowość nie przedstawia jednolitego modelu. W małych jednostkach mamy z reguły do czynienia z rachunkowością retrospektywną (ewidencja), a w jednostkach średnich i dużych ze zintegrowaną rachunkowością retro- i prospektywną (planowanie) (Brzezina, 1995, s. 18). Współcześnie coraz większego znaczenia nabiera rachunkowość cyfrowa, która daje jednostkom wiele narzędzi usprawniających oraz przyspieszających procesy księgowe, jednak z drugiej strony niesie wiele zagrożeń związanych z cyberbezpieczeństwem.

W literaturze poświęconej rachunkowości można znaleźć wiele definicji tej dziedziny nauki i działalności praktycznej, wyjaśniających jej istotę.

Pojęcie „rachunkowość” jest wieloznaczne. To jedna z dyscyplin ekonomicznych, a także system rachunkowości działający w konkretnej jednostce gospodarczej. Dlatego często zdarza się zamienne używanie terminów „rachunkowość” oraz „księgowość” (Dobija, 1994, s. 24). S. Skrzywan pisze, że „rachunkowość jest szczególnym rodzajem ewidencji odzwierciedlającej działalność gospodarczą i sytuację majątkową jednostki gospodarującej”. Jej celem jest zaś „stworzenie podstaw liczbowych dla podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania” (Skrzywan, 1971, s. 22).

Inną definicję rachunkowości podaje E. Burzym, która określa rachunkowość jako „uniwersalny, elastyczny, podmiotowy system informacyjno-kontrolny, zdeterminowany metodą bilansową, która jest nierozdzielnie z nim związaną metodą poznawczą, umożliwiającą tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości oraz wynikających stąd rozrachunków między podmiotami”. Uniwersalność rachunkowości przejawia się w jej zdolności do dostosowania się do właściwości i warunków działania podmiotu, zdolności do jednoczesnego spełniania kilku funkcji, umiejętności tworzenia obrazu liczbowego opartego na wielkościach rzeczywistych, jak również przewidywanych oraz zdolności dostosowania do różnych technik i form ewidencji.

Podobne podejście można zauważyć w definicji A. Jaklika i B. Micherdy, która mówi, że „rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym, który odzwierciedla dokonania i potencjał gospodarczy jednostek” (1997, s. 10). W związku z tym przedmiotem rachunkowości jest proces reprodukcji zasobów jednostek gospodarczych, realizowany przez działalność gospodarczą (Dobija, 1997, s. 15).

Jednak definicją, która najtrafniej odzwierciedla istotę rachunkowości jako systemu informacyjnego, jest sformułowanie Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych (*American Accounting Association*), określające rachunkowość jako proces identyfikacji, pomiaru i przekazywania informacji ekonomicznych, pozwalających na formułowanie opinii (sądów) i decyzji przez odbiorców informacji. Innymi słowy – rachunkowość to proces dostarczania informacji pomocnych zarządzającym w podejmowaniu racjonalnych decyzji, w tym przede wszystkim ekonomicznych (Nowak, 1992, s. 71).

Rachunkowość postrzegana jest często jako proces transformacji informacji, który obejmuje kilka następujących po sobie czynności, zaczynając od obserwacji, poprzez gromadzenie danych, dokonywanie zapisów, ich analizowanie, a kończąc na przekazaniu informacji ich użytkownikom. Dlatego można stwierdzić, że informacje księgowe mają szczególne znaczenie przy podejmowaniu decyzji, gdyż zadaniem rachunkowości jest przekształcanie surowych danych w informacje ekonomiczne (Nowak, 1994b, s. 79).

W miarę rozwoju gospodarki i cywilizacji zmieniał się zakres oraz przedmiot rachunkowości. Zmieniały się środki techniczne wykorzystywane do jej prowadzenia – od prostych form ewidencji aż po wykorzystanie zaawansowanych technik komputerowych. Wzrost zainteresowania rachunkowością wynika ze znaczenia, jakie spełnia ona w każdym systemie informacyjnym jednostki gospodarczej. Jest ona najbogatszym, najbardziej wszechstronnym i wiernym źródłem informacji, dlatego odgrywa główną rolę w systemie informacji ekonomicznej (Messner, 1994a, s. 33).

Rachunkowość to nauka społeczna, która stawia sobie za cel analizę systemu informacyjnego (Pfaff, 2023, s. 27). Sama rachunkowość posiada wszystkie cechy systemu i wykonuje jego podstawowe czynności, obejmujące wejście, przetwarzanie i wyjście. Ponadto rachunkowość składa się ze wzajemnie ze sobą powiązanych podsystemów.

Rachunkowość jest podstawowym elementem systemu informacyjnego funkcjonującego w jednostce gospodarczej (Hass-Symotiuk, 2024, s. 47). Celem rachunkowości jest dostarczenie informacji przydatnej różnym użytkownikom, dotyczącej wewnętrznego oraz zewnętrznego otoczenia konkretnego podmiotu (Hejnar, 2007, s. 11). System informacyjny rachunkowości jest jednym z elementów zintegrowanej całości systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, będącym jednym z najważniejszych elementów tej całości. Powodowane jest to tym, że (Nowak, 1994b, s. 79-81):

- 1) system informacyjny rachunkowości umożliwia tworzenie obrazu całości przedsiębiorstwa zarówno menedżerom, jak i odbiorcom zewnętrznym;
- 2) informacje tworzone przez system informacyjny rachunkowości mogą być wyrażone w kategoriach finansowo-księgowych.

Rachunkowość od samego początku pełniła służebną rolę w stosunku do podmiotu gospodarczego, jednak jej znaczenie nie było tak duże jak obecnie. Rola rachunkowości rosła w miarę doskonalenia jej form, a głównie w miarę rozszerzania różnych jej funkcji oraz zadań. Ich rozwój generowany jest potrzebami praktyki. Zadania i funkcje rachunkowości zostały wyraźnie określone przez S. Skrzywaną, a są to (1971, s. 24-25):

- 1) dostarczenie kierownictwu bieżących i okresowych informacji liczbowych niezbędnych w procesie decyzyjnym;
- 2) wykonywanie funkcji kontrolnej wewnętrznej i zewnętrznej;
- 3) tworzenie podstaw liczbowych dla bieżących i okresowych analiz działalności jednostki gospodarczej;
- 4) tworzenie podstaw liczbowych dla stworzenia obrazu gospodarki.

Przy tak sformułowanych zadaniach rachunkowość pełni następujące funkcje (Micherda, 1997, s. 24):

- informacyjną;
- kontrolną;
- analityczną;
- stymulacyjną.

Funkcja informacyjna rachunkowości, głównie w rozwiniętej gospodarce rynkowej, wychodzi na pierwsze miejsce jako integralna część systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Bez niej sprawne funkcjonowanie zarówno małych spółek handlowych, jak też ogromnych holdingów czy jednostek sektora finansów publicznych jest niemożliwe. Dostarczane w odpowiedni sposób informacje są wykorzystywane w szerokim zakresie. Po pierwsze, stanowią podstawę do określenia zakresu działalności jednostki gospodarczej i poszczególnych komórek (wydziałów, oddziałów). Podstawę tej oceny stanowią zarówno informacje o przebiegu poszczególnych procesów, jak również o ich efektach. Po poddaniu informacji odpowiedniej analizie, stanowią one mogą ważną podstawę do podejmowania wielu decyzji zarówno operatywnych (bieżących), jak również strategicznych, wybiegających w przyszłość, zmierzających w końcowym wyniku do lepszego, efektywniejszego gospodarowania (Messner, 1994, s. 35). Ponadto system rachunkowości jest ważnym źródłem informacji dla odbiorców zewnętrznych, takich jak banki, organy skarbowe, władze lokalne, rady społeczne, właściciele i społeczeństwo.

Funkcja informacyjna rachunkowości zauważalna jest w tym, że dostarcza ona informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w zarządzaniu, informuje o stanie i zmianach środków gospodarczych (aktywów), a także finansujących je kapitałów – funduszów (pasywów) oraz wyniku finansowego (Żyznowski, 1995, s. 22).

Jak można zauważyć, poprawność rachunku ekonomicznego, tworzonego oraz połączonego z rachunkowością, oparta jest na tej ostatniej. Decydujące są zwłaszcza tworzone przez nią informacje (Micherda, 1997, s. 41). Informacja zawarta w finansowym sprawozdaniu jednostki, ilustrująca efekty jej działalności, charakteryzująca się dobrą jakością i wysokim stopniem przetworzenia, ma kluczowe znaczenie dla zarządzania podmiotem gospodarczym. Wykorzystywana jest też dla potrzeb szeroko rozumianej analizy (Turyna, 2006, s. 12).

Znaczenie informacji dla potrzeb zarządzania zauważone zostało już w 1954 roku przez H.A. Simona, który przedstawił szerokie spektrum wykorzystania informacji generowanych przez system rachunkowości przez menedżerów w planowaniu i kontroli. Zdefiniował on trzy najważniejsze funkcje informacji w zarządzaniu (Karmańska, 2006, s. 25):

- 1) rejestrowanie wyników wpływające z kontrolnego waloru informacji rachunkowych, pozwalające na ocenę dokonań menedżerów w drodze porównania ich z przyjętymi za wzorcowe wielkościami;
- 2) ukierunkowanie uwagi na obszary wymagające szczególnej uwagi poprzez analizę odchyleń;
- 3) rozwiązywanie problemów, gdy dana sytuacja ma kilka alternatywnych możliwości jej rozwiązania, a informacja rachunkowa wykorzystana może być do oceny ekonomicznych konsekwencji każdej z nich.

Informacja, aby była przydatna, musi (Siwoń, 1972, s. 33):

- 1) dotyczyć interesującego kadrę menedżerską problemu;
- 2) ujmować ilościowe, jakościowe, pieniężne i inne cechy tego problemu;
- 3) być aktualna, zrozumiała i łatwo dostępna.

Można przyjąć, że skoro informacje dostarczane przez rachunkowość stanowią jej swoisty produkt, zatem zagadnienia prawidłowości tych informacji są zbieżne z problematyką jakości produktów w sferze produkcji materialnej. Analogia ta stwarza możliwość wykorzystania bogatego dorobku kwalitologii do rozwiązywania problemu określenia cech prawidłowych informacji. Jakość informacji tworzonych przez system rachunkowości interpretować można jako zespół cech stanowiących o zdolności do spełnienia wymagań wynikających z pełnionych przez rachunkowość funkcji (Micherda, 2006, s. 11).

Z. Messner zwraca uwagę na rzetelność, porównywalność, zwięzłość oraz aktualność informacji (1972, s. 17). T. Wierzbicki pisze, że informacje powinny być przede wszystkim „przydatne”, a takimi są tylko informacje (1972, s. 17):

- prawdziwe;
- przedstawione w odpowiednich przekrojach;
- czytelne i przejrzyste;
- właściwie zaadresowane;
- odpowiednio wyselekcjonowane;
- dostarczone w odpowiednim czasie, z odpowiednią częstotliwością.

D. Misińska skupia zaś uwagę na takich cechach informacji, które są warunkiem użyteczności rachunkowości w praktyce (1994, s. 12):

- istotność;
- rzetelność;
- wymierność.

Z kolei E. Nowak, za Raportem Komisji Modeli Decyzyjnych Zarządzania, podaje inną definicję informacji, która mówi, że: „informacje rachunkowe to te, które odnoszą się do czegoś lub są użyteczne, tj. celowo ułatwiają zadanie, spełniając zapotrzebowanie działalności gospodarczej” (1994a, s. 78).

Informacje tworzone przez rachunkowość służą również otoczeniu jednostki gospodarczej, związanym z tym różnego rodzaju transakcjom gospodarczym oraz powiązaniom kapitałowym. Związki jednostki gospodarczej z jej otoczeniem dotyczą głównie (Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz, 1997, s. 55):

- jej aktualnych właścicieli i potencjalnych inwestorów – są oni szczególnie zainteresowani wynikami finansowymi oraz stopniem ryzyka działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą;
- kredytodawców i pożyczkodawców – są oni szczególnie zainteresowani stopniem płynności finansowej jednostki, warunkującym realność spłacania przez nią krótkoterminowych zobowiązań, jak również jej wypłacalnością – rzutującą na ocenę ryzyka kredytowego;
- kontrahentów rynkowych – są oni szczególnie zainteresowani oceną ogólnej sytuacji finansowej jednostki i jej zamierzeniami na przyszłość;
- instytucji oraz organizacji administracji państwowej – są oni szczególnie zainteresowani informacjami dla potrzeb makrostatystyki gospodarczej oraz polityki gospodarczej i fiskalnej;
- skarbu państwa – jest on szczególnie zainteresowany informacjami finansowymi, kształtującymi wynik finansowy jednostki gospodarczej i służącymi do rozliczeń jej obciążeń podatkowych;
- pracowników – są oni szczególnie zainteresowani problemami wynagrodzeń za pracę, a także perspektywami dalszego działania jednostki gospodarczej w kontekście ich zatrudnienia i spraw płacowych;
- władz lokalnych – są one szczególnie zainteresowane ogólną sytuacją finansową jednostki gospodarczej oraz jej perspektywami w kontekście podatków lokalnych, problemów miejsc pracy, ochrony środowiska, lokalnych subwencji i dotacji;
- jednostek konkurencyjnych – są one szczególnie zainteresowane aspektami finansowo-organizacyjnymi działalności jednostki gospodarczej, dotyczącymi jej rentowności, rozmiarów i kierunków sprzedaży dóbr i usług, poziomu kosztów, cen i marż handlowych.

Należy też pamiętać, że zewnątrzni odbiorcy informacji z rachunkowości muszą mieć zapewniony dostęp do danych. Gwarantują im to przepisy prawa o rachunkowości, które dokładnie precyzują formy i terminy ogłaszania sprawozdań finansowych jednostki gospodarczej (Hass-Symotiuk, 2024, s. 47).

Wszystkie te informacje stanowią warunek prawidłowego zarządzania zarówno gospodarką, jak też przedsiębiorstwem, dlatego stanowią najważniejszy element funkcji informacyjnej rachunkowości (Jaklik, Micherda, 1997, s. 9).

Funkcja kontrolna rachunkowości przejawia się w tym, że rachunkowość jako uporządkowany i wzajemnie powiązany system ewidencji zdarzeń gospodarczych stanowi najlepszy instrument kontroli wewnętrznej. Umożliwia on ciągłą kontrolę rozrachunków z kontrahentami, pracownikami i urzędami publicznymi oraz nadzór wewnętrzny.

Kontrolna funkcja rachunkowości posiada dwie strony (Micherda, 2005, s. 15):

- bierną ochronę mienia przed zniszczeniem i kradzieżą;
- aktywne oddziaływanie na przebieg działalności gospodarczej, umożliwiające osiągnięcie najlepszych wyników przy niedopuszczeniu do niegospodarności i marnotrawstwa.

Ochrona mienia przed kradzieżą i zniszczeniem jest możliwa dzięki stworzeniu sprawdzonego oraz usankcjonowanego przepisami prawa systemu emitowania, sprawdzania, akceptowania i archiwizowania dokumentów. Dokumenty te stanowią podstawę wszelkich zapisów księgowych i umożliwiają sprawdzenie ich prawdziwości oraz kompletności. Aktywna strona kontrolnej funkcji rachunkowości przejawia się w jej współudziale w ujawnianiu strat spowodowanych przestępczością, niedbalstwem oraz niegospodarnością, a także w ciągłym uczestnictwie w zarządzaniu działalnością gospodarczą. Umożliwiają to odpowiednie jej formy, technika i organizacja. Tutaj też wykorzystana jest cecha elastyczności rachunkowości, umożliwiająca wybranie takich informacji, które opisują przebieg działalności gospodarczej i jej rezultaty z punktu widzenia racjonalności wykorzystania zasobów (Ibidem, s. 15).

Funkcja analityczna rachunkowości polega na interpretacji danych liczbowych dostarczanych przez rachunkowość poprzez dodatkowe czynności obrachunkowe oraz analityczne. Informacje te zawarte są w urządzeniach ewidencyjnych, a zbiorczo prezentowane są w postaci sprawozdań. Dane te posiadają określoną treść, która zinterpretowana w odpowiedni sposób pozwala na ocenę działalności przedsiębiorstwa, efektywności wykorzystania zasobów, ujawnienie nieprawidłowości, wskazanie rezerw i podjęcie racjonalnych decyzji. Funkcja ta powiązana jest w ścisły sposób z funkcją kontrolną i informacyjną. Analiza danych liczbowych to bowiem dalsze pogłębienie kontroli, a rezultatem analizy są zawsze wnioski, które posiadają walory informacyjne (Jaklik, Micherda, 1997, s. 10).

Stymulacyjna funkcja rachunkowości rozumiana jest jako pobudzanie podmiotów gospodarczych do aktywnego oraz efektywnego działania. Oznacza to aktywny udział rachunkowości w racjonalizacji gospodarowania tych podmiotów, realizujący się przez rachunek ekonomiczny. Rachunkowość powinna tak modelować swój system, aby uzyskać rozwiązania jak najkorzystniejsze dla jednostki, w tym też o charakterze motywacyjnym (Micherda, 2005, s. 16).

Rachunkowość pełni wszystkie opisane funkcje równocześnie i wszystkie są równie ważne, ponieważ zmierzają ostatecznie do właściwego wykonania zadań jednostki.

1.2. Podstawy prawne rachunkowości

Rachunkowość zrodziła się z potrzeb praktyki gospodarczej i rozwija się wraz z rozwojem gospodarki, szczególnie gospodarki rynkowej. Współczesna rachunkowość odgrywa coraz większą rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, stanowiąc zarazem ważny instrument nowoczesnego gospodarowania. Wraz ze zmianami gospodarczo-ustrojowymi wzrosła rola rachunkowości w zarządzaniu jednostkami. Następujące w polskiej gospodarce przemiany systemowe wymusiły na jednostkach gospodarczych zmianę sposobu gospodarowania i ich podporządkowanie regułom rynku.

To właśnie rynek wymusza ekonomiczną racjonalność gospodarowania, grożąc bankructwem oraz eliminacją z rynku podmiotów, które się do niego nie dostosują. Przejście do gospodarki rynkowej oraz kierowanie się jej zasadami spowodowało zasadniczy wzrost roli i znaczenia rachunkowości. Jednostki gospodarcze zostały zmuszone do racjonalnego działania oraz ponoszenia odpowiedzialności finansowej za podejmowane decyzje, osiągane przychody, ponoszone koszty i realizowane zyski. Reguły gospodarki, wynikające z mechanizmu rynkowego, przywracają właściwą

rangę problemowi autentycznego gospodarowania, u podstaw którego leży rachunek mikroekonomiczny, oparty na kryterium maksymalizacji krótkookresowego zysku. Rynek szeroko wykorzystuje właściwie rozumianą rachunkowość w procesie zarządzania jednostkami gospodarczymi (Micherda, 1997, s. 5).

Istotne znaczenie dla rozwoju rachunkowości miały także w tym zakresie: postęp techniczno-organizacyjny, rozwój międzynarodowej wymiany towarowej, międzynarodowe przepływy kapitału, wymogi ochrony środowiska naturalnego itp. Wszystko to doprowadziło do bardzo dynamicznego rozwoju rachunkowości w świecie. Ośrodki tego rozwoju zlokalizowane są zawsze tam, gdzie najbardziej dynamicznie rozwija się gospodarka i zawsze jest to gospodarka rynkowa. Skala i tempo ewolucji rachunkowości zależą od wielu czynników, m.in. ekonomicznych, środowiskowych, technicznych, społecznych, ekologicznych i edukacyjnych. Właściwe dostosowanie rachunkowości do tych warunków jest warunkiem rozwoju gospodarczego (Jaklik, Micherda, 1997, s. 18).

Obecnie kwestią niezaprzeczną jest fakt, że każda jednostka gospodarcza w celu prowadzenia działalności w sposób rynkowy musi mieć informacje o posiadanych zasobach czynników produkcyjnych, ich wykorzystaniu w realizowanych procesach, poniesionych kosztach, uzyskanych przychodach, dostępne dla osób zarządzających w jak najkrótszym czasie (Hass-Symotiuk, 2024, s. 23).

Rachunkowość uznawana jest obecnie jako „język biznesu”, który dzięki ustanowieniu międzynarodowych standardów rachunkowości stał się narzędziem służącym międzynarodowym przedsięwzięciom gospodarczym (Arpan, Hashim, 1988, s. 42). To sztuka rejestrowania, klasyfikowania oraz sumowania w określony sposób operacji gospodarczych i zdarzeń wyrażonych w pieniądzu w celu ustalenia oraz interpretacji wyników. Rolą rachunkowości staje się obecnie poprawny pomiar, a także ocena wyników prowadzonej działalności i sytuacji finansowej. Skuteczna realizacja tego celu pozwala lokalizować rachunkowość w centrum problematyki racjonalnego gospodarowania (Micherda, 2001, s. 122).

W miarę rozwoju cywilizacyjnego i postępu techniki warunki gospodarowania, a wraz z nimi kwestie prowadzenia rachunkowości stawały się coraz bardziej złożone. Podstawowe zasady oraz metody rachunkowości były stopniowo i systematycznie porządkowane, ujednolicane oraz ujmowane w postaci norm prawnych. Ostatnie lata to dalszy wzrost stopnia trudności i złożoności operacji gospodarczych, powodujących konieczność bardziej precyzyjnego określania zasad rachunkowości w celu poprawnego odzwierciedlania treści zdarzeń ekonomicznych. Konieczność aktualizacji oraz wprowadzania nowych definicji przy jednoczesnym zachowaniu spójności całego systemu staje się domeną prawa bilansowego (Messner, Pfaff, 2008, s. 23).

Wiarygodność informacji, jak również prawidłowość zaprezentowania ich w sprawozdaniach finansowych, jest szczególnie istotna z uwagi na podejmowane na ich podstawie decyzje ekonomiczne. By ułatwić korzystanie ze sprawozdań finansowych oraz zapewnić ich porównywalność, należy je sporządzać i prezentować według jednolitych zasad (Micherda, 2005, s. 30). Mają one dać pewność, że w sposób rzetelny oraz wiarygodny dostarczają niezbędnych informacji o sytuacji majątkowej i działalności gospodarczej podmiotów gospodarczych wszystkim zainteresowanym odbiorcom – inwestorom, akcjonariuszom, bankom, urzędowi skarbowemu, urzędowi statystycznym, pracownikom i zarządom jednostek (Gos, 2006, s. 7).

W poszczególnych krajach zasady prowadzenia rachunkowości regulowane są przez przepisy. Stopień ich szczegółowości jest różny, jednak wraz z rozwojem międzynarodowych powiązań gospodarczych obserwuje się dążenie do standaryzacji zasad rachunkowości w celu harmonizacji przepisów w rozmaitych krajach (Supera-Markowska, 2022, s. 65). Harmonizacja, standaryzacja i unifikacja cechują od wielu lat rozwój rachunkowości na świecie (Olchowicz, Tłaczała, 2005, s. 15).

W ramach Unii Europejskiej działała Grupa Studyjna Księgowości. Wydawane dyrektywy stanowiły pomoc w formułowaniu przepisów prawnych krajów członkowskich. Dyrektywy zawierały obligatoryjne zestawienie pożądaných stanów, które powinny być osiągnięte przez kraje członkowskie, przy jednoczesnym wskazaniu różnych rozwiązań, możliwych do zastosowania w danych warunkach funkcjonowania państwa (Winiarska, 2006, s. 17). Dotyczyły zasad prowadzenia rachunkowości, sporządzania rocznych zamknięć rachunkowych, ich konsolidacji czy osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie rewizji dokumentów księgowych (Kiziukiewicz, 1996, s. 23). Unia Europejska przyjęła początkowo dwie główne dyrektywy:

- Dyrektywę IV (78/660/EWD) z 25 lipca 1978 r. w sprawie rocznych sprawozdaniach finansowych niektórych rodzajów spółek;
- Dyrektywę VII (83/349/EWG) z 13 lipca 1983 r. w sprawie skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, ich publikacji i weryfikacji.

W związku z Dyrektywą IV i VII opracowano:

- Dyrektywę (86/635/EWG) z 8 grudnia 1986 r. o rocznych zamknięciach rachunkowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych banków i innych instytucji finansowych;
- Dyrektywę (91/674/EWG) z dnia 19 grudnia 1991 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń.

Opublikowano również specjalną dyrektywę dotyczącą rewizji sprawozdań finansowych, czyli:

- Dyrektywę VIII (84/253/EWG) z 10 kwietnia 1984 r. w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowego badania dokumentów księgowych, określającą uprawnienia i kwalifikacje biegłych rewidentów (audytorów), zastąpioną Dyrektywą 2006/43/WE z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Największe znaczenie miały niewątpliwie Dyrektywy IV i VII, które określiły minimalne zasady i procedury rachunkowości, jakie powinny być stosowane w państwach członkowskich (Supera-Markowska, 2022, s. 70).

Dyrektywy IV i VII zostały uchylone w 2013 roku w związku z wejściem w życie zastępującej je dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 roku w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Ibidem, s. 70). Należy także pamiętać o Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r., zmieniającej dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy (Buk, 2024, s. 24-25).

Kolejnym zdarzeniem mającym wpływ na kształtowanie się przepisów księgowych, od 2001 roku, było powstanie Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB – *International Accounting Standards Board*), zwanej Komitetem Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASC – *International Accounting Standards Committee*). Komitet ten, założony w 1973 roku przez 16 organizacji zawodowych z dziedziny rachunkowości z 10 krajów (Australia, Kanada, Francja, Niemcy, Japonia, Meksyk, Holandia, Wielka Brytania, Irlandia, Stany Zjednoczone), wydaje Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), a obecnie Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Przez „standard rachunkowości” rozumie się normę zawierającą sugestie dotyczące kierunków i sposobów rozwiązania opisywanego problemu, tak w zakresie jego wyceny, jak również ustalania wielkości ewidencji i prezentacji w sprawozdawczości. Każdy wydawany przez Komitet „standard” zawiera wprowadzenie (określenie pojęć), niezbędne wyjaśnienia oraz propozycje merytorycznych rozwiązań danego zagadnienia (Messner, 2007, s. 31). Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie mają charakteru normy obowiązującej, a stanowią wzór, który może albo powinien być uwzględniony przy tworzeniu krajowych przepisów w zakresie rachunkowości. Ich uwzględnienie ma w efekcie zapewnić porównywalność sprawozdań finansowych (Pfaff, 2023, s. 35). Rada Komitetu wydała już 41 MSR, 18 MSSF i 41 interpretacji. Wiele z nich uległo w tym czasie zmianom, a kilka zostało połączonych z innymi.

MSR i MSSF są powszechnie stosowane w świecie, co wynika z ich przejrzystości i możliwości porównania jednostki sprawozdawczej z innymi jednostkami krajowymi i zagranicznymi, zwłaszcza o podobnym profilu działalności. Możliwa jest też analiza jednostki sprawozdawczej przez większą liczbę podmiotów z otoczenia krajowego i światowego, związana ze zestandaryzowanym sposobem prezentacji sprawozdawczych danych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej (Buk, 2024, s. 19). Stosowanie MSR w Polsce zostało dopuszczone w 2002 roku przez wprowadzenie do tekstu nowelizacji ustawy o rachunkowości zapisów dopuszczających stosowanie regulacji międzynarodowych w kwestiach nieregulowanych przez polskie prawo bilansowe (Caputa, 2020, s. 26).

W Polsce od początku lat 90. trwają prace nad modyfikacją systemu rachunkowości w celu dostosowania jej do zasad obowiązujących w krajach Unii Europejskiej. Zasady rachunkowości od strony prawnej do końca 1994 roku były uregulowane przepisami:

- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 i Nr 124, poz. 554, z 1992 r. Nr 96, poz. 476, z 1993 r. Nr 46 poz. 208, z 1994 r., Nr 94, poz. 457); rozporządzenie to zachowało moc prawną w stosunku do jednostek, których rok obrotowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, do czasu zakończenia przez tę jednostkę roku obrotowego, nie dłużej jednak niż do dnia końca 1995 roku;
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 1992 r. w sprawie składników majątkowych uznawanych za środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, zasad i stawek ich amortyzacji oraz trybu i terminu aktualizacji wyceny środków trwałych (Dz.U. Nr 104 z 1994 r., poz. 508); przepisy tego rozporządzenia w części dotyczącej odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych miały zastosowanie do końca roku podatkowego kończącego się w 1995 roku.

Począwszy od 1 stycznia 1995 roku, zasady rachunkowości regulowane są **Ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości** (Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.). Ustawa ta (kilkukrotnie nowelizowana na przestrzeni lat) miała pełnić jednocześnie kilka ważnych zadań (Nisengolc, 1996, s. 5; Pfaf, 2023, s. 35):

- 1) dostosować polskie rozwiązania w zakresie rachunkowości do zasad obowiązujących w krajach Unii Europejskiej;
- 2) dostosować polskie zasady rachunkowości do zasad określonych w międzynarodowych standardach rachunkowości;
- 3) określić, ujednolicić, a jednocześnie ustabilizować podstawowe warunki, jakim powinna odpowiadać rachunkowość oraz zapewnić jednolitość i przejrzystość jej rozwiązań; zastosowanie jednolitej, a jednocześnie racjonalnej metodyki jest ważne w przypadku prowadzenia przez jednostkę różnych rodzajów działalności, co jest typowe dla gospodarki rynkowej;
- 4) stworzyć odpowiednie warunki do dostarczania przez rachunkowość wiarygodnych, pogłębionych informacji, pomocnych w ocenie stanu gospodarki jednostki, co powinno przyczynić się do wzrostu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego i działania rynku kapitałowego;
- 5) nadać rachunkowości właściwą rangę, współmierną do roli, jaką rachunkowość odgrywa we współczesnej gospodarce rynkowej, co oznacza wyłączenie systemu rachunkowości spod przepisów podatkowych, przy jednoczesnym stworzeniu dogodnych przesłanek do synchronizacji przepisów podatkowych z przepisami regulującymi rachunkowość.

Ustawa o rachunkowości składa się z 11 rozdziałów zawierających: przepisy ogólne, zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji, wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostki, skonsolidowanych sprawozdań finansowych, badania i ogłaszania sprawozdań finansowych. Zwiera również załączniki określające wzory sprawozdań finansowych dla różnych jednostek gospodarczych. Przepisy ustawy stosuje się do różnych jednostek gospodarczych mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Polski, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów, jak również tych, które stosują przepisy ustawy dobrowolnie na podstawie własnych decyzji (Hass-Symotiuk, 2024, s. 30-31).

Podsumowując, wskazane wyżej regulacje stanowią uwarunkowania światowe polskich norm prawnych w zakresie rachunkowości, którymi są głównie:

- 1) Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120);
- 2) Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2024 r., poz. 1035 ze zm.).

Duży wpływ na rachunkowość wywierają też inne ważne ustawy, m.in. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych, ustawa o podatku od towarów i usług, kodeks spółek handlowych czy prawo upadłościowe oraz naprawcze (Supera-Markowska, 2022, s. 65-76).

Tabela 1

Struktura ustawy o rachunkowości

Rozdział ustawy	Zawartość
I. Przepisy ogólne (art. 1-8)	Treść regulacji, zakres podmiotowy i przedmiotowy, podstawowe definicje, zasady rachunkowości, zasady wyceny, ogólne zasady prowadzenia (język, waluta, dokumentowanie zasad), obowiązki i prawa jednostki w zakresie rachunkowości, odpowiedzialność kierownika.
II. Prowadzenie ksiąg rachunkowych (art. 9-25)	Polityka rachunkowości, możliwość stosowania polskich rozwiązań i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, miejsce prowadzenia, otwarcie i zamknięcie ksiąg rachunkowych, elementy ksiąg rachunkowych: dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienie obrotów i sald, inwentarz; dokonywanie zapisów w księgach, dowody księgowe, warunki poprawnej ewidencji, błędy księgowe i ich poprawianie.
III. Inwentaryzacja (art. 26-27)	Zasady prowadzenia inwentaryzacji, dokumentacja inwentaryzacji.
IV. Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego (art. 28-44)	Ogólne zasady wyceny aktywów i pasywów, wycena na dzień bilansowy, kategorie wyceny, wycena przy braku kontynuacji działalności, wycena: walut obcych, środków trwałych, wartości firmy, majątku obrotowego; ustalanie przychodów i kosztów wytworzenia, odpisy aktualizujące, kapitały (fundusze) własne, rezerwy na zobowiązania, międzyokresowe rozliczenia kosztów czynne i bierne, rozliczenia międzyokresowe przychodów, wynik finansowy netto.
IV a. Łączenie się spółek (art. 44 a-d)	Ogólne zasady łączenia się spółek, rozliczenie połączenia metodą nabycia, łączenia udziałów, ujęcie połączenia w księgach rachunkowych.
V. Sprawozdania finansowe jednostki (art. 45-54)	Sporządzanie sprawozdania finansowego – zasady, elementy sprawozdania: bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa, sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, sprawozdanie z działalności; sprawozdania uproszczone, sprawozdania łączne, termin sporządzania sprawozdań, ich zatwierdzenie, zmiana sprawozdania, zdarzenia po dacie bilansu, błędy podstawowe.
VI. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej (art. 55-63d)	Skonsolidowane sprawozdania finansowe, wyłączenia i zwolnienia z konsolidacji, rodzaje konsolidacji: pełna, proporcjonalna i metodą praw własności, tryb oraz terminy sporządzania skonsolidowanego sprawozdania.
VI a. Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji publicznej (art. 63e – 63k)	Informacje dotyczące płatności na rzecz administracji publicznej.
VI b. Sprawozdanie o podatku dochodowym (art. 63 l – 63 o)	Informacje o podatku dochodowym.

VII. Badanie i ogłaszanie sprawozdań finansowych (art. 64-70a)	Obowiązek badania sprawozdania finansowego, jawność sprawozdań, cel badania, bezstronność i niezależność biegłego rewidenta, opinia i raport biegłego rewidenta, bezstronność i niezależność rewidenta, uprawnienia biegłego rewidenta, udostępnianie sprawozdań, obowiązki kierownika jednostki w związku ze sprawozdawczością, ogłaszanie sprawozdania wraz z opinią i raportem biegłego rewidenta.
VIII. Ochrona danych (art. 71-76)	Zabezpieczenie i przechowywanie danych, ochrona ksiąg komputerowych, przechowywanie danych oraz okresy archiwizacji, warunki udostępniania danych.
VIII a. Usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (art. 76 a – 76 i)	Zakres usługowy prowadzenia ksiąg rachunkowych, uprawnienia, certyfikat do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, sposoby jego uzyskania, ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej za szkody powstałe w związku z prowadzeniem ksiąg rachunkowych.
IX. Odpowiedzialność karna (art. 77-79)	Naruszenie przepisów co do prowadzenia ksiąg i rzetelności danych, odpowiedzialność biegłego rewidenta, naruszenia innych przepisów.
X. Przepisy szczególne i przejściowe (art. 80-83)	Przepisy szczególne, delegacje ustawowe, kompetencje ministra finansów, wzorcowe plany kont.
XI. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy końcowe (art. 84-86)	Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy tracące moc.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120).

Nie można pominąć „Kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości”, zalecanego do stosowania przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jako zestawienie zasad i wartości etyczno-moralnych oraz profesjonalnych, jakimi powinny cechować się osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością. Rolą Kodeksu jest też informowanie otoczenia gospodarczego o tym, że zawody z dziedziny rachunkowości wypracowały zasady wykonywania profesji w sposób rzetelny, profesjonalny i odpowiedzialny. To nie tylko zbiór nakazów i zakazów dla osób wykonujących zawód księgowego lub pokrewny, ale narzędzie, za pomocą którego propagowane powinny być takie wartości, jak działanie w sposób kompetentny, praworządny, obiektywny, rzetelny i uczciwy. Kodeks zawiera regulacje etycznego postępowania w zakresie najbardziej istotnych sfer aktywności zawodowej osób zajmujących się rachunkowością (Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości, 2007, s. 5-13).

W celu ujednolicenia zasad grupowania operacji gospodarczych Minister Finansów, na podstawie art. 83 ustawy o rachunkowości, uzyskał uprawnienia do wydania wzorcowego planu kont, który stanowiłby wzorzec do opracowywania zakładowych planów kont. Zakładowy plan kont powinna posiadać każda jednostka gospodarcza, realizując wymóg posiadania aktualnego, zatwierdzonego przez jej kierownika opisu przyjętych zasad rachunkowości (art. 10 UoR).

1.3. Nadrzędne zasady rachunkowości a polityka rachunkowości

Prowadzenie rachunkowości odbywa się przy zachowaniu zasady przestrzegania przepisów prawnych (bilansowych i podatkowych), obowiązujących na terenie danego kraju (Supera-Markowska, 2022, s. 58). Wszystkie normy prawne w zakresie rachunkowości, standardy i wzorce (zarówno krajowe, jak również międzynarodowe) oparte są na tych samych koncepcjach i zasadach (Zasiewska, 2023, s. 37).

Każda jednostka gospodarcza zobligowana jest do prowadzenia rachunkowości zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i ogólnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, nazywanymi zasadami nadrzędnymi (Pfaff, 2023, s. 30).

Za kluczową dla prawidłowego postrzegania systemu rachunkowości uznaje się **zasadę rzetelnego i jasnego obrazu**, tzw. *true and fair view* (UoR, art. 4 ust. 1), nakazującą jednostkom stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie (zgodnie ze stanem faktycznym) i jasno (według zasad określonych w przepisach prawa), co spowoduje przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego w sposób realny. W celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej oraz finansowej i wyniku finansowego, jednostki zobligowane są do przedstawienia w informacji dodatkowej wszelkich informacji koniecznych do spełnienia tego obowiązku. Przestrzeganie tej zasady oznacza, że system rachunkowości, opisując rzeczywistość gospodarczą, nie może opierać się na danych niezgodnych z prawdą, niejasnych, niewiarygodnych czy nieobiektywnych (Zasiewska, 2023, s. 37).

Nadrzędne zasady rachunkowości znalazły się w ustawie o rachunkowości, ale też w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości. Prace nad ich aktualizacją trwają nieprzerwanie od lat, ale można przyjąć, że stanowią stabilny i pewny fundament prowadzenia rachunkowości zarówno w obszarze teorii, jaki i praktyki.

Ustawa o rachunkowości wymienia, poza zasadą rzetelnego i jasnego obrazu, również inne nadrzędne zasady:

- przewagi treści nad formą;
- istotności;
- ciągłości;
- kontynuacji działalności;
- memoriału;
- współmierności;
- ostrożnej wyceny;
- zakazu kompensat;
- zakazu indywidualnej wyceny.

Zasada przewagi treści nad formą (UoR, art. 4 ust. 2) mówi o tym, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Zasada istotności (UoR, art. 4 ust. 4) stanowi, że jednostka może w ramach przyjętej polityki rachunkowości stosować uproszczenia, pod warunkiem, że nie wywierają one istotnie ujemnego wpływu na prawidłową prezentację sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Informacje prezentowane w sprawozdaniu finansowym są istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników sprawozdań finansowych. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne. Z zasadą istotności wiąże

się możliwość stosowania uproszczeń w przedstawianiu informacji finansowych, pod warunkiem, że zastosowane uproszczenia nie wywierają ujemnego wpływu na wycenę bilansową i wynik finansowy jednostki. Przykładem uproszczenia często stosowanego w praktyce jest zaliczanie w koszty wartości składników niskocennych jednorazowo, w momencie przyjęcia takiego składnika do użytkowania.

Zasada ciągłości (UoR, art. 5 ust. 1) stanowi, że przyjęte zasady (politykę) rachunkowości należy stosować w sposób ciągły, dokonując w kolejnych latach obrotowych jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów oraz pasywów, w tym także dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, ustalania wyniku finansowego i sporządzania sprawozdań finansowych tak, aby za kolejne lata informacje z nich wynikające były porównywalne. Wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia stany aktywów oraz pasywów należy ująć w tej samej wysokości w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. W praktyce sprowadza się to do dwóch kluczowych rozwiązań praktycznych. Po pierwsze, bilans zamknięcia staje się bilansem otwarcia nowego okresu sprawozdawczego, a saldo końcowe konta staje się saldem początkowym w nowym okresie. Po drugie, stosowane przez jednostkę zasady rachunkowości nie mogą ulec zmianie w trakcie roku. Zasady rachunkowości można zmienić, począwszy od nowego roku obrotowego, przy zachowaniu porównywalności danych.

Zasada kontynuacji działalności (UoR, art. 5 ust. 2) stanowi, że przy prowadzeniu rachunkowości przyjmujemy założenie, iż jednostka będzie kontynuowała w dającej się przewidzieć przyszłości działalność w niezmnieszonym istotnie zakresie, bez postawienia jej w stan likwidacji lub upadłości, chyba że jest to niezgodne ze stanem faktycznym lub prawnym. Ustalając zdolność jednostki do kontynuacji działalności, kierownik jednostki uwzględnia wszystkie informacje dostępne na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego, dotyczące dającej się przewidzieć przyszłości, obejmującej okres nie krótszy niż jeden rok od dnia bilansowego. Zasada kontynuacji wpływa na sposób wyceny dokonywany w jednostce. W przypadku braku możliwości kontynuowania działalności jednostka musi dokonać wyceny składników majątku w cenach możliwych do uzyskania w transakcjach rynkowych. Rachunkowość podmiotów w upadłości lub likwidacji to odrębny obszar rachunkowości.

Zasada memoriału (UoR, art. 6 ust. 1) stanowi nakaz ujęcia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów oraz obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami, dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Zasada współmierności (UoR, art. 6 ust. 2) mówi, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy, które jeszcze nie zostały poniesione. Zasada współmierności przychodów i kosztów oznacza, że nie zawsze koszty poniesione w danym okresie będą stanowiły element pomiaru wpływający na zmniejszenie korzyści ekonomicznych w okresie, w którym zostały poniesione.

Zasada ostrożnej wyceny (UoR, art. 7 ust. 1 i 2) stanowi, że poszczególne składniki aktywów oraz pasywów wycenia się, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), uwzględniając w wyniku finansowym m.in. zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów (odpisy z tytułu utraty wartości), w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych, rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty, skutki innych zdarzeń, jak również wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne, a także wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne i straty nadzwyczajne. Zasada ostrożnej wyceny, którą również nazywano zasadą ostrożności kupieckiej, zakłada pesymistyczną wycenę, tzn. że wartości majątku (aktywów) powinno się nie zawyżać, a zobowiązań i kosztów nie zaniżać.

Zasada zakazu kompensat stanowi, że ważne kategorie rachunkowości należy wykazywać w sprawozdaniu finansowym oddzielnie. Nie można przeciwstawnych kategorii odejmować od siebie oraz prezentować różnicę wartości. Powodować by to mogło zaciemnienie obrazu ekonomicznego jednostki (Olchowicz, 2016, s. 36-37). Nie można kompensować ze sobą różnych co do rodzaju aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów (UoR, art. 7 ust. 3). Wzory rachunku zysków i strat (wariant porównawczy oraz wariant kalkulacyjny) pokazują, że kompensacie nie podlegają przychody i koszty związane z operacyjną działalnością jednostki, a dla innych transakcji (np. sprzedaż środków trwałych) w rachunku zysków i strat wykazuje się wynik na ich sprzedaży.

Zasada zakazu indywidualnej wyceny nakazuje jednostkom dokonywanie wyceny kategorii ekonomicznych zgodnie z przepisami zawartymi w aktach prawnych. W kilku przypadkach przepisy dają jednostkom wybór co do możliwości stosowania kategorii wyceny. W takich przypadkach jednostka musi zaprezentować taki wybór w polityce rachunkowości.

Należy też zauważyć, że podane wyżej zasady uznawane są za nadrzędne i znajdują swoje odbicie w przepisach prawnych zarówno krajowych, jak również międzynarodowych. Ich przestrzeganie gwarantuje wiarygodność i prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Istnieje też katalog zasad nieujętych w przepisach prawnych, jednak ważnych z punktu widzenia praktyki. Do takich zasad zaliczyć można:

- 1) zasadę podwójnego zapisu;
- 2) zasadę periodyzacji;
- 3) zasadę kosztu historycznego;
- 4) zasadę okresu rozrachunkowego;
- 5) zasadę dualizmu;
- 6) zasadę realizacji;
- 7) zasadę zgodności.

Zarówno przychody i koszty, jak też zyski i straty powinny być ustalane zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości (Gabrusewicz, 2008, s. 442).

Jednostki gospodarcze zobligowane są do prowadzenia ewidencji księgowej. Polskie rozwiązania prawne umożliwiają prowadzenie takiej ewidencji na dwa sposoby.

Ewidencja uproszczona, stosowana przez sektor małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP), koncentruje się na takiej ewidencji, która umożliwi prawidłowe rozliczenie się z fiskusem. Ewidencja ta (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, a także

podatkowa książka przychodów i rozchodów) koncentruje się na ewidencji przychodów i kosztów w sposób mało szczegółowy, nie daje też możliwości uzyskania wielu innych informacji (np. o wysokości zobowiązań oraz należności, stanie majątku, poziomie inwestycji itp.). Takie informacje dla wielu małych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nie są jednak potrzebne i ewidencja uproszczona spełnia swoje zadania w sposób wystarczający.

Jednostki średniej wielkości oraz jednostki duże mają odmienne potrzeby. Szczegółowa wiedza o stanach rozrachunków, inwestycji, składników majątku jest już potrzebna dla prawidłowego zarządzania jednostką. Jedną z kluczowych informacji jest wiedza o kosztach oraz przychodach kształtujących wynik finansowy w ujęciu szczegółowym. Często informacje te są dodatkowo rozbudowywane dla potrzeb rachunkowości zarządczej i controllingu. Podmioty takie prowadzą ewidencję w księgach rachunkowych, które umożliwiają realizację przede wszystkim funkcji informacyjnej rachunkowości, czyli generowanie odpowiednio opisanej i zagregowanej informacji o charakterze finansowym.

Rachunkowość jednostki obejmuje (UoR, art. 4 ust. 3):

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych;
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą;
- 7) poddanie badaniu, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Wymienione pozycje umożliwiają kompleksowe ujęcie operacji gospodarczych, poczynając od ich udokumentowania, przez ewidencję w księgach rachunkowych, ustalenie wyniku finansowego, prezentację w sprawozdaniu finansowym, jak również w przypadkach określonych ustawą o rachunkowości – poddanie sprawozdania finansowego badaniu przez niezależnego biegłego rewidenta.

Kluczowym elementem rachunkowości każdego podmiotu jest dokument nazywany zasadami (polityką) rachunkowości. Jednostki obowiązane są stosować zasady (politykę) rachunkowości rzetelnie, a także jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

Zasady (polityka rachunkowości) to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą (UoR), w tym także określone w międzynarodowych standardach rachunkowości (MSR), zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych.

Określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej oraz finansowej i wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Aby wymóg wyodrębnienia zdarzeń istotnych był spełniony, jednostki z odpowiednią dla ich potrzeb szczegółowością budują zakładane plany kont (ZPK).

Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, w szczególności dotyczące (UoR, art. 10):

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład sprawozdawczych okresów;
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
 - b) wykazu ksiąg rachunkowych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych,
 - c) opisu systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera – opisu systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji;
- 4) systemu służącego ochronie danych oraz ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.

Za posiadanie aktualnej polityki rachunkowości odpowiedzialny jest kierownik jednostki. To właśnie on ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację polityki rachunkowości. W praktyce tworzeniem polityki rachunkowości i jej aktualizacją zajmują się działy finansowo-księgowe, jednak odpowiedzialność ciąży zawsze na kierowniku jednostki.

Polityka rachunkowości jest to wewnętrzny dokument dotyczący uregulowań prowadzenia rachunkowości. Ustawa o rachunkowości (UoR) określa jedynie ogólne zasady ujmowania zdarzeń gospodarczych, stąd dla jednostki jest to narzędzie porządkujące kwestie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Uznaje się, że polityka rachunkowości reguluje kwestie wprost nienarzucone przepisami ustawy lub obszary w których ustawa o rachunkowości (UoR) daje jednostce wybór. Ustawa o rachunkowości wyznacza więc ogólne ramy polityki rachunkowości, nie uwzględniając szczegółowej specyfiki działania jednostki.

Polityka rachunkowości wpływa na sprawozdawczość finansową jednostki. Dlatego jej opracowanie, wprowadzenie zmian czy przyjęcie nowych procedur powinno być poprzedzone zapoznaniem się i analizą przepisów oraz rozwiązań stosowanych w praktyce. Konieczna jest też wiedza o samej jednostce, jej specyfice, strukturze organizacyjnej, finansowej bądź informatycznej itp. Dlatego nawet wzorcowe polityki rachunkowości nie mogą być przenoszone wprost na stosowanie w jednostce.

Jednym z kluczowych elementów polityki rachunkowości, jak wspomniano wyżej, jest zakładowy plan kont, w którym znajdują się konta księgowe, wykorzystywane do ewidencji przychodów i kosztów, umożliwiające późniejsze ich przeksięgowanie na konto wyniku finansowego i ustalenie zysku lub straty (Hass-Symotiuk, 2022, s. 62). W polityce rachunkowości powinny się znaleźć również kwestie niewidoczne wprost w przepisach księgowych, ale związane z prawidłowo prowadzoną rachunkowością, np. metody kalkulacji kosztu wytworzenia.

2. KOSZTY W SYSTEMIE RACHUNKOWOŚCI

2.1. Istota kosztów i ich rachunkowa klasyfikacja

Działalność gospodarcza polegająca na wytwarzaniu wyrobów i świadczeniu usług wymaga zaangażowania odpowiednich czynników produkcji w postaci środków pracy, przedmiotów pracy i siły roboczej. Wymienione czynniki mają swoją cenę. Wyrażona w pieniądzu ich wartość, zużyta w celu wytworzenia danego wyrobu czy świadczenia określonej usługi nosi nazwę kosztu. Do kosztów zaliczane są także różnorodne opłaty ponoszone w związku z istnieniem i funkcjonowaniem jednostek prowadzących działalność gospodarczą (Nowak, 1994a, s. 52).

Koszty stanowią więc punkt wyjścia w myśleniu ekonomicznym podmiotów gospodarczych. Przyjmuje się założenie, że koszty są kategorią obiektywną, niezależną od świadomości i woli ludzkiej, tworzą się zaś zawsze przy realizowaniu określonych działań. U podstaw realności modeli kosztów i informacji kosztowej leży zdolność postrzegania tego zjawiska w ciągle zmieniającej się wskutek rozwoju gospodarczego rzeczywistości gospodarczej (Lange, 1974, s. 115).

Jednostki gospodarcze prowadzące działalność we właściwych dla nich warunkach lokalizacji, wyposażenia, technologii, organizacji produkcji i kwalifikacji pracowników zużywają określone zasoby w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

Zadaniem dyscyplin naukowych zajmujących się analizą zjawiska kosztów jest jego definiowanie dla celów praktycznego zastosowania i nadanie mu treści ekonomicznej, odpowiadającej osiągniętemu etapowi rozwoju gospodarczego. Definicja pojęcia kosztów powinna uwzględniać zmiany uwarunkowań zachodzące w danym kraju (Jarugowa, Sobańska, Sochacka, 1994, s. 58-59) i zmiany zachodzące na arenie międzynarodowej.

Problematyka kosztów stanowi jeden z ważniejszych obszarów zainteresowania osób zarządzających jednostkami. Prawo bilansowe jednak nie reguluje w sposób systemowy zasad rachunku kosztów i przychodów oraz pomiaru wyniku finansowego. W ustawie o rachunkowości występują uregulowania, które w sposób bezpośredni związane są z pomiarem wyniku finansowego oraz rachunkiem kosztów, jednak jedynie w warstwie terminologii i definicji. Do najważniejszych uregulowań należą:

- zdefiniowanie pojęć przychodów i zysków;
- zdefiniowanie pojęć kosztów i strat;
- określenie pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych;
- określenie strat i zysków nadzwyczajnych, oraz wyniku na zdarzeniach nadzwyczajnych (dotyczy banków, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych);
- określenie wyniku działalności operacyjnej;
- określenie wyniku na operacjach finansowych;
- określenie zasad ustalania przychodów oraz kosztów wytworzenia usług niezakończonych;
- określenie kosztu wytworzenia produktu.

W zakresie samej definicji „kosztów” i „strat” należy powołać się na artykuł ustawy o rachunkowości, która definiuje je jako uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań oraz rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego bądź też zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Koszty powstają podczas podstawowej działalności gospodarczej i związane są z osiągniętymi przychodami ze sprzedaży. Zalicza się do nich np. koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszt sprzedanych towarów, koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu, jak również odsetki od pożyczek oraz kredytów itp.

Poprzez straty określa się inne pozycje, które spełniają warunki definicji kosztów, stanowią zmniejszenie korzyści ekonomicznych i mogą, chociaż nie muszą, powstać także w wyniku podstawowej działalności gospodarczej jednostki. Do strat zalicza się np. (Kulis, 2001, s. 11-12):

- straty powstałe ze sprzedaży składników trwałych – strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych – środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych;
- straty powstałe w wyniku ujęcia bądź ujawnienia ujemnych różnic kursowych.

Straty często wykazuje się w wartości netto po pomniejszeniu o odnośne przychody, np. strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.

Zaprezentowana definicja kosztów i strat jest zgodna z definicją przyjętą przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, zdefiniowaną w założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych.

Przez koszt rozumie się wyrażone w pieniądzu niezbędne zużycie składników aktywów trwałych oraz obrotowych usług obcych, a także samej pracy, wyrażone w wynagrodzeniach i niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia, związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę gospodarczą w określonej jednostce czasu (Sawicki, 2005, s. 175). Koszt to nie tylko zużycie, ale również opłaty na cele ogólnospołeczne, jak np. podatki oraz opłaty o charakterze kosztowym (podatek od nieruchomości, podatek od towarów i usług niepodlegający odliczeniu), opłaty skarbowe, ubezpieczenia oraz inne opłaty (np. opłata skarbową). Koszty zawsze wiążą się z określonym efektem działalności. Ich ponoszenie powinno więc być celowe i na normalnie oczekiwanym poziomie.

W świetle definicji kosztów i przychodów, zysków i strat interesujące wydaje się porównanie tych kategorii z wydatkami i nakładami. Tradycyjnie przez **wydatki** rozumie się każde rozchodowanie środków pieniężnych poza jednostkę (Stronczek, Krajewska, 2024, s. 20-21). W wielu podręcznikach akademickich (zarówno starszych, jak też współczesnych), stwierdza się, że wydatek jest pojęciem szerszym od kosztu. Istnieją pozycje wydatków, które kosztami nie są, nie były i nie będą (np. spłata raty kapitałowej kredytu lub pożyczki, wypłata dywidendy udziałowcom lub akcjonariuszom, wpłata do rządu skarbowego nadwyżki należnego podatku VAT nad podatkiem naliczonym). Należy dostrzec jednak grupę kosztów, które nie rodziły uprzednio, a także nie spowodowały obecnie, jak również w przyszłości poniesienia wydatków. Ma to miejsce w sytuacji, kiedy podmiot wykorzystuje aktywa nabyte nieodpłatnie

(m.in. w drodze darowizny), np. amortyzacja otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, sprzedaż darowanych podmiotowi towarów lub też papierów wartościowych (Gierusz, 2005a, s. 62).

Nakłady oznaczają zużycie:

- środków rzeczowych, wyrażone w jednostkach naturalnych (sztukach, metrach lub innych jednostkach miary);
- pracy, wyrażone w godzinach;
- czysto pieniężne (podatki, składki ZUS).

Nakłady w innym znaczeniu wiążą się z jednostką jako całością i przeciwstawia się je całkowitym przychodom.

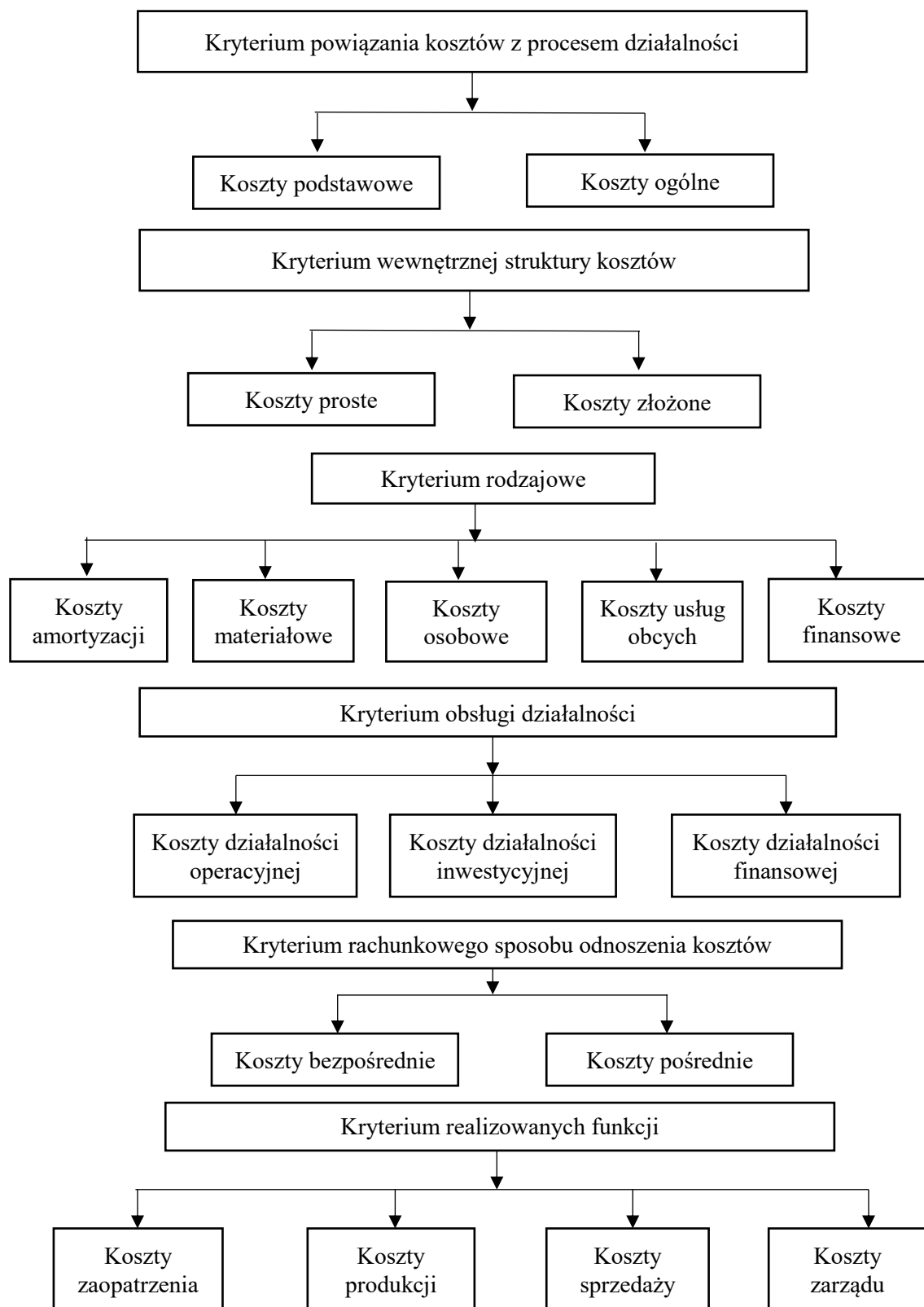
Koszty są wielkością złożoną z różnych elementów. Można je zatem podzielić na grupy o pewnych wspólnych cechach. Taki podział nazywa się klasyfikacją kosztów. Przeprowadza się ją według określonych kryteriów (Micherda, 2007, s. 12). Koszty ujmowane są w różnych przekrojach w celu uzyskania dokładnych informacji o ich wysokości, elementach je tworzących, strukturze, wzajemnych zależnościach czy przyczynach powstawania.

Podział kosztów na różnorakie grupy ma za zadanie pomóc w planowaniu, kalkulacji, ewidencji, kontroli i analizie. Oprócz tego ma również dostarczyć informacji niezbędnych w procesie zarządzania oraz kierowania jednostką (Naumiuk, 1995a, s. 23).

Koszty dzielone są na przyjęte z góry obiektywne kryteria klasyfikacyjne, co pozwala na wyodrębnienie grup kosztów odmiennych co do zasad oraz sposobu ich interpretacji. Przegląd literatury w zakresie klasyfikacji kosztów pozwala na wyodrębnienie następujących kryteriów ich podziału (Micherda, 2003, s. 15-19; Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 16-18; Nowak a, 1994a, s. 52):

- 1) koszty według zakresu działalności;
- 2) koszt ze względu na zmiany ponoszonych nakładów;
- 3) koszty ze względu na okres ich rozliczania;
- 4) koszty ze względu na możliwość ich odniesienia na produkty;
- 5) koszty według ich struktury wewnętrznej;
- 6) koszty według ich związku z osiągniętymi przychodami;
- 7) kosztu według rodzaju;
- 8) koszty krańcowe i przeciętne.

Poprawna klasyfikacja kosztów wywiera wpływ na działalność jednostki gospodarczej oraz determinuje wybór i sposób prowadzenia rachunku kosztów, którego zadaniem staje się właściwe przeprowadzenie pomiaru, jak również ewidencji kosztów. Klasyfikacja kosztów według wybranych kryteriów została przedstawiona na rysunku 1.



Rysunek 1. Klasyfikacja kosztów według wybranych kryteriów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 19), B. Micherda, 2007, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

Koszty według zakresu działalności oznaczają takie koszty, które powstają w związku z prowadzeniem różnego rodzaju działalności i obejmują:

- koszty działalności podstawowej – do tej grupy zalicza się te koszty działalności, które mają na celu zrealizowanie podstawowych zadań, do których jednostka została powołana. Na koszty te składają się:
 - koszty działalności produkcyjnej i usługowej – wśród których wyróżnia się dwie grupy kosztów: koszty podstawowe oraz koszty działalności pomocniczej,
 - koszty działalności handlowej, do których zaliczamy koszty zakupu ponoszone w związku z nabywaniem materiałów,
 - koszty działalności zarządu – obejmują te koszty, które są ponoszone w związku z kierowaniem przedsiębiorstwem. Ponoszone są na utrzymanie administracji (księgowości, sekretariatu, kadr, działu prawnego itp.);
- koszty działalności inwestycyjno-remontowej, na które składają się:
 - koszty działalności inwestycyjnej, której celem jest stworzenie nowego lub powiększenie istniejącego majątku trwałego,
 - koszty działalności związanej z wykonywaniem remontów, w tym również koszty modernizacji istniejących obiektów;
- koszty działalności finansowej, ponoszone w związku z przeprowadzonymi przez przedsiębiorstwo operacjami finansowymi. Na koszty działalności finansowej składają się m.in.:
 - koszty związane z obsługą zaciągniętych kredytów,
 - koszty dotyczące obrotu papierami wartościowymi.

Podział kosztów ze względu na zmiany ponoszonych nakładów pozwala na wyodrębnienie kosztów stałych i zmiennych. Podstawą podziału kosztów na koszty stałe i zmienne jest zachowanie się kosztów względem rozmiarów działalności zakładu. Za miernik rozmiarów działalności przyjmuje się najczęściej wielkość zrealizowanej produkcji. Te rodzaje kosztów, które wykazują korelację z rozmiarem działalności zakładu nazywamy kosztami zmiennymi, natomiast koszty niezależne od rozmiarów działalności zakładu – kosztami stałymi. Znajomość kosztów stałych i zmiennych jest podstawą podejmowania wielu decyzji w jednostce. Rozpatrując podział kosztów na koszty stałe i zmienne, należy uwzględnić następujące kryteria:

- czynnik czasu;
- przedział rozmiarów działalności;
- sposób ujęcia kosztów (koszty całkowite i koszty jednostkowe).

Koszty stałe reagują minimalnie bądź w ogóle nie reagują na zmiany wielkości działalności w pewnych granicach, których przekroczenie powoduje zazwyczaj ich skokowy wzrost do nowego już, wyższego, poziomu stabilizacji. O stałości kosztów można mówić jedynie w krótkich przedziałach czasu i przy określonym poziomie działalności. W dłuższych przedziałach czasu koszty te nabierają cech względnie stałych, obserwuje się ich skokowe przyrosty, związane np. z oddaniem do użytkowania nowych środków trwałych (przyrost kosztów amortyzacji). Kosztów bezwzględnie stałych jest w praktyce niewiele, a są to koszty ponoszone bez względu na to, czy działalność jest prowadzona, czy nie, np. czynsze i amortyzacja (Kulis, Kulis, Styło, 1999, s. 17-18).

Ścisłe rozróżnienie kosztów stałych i zmiennych jest w praktyce niemożliwe, jako że część kosztów stałych ma charakter kosztów względnie stałych i podobnie część kosztów zmiennych ma charakter kosztów względnie zmiennych, których stopień reakcji na zmiany wielkości produkcji jest różny.

Koszty zmienne to te składniki kosztów, które uzależnione są od wielkości udzielanych usług przez jednostkę, zmieniają się wraz ze zmianą wielkości działalności. Oznacza to, że w miarę wzrostu lub spadku aktywności koszty zmienne odpowiednio:

- w ujęciu globalnym (całościowym) rosną bądź maleją;
- w ujęciu jednostkowym pozostają bez zmian.

Koszty zmienne reagują na wahania w skali działalności przedsiębiorstwa. Stąd też koszty zmienne mogą mieć charakter:

- kosztów proporcjonalnych, zmieniających się proporcjonalnie wraz ze zmianami produkcji;
- kosztów progresywnie zmiennych, zmieniających się więcej niż proporcjonalnie (progresywnie) w stosunku do zmian wielkości produkcji;
- kosztów degresywnie zmiennych, których zmiany są mniej niż proporcjonalne; występują także koszty mieszane, o charakterze stałym i zmiennym, które w zależności od przeważającego elementu, zaliczane są w całości do jednej grupy.

Koszty zmienne proporcjonalne to koszty, które zmieniają się w takim samym stopniu jak rozmiary produkcji. Do tych kosztów zalicza się zwłaszcza koszty bezpośrednie związane z produkcją. Koszty zmienne degresywne wzrastają wraz ze wzrostem rozmiarów działalności, ale w stopniu mniejszym niż wzrost działalności, np. koszty obsługi. Koszty zmienne progresywne wzrastają wraz ze wzrostem rozmiarów działalności, ale w stopniu wyższym niż wzrost działalności, np. koszty wynagrodzeń związane z pracą wykonywaną w godzinach nadliczbowych i w dni świąteczne.

Podział kosztów na stałe i zmienne ma niezwykle istotne znaczenie przede wszystkim w analizie i prognozowaniu kosztów. W praktyce przeprowadzić go można, obserwując koszty i wykorzystując współczynnik zmienności kosztów (W_{zk}), który jest stosunkiem relacji zmian kosztów (K) do relacji zmian rozmiarów prowadzonej działalności (U):

$$W_{zk} = \frac{\Delta K}{K} : \frac{\Delta U}{U}$$

gdzie:

K – koszt,

U – rozmiar prowadzonej działalności (np. liczba wykonanej produkcji).

Współczynnik ten dla:

- kosztów stałych równy jest 0;
- kosztów zmiennych proporcjonalnych równa się 1;
- kosztów zmiennych degresywnych zawarty jest w przedziale 0-1;
- kosztów zmiennych progresywnych jest większy od 1.

Mówiąc o kosztach stałych i kosztach zmiennych, należy odróżnić koszty całkowite i koszty jednostkowe. Zachowanie się kosztów całkowitych oraz kosztów jednostkowych stałych i zmiennych jest odmienne w przypadku zmian rozmiarów działalności.

Koszty całkowite stałe są niezależne od zmian rozmiarów działalności, zaś jednostkowy koszt stały ulega zmianom. Jednostkowy koszt stały maleje, kiedy liczba usług rośnie, a rośnie, gdy liczba usług spada.

Koszty ze względu na okres ich rozliczania obejmują koszty bieżącego okresu sprawozdawczego i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych.

Koszty bieżącego okresu sprawozdawczego to koszty, które mają być zarachowane w bieżącym okresie sprawozdawczym. Wynika to z zasady memoriałowej, która nakłada na jednostki gospodarcze obowiązek zaliczania do kosztów oraz przychodów okresów obrachunkowych tych operacji, które w nich wystąpiły, przy czym nie ma znaczenia, czy rozrachunki powstałe w związku z nimi zostały w tych okresach uregulowane. Oznacza to, że obliczając wynik finansowy, bierzemy pod uwagę wszystkie przychody ze sprzedaży produktów, bez względu na to, czy odbiorcy za nie zapłacili (Jaklik, Micherda, 1997, s. 14).

Koszty przyszłych okresów sprawozdawczych to koszty, które nie mogą zostać zarachowane w momencie ich poniesienia, gdyż ich wpływ na działalność jednostki jest przesunięty w czasie, a ich zarachowanie w bieżącym okresie mogłoby zniekształcić wynik finansowy.

Koszty ze względu na możliwość ich odniesienia na produkty reprezentuje tzw. układ kalkulacyjny kosztów. Koszty są dzielone ze względu na ich związek z przedmiotem działalności, czyli z określonymi produktami bądź usługami jako przedmiotami kalkulacji. Z punktu widzenia sposobu kontroli i odnoszenia kosztów na odpowiednie przedmioty kalkulacji koszty można podzielić na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie.

Koszty bezpośrednie są kosztami bezpośrednio związanymi z prowadzoną działalnością. To również koszty, których odniesienie na poszczególne zakresy działalności lub przedmiot działalności jest możliwe, istotne i opłacalne na podstawie pomiaru oraz dokumentacji źródłowej. W tym ujęciu można wyodrębnić koszty bezpośrednie przyporządkowane określonym produktom bądź usługom. Koszty bezpośrednie są ściśle związane z wytwarzaniem konkretnego produktu. Kosztami bezpośrednimi mogą być zatem koszty materiałów bezpośrednich, wynagrodzenia bezpośrednie wraz z narzutami.

Koszty pośrednie to koszty, których nie można bezpośrednio odnieść do prowadzonej działalności. Wyróżnia je brak możliwości lub nieistotność, nieopłacalność odniesienia na poszczególne przedmioty działalności (produkty). Poziom kosztów pośrednich przypadający na indywidualny przedmiot działalności (produkt pracy) jest uzależniony zarówno od ich globalnej wysokości, jak też umownego sposobu podziału. Jednak taki sam koszt w jednych warunkach może być kosztem bezpośrednim, natomiast w innych – pośrednim. Podział kosztów na pośrednie oraz bezpośrednie ma w dużej mierze charakter umowny. Granice pomiędzy tymi kosztami są płynne i zależą od:

- stopnia precyzji obserwacji i dokładności ich rejestracji – im obserwacja będzie bardziej powierzchowna i im bardziej niedokładne będzie ujęcie wyników tych obserwacji w dokumentach, tym większość kosztów będzie posiadała charakter kosztów pośrednich i odwrotnie;
- stopnia wyposażenia w sprzęt komputerowy do rejestracji kosztów;
- charakteru działalności, w niektórych przypadkach charakter działalności umożliwia nadanie kosztom charakteru kosztów bezpośrednich.

Przedstawiony powyżej podział kosztów eksponuje głównie potrzeby kalkulacji kosztów. Podział kosztów na pośrednie oraz bezpośrednie stanowi bowiem podstawę układu kalkulacyjnego kosztów, umożliwiającego badanie i ocenę struktury, a także całości kosztów jednostki gospodarczej, dlatego też zostanie szczegółowo omówiony w rozdziale czwartym.

Koszty według ich struktury wewnętrznej obejmują (Sawicki, 1999, s. 220-221):

- koszty proste, które składają się z jednego rodzaju kosztu, który nie może być rozłożony na elementy proste (np. amortyzacja, wynagrodzenia);
- koszty złożone, które obejmują kilka rodzajów kosztów (np. koszt własny usług transportowych, w skład którego wchodzi amortyzacja samochodu, zużycie paliwa, płaca kierowcy).

Koszty według ich związku z osiągniętymi przychodami obejmują koszty uzyskania przychodów oraz koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (Ibidem, s. 220-223).

Koszty uzyskania przychodów są to koszty, które – zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego – są ponoszone przez jednostki na działalność w celu uzyskania przychodów. Wśród najważniejszych kosztów uzyskania przychodów należy wymienić:

- wydatki na zakup surowców, materiałów i energii;
- koszty transportu, usług, cło, ubezpieczenie;
- wydatki na nabycie bądź też wytworzenie składników majątkowych niepodlegających amortyzacji;
- faktyczne wydatki na remonty, naprawy, konserwacje środków trwałych;
- odpisy z tytułu zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych (odpisy amortyzacyjne);
- wartość netto zlikwidowanych na skutek zużycia lub zniszczenia nie w pełni umorzonych środków trwałych;
- straty w środkach trwałych i obrotowych, w części nie pokrytej odpisami amortyzacyjnymi oraz odszkodowaniem;
- podstawowe odpisy i wpłaty na fundusze tworzone przez podatnika;
- skapitalizowane odsetki od pożyczek i zapłacone odsetki od zobowiązań;
- rezerwy na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona;
- niektóre wierzytelności odpisane jako nieściągalne;
- wydatki na rzecz pracowników;
- wynagrodzenia dla pracowników, składki na ubezpieczenia społeczne itd.

Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów to według przepisów podatkowych m.in. wydatki na:

- nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów;
- nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym też wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części;
- ulepszenie;
- pokrycie strat w środkach trwałych oraz obrotowych w części pokrytej odpisami amortyzacyjnymi i otrzymanym odszkodowaniem z tytułu ubezpieczenia;
- odsetki, prowizje i różnice kursowe od pożyczek (kredytów), zwiększające koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;
- koszty reprezentacji i reklamy, przekraczające określony procent przychodów.

Kryterium kosztów według rodzaju kosztów jest jednym z najczęściej stosowanych kryteriów klasyfikacji kosztów. Jak sama nazwa wskazuje, koszty klasyfikuje się według rodzaju nakładów, zasobów poniesionych w trakcie prowadzonej działalności (Świdarska, Krysik, 2024). Z punktu widzenia rodzaju rozróżnia się następujące koszty:

- amortyzacja;
- zużycie materiałów i energii;
- usługi obce;
- podatki i opłaty;
- wynagrodzenia;
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia;
- pozostałe koszty rodzajowe.

Układ ten, prezentowany w rachunku zysku i strat sprawozdania finansowego, może być uzupełniany o bardziej szczegółowe pozycje w zależności od konkretnych potrzeb jednostek. Umożliwia on kontrolę i usystematyzowanie kosztów z punktu widzenia rodzaju poniesionego nakładu oraz jego udziału w globalnej kwocie kosztów. Koszty według rodzaju mogą być rozłożone na składniki, które nie mogą ulec już dalszemu podziałowi. Są to różnorodne składniki kosztów, będące dla jednostki elementem procesu pracy. Składniki te określone są mianem rodzaju kosztów, a ich uszeregowanie nazwano rodzajowym układem kosztów (Nowak, 1994a, s. 54).

Koszt krańcowy jest dodatkowym kosztem związanym z wyprodukowaniem kolejnej jednostki. Jeżeli koszty zostaną odniesione do przychodu ze sprzedaży, to różnica między ceną sprzedaży a kosztem krańcowym nazywana jest marżą brutto na jednostkę. **Koszt przeciętny** powstaje przez podzielenie kosztów całkowitych przez całkowitą wyprodukowaną liczbę jednostek (Myddelton, 1991, s. 187-188).

Kryteria klasyfikacyjne kosztów mogą uwzględniać również specyficzne potrzeby jednostki. W tabeli 2 zaprezentowano podział kosztów dla potrzeb pomiaru zysków.

Tabela 2

Koszty dla potrzeb pomiaru zysków

Kryterium	Podział	Charakterystyka
Rodzaj kosztu	– zużycie materiałów i energii – usługi obce – podatki i opłaty – wynagrodzenia – ubezpieczenia społeczne – i inne świadczenia – amortyzacja – pozostałe koszty	odzwierciedlają zużycie czynników działalności i nakłady czysto pieniężne; uporządkowane według jednorodnych składników;
Stopień złożoności	koszty proste	jeden rodzaj kosztu; nie można podzielić w danej jednostce na prostsze elementy (wynagrodzenia, amortyzacja);
	koszty złożone	obejmują kilka rodzajów kosztów, można podzielić na koszty proste, np.: na koszty produkcji podstawowej składają się koszty amortyzacji, wynagrodzeń itd.;
Rodzaj działalności operacyjnej	koszty działalności podstawowej	dotyczą działalności, dla której jednostka została utworzona;
	koszty działalności pomocniczej	związane z działalnością wykonującą usługi na rzecz działalności podstawowej i zarządu (transport, remonty, apteka itp.) oraz na rzecz pracowników (działalność bytowa: stołówki, bufety, hotele pracownicze, zakładowa służba zdrowia);
	koszty ogólnego zarządu	ogólnoadministracyjne i ogólnoprodukcyjne dotyczące organizacji, kierownictwa i ogólnej obsługi działalności jednostki;
Związek z nośnikiem kosztów	koszty bezpośrednie	można je wprost przypisać do nośnika na podstawie pomiaru, dokumentacji źródłowej (materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie);
	koszty pośrednie	przypisanie do nośnika wymaga ich rozliczenia za pomocą odpowiednich kluczy podziałowych;
Związek z przychodami ze sprzedaży	koszty produktów	związane z wytworzeniem wyrobów, usług lub nabyciem towarów; nie wykazują związku z przychodami dopóki nie nastąpi sprzedaż usług, towarów;
	koszty okresu	związane z przychodami okresu, którego dotyczą; obejmują koszty ogólnego zarządu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej* (s. 13), I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, 1999, Kraków: Wydawnictwo Medyczne Vesalius.

Dla potrzeb decyzyjnych koszty mogą podlegać dodatkowym klasyfikacjom. W ramach klasyfikacji dla rachunkowości zarządczej najczęściej wyróżnia się kryterium możliwości kontroli i wpływu na decyzję. Klasyfikację kosztów dla potrzeb decyzyjnych przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Koszty dla potrzeb decyzyjnych

Kryterium	Podział	Charakterystyka
Związek z rozmiarami produkcji	koszty zmienne	reagują na rozmiary działalności;
	koszty stałe	brak reakcji na zmiany rozmiarów działalności;
Możliwość kształtowania	koszty zależne (kontrolowane)	może je kształtować dana jednostka (ogniwo decyzyjne);
	koszty niezależne (niekontrolowane)	nie ma na nie wpływu dana jednostka (ogniwo decyzyjne);
Rola w rozwiązaniu problemu decyzyjnego	koszty znaczące (istotne)	zmieniające się zależnie od wariantu decyzyjnego;
	koszty nieistotne	nie zależą od wariantu decyzyjnego, w każdym przypadku są identyczne;

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej* (s. 14), I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, 1999, Kraków: Wydawnictwo Medyczne Vesalius.

Nie wszystkie koszty rozliczane na ośrodki odpowiedzialności mogą być kontrolowane przez podmioty za nie odpowiedzialne. Stąd też wydaje się konieczne, by na określonym poziomie zarządzania jednostką w określonym ośrodku odpowiedzialności koszty były klasyfikowane z punktu widzenia kryterium możliwości kontroli na kontrolowane oraz niekontrolowane.

Koszty kontrolowane to koszty, na powstawanie których i na wysokość których ma wpływ osoba zarządzająca danym ośrodkiem. Koszty niekontrolowane to zaś koszty, co do których zarządzający danym ośrodkiem nie ma możliwości kontroli, jako że są one kształtowane na wyższych poziomach odpowiedzialności, gdzie mają charakter kosztów kontrolowanych. Podział ten wykorzystywany jest w kontroli oraz analizie kosztów wpływających na teraźniejszość. Zapewnia on lepszą ocenę efektywności poszczególnych ośrodków zarządzania (Kulis, Kulis, Stylko, 1999, s. 17).

2.2. Rachunek kosztów i wyników w jednostkach gospodarczych

Klasyfikacja kosztów i odpowiednie ich zgrupowanie w stosownych przekrojach umożliwiają jednostce tworzenie rachunku kosztów. Rachunek kosztów, podobnie jak koszty, nie jest definiowany w sposób systemowy. W związku z tym, chcąc go określić, należy uwzględnić przegląd najważniejszych definicji zawartych w literaturze przedmiotu.

Rachunek kosztów definiowany jest:

- jako ogół czynności zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu zachodzących w przedsiębiorstwie, przez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w stosowanych przekrojach kosztów własnych wytworzenia i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo, za pewien okres, w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych dla ustalania wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem (Fedak, 1962, s. 25);

- jako ogół działań w systemie rachunkowości, obejmujących mierzenie, grupowanie, przetwarzanie, prezentowanie, interpretowanie i analizowanie wyrażonych ilościowo i wartościowo skutków procesów zużycia zasobów majątkowych przedsiębiorstwa zachodzących w związku z jego działalnością gospodarczą (Jarugowa, Malec, Sawicki, 1993, s. 40);
- jako tę część rachunkowości finansowej i zarządczej, której przedmiotem pomiaru, transformacji, analizy, planowania oraz komunikacji są koszty działalności podmiotu gospodarującego (Gierusz, 1996, s. 18);
- jako proces ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, polegającej na wytwarzaniu wyrobów, świadczeniu usług i wykonywaniu funkcji (Nowak, 2000, s. 18);
- jako ogół czynności zmierzających do ustalenia, w różnych przekrojach, a także zinterpretowania, wyrażonej w pieniądzu, wysokości nakładów dokonanych w jednostce gospodarczej w określonym czasie i określonym przeznaczeniu (Matuszewicz, 2001, s. 5).

Na podstawie przytoczonych definicji łatwo zaobserwować, że posiadają one dwie cechy wspólne:

- 1) przedmiotem rachunku kosztów są koszty prowadzenia działalności gospodarczej;
- 2) podmiotem rachunku kosztów jest jednostka gospodarcza prowadząca działalność gospodarczą.

Można zatem stwierdzić, że jeżeli w danej jednostce w jakikolwiek sposób ewidencjonuje się, kwalifikuje i prezentuje koszty – to wtedy mamy do czynienia z rachunkiem kosztów.

Rachunek kosztów jako część rachunkowości finansowej powinien zapewnić jednostce gospodarczej (Ossowski, 2004, s. 11):

- pomiar i wycenę kosztów związanych z nabyciem, posiadaniem oraz użytkowaniem czynników produkcji;
- ujęcie na podstawie dokumentów rzeczowego przebiegu procesów zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży, a więc przekształcenia czynników produkcji w produkty pracy;
- grupowanie kosztów w różnych przekrojach, uwzględniających przekształcenie informacji o kosztach zaangażowanych czynników produkcji w informacje o kosztach wytworzonych produktów;
- prezentację informacji o kosztach w postaci sprawozdań umożliwiających interpretację i ocenę kształtowania się kosztów.

Podstawowe zadania stawiane rachunkowi kosztów przez rachunkowość zarządczą przedstawiają się następująco (Naumiuk, 2002b, s. 30-31):

- dostarczenie niezbędnych informacji do planowania optymalnej struktury asortymentowej produkcji;
- wskazanie kierunków prowadzenia działalności;
- umożliwienie ustalenia cen sprzedaży produktów na odpowiednim poziomie;
- stworzenie podstaw do dokonywania analizy opłacalności prowadzonej działalności;

- umożliwienie podmiotowego rozliczania z odpowiedzialności za efektywne gospodarowanie (ośrodki odpowiedzialności za efekty produkcyjne, koszty, wydatki, zyski i inwestycje);
- dostarczenie danych umożliwiających wyliczenie wyników cząstkowych, uzyskiwanych na poszczególnych produktach, a także globalnego wyniku jednostki;
- dostarczanie informacji dla odbiorców zewnętrznych (głównie w postaci sprawozdań) i wewnętrznych (w postaci raportów i analiz).

Zarządzanie jednostką wymaga od jego kierownictwa ciągłego podejmowania decyzji. Ich trafność stanowi o efektywności i skuteczności działań gospodarczych. Decyzje powinny być podejmowane na podstawie wiarygodnych i rzetelnych informacji, których dostarczycielem jest najczęściej system finansowo-księgowy jednostki wraz z integralnie z nim powiązanym systemem informacji o wielkości i poziomie kosztów.

Głównym zadaniem współczesnej rachunkowości jest poprawny pomiar oraz ocena wyników prowadzonej działalności gospodarczej i ocena sytuacji finansowej. Skuteczna realizacja tego celu umożliwia lokalizować rachunkowość w centrum problematyki racjonalnego gospodarowania (Micherda, 2001, s. 122).

Działalność każdego podmiotu gospodarczego może być zaprezentowana w wymiarze kosztowym i przez pryzmat kosztów podlegać może ona ocenie (Szczypa, 2024, s. 29).

Rachunek kosztów musi zostać ujęty w założowym planie kont. Jego konstrukcja stanowi zarówno o jakości informacji płynących z systemu rachunkowości i rachunku kosztów, jak też pracochłonności. Zbytняя szczegółowość i rozbieżność kont skutkuje nagromadzeniem zbędnych informacji, a zbyt mała liczba kont powodować może niedostarczenie wszystkich niezbędnych informacji (Hołda, 2017, s. 9).

Koszty to niezbędne (gospodarczo i społecznie uzasadnione) zużycie środków rzeczowych oraz usług obcych, wyrażone w cenach nabycia, jak również niezbędne wykorzystanie pracy żywej, wyrażonej w płacach, związane z efektem użytecznym, powstałym w danym okresie na jakimkolwiek odcinku działalności przedsiębiorstwa (Burzym, 1971, s. 24).

Koszty ujmowane są więc w różnych przekrojach w celu uzyskania dokładnych informacji o ich wysokości, elementach je tworzących, strukturze, wzajemnych zależnościach czy przyczynach powstawania. Podział kosztów na różnorodne grupy ma za zadanie pomóc w planowaniu, kalkulacji, ewidencji, kontroli i analizie. Ma dostarczyć informacji niezbędnych w procesie zarządzania i kierowania jednostką (Naumiuk, 1995a, s. 23).

Podstawą wszystkich decyzji ekonomicznych są koszty oraz rentowność świadczonych usług, a kluczową rolę odgrywa rzeczywisty koszt jednostkowy tych usług. Prawdliwość oraz szczegółowość obliczania kosztu jednostkowego i jego struktury zależy od jakości i stopnia szczegółowości rachunku kosztów, a także zastosowania właściwej metody kalkulacji, uwzględniającej specyfikę działalności jednostki (Sawicki, 1996, s. 152).

Znajomość poniesionych kosztów i uzyskanych przychodów umożliwia ustalenie wyniku finansowego i rentowności całej jednostki, jak też poszczególnych rodzajów działalności, grup świadczonych usług, wytwarzanych produktów oraz opłacalności zastosowania nowych technik i procedur (Hass-Symotiuk, 2006, s. 162).

2.3. Modele i warianty rachunku kosztów dla zarządzania

Systemy rachunku kosztów ulegają nieustannemu doskonaleniu. Wynika to ze złożoności warunków, w jakich przyszło obecnie działać jednostkom. Każda jednostka posiada konkretny system rachunkowości wraz ze stanowiącym jego integralną część rachunkiem kosztów. System rachunkowości cechuje się uniwersalnością i elastycznością, umożliwia zatem jego dostosowywanie do wymagań prawnych lub organizacyjnych konkretnej jednostki działającej na każdym rynku oraz w każdych warunkach jego otoczenia.

Rachunek kosztów stanowi podsystem informacyjny rachunkowości każdej jednostki. Zapewnia on dostarczenie informacji o charakterze kosztowym szerokiemu kręgowi użytkowników, zarówno wewnętrznych, jak również zewnętrznych. Ponieważ poszczególni użytkownicy mają specyficzne potrzeby informacyjne, rachunek kosztów powinien zapewnić wieloprzekrojowe informacje o kosztach ponoszonych przez jednostkę, umożliwiającym formułowanie odpowiednich ocen oraz podejmowanie racjonalnych decyzji. Zaspokajanie potrzeb informacyjnych różnych odbiorców wymaga zastosowania odpowiednich procedur przetwarzania informacjami kosztowych. Procedury te są oparte na określonych założeniach oraz realizowane zgodnie z określonymi zasadami. Zespół założeń, reguł i podporządkowanych im procedur, zgodnie z którymi następuje przetworzenie informacji o kosztach, nazywa się modelem rachunku kosztów. Rachunek kosztów przetwarza informacje o kosztach według przyjętych modeli. Wielorakie uwarunkowania procesu ponoszenia kosztów, a także odmienność potrzeb informacyjnych różnorodnych odbiorców powodują zróżnicowanie modelowe rachunku kosztów (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 107).

Z perspektywy czasu stosowania rachunkowości w praktyce, można wyróżnić dwie grupy systemów rachunku kosztów (Sobańska, 2009, s. 180):

- 1) systemy zorientowane na pomiar celu procesów zarządzania operacyjnego (maksymalizowanie zysku w krótkim okresie) – nazywane tradycyjnymi;
- 2) systemy zorientowane na wspieranie procesów zarządzania strategicznego (w osiąganiu zdolności jednostki do zachowania konkurencyjności w długim okresie oraz wzrostu wartości dla klientów i akcjonariuszy) – nazywane współczesnymi.

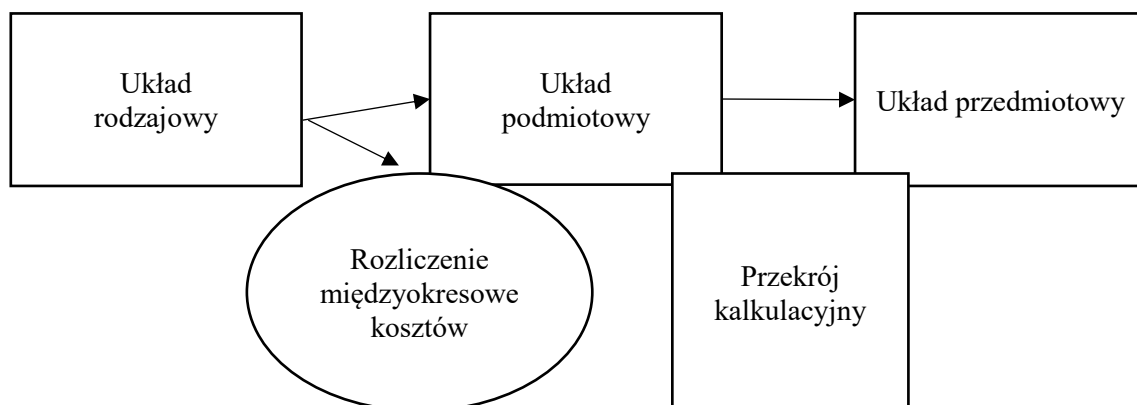
Pierwszą grupę tworzą systemy stosowane w praktyce jako podstawowe źródło informacji dla procesów zarządzania operacyjnego. Uznaje się obecnie, że ich główną rolę, oprócz funkcji informacyjnej, stanie się pełnienie funkcji służebnych związanych z zarządzaniem strategicznym. Druga grupa systemów rachunku kosztów, ze względu na krótki jeszcze okres ich stosowania w praktyce światowej i polskiej, obejmuje m.in. takie systemy, jak (Sobańska, 2006b, s. 103):

- rachunek cyklu życia produktu;
- rachunek kosztów celu;
- rachunek redukcji kosztów;
- rachunek projektów;
- rachunek kosztów działań.

Identyfikacja, pomiar, wycena, ewidencja i rozliczanie kosztów poniesionych przez jednostkę stanowi podstawowy element rachunku kosztów, zapewniający informację o wielkości oraz rodzaju ponoszonych kosztów, powiązaniu kosztów z rodzajami prowadzonej działalności, realizowanymi funkcjami lub jednostkami organizacyjnymi i wielkościami kosztów przypadającymi na poszczególne produkty (Micherda, 2007, s. 24). Tak wyznaczone zadania rachunku kosztów określają jego strukturę, której zasadniczym elementem są trzy układy kosztów:

- układ rodzajowy,
- układ podmiotowy,
- układ przedmiotowy.

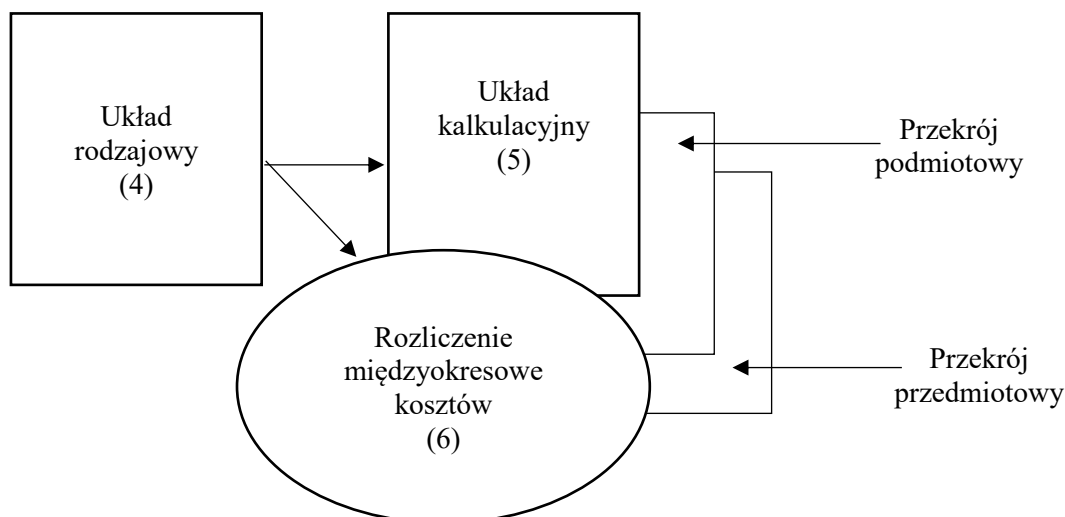
Sposób transformacji kosztów z układu podmiotowego na układ przedmiotowy wymaga grupowania kosztów według rachunkowego sposobu wiązania kosztów z nośnikami tych kosztów. Ten aspekt procesu rozliczania kosztów realizowany jest przez przekrój kalkulacyjny, łączący układ podmiotowy i przedmiotowy kosztów. Istotnym czynnikiem wymagającym uwzględnienia jest czas, prezentowany w postaci rozliczeń międzyokresowych kosztów (Ibidem, s. 24-25). Zaprezentowane zostało to na rysunku 2.



Rysunek 2. Ogólna budowa rachunku kosztów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 24), B. Micherda, 2007, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

W praktyce życia gospodarczego sporządzanie rachunku kosztów zostało podporządkowane zwłaszcza potrzebom ustalania wyniku finansowego, ustalanego wariantowo, według podejścia porównawczego lub kalkulacyjnego. Wzorcowy plan kont, element polityki rachunkowości każdej jednostki, przewiduje dwa zespoły kont dla ujęcia kosztów działalności operacyjnej. Ewidencja kosztów działalności operacyjnej odbywa się na kontach zespołu 4 (Koszty według rodzajów i ich rozliczenie) oraz zespołu 5 (Koszty według typów działalności i ich rozliczenie). Prowadzi to do utworzenia funkcjonującego rachunku kosztów, którego istotę prezentuje rysunek 3.



Rysunek 3. Budowa funkcjonującego rachunku kosztów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 25), B. Micherda, 2007, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

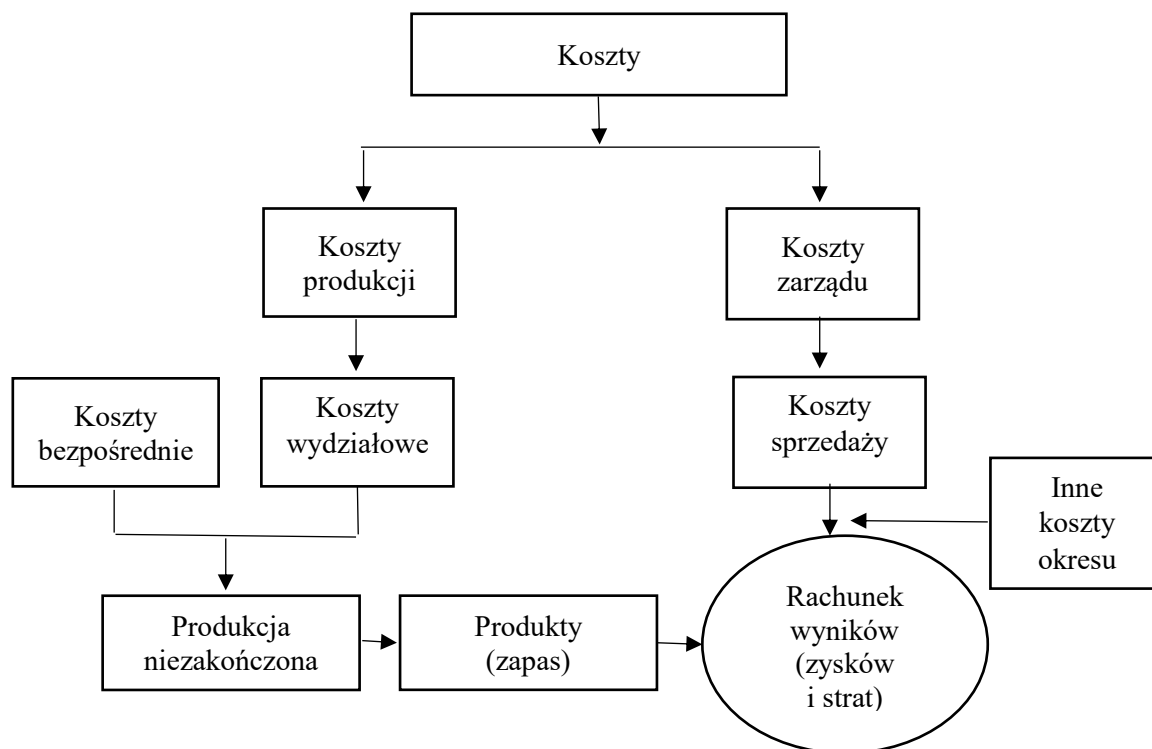
Powyższe operacje nie wyczerpują wszystkich możliwości budowy rachunku kosztów. Funkcjonowanie w warunkach gospodarki rynkowej wymusza dalszy ich rozwój i modyfikacje. Szczególnie ważne jest to w przypadku uwzględnienia problematyki zmienności kosztów, czyli obserwacji sposobu reagowania kosztów na rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej. Ten aspekt w budowie rachunku kosztów prowadzi do wyróżnienia dwóch systemów rachunku kosztów: rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych (Micherda, 2003, s. 25). Różne modele rachunku kosztów wynikają z faktu, że dostarczenie informacji kosztowej w przekroju umożliwiającym jej bezpośrednie wykorzystanie jednocześnie przez odbiorców wewnętrznych i zewnętrznych jest trudne, a czasami wręcz niemożliwe (Walińska, Urbanek, 2000, s. 42).

Historycznie pierwszym systemem rachunku kosztów był **rachunek kosztów pełnych** (Jarugowa, Sobańska, Sochacka, 1994, s. 99-101). Wykorzystywano go głównie do kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia, który nazywany był historycznym kosztem wytworzenia, niezbędnym dla celów sprawozdawczych. Sposoby sporządzania obligatoryjnych sprawozdań finansowych uregulowane są odpowiednimi przepisami i normami, w celu zapewniania porównywalności sprawozdań różnych jednostek w różnych okresach sprawozdawczych (w czasie i przestrzeni). Oznacza to, że te same pozycje sprawozdań, dotyczące różnych jednostek i różnych okresów sprawozdawczych oznaczają to samo. Dotyczy to też tych pozycji sprawozdania finansowego, których podstawą ustalania są określone kategorie finansowe, a zwłaszcza kosztu wytworzenia produktów, którego zakres określony został zarówno w międzynarodowych standardach rachunkowości, jak też w ustawie o rachunkowości. Kategoria kosztu wytworzenia produktów odgrywa fundamentalną rolę w dwóch elementach sprawozdania finansowego: bilansie oraz rachunku zysków i strat. Na poziomie kosztu wytworzenia produktów dokuje się bilansowej wyceny zapasów produktów gotowych i produkcji niezakończonych. W rachunku zysków i strat koszt wytworzenia produktów jest kategorią, przy

wykorzystaniu której ustala się koszt własny sprzedanych produktów. Rachunek kosztów pełnych odpowiada wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej (Nowak, Piechota, Wierziński, 2004, s. 28-29). Wykorzystywano go też do ustalenia rentowności, wyceny zapasów produktów gotowych i niesprzedanych (aktywowanych). Obecnie rachunek kosztów pełnych służy wycenie zapasów produktów według pełnego kosztu wytworzenia, obejmującego koszty bezpośrednie i koszty pośrednie produkcji (koszty wydziałowe), rozliczane przy przyjęciu umownych założeń wyrażonych poprzez klucze rozliczeniowe (podziałowe). Koszty zarządu i koszty sprzedaży traktowane są jako koszty okresu i w całości odnoszone są do rachunku zysków i strat (Sojak, 2003, s. 180-181).

Koszty bezpośrednie wyodrębniane są w drodze identyfikacji poszczególnych rodzajów kosztów z wyrobami. Wszystkie inne rodzaje kosztów, które wykazują słabe związki z wytwarzanymi wyrobami, stanowią koszty pośrednie produkcji. Pierwotnie koszty te były agregowane w jeden blok dla całej jednostki. Następnie były one wyodrębnione oddzielnie dla występujących w jednostce podmiotów wewnętrznych. Rozliczanie kosztów pośrednich na produkty, głównie wtedy, gdy były one agregowane dla występujących podmiotów wewnętrznych, wymagało stosowania wielu metod pomocniczych. Do rozliczania kosztów stosowano różnego rodzaju klucze podziałowe, które w założeniu miały odzwierciedlić quasi-związki przyczynowo-skutkowe między kosztami pośrednimi a wytwarzanymi produktami. Takie założenie prowadziło do proporcjonalnego podziału kosztów pośrednich między produkty w stosunku do wielkości przyjętych jako klucze rozliczeniowe (np. płace bezpośrednie, maszynogodziny itp.). Stosowana była tutaj zasada proporcjonalności kosztów (Jarugowa, Skowroński, 1986, s. 138). Wymagane w tym rachunku, przy wycenie wyrobów w pełnym koszcie wytworzenia, rozliczanie coraz większej liczby grup kosztów pośrednich, tworzonych pod wpływem rozwoju struktur organizacyjnych przedsiębiorstw, spowodowało, że w literaturze rachunek ten zaczęto określać jako „rachunek walcowania kosztów” (Riebel, 1982, s. 269). Proporcjonalny w stosunku do klucza podział kosztów pośrednich nadawał im charakter quasi-zależnych od rozmiarów produkcji, chociaż większość kosztów pośrednich stanowiły koszty stałe.

Cechę rachunku kosztów pełnych, wynikającą ze sposobu rozliczania kosztów pośrednich, określa się jako „proporcjonalizację kosztów przedsiębiorstwa”. Stosowanie skomplikowanych zabiegów i czynności związanych z rozliczaniem kosztów pośrednich miało na celu realizację podstawowych zadań rachunku kosztów pełnych, jakimi są: tworzenie danych o kosztach własnych wyrobu, będących podstawą do ustalenia cen ofertowych i zysku jednostkowego, jak również danych o kosztach własnych przedsiębiorstwa, do ustalania okresowego wyniku finansowego (Jarugowa, Skowroński, 1986, s. 138). Istotę rachunku kosztów pełnych ukazano na rysunku 4.



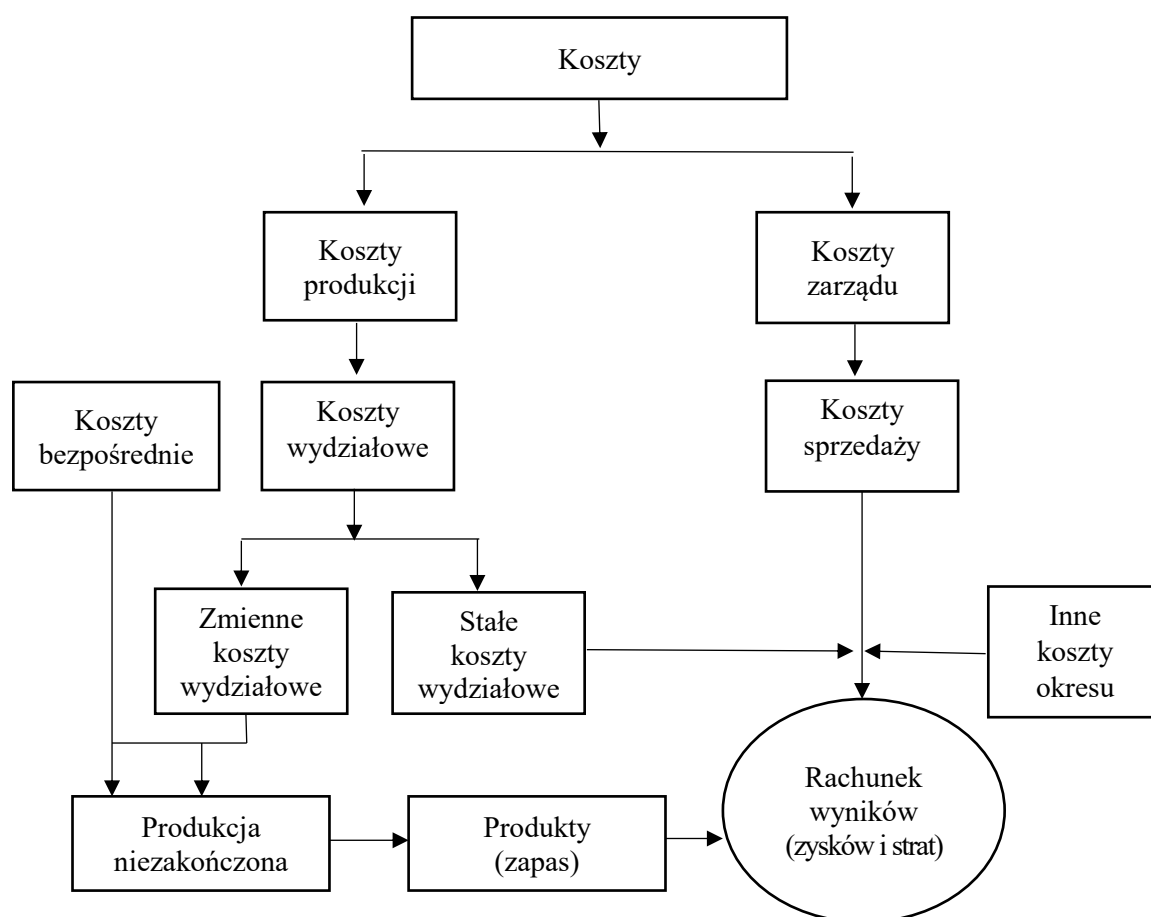
Rysunek 4. Rachunek kosztów pełnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (s. 40), A. Jarugowa (red.), 1996, Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.

Rachunek kosztów zmiennych stanowi alternatywny model rachunku kosztów, nazywany też rachunkiem kosztów krańcowych lub rachunkiem kosztów bezpośrednich (Drury, 2002, s. 242). Jest systemem rachunku kosztów prowadzonym na wewnętrzne potrzeby jednostki (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 125). Pojawił się w latach 30. XX wieku w Stanach Zjednoczonych. Jego istota sprowadza się do podziału kosztów działalności operacyjnej na koszty zmienne oraz koszty stałe, ze względu na ich związek z wielkością produkcji. Ukierunkowany jest na ustalenie marży pokrycia oraz krótkookresowego wyniku ze sprzedaży produktów, dlatego nazywany bywa również „krótkoterminowym rachunkiem kosztów i wyników”. Jego podstawowym zadaniem jest dostarczanie informacji wykorzystywanych do podejmowania decyzji w krótkich okresach, zwłaszcza decyzji mających na celu dostosowanie się do wahań sprzedaży na rynku (Nowak, 2006, s. 12) i w warunkach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Rachunek kosztów zmiennych oparty jest na założeniu, że tylko część kosztów wytwarzania zależy od wielkości produkcji, a pozostała część tych kosztów od wielkości produkcji jest niezależna (Szczyba, 2024, s. 145). W rachunku kosztów zmiennych jako koszty produktów traktowane są zmienne koszty wytworzenia, do których zalicza się koszty bezpośrednie i zmienne pośrednie koszty wytworzenia. Pozostałe koszty, obejmujące stałe pośrednie koszty produkcji, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu, traktowane są jako koszty stałe, zaliczane do kosztów okresu sprawozdawczego (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 125). W rachunku kosztów zmiennych do wyceny produktów brane są więc wyłącznie zmienne koszty produkcyjne. Podejście takie jest niezgodne z wymaganiami

rachunkowości finansowej, dlatego rachunek kosztów zmiennych nie może służyć zewnętrznym celom sprawozdawczym, a jedynie wykorzystywany jest w bieżącym zarządzaniu kosztami w jednostce (Świdarska, 2002, s. 3-2). Istotę rachunku kosztów zmiennych przedstawia rysunek 5.

Duża użyteczność rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu jednostką przyczyniła się do powstania wielu odmian tego rachunku, m.in. „segmentowego rachunku kosztów i wyników”. Służy on głównie do rozpatrywania kosztów stałych i ustalania marży pokrycia dla różnych segmentów działalności jednostki. W ramach tego rachunku wyróżnia się wielostopniowy rachunek kosztów i wyników oraz wieloblokowy rachunek kosztów i wyników. W wielostopniowym rachunku kosztów i wyników stopniowo uwzględnia się coraz szerszy zakres stałych kosztów działalności (stałe koszty wydziałowe, koszty sprzedaży, koszty zarządu) i też stopniowo – oblicza marżę pokrycia. W wieloblokowym rachunku kosztów i wyników rozpatruje się koszty stałe w blokach przyporządkowanych poszczególnym zakresom przedmiotowym (rodzaje działalności, grupy asortymentowe produktów) i podmiotowym (jednostka, jej oddziały, ośrodki odpowiedzialności). Umożliwia to ocenę rentowności różnych zakresów działalności jednostki (Nowak, 2006, s. 12).



Rysunek 5. Rachunek kosztów zmiennych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (s. 50), A. Jarugowa (red.), 1996, Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.

Podział modeli rachunku kosztów na rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych odbywa się ze względu na kryterium zakresu rzeczowego kosztu produktu. Innym kryterium jest podział ze względu na zasięg czasowy informacji o kosztach i stopień napięcia norm kosztów. Wyodrębnia się (Sobańska, 2006, s. 103):

- rachunek kosztów rzeczywistych;
- rachunek kosztów normalnych;
- rachunek kosztów standardowych (normatywnych, postulowanych, planowanych, budżetowanych).

Każdy system rachunku kosztów, wyodrębniony według kryterium czasu, może być realizowany jako rachunek kosztów pełnych lub rachunek kosztów zmiennych.

W rachunku kosztów rzeczywistych ujmowane są wyłącznie koszty faktycznie poniesione w jednostce w danym okresie. Rachunek ten ma charakter *ex post*. Początkowo do wyceny zużytych do produkcji czynników stosowano rzeczywiste ceny nabycia. Koszty produkcji identyfikowano jako iloczyn rzeczywistych cen oraz rzeczywistego zużycia ilościowego czynników produkcji. Dopiero później wprowadzone zostały stałe ceny ewidencyjne, które przez odchylenia korygowane były na koniec okresu do cen rzeczywistych. W rachunku kosztów rzeczywistych wyodrębnione były podstawowe struktury kosztów, tj. rodzajowa, podmiotowa i przedmiotowa. Rachunek kosztów rzeczywistych oparty na zasadach rachunku kosztów pełnych był pierwszym z punktu widzenia ewolucji systemów rachunkiem kosztów (Sobańska, 2009, s. 182).

Rachunek kosztów normalnych, oparty na zasadach rachunku kosztów pełnych, był pierwszym systemem rachunku kosztów zawierającym wzorce kosztów. Wzorce te miały charakter *ex ante*, a umożliwiały rozwój czynności planistycznych i kontrolnych w zarządzaniu krótkookresowym. Wzorce kosztów, nazwane kosztami normalnymi, były wielkościami przeciętnymi kosztów, ustalonymi na podstawie danych o kosztach zarejestrowanych w okresie poprzednim. W rachunku tym, oprócz ewidencji kosztów rzeczywistych, ustalane są stawki kosztów normalnych (wzorce kosztów) dla nośników kosztów wytwarzanych w podstawowych i pomocniczych podmiotach wewnętrznych jednostki. Ustalając dla okresów przyszłych koszty normalne podmiotów, mnożymy przewidywaną ilość produkcji przez stawkę kosztów normalnych. Późniejsze porównanie uzyskanych kosztów rzeczywistych z ustalonymi wcześniej kosztami normalnymi umożliwia porównanie globalnych odchyleń od kosztów normalnych, informując, czy koszty rzeczywiste przekroczyły lub nie poziom kosztów normalnych. Różnica stanowi odchylenie w przekroju nośników kosztów. Stawki kosztów normalnych ustalane dla poszczególnych pozycji kosztu wytworzenia wyrobów służą do kontroli rzeczywistych kosztów wyrobów oraz sporządzania kalkulacji wstępnych, stanowiących podstawę do ustalania cen sprzedaży (Ibidem, s. 105).

Rachunek kosztów standardowych polega na planowaniu wzorcowych (standardowych) kosztów produkcji przed rozpoczęciem działalności, na podstawie racjonalnie uzasadnionych norm zużycia zasobów i postulowanych cen ich nabycia oraz na określeniu odchyleń pomiędzy kosztami standardowymi a kosztami rzeczywiście poniesionymi. Kosztem standardowym w tym rachunku jest postulowany koszt wytworzenia jednostki produkcyjnej w określonych warunkach operacyjnych. Warunki operacyjne wynikają z wymagań jakościowych, dotyczących procesu wytwarzania oraz samego produktu (usługi), stosowanej technologii, kwalifikacji pracowników, organizacji pracy lub fizycznych właściwości zasobów (Ibidem, s. 85-87).

Tradycyjne systemy rachunku kosztów od dawna poddawane są krytyce. Jako główne wady wymienia się błędność założeń co do proporcjonalności kosztów stałych i niedoskonałość metod rozliczania kosztów pośrednich na produkty (usługi). Podkreślana jest też globalność tych systemów, czyli ukierunkowanie na objaśnianie tworzenia się kosztów dla jednostki jako całości, a także możliwość stosowania kalkulacji kosztów wytworzenia przy wykorzystywaniu prostych procesów techniczno-technologicznych. Cecha ta powoduje, że systemy nie odzwierciedlają wszystkich relacji wewnętrznych oraz zewnętrznych zachodzących we współczesnej gospodarce, kształtowanej przez dywersyfikację, seryjność i automatyzację procesów wytwarzania, wieloszczeblowość zarządzania, wahania w wykorzystywaniu zdolności produkcyjnych czy złożoność stosunków rynkowych (Sobańska, 1979). Tradycyjne systemy tworzą zbyt zagregowane informacje o kosztach, które mogą być wykorzystane jedynie do optymalizacji działań globalnych, w sytuacji pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych. Jest to jednak sytuacja dość rzadko spotykana w przedsiębiorstwie. Wówczas modele te tworzą zniekształcone informacje o kosztach oraz rentowności przedsiębiorstwa. Wtedy też ceny sprzedaży wyrobów, choć przewyższają w momencie ich kalkulacji poziom jednostkowych kosztów własnych, nie zawsze gwarantują uzyskanie zysku globalnego w danym okresie sprawozdawczym. W przypadku zmniejszenia się w danym okresie rozmiarów produkcji w stosunku do założeń, część kosztów stałych tworzona przez niewykorzystane moce produkcyjne staje się kosztami pustymi, które zgodnie z zasadą proporcjonalności, są rozliczane *ex post* na rzeczywistą, mniejszą, ilość produkcji i w znaczący sposób podwyższają jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów (Jarugowa, Sobańska, Sochacka, 1994, s. 105).

3. EWIDENCJA I ROZLICZANIE KOSZTÓW

3.1. Układy ewidencyjne kosztów

Podstawę oceny jednostki, jej rentowność i dokonania mierzone osiągniętymi przychodami ze sprzedaży produktów (usług) oraz kosztami ich osiągnięcia stanowi system rachunkowości i jego synteza w postaci (Jarugowa, 2000, s. 17):

- sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia (bilans, rachunek zysków i strat, sprawozdanie z przepływów pieniężnych);
- sprawozdań wewnętrznych (raportów wynikowo-kontrolnych, obejmujących centra odpowiedzialności).

Pierwsze z wymienionych sprawozdań stanowią domenę rachunkowości finansowej, a drugie – rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość finansowa oraz rachunek kosztów zajmują się zdarzeniami gospodarczymi i wymagają ilościowego przedstawienia wyników działalności gospodarczej. Przeznaczone są jednak dla różnych odbiorców (rachunkowość finansowa dla odbiorców zewnętrznych, a rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza dla odbiorców wewnętrznych). W rachunkowości finansowej koszty klasyfikowane są według przedmiotu lub podmiotu wydatku (wynagrodzenia, materiały) lub funkcji wydatku (koszty sprzedanych towarów, koszty zarządu). Rachunek kosztów wykorzystuje bardziej skomplikowane klasyfikacje kosztów, użyteczne dla osób zarządzających jednostką (Glynn, Perrin, Murphy, 2003, s. 235-236).

Polskie prawo o rachunkowości ogranicza się do regulowania jedynie spraw o znaczeniu decydującym dla rzetelności odzwierciedlania w księgach rachunkowych oraz prezentowania w sprawozdaniu finansowym wartości prezentujących strukturę majątku, źródła jego finansowania i finansowego wyniku działalności. Poza sferą uregulowań prawnych pozostaje wiele rozwiązań szczegółowych, zależnych od konkretnych potrzeb informacyjnych i zarządczych jednostki. Rozwiązania takie powinny zostać zapisane w polityce rachunkowości. Do obszaru takich właśnie uregulowań zalicza się zasady rachunku kosztów działalności, które jednostki mogą przyjmować wariantowo. Możliwość wariantowego potraktowania ewidencji kosztów stwarza wieloprzekrojowa struktura rachunku kosztów (Micherda, 2003, s. 35).

Zasady ewidencji kosztów i przychodów działalności operacyjnej jednostek powinny być zgodne z dokumentacją opisującą przyjęte przez jednostkę do stosowania zasady (politykę) rachunkowości. Choć obowiązek określania ewidencji i rozliczania kosztów nie wynika wprost z przepisów ustawy, to przyjęte rozwiązania powinny zabezpieczyć (Kulis, 2001, s. 37):

- możliwość sporządzenia rachunku zysków i strat;
- możliwość sporządzenia informacji dodatkowej i objaśnień;
- umożliwienie prawidłowej wyceny produktów gotowych i produkcji w toku (kalkulacji kosztu wytworzenia);
- inne potrzeby jednostki w zakresie informacji kosztowych dla celów decyzyjnych.

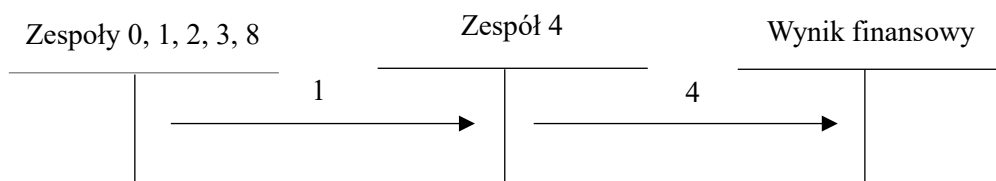
Dowolność wyboru wariantu ewidencji kosztów, w ramach przewidzianych przez prawo, polega na tym, że jednostki gospodarcze mogą (Micherda, 2007, s. 46):

- 1) ograniczyć się do ewidencji kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym, wykorzystując jedynie konta zespołu „4” – Koszty według rodzajów i ich rozliczanie”, co umożliwia sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym;
- 2) prowadzić ewidencję kosztów przez grupowanie ich według celów, dla osiągnięcia których zostały poniesione, w więc w układzie kalkulacyjnym, wykorzystując konta zespołu „5” – Koszty według typów działalności i ich rozliczanie”, co umożliwia sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym;
- 3) prowadzić ewidencję kosztów w obydwu układach kosztów, tj. rejestrować w układzie rodzajowym, a następnie rozliczyć według układu kalkulacyjnego przy wykorzystaniu zarówno kont zespołu „4”, jak i „5”.

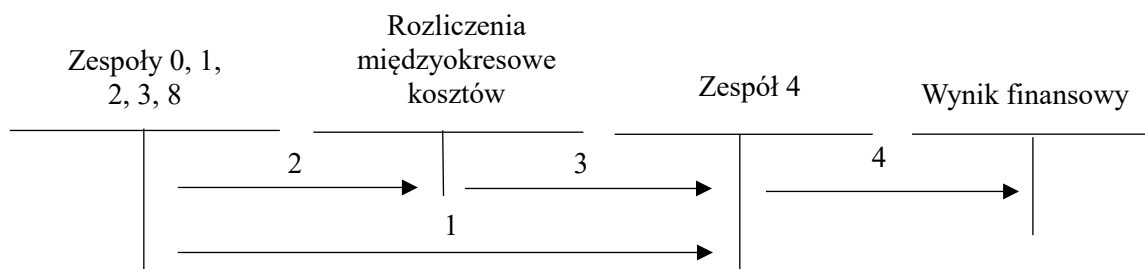
Układ rodzajowy kosztów charakteryzuje się tym, że koszty w ramach ewidencji księgowej są w sposób jednoznaczny kwalifikowane do określonego rodzaju kosztu, widocznego w zakładowym planie kont w zespole „4”. Jest to układ minimalny, spełniający jednak wymogi określone w ustawie o rachunkowości (Świdarska, 2010, s. 52). Ustalenie, jaka jest wysokość poniesionych kosztów według rodzaju, odbywa się na podstawie dowodów księgowych, wskazujących na ich faktyczne zużycie (faktury dostawców, lista płac, dowód rozchodu wewnętrznego). Niektóre koszty mogą być ustalane według wielkości szacunkowych (amortyzacja ustalana na podstawie oczekiwań jednostki co do stopnia ekonomicznego zużycia środka trwałego). Rozwiązanie to oznacza, że koszty według rodzaju zawierają także kwoty zarachowanych w danym okresie wydatków, ujmowanych jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (Ibidem, s. 30-31). Rozliczenie kosztów na koniec okresu sprawozdawczego dokonywane jest wprost na konto „860” – Wynik finansowy. Ewidencja taka uznawana jest za prostą i nieskomplikowaną, zapewniającą informację o kształtowaniu się kosztów bez wskazania celów, dla których je poniesiono.

Istotę rozwiązań ewidencyjnych w różnych wersjach ukazano na rysunku 6.

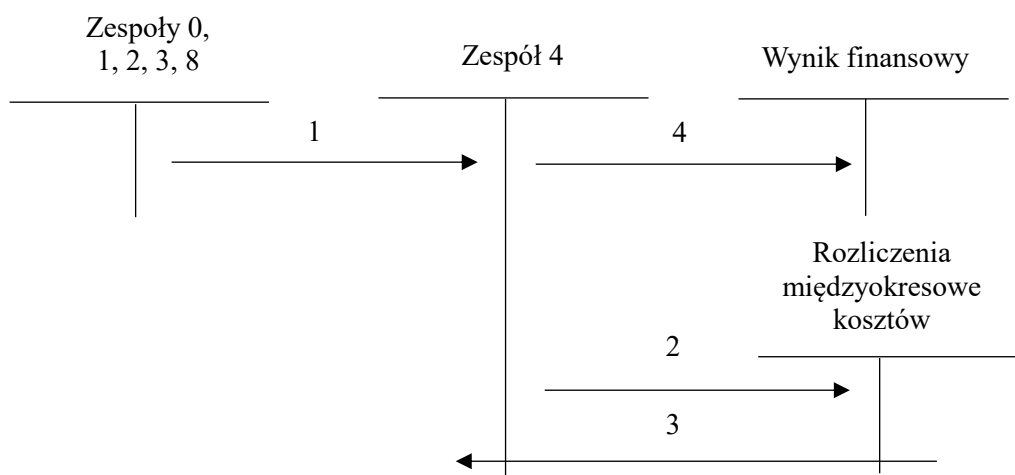
Wersja 1



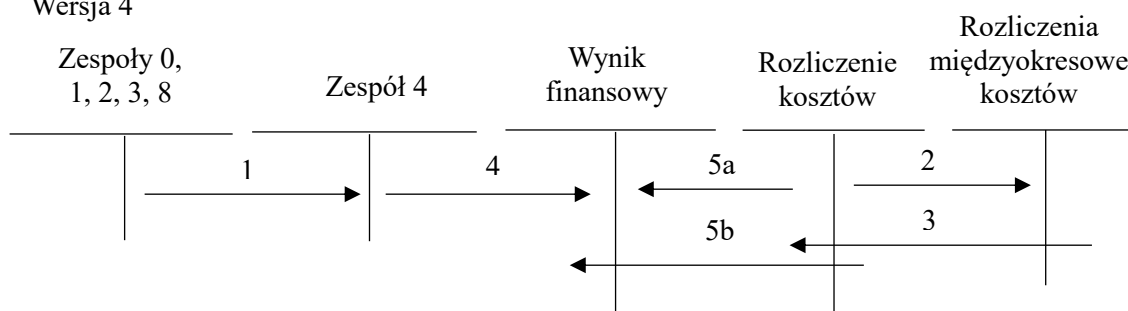
Wersja 2



Wersja 3



Wersja 4



Rysunek 6. Rozwiązania ewidencyjne w zakresie ewidencji kosztów w układzie rodzajowym. Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej* (s. 44-45), I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, 1999, Kraków: Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”.

Objaśnienia do schematów:

- 1) ewidencja kosztów rodzajowych;
- 2) koszty do rozliczenia w czasie;
- 3) raty kosztów rozliczanych w czasie obciążające bieżący miesiąc;
- 4) przeksięgowanie na dzień bilansowy kosztów według rodzaju,;
- 5) przeksięgowanie na dzień bilansowy różnicy stanu międzyokresowych rozliczeń:
 - a) przyrost stanu,
 - b) zmniejszenie stanu.

Przy rozwiązaniu ewidencji kosztów w układzie według typów działalności koszty działalności operacyjnej ujmuje się tylko na odpowiednich kontach zespołu „5”, który łączy w sobie podział kosztów według trzech przekrojów klasyfikacyjnych:

- przekroju kosztów według miejsc powstawania kosztów – ośrodków kosztów;
- przekroju kosztów według realizowanych funkcji;
- przekroju kosztów według ich związku z obiektem (przedmiotem) kalkulacji.

Tak ustalone koszty zalicza się do kosztu własnego sprzedaży i na wynik finansowy.

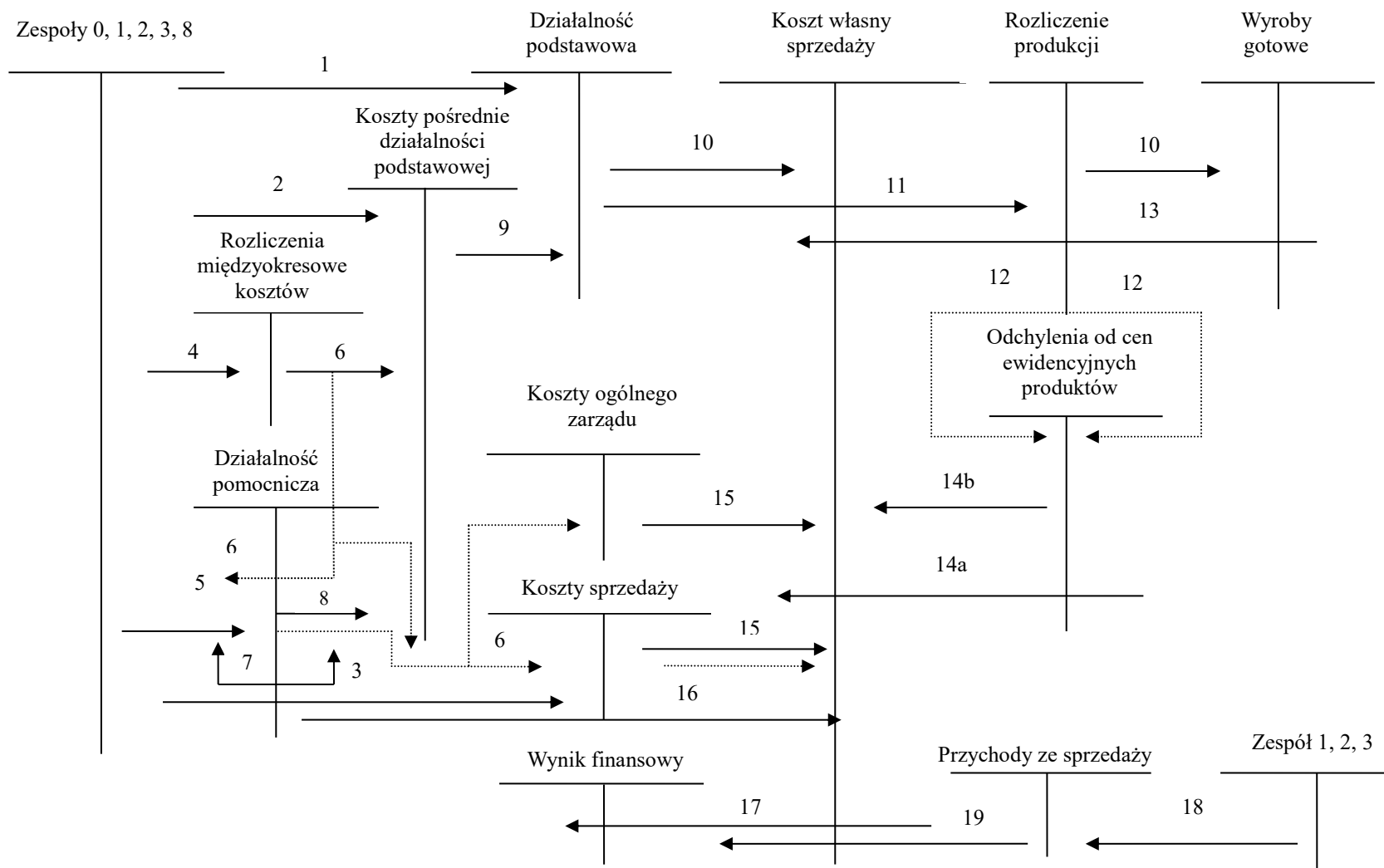
Wariant ten umożliwia obserwację kosztów celów, dla osiągnięcia których zostały poniesione. Pozwala uchwycić powiązania między ośrodkami kosztów oraz sporządzić kalkulację kosztów wytwarzanych produktów (usług).

W omawianym sposobie rachunku kosztów są one ewidencjonowane oraz rozliczane wprost, bieżąco na kontach zespołu „5” bądź też z kont rozliczeń międzyokresowych „64”.

W omawianym rozwiązaniu koszty są ewidencjonowane w następujących po sobie etapach (Kulis, 2001, s. 47-48):

- rejestracja kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym, jak również przedmiotowym;
- rozliczenie kosztów w czasie;
- rozliczenie kosztów działalności pomocniczej;
- rozliczenie kosztów pośrednich – wydziałowych działalności podstawowej na nośniki kosztów;
- kalkulacja jednostkowego kosztu wytworzenia produktu;
- ustalenie kosztu własnego sprzedaży.

Etapy ewidencji i rozliczania kosztów w pewnym uproszczeniu przedstawiono na rysunku 7.



Rysunek 7. Schemat ewidencji i rozliczania kosztów działalności produkcyjnej w układzie kosztów podmiotowo-funkcyjnym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Pomiar wyniku finansowego* (s. 49-50), I. Kulis, 2001, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.

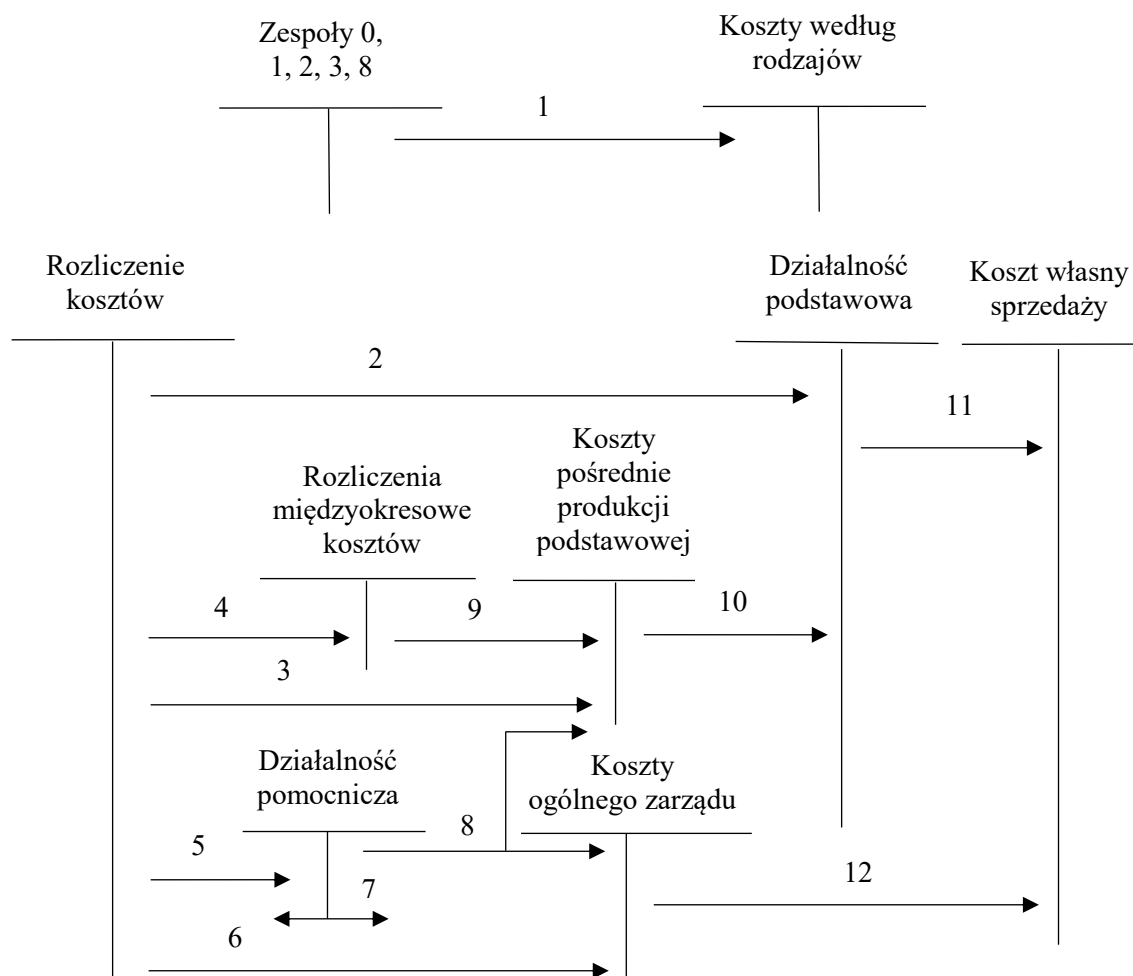
Objaśnienia do schematu:

- 1) bieżące koszty bezpośrednie działalności – nośniki kosztów;
- 2) bieżące koszty pośrednie działalności – wydziałowe;
- 3) bieżące koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży;
- 4) koszty działalności podlegające rozliczaniu w czasie;
- 5) bieżące koszty działalności pomocniczej;
- 6) rata kosztów rozliczanych w czasie przypadająca na bieżący miesiąc, a także rata tworzonych rezerw;
- 7) rozliczenie świadczeń wzajemnych działalności pomocniczej;
- 8) rozliczenie świadczeń działalności pomocniczej;
- 9) rozliczenie kosztów pośrednich na nośniki kosztów;
- 10) przyjęcie produktów gotowych według kosztu planowanego do magazynu;
- 11) rzeczywisty koszt wytworzenia produktów gotowych;
- 12) odchylenia debetowe lub kredytowe od kosztu planowanego wyrobów gotowych;
- 13) planowany koszt wytworzenia produktów sprzedanych;
- 14) rozliczenie odchyleń od kosztu planowanego:
 - a) debetowych,
 - b) kredytowych;
- 15) przeksięgowanie kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży na koszt własny sprzedaży¹;
- 16) przeksięgowanie kosztów działalności pomocniczej na koszt własny sprzedaży (dotyczy usług sprzedawanych);
- 17) przeksięgowanie na dzień bilansowy kosztu własnego sprzedaży w ciężar wyniku finansowego;
- 18) bieżąca rejestracja przychodów ze sprzedaży;
- 19) przeksięgowanie na dzień bilansowy przychodów ze sprzedaży na dobro wyniku finansowego.

Wariant polegający na wykorzystaniu w rachunku kosztów zarówno kont układu rodzajowego („4”), jak również kont układu kalkulacyjnego („5”) jest rozwiązaniem rozbudowanym. Zgodnie z tym modelem – koszty są w pierwszej kolejności rejestrowane w układzie rodzajowym, a następnie według funkcji i podmiotów, których dotyczą. W celu zarejestrowania kosztów w układzie podmiotowo-funkcjonalnym, konieczne jest ustalenie zasad przenoszenia kosztów z układu rodzajowego. Przeniesienie takie może mieć miejsce w sposób bezpośredni na podstawie danych wynikających z dokumentów księgowych lub w sposób pośredni przy wykorzystaniu dodatkowych kluczy rozliczeniowych. Konieczne jest również ustalenie sposobu uwzględniania transferów zachodzących pomiędzy jednostkami organizacyjnymi wyodrębnionymi w ramach układu podmiotowo-funkcjonalnego (Świdarska, 2002, s. 32-33).

Sposób ewidencji i rozliczania kosztów według rodzajów i miejsc powstawania przedstawia rysunek 8.

¹ Jednostka może przyjąć rozwiązanie przeniesienia kosztu ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży bezpośrednio na wynik finansowy.



Rysunek 8. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym i podmiotowym.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej* (s. 50), I. Kulis, M. Kulis, W. Styło, 1999, Kraków: Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”.

Objaśnienia do schematu:

- 1) ewidencja kosztów w układzie rodzajowym;
- 2) rozliczenie kosztów z układu rodzajowego, obciążające koszty bezpośrednie działalności;
- 3) rozliczenie kosztów z układu rodzajowego, obciążające koszty pośrednie działalności;
- 4) rozliczenie kosztów z układu rodzajowego, obciążające międzyokresowe rozliczenia kosztów;
- 5) rozliczenie kosztów z układu rodzajowego, obciążające ośrodki kosztów działalności pomocniczej;
- 6) rozliczenie kosztów z układu rodzajowego, obciążające koszty ogólnego zarządu;
- 7) rozliczenie świadczeń wzajemnych działalności pomocniczej;
- 8) rozliczenie świadczeń ośrodków działalności pomocniczej;
- 9) rozliczenie kosztów w czasie;
- 10) rozliczenie kosztów pośrednich na nośniki kosztów;
- 11) przeksięgowanie rzeczywistego kosztu wytworzenia;
- 12) przeksięgowanie kosztu ogólnego zarządu na koszt własny sprzedaży.

Rachunkowość postrzegana jest głównie przez treść informacji ekonomicznych zawartych w sprawozdaniach finansowych. Sprawozdanie finansowe odzwierciedla poprawność i skuteczność realizacji stosowanych w systemie rachunkowości zasad (Krzywda, 2005, s. 232). Zadaniem rachunku kosztów jest dostarczenie odpowiednich informacji na temat kosztów działalności jednostki, niezbędnych do sporządzenia obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Pozyskanie wiarygodnych i wartościowych informacji kosztowych uwarunkowane jest funkcjonowaniem całego systemu rachunku kosztów, w skład którego wchodzi definiowanie istotnych danych, ich ewidencja w systemie księgowym zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w polityce rachunkowości, zapewniającymi odpowiednią jakość sprawozdaniu finansowemu.

3.2. Koszty i przychody a pomiar wyniku finansowego

Celem rachunkowości jest dostarczanie informacji przydatnej różnorodnym użytkownikom, dotyczącej wewnętrznego i zewnętrznego otoczenia konkretnej jednostki gospodarczej. Instrumentem służącym do wymiany informacji pomiędzy jednostką gospodarczą a zainteresowanymi nią użytkownikami zewnętrznymi są sprawozdania finansowe.

Celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji finansowej na temat sytuacji finansowej, wynikach działalności i zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych. Odbiorcami informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych są m.in. (Hass-Symotiuk, 2022, s. 43):

- obecni i potencjalni inwestorzy;
- kredytodawcy i pożyczkodawcy;
- kontrahenci;
- klienci;
- pracownicy.

Należy zauważyć, że zarząd jednostki nie jest wymieniany w grupie podstawowych odbiorców sprawozdawczości finansowej. Sprawozdania finansowe oraz dane w nich prezentowane mają charakter historyczny, prezentując sytuacje przeszłe, zaś zarząd zainteresowany jest bardziej uzyskaniem informacji na temat zasobów i efektów działalności jednostki ze źródeł wewnętrznych, ale dotyczących sytuacji obecnej lub nawet przyszłej.

Sprawozdanie finansowe każdego podmiotu prowadzącego rachunkowość składa się z (Hass-Symotiuk, 2024, s. 110):

- bilansu;
- rachunku zysków i strat;
- informacji dodatkowej.

Sprawozdanie finansowe jednostki gospodarczej, która zostaje objęta badaniem przez biegłego rewidenta oraz ma obowiązek ogłaszania sprawozdań finansowych, obejmuje ponadto:

- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym;
- rachunek przepływów pieniężnych.

Dodatkowo niektóre jednostki mają obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności, jeśli taki obowiązek wynika z przepisów prawa.

Sprawozdanie finansowe powinno zostać sporządzone nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego oraz przedstawione właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawnymi, postanowieniami statutu bądź umowy. Za sporządzenie sprawozdania w terminie odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

Sprawozdanie finansowe musi zostać podpisane przez osobę, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych (najczęściej jest to główny księgowy jednostki) oraz kierownika jednostki. Gdyby jednostką kierował organ wieloosobowy, to sprawozdanie podpisują wszyscy członkowie tego organu (w przypadkach określonych w UoR może sprawozdanie finansowe podpisać co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu).

Roczne sprawozdanie finansowe jednostki podlega zatwierdzeniu przez organ zatwierdzający nie później niż 6 miesięcy od dnia bilansowego. Przed zatwierdzeniem roczne sprawozdanie finansowe jednostek, o których mowa w art. 64, podlega badaniu przez biegłego rewidenta, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

Obowiązkowym elementem każdego sprawozdania finansowego jest rachunek zysków i strat. Prezentuje on strukturę strumieni wynikowych kształtujących wynik finansowy netto uzyskany w danym okresie sprawozdawczym, za który sporządzane jest sprawozdanie (Ibidem, s. 122).

Zasady pomiaru wyniku finansowego są uregulowane w ustawie o rachunkowości poprzez określenie:

- nadrzędnych zasad rachunkowości;
- zdefiniowanie wyników z działalności i określenie relacji zachodzących pomiędzy przychodami i kosztami;
- zdefiniowanie pojęć przychody i zyski, koszty i straty;
- kategorii cen stosowanych w wycenie składników bilansowych.

W rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy. W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres niż rok obrotowy, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty, a także obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego. W przypadku, gdy jednostka przewiduje zaprzestanie określonego zakresu działalności, mającego wpływ na przychody i koszty przyszłych okresów sprawozdawczych, przy zachowaniu zasady kontynuacji – odpowiednie przychody i koszty z tym związane należy wykazać odrębnie od przychodów i kosztów działalności kontynuowanej.

W kontekście jednostek gospodarczych innych niż banki, zakłady ubezpieczeń oraz reasekuracji rachunek zysków i strat powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości (UoR). Polskie przepisy prawne przewidują możliwość prezentacji informacji o wyniku finansowym jednostki w dwóch wzorach:

- w wariantcie kalkulacyjnym;
- w wariantcie porównawczym.

Wyboru wariantu dokonuje kierownik jednostki, a zasady ustalania wyniku finansowego muszą być zaprezentowane w polityce rachunkowości jednostki.

Wynik finansowy ustalany jest ewidencyjnie (na kontach księgowych) oraz w odpowiednim wzorze rachunku zysków i strat. Jego rolą jest zaprezentowanie kategorii wynikowych kształtujących wynik finansowy jednostki. W jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji na wynik finansowy netto składają się:

- wynik działalności operacyjnej, w tym z tytułu pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych;
- wynik operacji finansowych;
- obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego i płatności z nim zrównanych.

Wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług, a także innych podatków bezpośrednio związanych obrotem i pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych. Istotną kwestią jest to, że ustawa o rachunkowości operuje jedną kategorią ekonomiczną, tj. wynikiem działalności operacyjnej, w skład którego wchodzi też pozostałe przychody i koszty operacyjne. W obrocie prawnym nie funkcjonuje kategoria wyniku z podstawowej działalności operacyjnej i wyniku na pozostałej działalności operacyjnej, choć często są używane w teorii i praktyce.

Wynik operacji finansowych stanowi różnicę między przychodami finansowymi, w szczególności z tytułu dywidend (udziałów w zyskach), odsetek, zysków ze zbycia inwestycji, aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi, a kosztami finansowymi, w szczególności z tytułu odsetek, strat ze zbycia inwestycji, aktualizacji wartości inwestycji, nadwyżki ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji, dodatnich i ujemnych różnic kursowych dotyczących m.in. środków trwałych w budowie.

Wzory rachunku zysków i strat (kalkulacyjny i porównawczy) jednostki uzupełniają danymi, które muszą wynikać z ewidencji księgowej. Struktura rachunku zysków i strat umożliwia poznanie informacji o różnych kategoriach przychodów i kosztów.

Wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat pozwala na uzyskanie użytecznych informacji dla kadry zarządzającej, głównie w zakresie analizy kosztów. Koncentruje się na sprzedaży i jej rozliczeniu, zwłaszcza w zakresie kosztów wytworzenia produktów, robót i usług, ale również kosztów zarządu i sprzedaży.

W wariantcie kalkulacyjnym pierwszą kategorią wyniku finansowego jest zysk (strata) brutto ze sprzedaży. Składają się na nią:

- A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:
 - od jednostek powiązanych
 - I. Przychody netto ze sprzedaży produktów
 - II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
- B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:
 - od jednostek powiązanych
 - I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów
 - II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
- C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B).

Wynik brutto ze sprzedaży informuje o zysku lub stracie na działalności dla jednostki najistotniejszej. Składają się na niego przychody netto ze sprzedaży produktów, robót oraz usług – otrzymane lub należne (A I), czyli składników, które jednostka wytwarza we własnym zakresie, którym przeciwstawia się koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub usług (B I). Wartości prezentowane w pkt. B I stanowią w istocie koszty produkcji wcześniej ujęte na koncie zespołu 5 „Koszty działalności produkcyjnej”, a później aktywowane w produkty, które po sprzedaży dokonanej przez jednostkę stają się kosztem wytworzenia produktów. Warto podkreślić, że w wariantcie kalkulacyjnym kategorii przychodów i kosztów dotyczące produktów sprzedanych przeciwstawiane są sobie wprost, bez konieczności dokonywania dodatkowych korekt. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów w rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym jest przeciwstawiany przychodom ze sprzedaży produktów w celu ustalenia zysku lub straty brutto na ich sprzedaży, a obejmuje on rzeczywisty koszt sprzedanych wyrobów lub usług, wycenionych według kosztów bezpośrednich ich wytworzenia oraz przypadającej na okres ich wytworzenia uzasadnionej części kosztów pośrednich.

Przychody ze sprzedaży towarów oraz materiałów (A II) kształtowane są przez sprzedaż towarów (składniki wcześniej nabyte przez jednostkę w celu dalszej odsprzedaży) i materiałów. Materiały to składniki, które jednostka nabywa, żeby wykorzystać je we własnej działalności produkcyjnej lub administracyjnej, jednak czasami również one mogą stać się przedmiotem sprzedaży (np. gdy stają się zbędne). Przychodom tym przeciwstawia się wartość sprzedanych towarów i materiałów (B II), która odpowiada wycenionym według rzeczywistej ceny nabycia lub zakupu towarom i materiałom sprzedanym.

W dalszej części rachunku zysków i strat prezentuje się poniższe pozycje, w celu ustalenia wyniku ze sprzedaży:

- D. Koszty sprzedaży
- E. Koszty ogólnego zarządu
- F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E).

Koszty sprzedaży to koszty poniesione po procesie produkcji lub świadczeniu usług, dlatego bezwzględnie nie mogą być wykorzystywane w procesie kalkulacji kosztu wytworzenia. To koszty poniesione przez jednostkę w związku z czynnością sprzedaży lub pozyskaniem nabywców. Mogą one obejmować koszty prowadzenia działalności handlowej, koszty marketingu i reklamy, jak również koszty spedycji (Stronczek, Krajewska, 2024, s. 51). Koszty zarządu to koszty administrowania jednostką, koszty obsługi działalności jednostki. Koszty zarządu obejmują koszty ogólnoadministracyjne (m.in. wynagrodzenia i ubezpieczenia kierownictwa jednostki i pracowników administracji) i ogólnogospodarcze (m.in. koszty utrzymania obiektów ogólnego przeznaczenia, koszty ochrony itp.). Koszty zarządu co do zasady nie są również brane pod uwagę przy ustalaniu kosztu wytworzenia produktu, choć ustawa o rachunkowości daje możliwość zaliczenia ich części, ale po spełnieniu warunków określonych w art. 28 ust 3 UoR.

W dalszej części rachunku zysków i strat prezentowane są pozostałe przychody i pozostałe koszty operacyjne według poniższego sposobu:

- G. Pozostałe przychody operacyjne
 - I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych
 - II. Dotacje
 - III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
 - IV. Inne przychody operacyjne
- H. Pozostałe koszty operacyjne
 - I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych
 - II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
 - III. Inne koszty operacyjne
- I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej.

Kategorie przychodów i kosztów operacyjnych stanowią kolejny poziom rachunku zysków i strat związanych pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. Wykazywane są w obu wariantach rachunku zysków i strat w taki sam sposób.

W pozycji G I ujmuje się wynik ze sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych. Jest to dodatnia różnica między przychodami ze sprzedaży tych składników aktywów a wartością aktywów będących przedmiotem sprzedaży oraz kosztami poniesionymi w związku z ich zbyciem.

W pozycji G II prezentowane są otrzymane dotacje, w tym również odpisy dotacji otrzymanych na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych stanowiących w chwili ich otrzymania rozliczenia międzyokresowe przychodów.

Pozycja G III prezentuje zwiększenie wartości nieruchomości zaliczanych do inwestycji wycenionych według cen rynkowych oraz kwotę odpisów z tytułu utraty wartości aktywów niefinansowych w przypadku ustania przyczyny, dla której był dokonywany odpis.

W pozycji G IV prezentuje się w szczególności:

- przychody z działalności socjalnej (określają je przepisy ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych);
- przychody uzyskiwane z inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne;
- otrzymane nieodpłatnie, w tym również w drodze darowizn aktywa, za wyjątkiem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych;
- odpisanie zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych;
- rozwiązanie rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi;
- rozliczenie międzyokresowych przychodów równoległe do odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie lub, na których sfinansowanie otrzymano środki pieniężne;
- odpis ujemnej wartości firmy;
- otrzymane odszkodowania, kary i grzywny;
- ujawnione nierozliczone nadwyżki aktywów;
- skutki zdarzeń losowych (przyznane lub otrzymane odszkodowania za straty w składnikach majątkowych, włamania, kradzieże, szkody losowe – pożar, powódź).

W pozycji H I ujmuje się wynik ze sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych. Jest to ujemna różnica między przychodami ze sprzedaży tych składników aktywów a osiągniętą wartością aktywów będących przedmiotem sprzedaży oraz kosztami poniesionymi w związku ze zbyciem.

Pozycja H II dotyczy aktualizacji wartości aktywów niefinansowych, zwłaszcza odpisów aktualizujących z tytułu utraty wartości, m.in.:

- środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych wynikające z przeznaczenia do likwidacji, wycofania z używania, zmian technologii produkcji i innych powodujących trwałą utratę wartości;
- zapasów materiałowych, towarów, półproduktów, produktów i produktów w toku w związku z utratą ich wartości użytkowej, jak również obniżką wyceny z rzeczywistej ceny nabycia lub zakupu albo kosztu wytworzenia do ceny sprzedaży netto;
- należności związanych z działalnością operacyjną od dłużników postawionych w stan likwidacji lub upadłości, oraz w przypadku oddalenia wniosku o ogłoszenie upadłości;
- należności kwestionowanych przez dłużnika, oraz z których zapłatą zalega a według oceny sytuacji finansowej należność jest wątpliwa;
- należności o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwocie odpisu, w tym też ogólnego.

Kolejną pozycją (E III) są inne koszty operacyjne, na które składają się przede wszystkim:

- koszty prowadzenia działalności socjalnej, utrzymania obiektów socjalnych;
- koszty utrzymania inwestycji w nieruchomości, wartości niematerialne i prawne;
- przekazane nieodpłatnie, w tym również w drodze darowizn aktywa;
- utworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania, na przewidywane starty oraz koszty restrukturyzacji;
- zapłacone i naliczone odszkodowania, kary oraz grzywny; na równi z karami traktuje się koszty postępowania spornego;
- koszty związane z likwidacją środków trwałych;
- koszty niezawinionych niedoborów aktywów, nierozliczone jako koszty podstawowej działalności operacyjnej oraz powstałe z tytułu zdarzeń nadzwyczajnych;
- odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, które w momencie otrzymania środków na sfinansowanie lub nieodpłatnego otrzymania ujęto jako rozliczenia międzyokresowe przychodów;
- odpisy amortyzacyjne wartości firmy;
- koszty usuwania szkód losowych.

Należy pamiętać, że – począwszy od roku 2016 – zmianie uległa klasyfikacja zdarzeń losowych. Nie stanowią one obecnie odrębnej pozycji ewidencyjnej oraz pozycji w rachunku zysków i strat, ale są wykazywane w pozostałych przychodach i kosztach operacyjnych.

Kolejny poziom rachunku zysków i strat stanowi działalność finansowa dotycząca głównie operacji finansowych, pożyczek, kredytów i odsetek ewidencjonowana na kontach przychodów i kosztów finansowych.

W rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym przychody oraz koszty prezentowane są w poniższy sposób:

G. Przychody finansowe

I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:

a) od jednostek powiązanych, w tym:

– w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale

b) od jednostek pozostałych, w tym:

– w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale

II. Odsetki, w tym:

– od jednostek powiązanych

III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:

– w jednostkach powiązanych

IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych

V. Inne

H. Koszty finansowe

I. Odsetki, w tym:

– dla jednostek powiązanych

II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:

– w jednostkach powiązanych

III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych

IV. Inne

I. Zysk (strata) brutto (F+G-H).

W pozycji G I ujmuje się otrzymane i należne dywidendy od udziałów i akcji, stanowiące aktywa finansowe działalności inwestycyjnej w krajowych i zagranicznych spółkach.

Pozycja G II to odsetki od należności, dłużnych papierów wartościowych oraz aktywów pieniężnych. Ujmuje się tu najczęściej naliczone i otrzymane odsetki od lokat bankowych, środków na rachunku bankowym, udzielanych pożyczek oraz od należności, w tym za zwłokę w zapłacie, odsetki z tytułu umów leasingu i otrzymanego dyskontu od weksli i czeków.

Pozycja G III to zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych. W pozycji tej ujmuje się wynik ze sprzedaży aktywów inwestycyjnych długoterminowych oraz krótkoterminowych, w tym w szczególności z udziałów i akcji oraz innych papierów wartościowych, a także wierzytelności oraz nabytych nieruchomości i wartości niematerialnych oraz prawnych stanowiących inwestycje długoterminowe. Jest to dodatnia różnica pomiędzy przychodami ze sprzedaży tych składników (aktywów) a kosztem osiągnięcia tych przychodów, czyli wartością (ceną nabycia) udziałów i akcji, innych papierów wartościowych, wierzytelności oraz kosztami poniesionymi w związku ze zbyciem np. prowizja maklerska (Kulis, 2001, s. 45).

W pozycji G IV prezentowana jest aktualizacja wartości aktywów finansowych. Aktualizacja ta obejmuje zwiększenia wartości krótkoterminowych inwestycji, powstałe w momencie ich wyceny w ciągu roku obrotowego w wartości rynkowej, a także przekwalifikowanie z dłużnych papierów wartościowych dostępnych do

sprzedaży do dłużnych papierów wartościowych utrzymywanych do terminu wymagalności lub do zbytu. Pozycja ta obejmuje również wzrost wartości inwestycji zaliczanych do aktywów trwałych, wiążący się z uprzednim obniżeniem jej wartości, zaliczonym do kosztów finansowych, jak też rozwiązanie odpisów z tytułu utraty wartości aktywów finansowych.

W pozycji G V ujmuje się inne przychody finansowe, do których zalicza się dodatnie różnice kursowe (w rachunku zysków strat prezentowana jest nadwyżka dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi), dotyczące m.in. wyceny środków pieniężnych, należności i innych aktywów finansowych na dzień bilansowy, wykup dłużnych papierów wartościowych przed terminem ich wykupu, rozwiązanie niewykorzystanych rezerw na inwestycje.

Pozycja H I to koszty z tytułu odsetek od zobowiązań, w tym od zaciągniętych kredytów i pożyczek, prowizji od zaciągniętych kredytów i pożyczek, wystawionych weksli i innych dłużnych papierów wartościowych, jak również odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, odsetki od zobowiązań leasingowych, odsetki od emitowanych obligacji.

Pozycja H II to strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w której prezentuje się nadwyżkę kosztów nad przychodami w związku ze zbyciem aktywów finansowych (akcje, udziały, dłużne papiery wartościowe, inne aktywa finansowe).

Pozycja H III to aktualizacja aktywów finansowych, która obejmuje koszty z aktualizacji wyceny nabytych akcji, udziałów, dłużnych papierów wartościowych, udzielonych pożyczek, jednostek uczestnictwa itp.

W pozycji H IV prezentuje się inne koszty finansowe, najczęściej nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi na dzień ich wyceny lub zapłaty. Ujemne różnice kursowe mogą być też utworzone rezerwy na przewidywane straty z operacji gospodarczych o charakterze inwestycyjnym.

Zysk lub strata brutto korygowane są o podatek dochodowy oraz pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku lub zwiększenia straty, by finalnie zaprezentować zysk lub stratę netto. Należy pamiętać, że tak ustalony wynik finansowy to wynik księgowy, który może być inny niż wynik podatkowy. Polskie rozwiązania podatkowe wymagają, żeby wynik finansowy został ustalony w optyce podatkowej. Dlatego podatek dochodowy stanowi zobowiązanie z tytułu tego podatku za rok obrotowy ustalony zgodnie przepisami prawa podatkowego (Szczypa, 2021, s. 25). Pozostałe obowiązkowe obciążenia zysku dotyczą funkcjonowania niektórych jednostek w polskiej gospodarce, najczęściej spółek skarbu państwa, które – z racji swoich specyficznych zadań – mogą ponosić dodatkowe obciążenia na rzecz skarbu państwa.

Kierownik jednostki może przyjąć do stosowania wariant porównawczy rachunku zysków i strat. Przy jego sporządzeniu kluczowe dla wyniku z działalności operacyjnej są koszty układu rodzajowego (zespół 4 planów kont). Wariant ten różni się od wariantu kalkulacyjnego sposobem ustalania zysku lub straty ze sprzedaży. Układ ten wygląda jak poniżej:

- A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:
 - od jednostek powiązanych
- I. Przychody netto ze sprzedaży produktów
- II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)

- III. Koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
- IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
- B. Koszty działalności operacyjnej
 - I. Amortyzacja
 - II. Zużycie materiałów i energii
 - III. Usługi obce
 - IV. Podatki i opłaty, w tym:
 - podatek akcyzowy
 - V. Wynagrodzenie
 - VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym:
 - emerytalne
 - VII. Pozostałe koszty rodzajowe
 - VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
- C. Zysk (strata) ze sprzedaży.

Zarówno w wariantcie porównawczym, jak również kalkulacyjnym wynik ze sprzedaży musi być taki sam, ale inna jest struktura przychodów i kosztów ten wynik tworzących.

O ile przychodom ze sprzedaży towarów i materiałów (A IV) przeciwstawia się wprost wartość sprzedanych towarów i materiałów (B VIII), o tyle przychodom ze sprzedaży produktów (robót i usług) nie przeciwstawia się kosztu wytworzenia produktów, tylko całe koszty układu rodzajowego (w skład których mogą wchodzić zarówno koszty produkcji, jak też administracji i sprzedaży). Dlatego, aby zapewnić współmierność, przychody ze sprzedaży produktów korygowane są zmniejszającą lub zwiększającą ich stan zmianą stanu produktów, produkcji niezakończonych jak również rozliczeń międzyokresowych (A II). Zmiana stanu produktów może być ustalona na koncie „Rozliczenie kosztów rodzajowych” lub z porównania wartości kosztów w układzie rodzajowym z kosztem własnym sprzedaży (tworzy go koszt wytworzenia produktów sprzedanych, koszty zarządu, koszty sprzedaży, a także koszt obrotów wewnętrznych).

W tej części rachunku zysków i strat znajduje się również koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki (A III). Traktowany jest na równi z przychodami i pojawia się w sytuacji, kiedy jednostka wytworzone przez siebie produkty nie przeznacza do sprzedaży, lecz wykorzystuje je na własne potrzeby, np. przeznaczając na rzecz środków trwałych w budowie. W ewidencji księgowej znajduje się na koncie „Obroty wewnętrzne”.

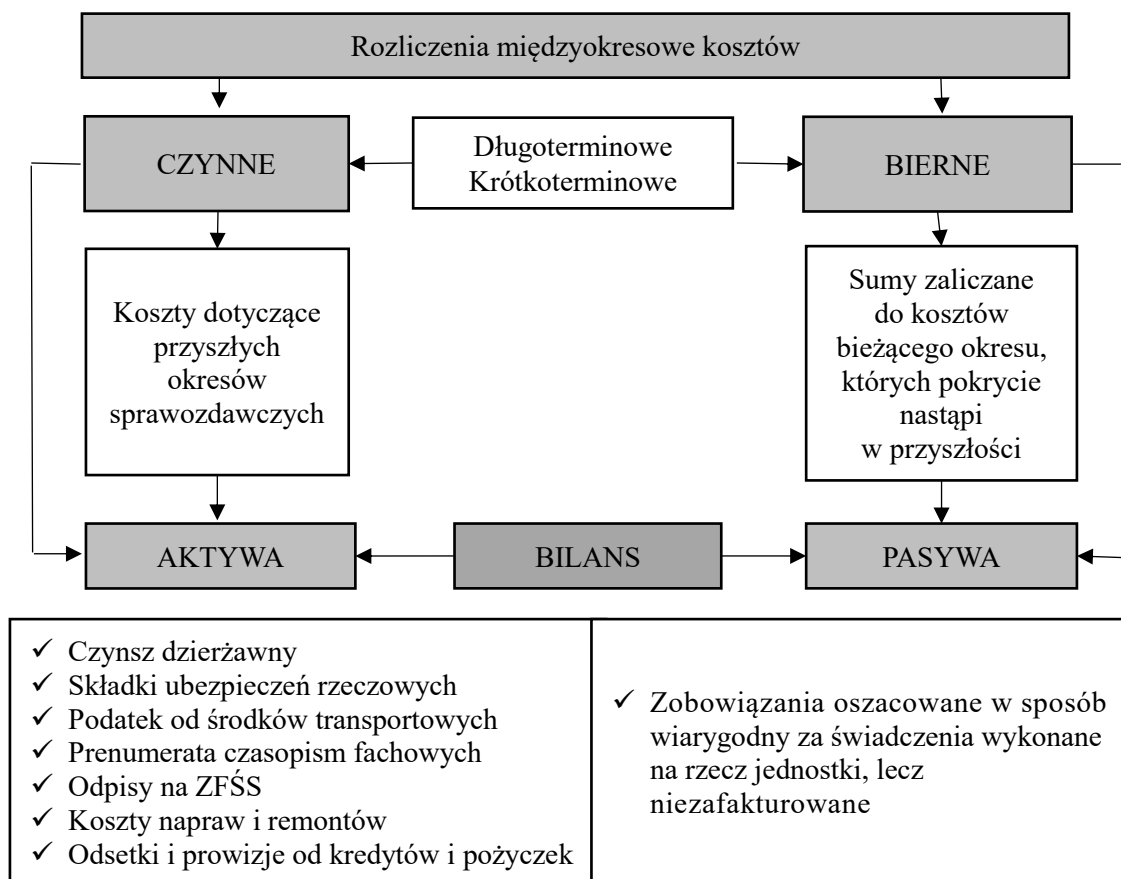
W części dotyczącej kosztów znajdują się koszty układu rodzajowego oraz koszt sprzedanych towarów i materiałów.

3.3. Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Ustawa o rachunkowości nakazuje wprowadzanie do ksiąg rachunkowych jednostki każdego zdarzenia, które miało miejsce w okresie sprawozdawczym (UoR, art. 20). Zdarzenia te kreują wynik finansowy jednostki i wpływają na sprawozdanie finansowe jednostki, które jest finalnym produktem rachunkowości.

Zasada memoriału nakazuje ujęcie w księgach rachunkowych jednostki wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów, jak również obciążających jednostkę kosztów związanych z tymi przychodami, a dotyczących

danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Jednocześnie zasada współmierności nakazuje zaliczenie do aktywów oraz pasywów danego okresu sprawozdawczego przychodów lub kosztów dotyczących przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które nie zostały jeszcze poniesione. Zapis ten determinuje tworzenie czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK czynne – RMKC i RMK biernie – RMKB).

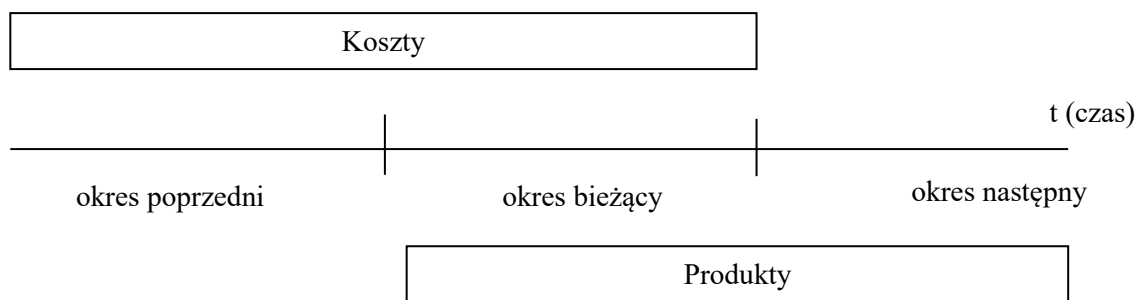


Rysunek 9. Rozliczenia międzyokresowe kosztów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 37), K. Czubakowska, 2015, Warszawa: PWE S.A.

Koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym nie zawsze dotyczą produktów (efektów działalności, przychodów), które w tym okresie powstają. Niektóre z nich są związane z produktami, które powstaną dopiero w przyszłości. Również produkty powstające w okresie bieżącym stanowią efekt kosztów poniesionych w okresie bieżącym i okresach poprzednich. Między czasem, w którym są ponoszone koszty, a czasem, w którym powstają związane z nimi produkty, występują zatem rozbieżności (Micherda, 2007, s. 57). Wynikają one z faktu, że:

- poniesione koszty powodują powstanie produktów w okresie bieżącym i w okresie następnym;
- powstałe produkty są rezultatem poniesionych kosztów w okresie bieżącym i w okresie poprzednim.



Rysunek 10. Rozbieżności w czasie między kosztami a produktami.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 58), B. Micherda, 2007, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

Zaprezentowane rozbieżności powodują konieczność rozliczania kosztów w czasie (RMK – rozliczenia międzyokresowe kosztów). Ich celem jest prawidłowe rozdzielanie kosztów na okresy, w których powstają produkty będące rezultatem poniesionych kosztów. Poprawna identyfikacja rozliczeń międzyokresowych kosztów wpływa też na prawidłowość ustalenia wyniku finansowego. Przychodom osiągniętym w danym okresie sprawozdawczym należy przeciwstawić koszty tego okresu sprawozdawczego.

Rozbieżności w czasie pomiędzy poniesieniem kosztów a wytworzeniem produktów (efektów działalności) mają charakter dwojaki (Micherda, 2007, s. 58):

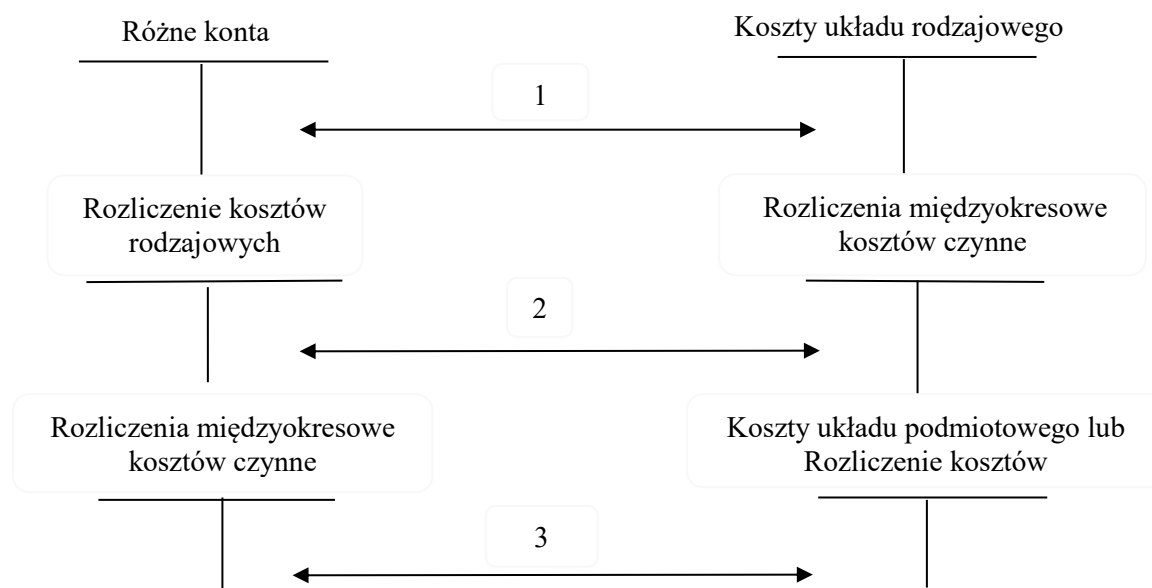
- poniesione koszty wyprzedzają powstanie produktów;
- koszty są poniesione po powstaniu produktów.

Z tego punktu widzenia wyróżnia się:

- rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne (aktywne);
- rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne (pasywne).

Rozliczenie międzyokresowe czynne prezentowane są w bilansie w aktywach jako długo- lub krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe (w domyśle kosztów czynne) w pozycji A.V.2 lub B.IV. Jednostki dokonują czynnych międzyokresowych rozliczeń kosztów w przypadku, gdy dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych. Poniesione koszty wyprzedzają tym samym powstanie produktów (efektów, przychodów) i nie mogą kreować wyniku finansowego okresu bieżącego. Tym samym muszą zostać ujawnione w bilansie (aktywowane) i być rozliczane na powstające efekty dopiero w okresach przyszłych (wcześniej RMKC nazywane były kosztami przyszłych okresów, co dobrze oddawało ich istotę). RMKC rozliczane są najczęściej w stosunku do upływu czasu (okresy miesięczne), lecz mogą być również rozliczane w ślad za powstającymi efektami. Odpisy miesięczne, z racji tego, że koszt został już poniesiony i wiemy, jakiego czasu dotyczy, są z reguły kwotą stałą. Odpisy powstające w ślad za efektami mogą być wartością zmienną, ponieważ ich wartość będzie uzależniona od efektów działalności.

Ewidencja księgowa musi wynikać z obowiązującej jednostkę polityki rachunkowości. Zalecana ewidencja księgowa dla RMKC została przedstawiona na rysunku 11.



Rysunek 11. Ewidencja księgowa czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów.
Źródło: opracowanie własne.

Objaśnienia do schematu:

- 1) poniesienie kosztu;
- 2) przeniesienie kosztu do rozliczania w czasie;
- 3) odpis miesięczny.

Jeśli jednostka prowadzi układ rozwinięty kosztów w operacji (1), ewidencjonuje poniesienie kosztu na odpowiednim koncie zespołu 4 w pełnej wysokości. Dowodem księgowym, który potwierdza fakt postania kosztów, jest najczęściej faktura, ale mogą być to też inne dokumenty księgowe. W operacji (2) na podstawie dowodu PK (polecanie księgowania) następuje wtórne przeniesienie kosztu na konto zespołu 6 (Rozliczenia międzyokresowe kosztów) w korespondencji z kontem 490 – Rozliczenie kosztów rodzajowych. W operacji (3), w przypadku rozwiniętego wariantu ewidencji kosztów działalności operacyjnej, następuje księgowanie części przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy na konto zespołu 5 – Koszty według typów działalności. Jeśli jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4, to zamiast kosztu w układzie podmiotowym następuje zaksięgowanie na koncie 490 – Rozliczenie kosztów rodzajowych.

Prezentowany układ ewidencji RMKC uznawany jest za dokładny i szczegółowy, dopuszcza się jednak możliwość stosowania uproszczeń (co jest zgodne z zasadą istotności). W takim przypadku część kosztu dotycząca roku bieżącego odnoszona jest na koszt układu rodzajowego, a część dotycząca kosztu następnego przenoszona jest na konto RMKC. Jeszcze dalej idącym uproszczeniem jest nierozliczanie kosztu w czasie w ogóle, jeśli jednostka uzna, że jego wartość jest nieistotna i nie wywiera ujemnego wpływu na prezentację wyniku finansowego. Trudnością jest to, że w przepisach rachunkowych nie została zdefiniowana kwota istotna, dlatego jednostka musiałaby w polityce rachunkowości przyjąć poziom istotności dla takich operacji.

Kolejną grupę kosztów rozliczanych w czasie stanowią rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne (RMKB). Jest to pozycja prezentowana w bilansie jednostki w jej pasywach, a definiowana w UoR (art. 39 ust. 2). Przepisy bilansowe nakazują dokonywanie biernych

rozliczeń międzyokresowych kosztów poprzez ujęcie w kosztach bieżącego okresu kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, a wynikających w szczególności ze świadczeń wykonanych na rzecz jednostki przez jej kontrahentów, przy czym kwota takiego zobowiązania może być oszacowana w sposób uznany za wiarygodny. Są to najczęściej zobowiązania związane z bieżącym funkcjonowaniem jednostki (np. zużycie energii, usługi różnego rodzaju), za które jednostka nie otrzymała jeszcze faktury (dostawy niefakturowane), i jako takie prezentowane są w pasywach bilansu w pozycji zobowiązań z tytułu dostaw i usług. Drugą grupą, która determinuje konieczność ewidencjonowania RMKB są prawdopodobne zobowiązania wynikające z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń na rzecz pracowników (w tym świadczeń emerytalnych), a także przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować w sposób wiarygodny, choć data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana. Do tej kategorii RMKB zalicza się m.in. naprawy gwarancyjne i udzielone rękojmie za produkty długotrwałego użytku. Zgodnie z ustawą o rachunkowości (UoR, art. 39 ust. 2a), zobowiązania te wykazywane są w bilansie jako rezerwy na zobowiązania.

RMKB uznawane są za trudną kategorię rachunkowości, więc ich problematyka została dodatkowo opisana w KSR 6 Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe. UoR dopuszcza, w kwestiach nieuregulowanych lub niedoregulowanych, korzystanie z Krajowych Standardów Rachunkowości (KSR) i standardów międzynarodowych (MSR i MSSF). KSR 6 stanowi, że RMKB to rezerwy związane bezpośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą i fazą posprzedażową, a także ogólnym zarządkiem. Zgodnie z KSR 6 RMKB tworzy się analogicznie jak rezerwy, w przypadku gdy:

- na przedsiębiorstwie ciąży obowiązek (prawny lub zwyczajowy) wynikający z przeszłych zdarzeń;
- istnieje prawdopodobieństwo, że wypełnienie tego obowiązku spowoduje zmniejszenie zasobów ekonomicznych przedsiębiorstwa;
- kwotę zobowiązania przedsiębiorstwa wynikającą z tego obowiązku można wiarygodnie oszacować.

Warunkiem ujęcia w ewidencji księgowej RMKB jest wystąpienie zdarzenia obligującego jednostkę do wykonania w przyszłości świadczeń oraz możliwość wiarygodnego ustalenia kosztów, których poniesienie jest niezbędne do wywiązania się przez jednostkę z jej obowiązków.

Zdarzenie obligujące to zdarzenie, które powoduje prawny lub zwyczajowo oczekiwany obowiązek wykonania świadczenia, sprawiający, że jednostka nie ma żadnej realnej możliwości niewypełnienia tego obowiązku. Ma to miejsce wyłącznie wtedy, gdy:

- wypełnienie obowiązku może być wyegzekwowane na drodze prawnej;
- zdarzenie (którym może być działanie jednostki) stwarza uzasadnione oczekiwanie stron trzecich, że jednostka wywiąże się z tego obowiązku – w przypadku zwyczajowo oczekiwanego obowiązku.

Obowiązek prawny jest obowiązkiem określonego zachowania, wynikającego z konieczności zastosowania się do przepisów prawa.

Zwyczajowo oczekiwany obowiązek to z kolei obowiązek wynikający z działalności jednostki, gdy:

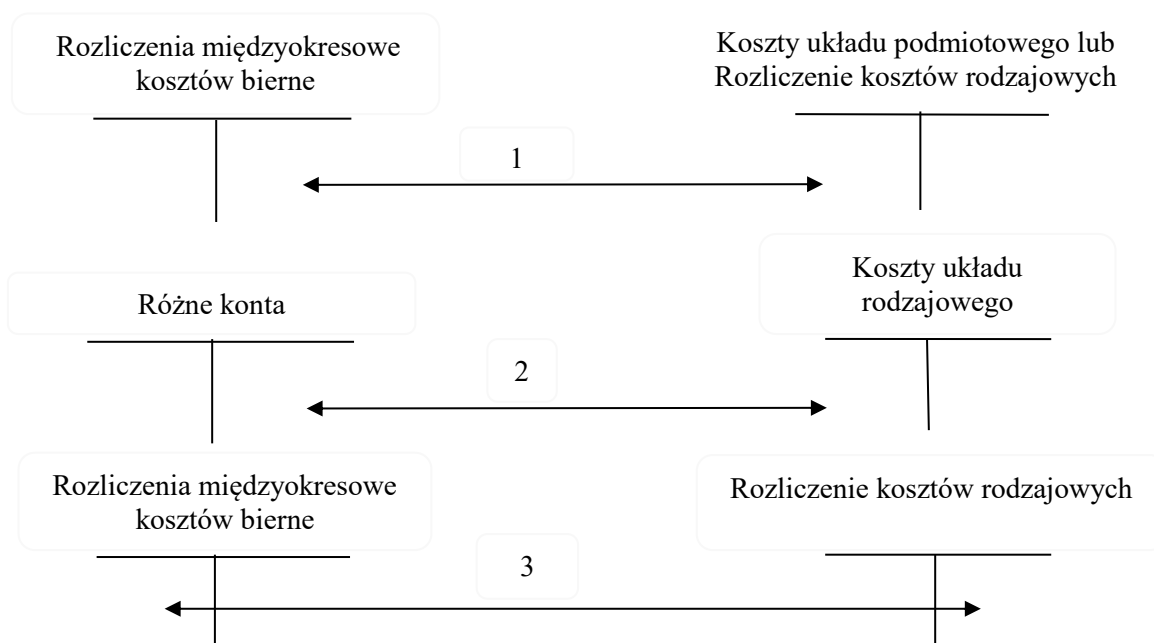
- poprzez ustalony sposób postępowania w przeszłości, opublikowanie zasad postępowania lub wystarczająco konkretne, aktualne oświadczenie, jednostka przekazała stronom trzecim, że przyjmie na siebie określony obowiązek;
- w wyniku powyższego jednostka wzbudziła u tych stron trzecich uzasadnione oczekiwanie, że obowiązek ten wypełni.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne podlegają ewidencji księgowej. O ile w przypadku rozliczeń międzyokresowych kosztów czynnych miesięczny odpis w ciężar kosztów jest najczęściej kwotą stałą (koszt został poniesiony i rozliczamy go na okresy następne, które znamy), o tyle w przypadku rozliczeń międzyokresowych biernych kwota odpisu może być wielkością zmienną, zależną od miesięcznych efektów działalności lub od wystąpienia nowych okoliczności, powodujących urealnienie ponoszonego kosztu.

Najczęściej ewidencja RMKB odbywa się według poniższego schematu:

- 1) rata odpisów miesięcznych (tworzenie rezerwy);
- 2) poniesienie kosztów;
- 3) przeniesienie kosztów do rozliczenia utworzonej rezerwy.

Prezentuje to rysunek 12.



Rysunek 12. Ewidencja księgowa biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Źródło: opracowanie własne.

Sposób ewidencjonowania operacji (1) zależy od przyjętego przez jednostkę układu kosztów. Jeśli jednostka stosuje wariant rozwinięty rachunku kosztów, to część współmierna (do okresu czasu lub efektu) wprowadzana jest po stronie DT na odpowiednie konto zespołu 5 w korespondencji z kontem zespołu 6 RMKB. Natomiast gdyby jednostka stosowała tylko układ rodzajowy kosztów (konta zespołu 4), wtedy po stronie DT pojawi się zapis na koncie 490 – Rozliczenie kosztów rodzajowych. Ewidencja RMKB odbywa się na podstawie dokumentu PK (polecenie księgowania) z reguły na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca), ponieważ w trakcie okresu mogą wystąpić przesłanki powodujące konieczność zmiany kwoty odpisu RMKB.

W operacji (2) następuje wprowadzenie w ewidencję księgową faktycznie poniesionego kosztu, co odbywa się zapisem powodującym powstanie kosztu po stronie DT i ujęcie odpowiedniego dla treści operacji konta księgowego po stronie CT (najczęściej rozrachunki z zespołu 2 zakładowych planów kont). Poniesienie kosztu rzeczywistego umożliwia rozliczenia kosztów z planowanym RMKB ujętym na koncie zespołu 6. W operacji (3) przenosimy faktycznie poniesiony koszt na stronę DT konta RMKB. Tym samym na koncie tym po stronie DT mamy koszt realny, a po stronie CT koszt planowany. Ponieważ przeniesienie kosztu powoduje jego zdublowanie, po stronie CT wprowadza się zapis na koncie 490 – Rozliczenie kosztów rodzajowych.

W przypadku, gdyby koszt rzeczywisty był inny od utworzonego RMKB, jednostka musi wprowadzić dodatkową operację, w której korekta uwzględni zwiększenie lub zmniejszenie kosztów zespołu 5 i RMKB.

Prowadząc ewidencję RMKC oraz RMKB, należy pamiętać o odpowiednim zaplanowaniu ewidencji analitycznej. Każdy tytuł rozliczeń międzyokresowych powinien być ustalany odrębnie, co umożliwi prawidłowe rozliczenie konkretnych tytułów rozliczeń.

3.4. Rozliczanie kosztów działalności pomocniczej

Jednostki prowadzące działalność gospodarczą muszą prowadzić ewidencję operacji, umożliwiającą przedstawienie zgodnego z treścią ekonomiczną faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych. Ewidencja ta powinna umożliwić prawidłowe rozliczenie i zamknięcie kont księgowych, w tym także kont wynikowych. Umożliwi to prawidłowe ustalenie nie tylko wyniku finansowego (elementu sprawozdania finansowego prezentowanego w rachunku zysków i strat), ale też wcześniejsze rozliczenie kosztów działalności i przeprowadzenie kalkulacji kosztu wytworzenia. Wymaga to nie tylko poprawnego ewidencjonowania operacji gospodarczych na adekwatnych kontach księgowych, rozliczania kosztów w czasie za pomocą rozliczeń międzyokresowych, ale też prawidłowego ewidencjonowania i rozliczania kosztów działalności pomocniczej.

W wielu przedsiębiorstwach istnieją komórki wykonujące świadczenia na rzecz innych rodzajów działalności jednostki (świadczenia międzypodmiotowe), umożliwiając tym samym prawidłowe funkcjonowanie jednostki jako całości (Czaja-Cieszyńska i in., 2023, s. 140). Działalność taka nazywana jest działalnością pomocniczą, która generuje koszty w okresach sprawozdawczych, wymagające prawidłowego ich rozliczenia oraz rozksięgowania.

Działalność pomocnicza to działalność niebędąca działalnością główną, lecz wykonywanie działalności głównej bez działalności pomocniczej byłoby utrudnione, a czasem niemożliwe. Prowadzenie działalności pomocniczej odbywa się najczęściej na rzecz działalności głównej, ale może dotyczyć też innych obszarów działalności jednostki (zarządu, sprzedaży). Dopuszczalne jest też wykonywanie w ramach działalności pomocniczej świadczeń na rzecz innych jednostek, ale ma to miejsce rzadko.

Działalność pomocnicza może przybierać różną formę. Najczęściej tworzą ją:

- wydziały transportowe – świadczące najczęściej usługi na wewnętrzne potrzeby jednostki, a dotyczące transportu zaopatrzenia i wyrobów gotowych;
- wydziały remontowo-budowlane – wykonujące prace naprawczo-remontowe i konserwatorskie, dotyczące posiadanych środków trwałych, a związane z naprawami stolarskimi, mechanicznymi, elektrycznymi bądź drobnymi przeróbkami budowlanymi itp.;

- wydziały energetyczne – świadczące usługi związane z ogrzewaniem (kotłownie);
- wydziały wytwórcze – wykonujące opakowania na sprzedawane produkty.

Nie jest to lista zamknięta, a wydzielenie działalności pomocniczej w dużym stopniu zależy od specyfiki prowadzonej działalności w konkretnych podmiotach gospodarczych. Zmiany w gospodarce, wprowadzanie nowych technologii może powodować powstawanie nowych obszarów działalności pomocniczej, np. działalność informatyczna, archiwizacja dokumentów, ale też usługi sprzątające, oczyszczanie ścieków itp. Rozstrzygnięcie, co tworzy koszty działalności pomocniczej w dużej mierze zależy będzie od samej jednostki i powinno zostać scharakteryzowane w jej dokumentacji polityki rachunkowości.

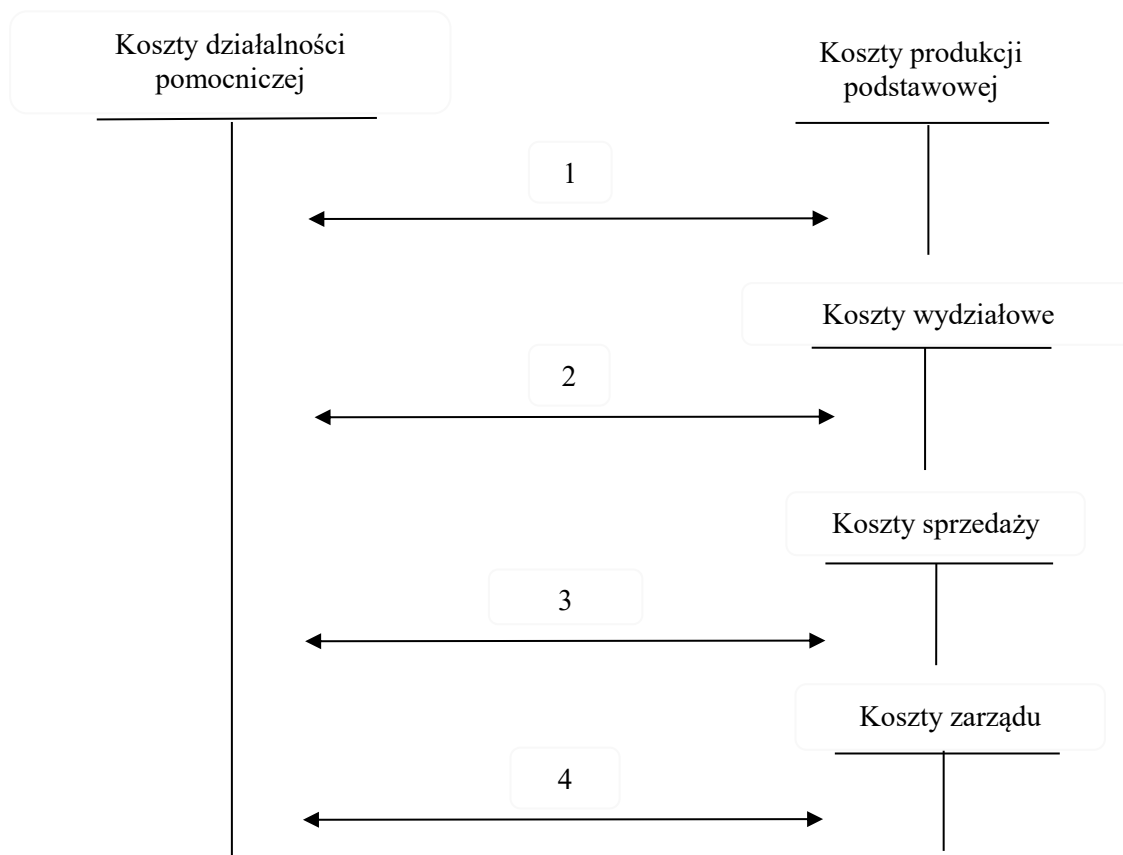
Prowadzenie działalności pomocniczej wiąże się z generowaniem kosztów, które w systemie ewidencyjnym ujmowane są najczęściej na koncie „Koszty działalności pomocniczej”. W jednostkach o bardziej rozbudowanej strukturze może do tego konta być prowadzona analityka dotycząca poszczególnych wydziałów występujących w jednostce. Analityka wydaje się także zasadna ze względu na konieczność ustalenia kierunków udzielania świadczeń i wielkości świadczeń udzielanych. Na koniec okresu sprawozdawczego wymagane jest rozliczenie poniesionych kosztów działalności pomocniczej na poszczególne produkty (wyroby lub usługi). Odbywa się to za pomocą kluczy podziałowych, które jednostki ustalają indywidualnie, uwzględniając specyfikę prowadzonej działalności i specyfikę wydziałów wykonujących działalność pomocniczą.

Klucz podziałowy uwzględnia koszty działalności pomocniczej i podstawę rozliczania klucza, którą najczęściej są usługi świadczone przez konkretny wydział działalności pomocniczej. Najczęściej za podstawę rozliczania klucza brane są kilometry, roboczogodziny, maszynogodziny, kilowatogodziny, metry kwadratowe, metry sześciennne itp. Tak ustalony klucz podziałowy pozwala poznać stawkę umowną, za pomocą której rozliczane są koszty działalności pomocniczej na poszczególne miejsca (ośrodki) powstawania kosztów.

Działalność pomocnicza wykonuje usługi na rzecz działalności podstawowej, zarządu, sprzedaży lub na zewnątrz jednostki, ale może również świadczyć usługi dla siebie wzajemnie. W takiej sytuacji dla prawidłowego rozliczenia kosztów działalności pomocniczej kluczowe jest ustalenie świadczeń wzajemnych (Micherda, 2007, s. 68-69). Występują one wtedy, gdy poszczególne jednostki działalności pomocniczej wymieniają się wzajemnie produktami (wyrobami lub usługami). Rozliczenie świadczeń wzajemnych powinno być pierwszym etapem rozliczania kosztów działalności pomocniczej, w drugim etapie następuje rozliczenie świadczeń na inne kierunki. Prawidłowe rozliczenie świadczeń wzajemnych wymagałoby od jednostki zastosowania zaawansowanych matematycznych metod, więc w praktyce przyjmuje się rozwiązania uproszczone, polegające najczęściej na ustaleniu wartości świadczeń wykonywanych pomiędzy jednostkami na podstawie stawki umownej.

Istotną kwestią jest również kolejność **rozliczania świadczeń wzajemnych**. W pierwszej kolejności jednostka powinna ustalić, czy istnieje wydział działalności pomocniczej, który ma „pełne koszty”. Oznacza to, że nie korzysta ze świadczeń innego wydziału działalności pomocniczej, więc nie będzie do niego doksiegowywana część kosztu innego wydziału, a rozliczenie może odbyć się w rzeczywistym koszcie wytworzenia. Jeżeli nie jest to możliwe, jednostka powinna przyjąć planowane koszty wytworzenia.

Ujęcie ewidencyjne rozliczania kosztów działalności pomocniczej przedstawia rysunek 13.



Rysunek 13. Ewidencja księgowa rozliczania kosztów działalności pomocniczej.

Źródło: opracowanie własne.

Objaśnienia do schematu:

- 1) rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na koszty produkcji podstawowej;
- 2) rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na koszty wydziałowe;
- 3) rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na koszty sprzedaży;
- 4) rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na koszty administracyjne i ogólnozakładowe.

Do rozliczenia kosztów świadczeń wzajemnych można zastosować jedną z metod (Lew, Maruszewska, Szczypa, 2019, s. 149):

- metoda układu równań;
- metoda bezpośrednia;
- metoda stopniowa;
- metoda kosztów planowo-rzeczywistych;
- metoda kosztów planowanych;
- metoda kolejnych przybliżeń.

Zaewidencjonowane w ciągu okresu koszty danego działu pomocniczego rozlicza się do końca tego okresu. Powoduje to obciążenie kosztami działalności pomocniczej jednostek wewnętrznych, które korzystały z tych świadczeń w danym okresie (Ibidem, s. 146).

4. RACHUNEK KALKULACYJNY KOSZTÓW

4.1. Wprowadzenie do kalkulacji kosztów

Jednym z głównych celów rachunku kosztów jest ustalenie jednostkowych kosztów wytwarzanych produktów. Osiągnięcie tego celu jest możliwe przez zastosowanie określonych procedur, które w literaturze przedmiotu nazywane są kalkulacją kosztów jednostkowych. Kalkulację można zdefiniować jako zespół czynności obliczeniowych, których celem jest ustalenie **jednostkowego kosztu wytworzenia** wyprodukowanych wyrobów z wyodrębnieniem wysokości poszczególnych elementów kosztu jednostkowego według układu kalkulacyjnego kosztów (Sojak, 2017, s. 49). Należy podkreślić, że w wyniku kalkulacji ustalany jest koszt wytworzenia produktów gotowych i koszt wytworzenia produkcji niezakończonych.

Procedury kalkulacji kosztów mają ogromne znaczenie, ponieważ to dzięki kalkulacji kosztów przedsiębiorca ma możliwość m.in. (Szczypa, 2019, s. 11):

- właściwie wycenić swoje produkty i usługi;
- kontrolować ponoszone koszty;
- sprawdzać wykonanie zadań w zakresie obniżania kosztów;
- stworzyć właściwe podstawy dla ustalania cen;
- określić rentowność poszczególnych produktów i usług;
- ocenić efektywność swoich działań gospodarczych.

Aby prawidłowo ustalić wysokość jednostkowych kosztów w ramach rachunku kosztów, należy dokładnie powiązać kalkulację z całością rachunku kosztów. Niezbędna jest także wysoka jakość i szczegółowość informacji wykorzystywanych do obliczenia kosztów jednostkowych. Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia wymaga także zastosowania właściwej metody kalkulacji kosztów. Dobór właściwej metody kalkulacji powinien uwzględniać specyficzne cechy procesu produkcyjnego danego przedsiębiorstwa (Sojak, 2017, s. 50).

Niezwykle ważnym czynnikiem, który gwarantuje prawidłowość przeprowadzenia rachunku kalkulacyjnego, jest właściwe określenie **przedmiotu kalkulacji i jednostki kalkulacyjnej**. Przedmiotem kalkulacji kosztów są jednostkowe dobra wytwarzane w przedsiębiorstwie, które tworzą rzeczowy cel działania przedsiębiorstwa, a także uczestniczą w obrocie wewnętrznym i zewnętrznym. Obiektem kalkulacji kosztów jest zatem wyrób gotowy, półprodukt lub usługa.

Przedmiot kalkulacji należy wyrazić za pomocą odpowiednich jednostek miar, którymi mogą być jednostki naturalne lub umowne. W praktyce gospodarczej występują jednostki kalkulacyjne indywidualne (gdy produkcja jest zakończona i można ją wyrazić w jednostkach naturalnych) oraz jednostki kalkulacyjne zbiorcze (gdy przedmiotem kalkulacji są produkty jednorodne pod względem pełnionej funkcji, różniące się jednak rozmiarami). Zbiorcze jednostki kalkulacyjne stanowią więc wielokrotność jednostek fizycznych produktów (serie, tuzin itp.). Przy umownych jednostkach kalkulacyjnych produkty określa się miarami umownymi. Zastosowanie miary umownej może polegać na przyjęciu pewnej minimalnej jednostki miary. W praktyce stosowane są dwa różne sposoby uzyskiwania umownych jednostek kalkulacyjnych (Nowak, 2010, s. 119):

- 1) przyjęcie innej naturalnej jednostki miary produktów, która umożliwia sprowadzenie do wspólnego mianownika różnych rodzajów produktów;
- 2) przeliczenie produktów o różnych cechach na produkty o cechach typowych, zachowując naturalne jednostki miary produktów pierwotnych.

Jednostką kalkulacyjną kosztów jest zatem liczba jednostek miary produktu stanowiącego obiekt kalkulacyjny, w odniesieniu do której ustalany jest jednostkowy koszt wytworzenia produktu.

Dobra stanowiące przedmiot kalkulacji można klasyfikować według różnych kryteriów. Klasyfikacja dóbr stanowiących przedmiot kalkulacji według wybranych kryteriów została przedstawiona w tabeli 4.

Tabela 4

Klasyfikacja dóbr – obiektów kalkulacji

Kryteria klasyfikacji	Rodzaje obiektów
Etapy produkcji	Produkt finalny Półprodukt
Powiązania technologiczne produktów	Wyodrębnione technologicznie produkty Produkty sprzężone technologicznie
Kierunek sprzedaży dóbr	Dobra przeznaczone do sprzedaży rynkowej Dobra przeznaczone do sprzedaży wewnętrznej
Rodzaj dóbr	Dobra materialne Dobra niematerialne
Obszar (funkcja)	Dobra funkcji badania i rozwoju Dobra funkcji zaopatrzenia Dobra funkcji produkcji Dobra funkcji sprzedaży Dobra funkcji zarządzania
Pomiar ilościowy dóbr	Jednostkowe dobro Jednostka technologiczna Serie Zamówienia Ilość dóbr w okresie

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 194), I. Sobańska (red.), 2003, Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.

Kalkulację można sporządzać przed rozpoczęciem procesu produkcji i po jego zakończeniu. Czas sporządzania kalkulacji decyduje o jej rodzaju. Kalkulacja kosztów sporządzana na podstawie danych o charakterze *ex ante* to kalkulacja wstępna (lub planowana), a kalkulacja kosztów przeprowadzana na podstawie danych rzeczywistych (historycznych) – *ex post*, to kalkulacja wynikowa (Sobańska, 2003, s. 193).

Kalkulacja wstępna sporządzana jest przed rozpoczęciem procesów wytwarzania dóbr. Jej bazę stanowią koszty przewidywane, określane na podstawie wskaźników techniczno-ekonomicznych, cen zużywanych materiałów, taryfikatorów płac, kosztów poniesionych w okresach ubiegłych, kosztów planowanych czy normatywnych. Koszt jednostkowy dóbr – ustalony w wyniku kalkulacji wstępnej – ma charakter kosztu planowanego. Stopień przybliżenia kosztów przewidywanych do kosztów rzeczywistych i cel sporządzenia kalkulacji wstępnej powoduje, że kalkulacja ta może przybierać postać kalkulacji ofertowej, planowanej, normatywnej (Karmańska, 2004, s. 48).

Kalkulacja wynikowa sporządzana jest po zakończeniu danego procesu lub przedsięwzięcia, albo w trakcie jego realizacji, na podstawie danych zarejestrowanych w księgach rachunkowych w danym okresie. Kalkulacja wynikowa podaje informacje o rzeczywistych kosztach jednostkowych, niezbędne do wyceny bilansowej zapasów i określenia rzeczywistego kosztu wytworzenia produkcji sprzedanej w kalkulacyjnym rachunku zysków oraz strat (Karmańska, 2004, s. 48). Momenty sporządzania kalkulacji wynikowej są zdeterminowane specyfiką procesów technologicznych i poziomem postępu technologicznego. W przedsiębiorstwach mogą występować różne momenty sporządzania kalkulacji wynikowej konieczne dla efektywnego zarządzania kosztami.

Zestawienie cech kalkulacji wstępnej i kalkulacji wynikowej zaprezentowano w tabeli 5.

Tabela 5

Cechy kalkulacji wstępnej i wynikowej

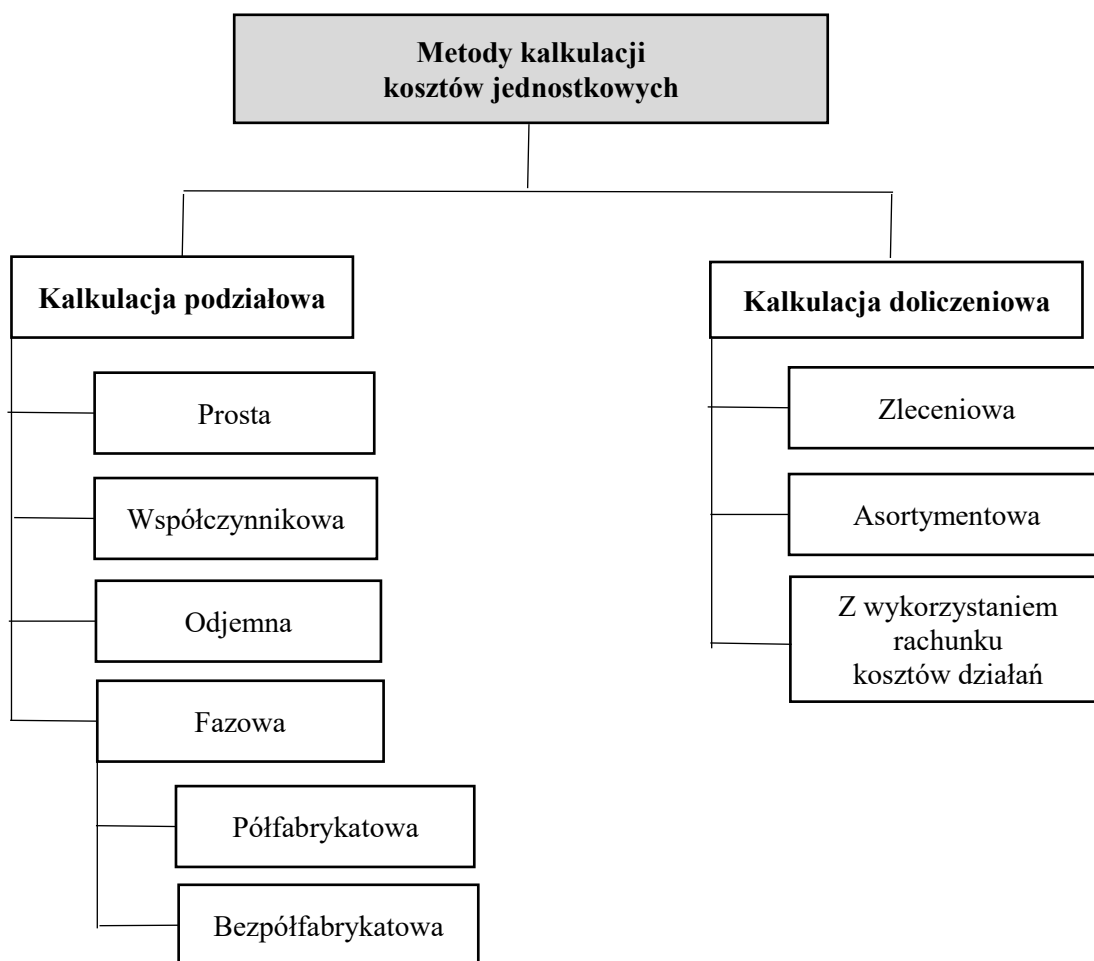
Wyszczególnienie	Kalkulacja wstępna	Kalkulacja wynikowa
Czas sporządzania	Kalkulację sporządza się przed rozpoczęciem produkcji lub przed przyjęciem zamówienia	Kalkulację sporządza się po rozliczeniu kosztów okresu sprawozdawczego, najczęściej na koniec każdego miesiąca
Podstawa ustalania kosztów wytworzenia	Za podstawę ustalania kosztów przyjmuje się standardy (normy) ilościowego zużycia czynników produkcji, istniejące lub przewidywane ceny (stawki) oraz planowany narzut kosztów pośrednich	Za podstawę ustalania kosztów przyjmuje się rzeczywistą wysokość i strukturę kosztów przedmiotu kalkulacji za dany okres obrachunkowy, wynikający z ksiąg rachunkowych
Stosowane nazwy	Kalkulacja: 1) planowana – wykorzystywana do sporządzenia budżetów produkcyjnych oraz do oceny rentowności produkowanych lub nowowprowadzanych produktów, 2) normatywna – wykorzystywana w celu kontroli poniesionych kosztów, 3) ofertowa – ma charakter orientacyjny, wykorzystywana do negocjacji cenowych z przyszłymi odbiorcami produktów. Pozycje kosztów zawarte w tej kalkulacji można zwiększyć o przewidywany zysk netto i podatek dochodowy	Kalkulacja: 1) kosztu rzeczywistego – wykorzystywana do wyceny zapasu produktów i produktów sprzedanych. Przyjmuje się też inne określenia: kalkulacja końcowa, kalkulacja sprawozdawcza
Zadania kalkulacji	Obliczenie ogólnej sumy kosztów wytworzenia i kosztu jednostkowego produktu	
Przedmiot kalkulacji	Wyraża się w jednostkach naturalnych lub umownych określonych produktów	

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i wyników* (s. 56), K. Czubakowska, 2015, Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A.

W celu ustalenia jednostkowego koszt wytworzenia produktu, konieczne jest nie tylko zapewnienie wysokiej jakości informacji o kosztach, lecz również prawidłowy dobór **metody kalkulacji**, dostosowanej do procesu technologicznego wytwarzanych produktów (Cicha, Zasiewska, 2022, s. 347). Kalkulacja polega na ustaleniu w podziale na pozycje kalkulacyjne jednostkowego i całkowitego kosztu wytworzenia przedmiotu kalkulacji. Aby odpowiednio ustalić ww. koszt, niezbędne jest zastosowanie właściwego algorytmu obliczania. Wybór metody kalkulacji uzależniony jest od rodzaju i organizacji produkcji. Na rysunku 14 ukazano podział metod kalkulacji kosztów jednostkowych.

Do podstawowych metod kalkulacji zaliczyć można:

- kalkulację podziałową;
- kalkulację doliczeniową.



Rysunek 14. Metody kalkulacji kosztów jednostkowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Podstawy rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami* (s. 52), S. Sojak, 2017, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

Kalkulacja podziałowa polega na obliczeniu jednostkowego kosztu wytworzenia produktów jako średniej wielkości, otrzymanej w wyniku podzielenia łącznej sumy poniesionych kosztów przez liczbę wytworzonych jednostek produktów. Charakterystyczną cechą metody podziałowej jest to, że skalkulowany w ten sposób koszt jednostkowy jest kosztem przeciętnym (Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 86). Metoda ta stosowana jest przez przedsiębiorstwa wytwarzające masowo i w sposób ciągły jeden rodzaj produktów lub asortyment podobnych produktów.

Kalkulację doliczeniową stosuje się w przedsiębiorstwach wytwarzających szeroki asortyment wyrobów różniących się rozmiarami produkcji, konstrukcją oraz zastosowanym procesem technologicznym. Kalkulacja doliczeniowa stosowana może być również w podmiotach gospodarczych o skomplikowanej, montażowej produkcji jednostkowej, małoseryjnej i średnioseryjnej, wytwarzających więcej niż jeden rodzaj produktów.

4.2. Kalkulacyjny układ kosztów

Zadaniem kalkulacyjnego układu kosztów jest zagregowanie danych mające na celu ustalenie kosztów poniesionych na wyprodukowanie wyrobów. Koszty te klasyfikowane są według miejsca ich powstawania. Kalkulacyjny układ kosztów najczęściej dostosowany jest do struktury przedsiębiorstwa i jego specyfiki. Należy go stosować wszędzie tam, gdzie niezbędne jest dokładne rozliczenie kosztów (Szczypa, 2019, s. 99).

Kalkulacyjny układ kosztów dzieli się na:

- koszty bezpośrednie;
- koszty pośrednie.

Rozróżnienie pomiędzy kosztami bezpośrednimi i pośrednimi wynika z chęci przyporządkowania wszystkich kosztów do przyjętej jednostki kalkulacyjnej (Ibidem, s. 100). Do kosztów bezpośrednich zalicza się (Komunikat Ministra Finansów z dnia 15 maja 2019 r.):

- materiały bezpośrednie (zużyte bezpośrednio przy wytwarzaniu produktów), których zużycie może być odniesione na określony produkt za pomocą dokumentów źródłowych;
- płace bezpośrednie wraz z narzutami na płace, które obejmują płace pracowników bezpośrednio zatrudnionych w produkcji;
- energię, paliwa technologiczne, wodę technologiczną i inne media, kiedy można koszty ich zużycia bezspornie powiązać z określonym produktem;
- inne koszty bezpośrednie, np. zużycie narzędzi specjalnych, które są wykorzystywane do produkcji określonego wyrobu, koszty obróbki obcej, koszty uruchomienia nowej produkcji, które mogą być odniesione na jednostkę produkcji w oparciu o dokumenty źródłowe.

Aby analizowana pozycja posiadała atrybut kosztu bezpośredniego, konieczne jest równoczesne spełnienie trzech wymogów (Gierusz, 2005, s. 80):

- niezbędnym warunkiem (jednak niewystarczającym) jest możliwość wygenerowania dokumentów źródłowych jednoznacznie łączących obiekt z kosztami. Odejście od tej identyfikacji jest często skutkiem stosowanej techniki, technologii i organizacji produkcji;
- ujęcie analizowanego elementu w grupie kosztów bezpośrednich jest istotną informacją dla użytkownika sprawozdania finansowego. Oczekuje się zatem, że informacja uzyskana przez zakwalifikowanie danej pozycji do kosztów bezpośrednich będzie spełniała warunek istotności;
- zachowana zostanie przewaga korzyści nad kosztami, tzn. uzyskiwane efekty przewyższą pracochłonność przyjętych rozwiązań i koszty związane z wymaganym sprzętem i oprogramowaniem.

Do kosztów pośrednich natomiast zalicza się te koszty, które na podstawie dokumentów źródłowych nie mogą być odniesione na określone produkty. Rozliczenie takich kosztów na określone produkty może być dokonane w stosunku do umownych kluczy podziałowych. Koszty pośrednie obejmują:

- koszty wydziałowe;
- koszty ogólnego zarządu;
- koszty zakupu;
- koszty sprzedaży.

Koszty wydziałowe są to pośrednie koszty wytworzenia produktu, ponoszone na wydziałach produkcji podstawowej (np. zużycie materiałów pośrednich, remonty maszyn produkcyjnych, zużycie energii w wydziałach produkcyjnych, wynagrodzenia wraz z ubezpieczeniami społecznymi i innymi świadczeniami na rzecz pracowników zatrudnionych pośrednio przy produkcji). Kosztami wydziałowymi są zatem koszty obiektów kalkulacyjnych, które nie zostały zaliczone do kosztów bezpośrednich.

Koszty ogólnego zarządu to koszty związane z kierowaniem i obsługą jednostki jako całości (np. wynagrodzenia pracowników administracyjnych z ubezpieczeniami społecznymi i innymi świadczeniami na rzecz tych pracowników, zużycie energii w komórkach ogólnego przeznaczenia, zużycie materiałów biurowych, koszty łączności). Koszty ogólnego zarządu obejmują zatem koszty administracyjno-gospodarcze i koszty ogólnoprodukcyjne, jak np. koszty utrzymania transportu ogólnozakładowego.

Koszty zakupu są to koszty powstałe w wyniku nabycia materiałów. Zalicza się do nich koszty transportu, które nie są wliczone do ceny zakupu tych materiałów. Koszty zakupu obejmują koszty załadunku materiałów, samego transportu, wyładunku, sortowania czy ubezpieczenia w drodze (Szczypa, 2019, s. 44).

Koszty sprzedaży związane są z procesem sprzedaży produktów i towarów, np. koszty opakowań wysyłkowych, koszty załadunku, rozładunku, transportu oraz ubezpieczenia w trakcie transportu sprzedanych wyrobów, koszty reklamy (Cicha, Zasiewska, 2022, s. 326).

Zgodnie z regulacjami zawartymi w ustawie o rachunkowości, do kosztów wytworzenia nie zalicza się kosztów:

- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych;
- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny;
- magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji;
- kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Zadaniem kalkulacji jest ustalenie kosztu wytworzenia produktu, który obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem i uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu (Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 85). Jednak kalkulacja kosztów powinna dostarczać nie tylko informacje o jednostkowym koszcie wytworzenia, ale też o poszczególnych jego składnikach. Ilość i rodzaj pozycji kalkulacyjnych nie jest jednorodna, a zależy przede wszystkim od procesu produkcyjnego oraz potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa (Szczypa,

2019, s. 12). W praktyce najczęściej stosuje się podział kosztów na koszty bezpośrednie i pośrednie. Przykład typowego (uproszczonego) **arkusza kalkulacyjnego** kosztów przedstawiono w tabeli 6.

Tabela 6

Uproszczony arkusz kalkulacyjny kosztów

Lp.	Pozycje kalkulacyjne	Wartość w zł
1.	Materiały bezpośrednie	
2.	Płace bezpośrednie wraz z narzutami na płace	
3.	Inne koszty bezpośrednie	
4.	Razem koszty bezpośrednie (suma pozycji: 1+2+3)	
5.	Koszty wydziałowe	
6.	Koszt wytworzenia produktów (suma pozycji: 4+5)	
7.	Koszty ogólnego zarządu	
8.	Koszty sprzedaży	
9.	Całkowity koszt własny (suma pozycji: 6+7+8)	

Źródło: opracowanie własne.

Zakres kosztu wytworzenia został uregulowany przepisami ustawy o rachunkowości. Zgodnie z definicją zawartą w ustawie (Ustawa z dnia 29 września 1994 r., art. 28, ust. 3), koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem i uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji i tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (Kotapski, 2018, s. 53).

Takie określenie pośrednich kosztów wytworzenia powoduje konieczność podziału kosztów na dwie części: koszt stałe i koszty zmienne. Podstawą dokonania tego podziału jest zachowanie się kosztów przy zmianie wielkości produkcji. Innym ważnym zagadnieniem związanym z kwalifikowaniem kosztów pośrednich do kosztu wytworzenia jest ustalenie tej części stałych kosztów pośrednich, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Konieczny staje się w tej sytuacji podział stałych pośrednich kosztów produkcji na część dotyczącą normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych oraz część, która dotyczy niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (Nowak, 2010, s. 122).

Koszty bezpośrednie i koszty pośrednie to grupy kosztów stanowiące podstawę dla wyróżnienia dwóch kluczowych dla przebiegu kalkulacji układów ewidencyjnych kosztów: funkcjonalno-podmiotowego i przedmiotowego. Elementem, który łączy koszty pośrednie z danym obiektem pozostaje klucz rozliczeniowy. W bardziej rozbudowanych modelach rachunku kosztów (jak np. ABC) klucz rozliczeniowy przyjmuje postać nośnika kosztów zasobów lub nośnika kosztów działań. W rachunku kalkulacyjnym to właśnie klucze rozliczeniowe umożliwiają rozdzielenie kosztów pośrednich pomiędzy nośniki kosztów (Gierusz, 2005, s.81).

Zaprezentowany układ kalkulacyjny kosztów jest wykorzystywany w rachunkach planistycznych i kontrolnych. Stanowi też podstawę m.in. do ustalania cen produktów, oceny rentowności czy kontroli poziomu ponoszonych kosztów (Nowak, 2010, s. 123).

4.3. Charakterystyka wybranych metod kalkulacji kosztów

4.3.1. Kalkulacja podziałowa i jej odmiany

Najstarszą metodą kalkulacji kosztów produktów finalnych jest kalkulacja podziałowa. Występuje kilka odmian tej kalkulacji: kalkulacja podziałowa prosta, kalkulacja podziałowa ze współczynnikami, kalkulacja podziałowa fazowa (procesowa), kalkulacja podziałowa odjemna.

Kalkulacja podziałowa prosta jest najłatwiejszą formą kalkulacji, stosowaną przez przedsiębiorstwa produkujące masowo jeden asortyment wyrobów, przy tzw. prostej produkcji, gdzie produkty wytwarzane są cyklicznie w ciągłym toku produkcyjnym. Kalkulacja ta polega na obliczeniu kosztu jednostkowego poprzez podział kosztów poniesionych w okresie przez liczbę jednostek kalkulacyjnych. Taki sposób wyceny mogą zastosować przedsiębiorstwa, których produkcja lub świadczone usługi mają charakter powtarzalny. Koszt jednostkowy produktu przy kalkulacji podziałowej prostej należy ustalić przy zastosowaniu poniższego wzoru:

$$kj = \frac{K}{Q}$$

gdzie:

kj – koszt jednostkowy,

K – suma kosztów poniesionych w danym okresie,

Q – wielkość produkcji wyrażona w jednostkach naturalnych.

W przypadku wystąpienia na koniec okresu produkcji niezakończonych należy dokonać jej przeliczenia na umowne przedmioty kalkulacji. Przelicza się zatem produkcję niezakończoną na gotową, uwzględniając stopień (procent) przetworzenia tej produkcji w odniesieniu do produkcji gotowej. Wtedy koszt jednostki kalkulacyjnej ustala się według wzoru:

$$kj = \frac{K}{Q + Q_n p}$$

gdzie:

Q_n – wielkość produkcji niezakończonych na koniec okresu,

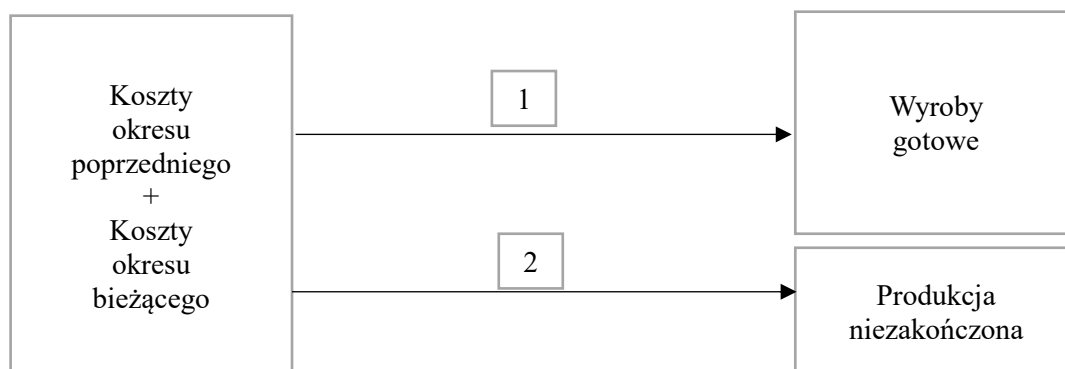
p – stopień zaawansowania produkcji niezakończonych, wyrażony w %.

Kiedy materiały bezpośrednio wydawane są do produkcji w momencie jej rozpoczęcia, wtedy stopień zaawansowania produkcji niezakończonych dla tej pozycji kalkulacyjnej wynosi 100%. Koszty materiałów bezpośrednich są bowiem takie same zarówno dla produktu gotowego, jak i produkcji niezakończonych. Różnica występuje jedynie w odniesieniu do pozostałych pozycji kosztów, których udział w koszcie wytworzenia jest uzależniony od stopnia zaawansowania procesu technologicznego (Czubakowska, 2015, s. 60).

Produkcja niezakończona może występować nie tylko na koniec, ale i na początku okresu. W takich przypadkach można dokonać kalkulacji kosztu jednostkowego (Szczypa, 2019, s. 104):

- według metody FIFO (metoda kosztu bieżącego);
- według metody średnioważonej (metoda kosztu przeciętnego).

W kalkulacji podziałowej prostej według metody średnioważonej zakłada się, że zapas początkowy produkcji niezakończonej nie jest wyodrębniany z produkcji bieżącego okresu. Zatem koszt całkowity wytworzenia zarówno produktów gotowych, jak i produkcji niezakończonej jest sumą kosztów stanu początkowego tej produkcji oraz kosztów bieżącego okresu. Rozliczenie kosztów według metody średnioważonej przedstawiono na rysunku 15.



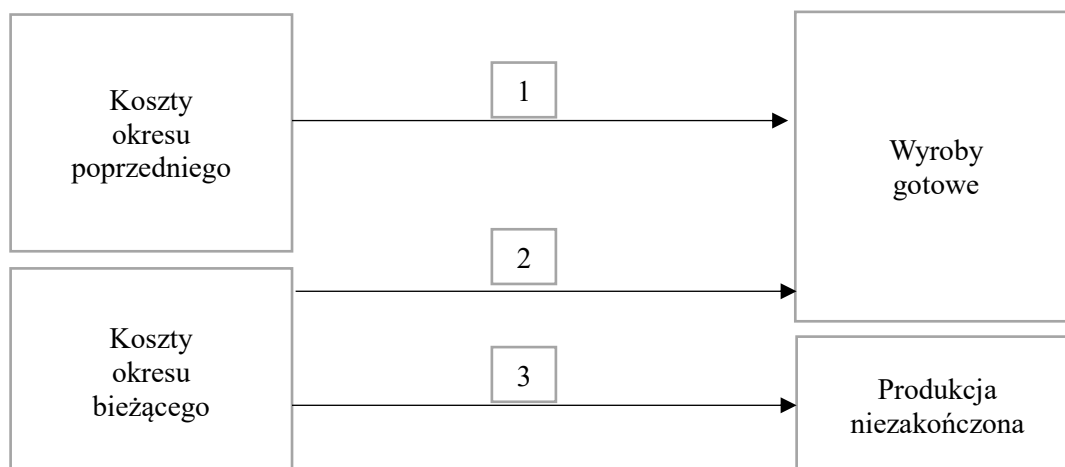
Rysunek 15. Rozliczenie kosztów według metody średnioważonej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne* (s. 50), S. Sojak, 2017, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

W metodzie FIFO zakłada się, że w bieżącym okresie w pierwszej kolejności przetwarza się i przyjmuje do magazynu produkcję, która została rozpoczęta w okresie poprzednim. W kalkulacji podziałowej prostej według metody FIFO obliczenia dla poszczególnych pozycji poniesionych kosztów należy rozpocząć od ustalenia rozmiarów produkcji, gdyż koszty bieżącego okresu ponoszone są na (Szczypa, 2019, s. 105):

- zakończenie produkcji rozpoczętej w poprzednim okresie;
- rozpoczętą produkcję i zakończoną w okresie bieżącym;
- produkcję rozpoczętą i niezakończoną w bieżącym okresie.

Rozliczenie kosztów według metody FIFO przedstawiono na rysunku 16.



Rysunek 16. Rozliczenie kosztów według metody FIFO.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne* (s. 48), S. Sojak, 2017, Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.

W przedsiębiorstwach produkcyjnych, w których masowo produkowanych jest kilka asortymentów wyrobów, do obliczenia jednostkowego kosztu wytworzenia stosowana jest **kalkulacja podziałowa ze współczynnikami**. Jednostki, w których stosowana jest ta metoda, wytwarzają masowo różne wyroby, używając do tego takich samych surowców, takich samych urządzeń, takiego samego procesu technologicznego dla wszystkich produkowanych wyrobów. W kalkulacji tej zakłada się, że produkowane przez jednostkę wyroby w różnym stopniu absorbują koszty produkcji i możliwe jest ustalenie w odniesieniu do poszczególnych asortymentów tzw. współczynników ekwiwalentności (Cicha, Zasiewska, 2022, s. 354). Można wskazać na pewne cechy kalkulacji współczynnikowej:

- produkcja z tych samych lub podobnych materiałów;
- produkcja na tych samych lub podobnych maszynach produkcyjnych;
- takie same procesy technologiczne.

Istota kalkulacji podziałowej ze współczynnikami polega więc na sprowadzeniu do wspólnego mianownika wyrobów pokrewnych za pomocą współczynników przeliczeniowych. Dzięki takim współczynnikom produkcja niejednorodna zostaje wyrażona w umownych jednostkach kalkulacyjnych. Współczynnikami kalkulacyjnymi mogą być pewne parametry techniczno-ekonomiczne produktów, określające relacje kosztowe pomiędzy poszczególnymi produktami (Nowak, 2010, s. 135). Ustalenie odpowiednich współczynników pozwala na prawidłowy podział kosztów na poszczególne przedmioty kalkulacji. Współczynnik powinien być tak dobrany, aby uwzględniał technologię, zużycie materiałów, płace i inne koszty jednostki produkcji.

Aby wyznaczyć koszt jednostkowy w tej metodzie, należy (Kuczyńska-Cesarz, 2005, s. 251):

- ustalić poniesione koszty;
- wyznaczyć wielkość produkcji (produkcję niezakończoną umownie przelicza się na wyroby gotowe stosownie do wykonania);
- przyjąć właściwe współczynniki przeliczeniowe dla poszczególnych produktów;
- przeliczyć produkcję na jednostki współczynnikowe poprzez obliczenie iloczynów liczb poszczególnych produktów i ich współczynników oraz sumowanie tych iloczynów;
- ustalić koszt jednostkowy jednostki współczynnikowej przez podzielenie łącznej sumy kosztów przez łączną liczbę jednostek przeliczeniowych;
- wyznaczyć koszt jednostkowy produktu gotowego;
- wyznaczyć koszt jednostkowy produkcji niezakończonej;
- sprawdzić prawidłowość dokonanych obliczeń.

Istota kalkulacji kosztów metodą podziałową ze współczynnikami sprowadza się więc do dzielenia sumy poniesionych kosztów przez liczbę jednostek kalkulacyjnych, a wymienione powyżej kroki postępowania można podzielić też na dwa zasadnicze etapy. W pierwszej kolejności ustala się koszt umownej jednostki kalkulacyjnej. Koszt ten wynika z podzielenia sumy kosztów całkowitych poniesionych w okresie sprawozdawczym przez wielkość produkcji wyrażoną w umownych jednostkach kalkulacyjnych. Można to wyrazić za pomocą wzoru:

$$k_u = \frac{K}{\sum_{i=1}^n w_i Q_i}$$

gdzie:

- k_u – koszt umownej jednostki kalkulacyjnej,
- K – koszty całkowite poniesione w danym okresie,
- Q_i – ilość produkcji wyrobu i-tego rodzaju,
- w_i – współczynnik przeliczeniowy wyrobu i-tego rodzaju.

Podczas drugiego etapu należy obliczyć jednostkowe koszty wytworzenia poszczególnych rodzajów wyrobów poprzez pomnożenie kosztu umownej jednostki kalkulacyjnej przez współczynniki przeliczeniowe poszczególnych wyrobów. Etap ten można wyrazić za pomocą wzoru:

$$k_i = k_u w_i$$

gdzie:

- k_i – jednostkowy koszt wytworzenia wyrobu i-tego rodzaju.

Kalkulację podziałową ze współczynnikami, podobnie jak kalkulację podziałową prostą, można sporządzać z podziałem na pozycje kalkulacyjne kosztów, co znacznie zwiększa wartość informacyjną tej kalkulacji. W takim przypadku konieczne może być stosowanie odrębnych współczynników przy rozliczaniu każdej pozycji kosztów. O prawidłowości obliczeń kosztów jednostkowych metodą podziałową ze współczynnikami decyduje trafność doboru współczynników. W praktyce współczynniki są ustalane na podstawie wagi wyrobów, czasu pracy, grubości lub powierzchni itp.

Jeżeli produkcja masowa przechodzi przez szereg faz (procesów) produkcyjnych, to do wyznaczenia kosztu jednostkowego wyrobu stosuje się **kalkulację podziałową fazową (procesową)**. Ma ona zastosowanie przy produkcji masowej lub wieloseryjnej, jednorodnej lub zróżnicowanej, jeśli proces produkcyjny dzieli się na fazy technologiczne. Faza technologiczna obejmuje zamkniętą część procesu produkcyjnego, wykonaną przez wydział lub grupę stanowisk pracy. Rezultatem każdej z faz są półfabrykaty przekazywane do dalszego przerobu w fazie następnej. Wytworzone półfabrykaty mogą być przeznaczone do dalszej produkcji, ale mogą być także sprzedawane odbiorcom (Micherda, 2007, s. 84). W ostatniej fazie procesu produkcyjnego otrzymuje się produkt gotowy. Każda faza technologiczna traktowana jest jako oddzielny etap kalkulacji.

Istotą kalkulacji podziałowej procesowej jest przeprowadzanie odrębnego rachunku kalkulacyjnego dla każdej fazy procesu produkcyjnego. Wynikiem takiego działania jest wycena każdego półfabrykatu po każdej fazie procesu.

Kalkulacja metodą podziałową procesową może mieć różne formy (Ibidem, 2007, s. 84):

- kalkulacji procesowej prostej, stosowanej wtedy, gdy we wszystkich fazach produkcji jest jednorodna;
- kalkulacji procesowej ze współczynnikami, stosowanej wtedy, gdy we wszystkich fazach produkcji jest różnorodna, ale połączona więzią technologiczną;
- kalkulacji procesowej mieszanej, stosowanej wtedy, gdy w jednych fazach produkcji jest jednorodna, a w innych ma charakter zróżnicowany.

Kalkulacja procesowa może być przeprowadzana dwiema metodami (Sojak, 2017, s. 57):

- metodą półfabrykatową;
- metodą bezpółfabrykatową.

Metoda półfabrykatowa polega na kalkulacji poszczególnych półproduktów i produktu gotowego w sposób narastający (Stronczonek, Krajewska, 2024, s. 117). Koszt jednostkowy produktu finalnego obliczany jest jako koszt „ciągniony”, ustalany narastająco w rezultacie kalkulacji kosztów w ostatniej fazie. Metoda ta stosowana jest głównie przy zmianach jednostek kalkulacyjnych w poszczególnych fazach.

Metoda bezpółfabrykatowa polega na kalkulacji kosztów ponoszonych wyłącznie w poszczególnych fazach. Koszt jednostkowy produktu finalnego ustalany jest jako suma kosztów kolejnych faz procesu produkcyjnego (Ibidem, s. 117). Ta metoda kalkulacji jest stosowana, gdy w całym rachunku stosuje się tę samą jednostkę kalkulacyjną.

Kalkulacja podziałowa odjemna, nazywana też kalkulacją produktów łącznych, jest stosowana, kiedy w trakcie procesu produkcyjnego wytwarzane są produkty podstawowe i równocześnie inne produkty mające charakter produktów ubocznych. Ze względu na wybór obiektów kalkulacji spośród produktów łącznych otrzymywanych w jednym procesie produkcyjnym o charakterze sprzężonym, należy je podzielić na (Nowak, 2010, s. 137):

- produkty główne;
- produkty uboczne;
- odpady produkcyjne.

Produkty główne to takie produkty, których uzyskanie jest zasadniczym celem prowadzenia procesu technologicznego, a ich udział w przychodach ze sprzedaży jest decydujący. Produktami ubocznymi są produkty otrzymywane łącznie z produktami głównymi, które nie stanowią celu prowadzenia procesu produkcyjnego. Posiadają one pewną wartość użytkową i dlatego nadają się do sprzedaży lub są wykorzystywane na potrzeby wewnętrzne jednostki. Odpadami produkcyjnymi są produkty otrzymywane w procesie produkcji łącznej, które nie przedstawiają dla wytwórcy wartości użytkowej. Odpady dodatkowo mogą powodować koszty utylizacji. Produkty uboczne i odpady nie stanowią odrębnych obiektów kalkulacji.

Przy produkcji sprzężonej kalkulacja kosztu wytwarzania produktu przebiega w dwóch etapach. W etapie pierwszym dokonuje się wyceny produktów ubocznych. Produkty te wycenia się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia (UoR, art. 28, ust. 3).

Etap drugi polega na wycenie produktów głównych. Podczas tego etapu koszty wytworzenia produkcji sprzężonej (powiększone o ewentualne koszty utylizacji odpadów) są pomniejszane o wartość produktów ubocznych. Pozostała kwota kosztów wytworzenia obciąża produkt główny. Jeżeli w danym procesie wytwarza się kilka produktów głównych, koszt ich wytworzenia ustala się, stosując metodę kalkulacji podziałowej ze współczynnikami. Tak ustalony koszt wytworzenia produktów głównych może być powiększony o koszty procesów wykończeniowych, wykonywanych oddzielnie na każdym produkcie (Komunikat Ministra Finansów z dnia 15 maja 2019 r.).

Jeżeli w ramach produkcji sprzężonej wytwarzany jest jeden produkt główny, to w ramach kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia produktu głównego można zastosować wzór:

$$k_g = \frac{K - \sum_{i=1}^n P_{ui} Q_{ui}}{Q_g}$$

gdzie:

- k_g – jednostkowy koszt wytworzenia produktu głównego,
- K – koszty całkowite produkcji łącznej poniesione w okresie,
- P_{ui} – cena sprzedaży i-tego produktu ubocznego,
- Q_{ui} – wielkość sprzedaży i-tego produktu ubocznego,
- Q_g – wielkość produkcji wyrobu głównego.

Przy rozdzieleniu kosztu wytworzenia produktu głównego na poszczególne pozycje kalkulacyjne, kwota stanowiąca wycenę produktów ubocznych może być odejmowana w całości od kosztów materiałów bezpośrednich lub też proporcjonalnie od poszczególnych pozycji kalkulacyjnych kosztów (Nowak, 2010, s. 139).

4.3.2. Kalkulacja doliczeniowa

W przedsiębiorstwach o szerokim asortymencie produkcji, wytwarzających wyroby w krótkich seriach lub jednostkowo, stosowana jest kalkulacja doliczeniowa. Stosuje się ją w tych jednostkach, gdzie istnieje możliwość wyodrębnienia w ewidencji, na podstawie dokumentów źródłowych, kosztów bezpośrednich poszczególnych przedmiotów kalkulacyjnych. W zależności od tego, czy przedmiotem kalkulacji jest określone zlecenie produkcyjne, czy określony asortyment produkowanych wyrobów, stosuje się kalkulację doliczeniową zleceniową bądź też kalkulację doliczeniową asortymentową (Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 94).

W metodzie **kalkulacji doliczeniowej zleceniowej** przedmiotem kalkulacji są poszczególne zlecenia produkcyjne. Istotą tej kalkulacji jest więc ujmowanie kosztów bezpośrednich na odpowiedniej karcie zlecenia i następnie doliczania stosownej części kosztów pośrednich (Cicha, Zasiewska, 2022, s. 360).

W przypadku **kalkulacji doliczeniowej asortymentowej** prowadzona jest ewidencja analityczna dla każdego asortymentu produktów, a nie dla produktów pojedynczych. Procedura doliczenia kosztów pośrednich jest taka sama jak w przypadku kalkulacji doliczeniowej zleceniowej. Koszty bezpośrednio określonego asortymentu produktów albo nawet grupy asortymentowej wyrobów gromadzi się na jednej karcie kalkulacyjnej wyrobów, a następnie dolicza się do nich koszty pośrednie.

Aby było możliwe obliczenie indywidualnych kosztów określonego przedmiotu kalkulacji metodą kalkulacji doliczeniowej, konieczne jest spełnienie kilku warunków (Czubakowska, 2015, s. 64):

- dokumentację należy sporządzać w sposób umożliwiający odnoszenie kosztów bezpośrednich na poszczególne przedmioty kalkulacji;
- w przedsiębiorstwie należy zapewnić właściwy obieg dokumentów;
- ewidencję analityczną kosztów bezpośrednich należy prowadzić w sposób dokładny i szczegółowy.

Najważniejszym etapem kalkulacji doliczeniowej jest prawidłowy dobór **klucza podziałowego** kosztów pośrednich. Klucze podziałowe mogą mieć charakter wartościowy bądź ilościowy. Kluczem podziałowym może być np. suma kosztów bezpośrednich, suma maszynogodzin lub roboczogodzin. Przy stosowaniu kalkulacji doliczeniowej obowiązują pewne zasady (Kuczyńska-Cesarz, 2005, s. 253):

- koszty bezpośrednie odnosi się na poszczególne karty kalkulacyjne na podstawie dokumentów źródłowych, po czym ich rozliczenie na jednostkę produkcji następuje poprzez podzielenie sumy poniesionych kosztów przez wielkość produkcji;
- koszty pośrednie dolicza się na poszczególne karty kalkulacyjne na podstawie określonych wielkości przyjętych za podstawę rozliczenia, czyli kluczy podziałowych;
- koszty bezpośrednie i pośrednie sumowane są na poszczególnych kartach kalkulacyjnych dając rzeczywisty koszt wytworzenia produktów objętych daną kartą kalkulacyjną.

O sposobie rozliczenia kosztów pośrednich decyduje wybór podziałowego klucza. W przypadku klucza wartościowego należy ustalić procentowy wskaźnik narzutu kosztów pośrednich, zgodnie z wzorem:

$$W_{nkp} = \frac{\text{koszty pośrednie}}{\text{wartościowy klucz podziałowy}} \times 100\%$$

gdzie:

W_{nkp} – wskaźnik narzutu kosztów pośrednich.

Ustalony w ten sposób wskaźnik narzutu kosztów pośrednich należy pomnożyć przez część klucza podziałowego przypadającego na poszczególne zlecenia produkcyjne:

$$N_{kp\text{zlecenie 1}} = W_{nkp} \times \text{klucz podziałowy dla zlecenia 1}$$

$$N_{kp\text{zlecenie 2}} = W_{nkp} \times \text{klucz podziałowy dla zlecenia 2}$$

$$N_{kp\text{zlecenie 3...n}} = W_{nkp} \times \text{klucz podziałowy dla zlecenia 3,...,n}$$

gdzie:

N_{kp} – narzut kosztów pośrednich na poszczególne zlecenia produkcyjne.

W przypadku stosowania ilościowego klucza podziałowego należy ustalić stawkę narzutu kosztów pośrednich, wyrażoną następująco:

$$S_{nkp} = \frac{\text{koszty pośrednie}}{\text{ilościowy klucz podziałowy}}$$

gdzie:

S_{nkp} – stawka narzutu kosztów pośrednich.

Ustaloną w ten sposób stawkę narzutu kosztów pośrednich należy pomnożyć przez część klucza podziałowego przypadającego na poszczególne produkcyjne zlecenia.

Kalkulację doliczeniową może wyróżniać rozbudowana struktura pozycji kalkulacyjnych. Dzieje się tak w przypadku stosowania zróżnicowanych narzutów kosztów pośrednich. Obok pozycji kosztów bezpośrednich (płace, materiały, energia) agregowanych dla rodzajów produktów (zleceń lub serii) wyróżnia się nie jedną, lecz kilka pozycji kosztów pośrednich, zgodnie z liczbą wyodrębnionych podmiotów wewnętrznych (Sobańska, 2003, s. 199). Rozbudowaną strukturę pozycji kalkulacyjnych przedstawiono na rysunku 17.

Materiały bezpośrednie (według cen zakupu) Koszty zakupu i magazynowania materiałów bezpośrednich (rozliczane np. do wartości zużytych materiałów bezpośrednich)	Koszty materiałowe	Koszt wytworzenia (KW)	Pełny koszt wytworzenia (PKW)	Koszt sprzedanych produktów
Płace bezpośrednie Koszty pośrednie produkcji (koszty każdego podmiotu produkcyjnego doliczane przy pomocy klucza podziałowego (np. płace bezpośrednie) Inne koszty bezpośrednie (np. energia)	Koszty przerobu			
Koszty badań i rozwoju B+R (doliczane na podstawie KW)	Koszty B+R Koszty zarządzania firmą			
Koszty ogólnego zarządu (doliczane na podstawie klucza podziałowego: KW)				
Koszty sprzedaży (doliczane na podstawie klucza PKW)	Koszty sprzedaży			
Koszty zmienne sprzedaży produktu (bezpośrednie)				

Rysunek 17. Struktura kosztów w kalkulacji doliczeniowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze koncepcje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 199), I. Sobańska (red.), 2003, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

W metodzie kalkulacji doliczeniowej niezwykle ważny jest prawidłowy dobór kluczy podziałowych, który warunkuje właściwe proporcje podziału kosztów pośrednich. Można wskazać na pewne cechy prawidłowo dobranego klucza podziałowego (Nowak, 2010, s. 100):

- powinien pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym z rozliczanymi kosztami;
- powinien pozostawać w związku proporcjonalnym z rozliczanymi kosztami;
- powinien być parametrem charakteryzującym te obiekty odniesienia kosztów, na które koszty pośrednie zostały rozliczone.

Zwiększeniu dokładności ustalania kosztów jednostkowych z pewnością służy rozszerzanie zakresu kosztów bezpośrednich oraz ograniczanie kosztów pośrednich (Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 95).

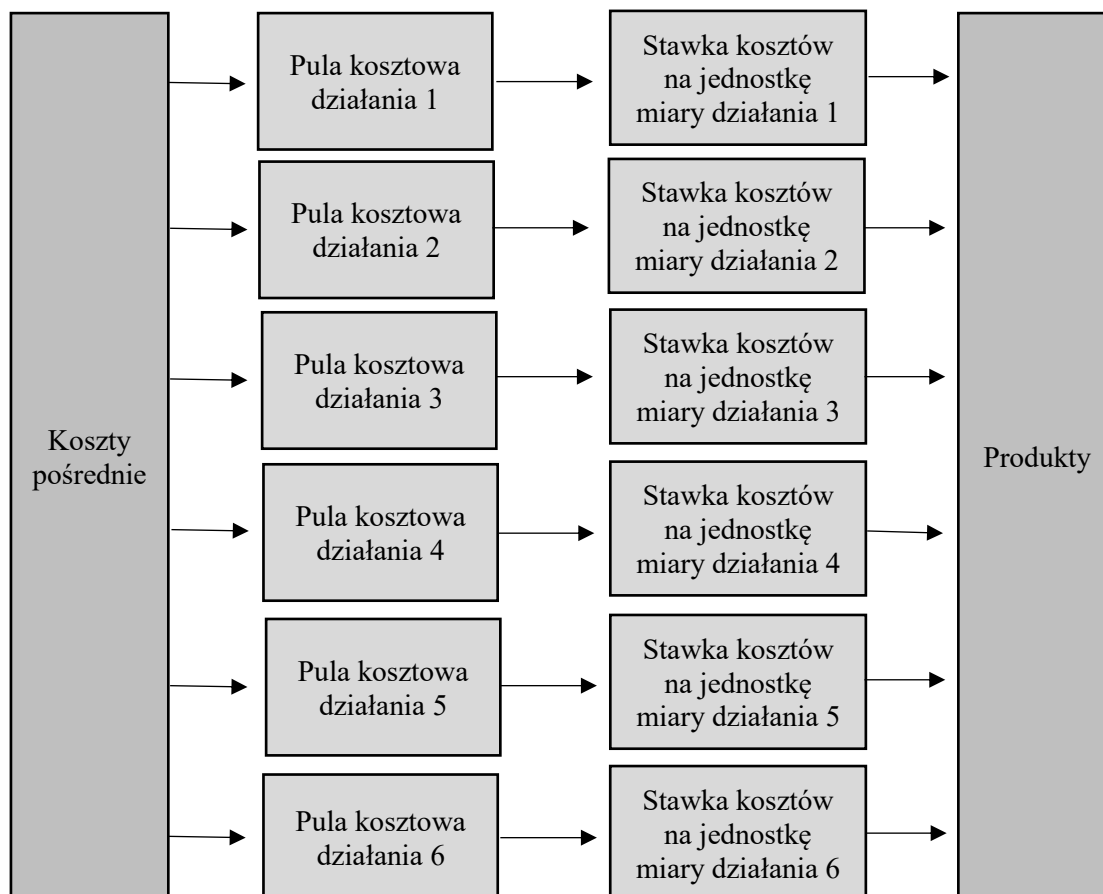
4.4. Rachunek kosztów działań

Szeroko rozpowszechnioną, zwłaszcza w rozwiniętych gospodarkach rynkowych, koncepcją rachunku kosztów o dużej przydatności do zarządzania przedsiębiorstwem jest wielostopniowy, jak również wieloblokowy rachunek kosztów oraz wyników. Wielostopniowość i prezentowanie kosztów w blokach pozwalają na analizę rentowności produktów, poszczególnych podmiotów oraz całego przedsiębiorstwa (Nózka, 2008, s. 39).

Szczególną popularnością cieszy się rachunek kosztów działań (z ang. *Activity Based Costing*), nazywany metodą ABC. Koncepcja rachunku kosztów działań została opublikowana w drugiej połowie lat 80. XX wieku. Jej powstanie i rozwój poprzedzone były narastającą krytyką systemów opartych na tradycyjnym modelu rachunku kosztów. Krytyce poddane zostały przede wszystkim zasady rozliczania kosztów pośrednich stosowane w rachunku kosztów pełnych, prowadzące do zniekształcania informacji o kosztach. Z uwagi na to, że rachunek kosztów działań koncentruje się przede wszystkim na rozliczaniu kosztów pośrednich, to stosowany jest zwłaszcza w takich przedsiębiorstwach, w których (Nowak, Wierzbński, 2010, s. 178):

- udział kosztów pośrednich w ogólnej sumie ponoszonych kosztów jest wysoki;
- struktura asortymentowa zawiera szeroki zakres produktów i usług;
- istnieje duża baza klientów, a zakres ich obsługi jest zróżnicowany;
- w produkcji wykorzystywanych jest wiele podzespołów nabywanych od licznych dostawców.

Rachunek kosztów działań jest narzędziem, które pozwala na pomiar i alokację kosztów przedsiębiorstwa w podziale na produkty, usługi, kanały dystrybucji czy klientów. Zasoby są rozliczane na działania, a te na obiekty kosztów proporcjonalnie do wykorzystania działań. Podstawową cechą rachunku kosztów działań jest skupienie uwagi na działaniach i procesach, a nie na ośrodkach odpowiedzialności (Świeboda, 2017, s. 262). Koncepcja rachunku kosztów działań zakłada rozliczanie kosztów pośrednich na produkty w oparciu o wiele różnych podstaw rozliczania, co ukazano na rysunku 18.



Rysunek 18. System rachunku kosztów działań.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze koncepcje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 427), I. Sobańska (red.), 2003, Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Kalkulacja kosztu jednostkowego oparta na rachunku kosztów działań sprowadza się w praktyce do realizacji następujących etapów (Sobańska, 2003, s. 428):

1. Identyfikacja istotnych działań występujących w przedsiębiorstwie.
2. Ustalenie kosztów wyodrębnionych działań.
3. Określenie nośników kosztów działań.
4. Rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych działań na produkty.

W rachunku kosztów działań niezbędne jest właściwe określenie pojęć procesów i działań. Szczegółowa identyfikacja działań wymaga określenia struktury i sekwencji procesów gospodarczych przedsiębiorstwa oraz działań wykonywanych w obrębie tych procesów. Proces oznacza ciągłe i regularne działanie lub sekwencję następujących po sobie działań. Działania te są wykonywane w określony sposób dla osiągnięcia zakładanego rezultatu. Oznacza to, że procesem może być stałe działanie lub seria następujących po sobie działań. Z kolei działaniami można nazwać wyodrębnione części procesów gospodarczych, które obejmują powiązane ze sobą czynności bądź zdarzenia, niezbędne do wytworzenia oraz sprzedaży produktów (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 184).

Punktem wyjścia warunkującym poprawność dalszego stosowania metody ABC jest **identyfikacja działań** występujących w przedsiębiorstwie. W prawidłowym wyszczególnieniu zadań w przedsiębiorstwie pomocna jest klasyfikacja działań, która polega na identyfikowaniu kilku różnych poziomów alokacji kosztów, czyli różnych poziomów działań. Należy w tym zakresie wyodrębnić (Nóžka, 2008, s. 44):

- działania dotyczące jednostki produktu, które są wykonywane za każdym razem, gdy wytwarzana jest jednostka produktu lub każda jednostkowa usługa;
- działania dotyczące partii produktów – działania te nie są bezpośrednio uzależnione od wielkości produkcji, ale od liczby partii, w których wytwarzany jest produkt;
- działania dotyczące rodzajów produktów (linii produkcyjnej) – koszty tych działań zmieniają się wraz ze zmianą liczby rodzajów wytwarzanych produktów, nie zależą natomiast od liczby partii czy liczby jednostek wyrobu w danej partii;
- działania dotyczące całego przedsiębiorstwa – są one wspólne dla produktów wytwarzanych w przedsiębiorstwie, a koszty dotyczące tych działań ponoszone są bez względu na zakres działalności.

Po wyodrębnieniu i opracowaniu mapy procesów i działań, kolejnym etapem rachunku kosztów działań jest **ustalenie kosztów poszczególnych działań**. Etap ten polega na przypisaniu działaniom kosztów na podstawie informacji pochodzących z systemu finansowo-księgowego. Przy wykonywaniu tej czynności pomocne stają się nośniki kosztów zasobów (Sobańska, 2003, s. 433).

Odnoszenie kosztów zasobów na działania polega na:

- 1) przyporządkowaniu kosztów bezpośrednich działań poszczególnym działaniom. Chodzi tu o wszystkie kategorie kosztów, które dotyczą danego działania i które w całości powinny wejść w pilę kosztową tego działania (nie powinny być rozliczane na inne działania);
- 2) przyporządkowaniu poszczególnym działaniom pozostałych kategorii kosztów. W tym przypadku konieczne jest określenie miar zużycia zasobów (nośników kosztów zasobów). Przy wyznaczaniu podstaw rozliczania kosztów na działania należy pamiętać, żeby miały one logiczny związek z danym działaniem.

Określenie działań występujących w przedsiębiorstwie i wyznaczenie kosztów poszczególnych działań to z punktu widzenia kalkulacji kosztów tylko etap pośredni analizy. Kolejne działania skupiają się na **określeniu nośników kosztów działań**. Przez nośnik kosztów działań należy rozumieć miarę ilości zasobów wykorzystywanych do wykonywania poszczególnych działań (Nowak, Wierzbński, 2010, s. 187). W zależności od rodzaju działań, nośniki kosztów mogą mieć charakter (Kaplan, Cooper, 2000, s. 127-129):

- nośników ilościowych, które informują o tym, jak często (ile razy) dana czynność jest wykonywana; stosowanie tych nośników ma miejsce wtedy, kiedy zapotrzebowanie na dane działanie jest identyczne dla wszystkich rezultatów działania;
- nośników czasu trwania, które wyrażają, ile czasu potrzeba na wykonanie danego działania; nośniki te są stosowane, gdy istnieje duże zróżnicowanie pod względem czasu wykonania danego działania dla różnych produktów;

- nośników intensywności, które obliczają bezpośrednio ilość zużytych zasobów za każdym razem, gdy wykonywane jest działanie; nośniki te są stosowane, gdy zasoby związane w wykonywaniem określonego działania są kosztowne i zmieniają się za każdym razem, gdy czynność jest powtarzana.

Do rozliczenia kosztów zasobów na działania niezbędna jest informacja o tym, jakie było zapotrzebowanie na zasoby za strony poszczególnych działań. W procesie określania nośników kosztów działań niezbędne jest uzyskanie merytorycznego wsparcia ze strony osób bezpośrednio zaangażowanych w wykonywanie danego działania. Przykładowe nośniki kosztów działań przedstawiono w tabeli 7.

Tabela 7

Przykładowe nośniki kosztów działań

Działania	Nośniki kosztów działań
Zaopatrzenie w materiały	Liczba zamówień Liczba dostaw Liczba faktur Czas transportu
Magazynowanie materiałów	Ilość materiałów przyjętych Ilość materiałów wydanych Czas magazynowania materiałów
Obsługa techniczna produkcji	Liczba uruchomień maszyn Czas pracy maszyn Liczba serii produkcyjnych
Kontrola produkcji	Liczba kontroli Czas trwania kontroli
Magazynowanie produktów	Ilość produktów przyjętych Ilość produktów wydanych Czas magazynowania produktów
Sprzedaż produktów	Liczba zamówień od klientów Liczba wysyłek produktów Czas transportu do klientów

Źródło: opracowanie własne.

Do większości działań można przyporządkować kilka różnych jednostek pomiaru. Wybór odpowiedniego nośnika kosztów działań powinien być więc zawsze kompromisem pomiędzy dokładnością a pracochłonnością pomiaru.

Ostatnim etapem w procedurze rachunku kosztów działań jest **rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych działań na obiekty kosztów**. Etap ten wymaga obliczenia stawki kosztów określonych działań i kosztów działań obciążających poszczególne rodzaje produktów. Aby obliczyć stawkę kosztu każdego działania, należy podzielić koszt danego działania przez ilość jednostek nośnika kosztów działania:

$$\text{stawka kosztów działania} = \frac{\text{koszt całkowity działania}}{\text{wolumen nośnika kosztów}}$$

Koszty działań obciążające dany produkt są iloczynem stawki kosztów działania i liczby jednostek nośnika kosztów danego działania.

Kalkulacja typu ABC, określana jako kalkulacja kosztów działań lub procesów elementarnych, jest metodą odmienną od tradycyjnych systemów kalkulacji kosztów pośrednich. Systemy tradycyjne opierają się bowiem tylko na jednej, proporcjonalnej do ilości produkcji, podstawie rozliczania kosztów (np. płacach bezpośrednich, roboczogodzinach, maszynogodzinach), a w koncepcji ABC nie tylko może być więcej niż jedna podstawa rozliczania, ale również podstawy te nie muszą pozostawać w bezpośrednim związku przyczynowo-skutkowym z ilością wytwarzanych produktów (Segeth-Boniecka, 2009, s. 209).

Koncepcja rachunku kosztów działań zakłada, że na działalność gospodarczą jednostki składa się szereg cząstkowych działań (procesów) różnego rodzaju (jednocześnie jednak działania są ze sobą powiązane), niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży efektów działalności jednostki (produktów). Działania te wymagają zużycia określonych zasobów produkcyjnych, a zatem pociągają za sobą wydatki na nabycie zapasów i generują tym samym koszty (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 181). Metoda ta wymaga więc obliczenia stawki kosztów określonych działań, liczby jednostek miary danego działania, wydatkowanych bądź planowanych na wytworzenie poszczególnych rodzajów produktów, stawki kosztów określonych działań oraz kosztów działań obciążających poszczególne rodzaje produktów jako iloczynu stawki kosztów i miary działania (Ossowski, 2004, s. 245-246).

Rachunek kosztów działań (Świdarska, Rybarczyk, Pielaszek, 2002, s. 224) uważany jest za model rachunku kosztów najlepiej oraz najwierniej prezentujący przyczynowo-skutkowe procesy transformacji strumieni kosztów w ramach działalności jednostki gospodarczej. Może być wykorzystywany przede wszystkim w podnoszeniu efektywności realizowanych w jednostce procesów, budżetowaniu kosztów działań, wyznaczaniu wzorców (benchmarking), analizie rentowności i reorganizacji procesów (Piechota, 2005, s. 216):

Rachunek kosztów działań jest uniwersalnym narzędziem, który ma zastosowanie w wielu obszarach aktywności przedsiębiorstwa. Rozwiązania metody ABC mogą znaleźć zastosowanie w podejmowaniu wielu decyzji w przedsiębiorstwie, np. (Szczypa, 2014, s. 102):

- ustalenie kosztu wytworzenia wyrobu/usługi;
- poprawa efektywności procesów działania;
- wybór obszarów, w których usprawnienia przyniosą największe korzyści;
- doskonalenie systemu pomiaru efektywności;
- redukcja kosztów;
- analiza kosztów docelowych;
- wyodrębnianie i eliminacja czynników generujących koszty;
- konsolidacja obszarów działalności operacyjnej.

Zalety metody ABC związane są również z możliwością usprawnienia systemu zarządzania przedsięwzięciami i ich kontrolą. Pomimo wielu zalet rachunku kosztów działań, jego wdrożenie nie jest łatwe. Główną przyczyną tych trudności jest fakt, że rachunek kosztów działań nie uwzględnia tradycyjnej organizacji produkcji. Wprowadzenie rachunku kosztów działań pociąga za sobą zmiany w strukturze organizacyjnej firmy, zmiany w organizacji procesu produkcyjnego, a także zmiany w obiegu dokumentów i w ewidencji kosztów (Sobańska, 2003, s. 446).

Poza trudnościami we wdrożeniu rachunku kosztów działań, w literaturze przedmiotu wskazywane są kolejne wady tej metody (Kuczyńska-Cesarz, 2019, s. 149), m.in.:

- wymaga pierwotnej analizy wszystkich zasobów firmy;
- wywołuje trudności z wyodrębnieniem istotnych działań w jednostce oraz szacowaniem ich kosztów;
- powoduje trudności z ustaleniem bieżącej stawki nośnika kosztów przed końcem okresu przyjętego do ich rozliczenia;
- wymaga dodatkowych nakładów na szkolenie pracowników na wszystkich szczeblach;
- trudności we wdrażaniu stwarzają dosyć duże prawdopodobieństwo niewystarczającego zaangażowania kadry zarządzającej.

O jakości i wiarygodności danych o kosztach produktów decyduje dokładność rozliczania kosztów pośrednich. W tradycyjnym rachunku kosztów rozliczanie kosztów pośrednich i ich odnoszenie na produkty odbywa się za pomocą określonego klucza podziałowego. Koszty pośrednie zbierane są na wydziałach, a następnie zostają rozliczone na produkty. Oznacza to, że koszty wielu zróżnicowanych działań rozliczane są przy wykorzystaniu jednego klucza podziałowego. W efekcie stosowanie tradycyjnych metod rozliczania kosztów pośrednich może prowadzić do zniekształcania informacji oraz jednostkowych kosztach produktu (Sobańska, 2003, s. 425). Rozliczanie kosztów w rachunku kosztów działań odbywa się dwuetapowo. Pierwszy etap polega na przyporządkowaniu kosztów do ośrodków działań, a drugi obejmuje przyporządkowanie kosztów dotyczących ośrodków działań do produktów. W tabeli 8 przedstawiono różnice pomiędzy tradycyjnym rachunkiem kosztów a rachunkiem kosztów działań.

Tabela 8

Różnice między tradycyjnym rachunkiem kosztów a rachunkiem kosztów działań

Tradycyjne metody kalkulacji	Metoda ABC
Celem jest dostarczenie informacji niezbędnych do ustalenia okresowego wyniku finansowego i bilansowej wyceny zapasów wyrobów gotowych oraz produktów niezakończonych	Celem jest dostarczenie szczegółowych informacji dla potrzeb sprawozdawczości finansowej i dla potrzeb rachunkowości zarządczej
Koszty pośrednie wytworzenia ujmowane są ogółem w jednej puli kosztów dla każdego wydziału	Wydzielonych zostaje wiele jednorodnych grup kosztów pośrednich związanych z wieloma wyodrębnionymi działaniami
Rozliczenie kosztów pośrednich odbywa się za pomocą kluczy podziałowych, które często nie są nośnikami kosztów	Podstawy rozliczenia kosztów pośrednich są najczęściej nośnikami kosztów
Podstawy rozliczenia kosztów pośrednich to najczęściej wielkości finansowe, np. koszty płac bezpośrednich, materiałów bezpośrednich	Podstawy rozliczenia kosztów pośrednich to zwykle wielkości niefinansowe, np. liczba części wytwarzanych wyrobów, długość czasu testowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 446), I. Sobańska (red.), 2003, Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK; „Rachunek kosztów działań jako narzędzie w zarządzaniu przedsiębiorstwem” (s. 264), W. Świeboda (2017), *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 333.

O stopniu dokładności podziału działalności gospodarczej przedsiębiorstwa na obiekty kosztowe przesądza cel kalkulacji. Tradycyjne metody kalkulacji dostarczają głównie informacji wykorzystywanych dla potrzeb sprawozdawczości finansowej. Celem kalkulacji w rachunku kosztów działań jest natomiast przygotowanie dokładnych danych o kosztach wyrobów lub usług zwłaszcza dla podejmowania decyzji, planowania i kontroli (Jaruga, Nowak, Szycha, 1999, s. 309).

Podejmując decyzję o wyborze podejścia do rozliczania kosztów pośrednich, należy pamiętać, że na ogół im bardziej złożony system, tym dokładniejszy będzie koszt produktu czy usługi. Z drugiej strony te dokładniejsze metody rozliczania kosztów pośrednich wymagają większej ilości informacji źródłowych, co powoduje wysokie koszty związane z implementacją tych metod.

Z uwagi na pojawiające się problemy, które można napotkać w trakcie wdrażania rachunku kosztów działań, poziom jego adaptacji w przedsiębiorstwach wydaje się niesatysfakcjonujący, biorąc pod uwagę jego potencjał. Problemy te zauważyli R.S. Kaplan i S.R. Anderson, którzy opracowali nowe podejście do rachunku kosztów działań (2007, s. 8) i nazwali je **rachunkiem kosztów działań sterowanym czasem** (*time-driven activity-based costing*, w skrócie TD ABC). Jest to metoda bazująca na czasie (Przytuła, 2008, s. 27-28), powstała na fali krytyki trudności w stosowaniu tradycyjnej metody ABC w jednostkach o bardzo dużych rozmiarach. W nowym podejściu przypisuje się koszty zasobów bezpośrednio do innych obiektów kosztów, wykorzystując tylko dwa elementy stosunkowo łatwe do uzyskania (Kaplan, Andreson, 2007, s. 6):

- koszt jednostkowego zasobu;
- czas niezbędny na przetworzenie danego rodzaju działania.

Oszacowanie kosztu zasobu wymaga ustalenia kosztu zastępowalnych zasobów działań związanych z danym rodzajem działalności. Na taki koszt będzie się składać koszt pracowników liniowych, ich zarządzającego oraz zasobów wspomagających (np. pomieszczenia, komputery, usługi informatyczne). Oszacowane koszty dzielone są przez dostępny czas pracowników liniowych, dostarczając informacji o koszcie na jednostkę czasu. Z kolei czas niezbędny na realizację danego rodzaju działania szacowany jest najczęściej przez kierownika danej jednostki, chociaż standard czasu ustalony dla danego działania jest najczęściej konsultowany z pracownikami realizującymi to działanie. Koncepcja rachunku kosztów działań sterowanego czasem zakłada, że czasy postulowane dla rodzaju działań powinny zostać ujęte w wartościach netto, czyli bez uwzględnienia np. czasu postoju. Do najważniejszych zalet rachunku kosztów działań sterowanego czasem można zaliczyć to, że (Świdarska, 2017, s. 223-226):

- uwzględnia informacje o zdolności zasobów, dostarczając informacji o kosztach niewykorzystanych zasobów dla celów zarządczych;
- wykorzystuje równania czasowe, które uwzględniają zróżnicowanie w zamówieniach i zachowaniu klientów bez nadmiernego zwiększania złożoności modelu;
- pozwala na realizowanie w ciągu roku pełnych cykli planowania i kontroli;
- może być szybko i łatwo oszacowany oraz wdrożony,
- jest uaktualniany w momencie, kiedy nastąpiły zmiany w procesach, a nie w trakcie rocznych cykli jego uaktualniania.

Dodatkową zaletą rachunku kosztów działań sterowanego czasem jest to, że w wyniku objęcia nim wszystkich procesów w przedsiębiorstwie, gromadzone są znaczne ilości danych na temat czasów i ilości procesów związanych z klientem oraz produktem, co z pewnością zwiększa potencjał analityczny rachunku kosztów działań (Świdarska, 2017, s. 226).

Drugim modelem, który powstał na fali krytyki metody ABC, jest ogólny model jednoetapowy ABC, w skrócie OS ABC. Jego powstanie wynikało z krytycznej rekonstrukcji koncepcji ABC. Sformułowano hipotezę, że dla dokonania przydziału kosztów zasobów do obiektów kosztów nie jest potrzebny podział kosztów zasobów w przekroju działań. Model ten stanowi *de facto* uproszczenie tradycyjnego rachunku kosztów działań (Mielcarek, 2007, s. 7-8).

5. RACHUNEK KOSZTÓW STANDARDOWYCH

5.1. Istota rachunku kosztów standardowych

Jednym z podstawowych zadań, jakie stoi przed kadrą zarządzającą, jest takie pokierowanie działalnością przedsiębiorstwa, aby przyniosła zadowalający wynik. Na zarządzanie wynikiem składa się etap planowania i etap kontroli. Na etapie planowania ustalany jest przyszły poziom przychodów i kosztów, a po wprowadzeniu planów w życie niezbędna jest kontrola ich realizacji. Etap kontroli związany jest z porównaniem rzeczywistych dokonań z planami w celu stwierdzenia ewentualnych różnic. Ustalone różnice, czyli odchylenia, są następnie analizowane, a wnioski z tej analizy stają się podstawą do podejmowania decyzji dotyczących przyszłości (Karmańska, 2006, s. 799).

Istotnym narzędziem efektywnego zarządzania kosztami i przychodami jest rachunek kosztów standardowych, którego najważniejszą częścią jest analiza różnic między wartościami faktycznymi a standardowymi, czyli analiza odchyleń. Podstawą przeprowadzania we właściwy sposób analizy odchyleń kosztów jest ustalenie ich norm (standardów), czyli kosztów postulowanych ustalonych *ex ante* dla posiadanych zdolności produkcyjnych wykorzystywanych w sposób efektywny.

W opinii części zarządzających, informacja na temat kosztów już poniesionych nie może być podstawą do planowania kosztów na przyszłość. Koszty poniesione w okresach poprzednich obarczone są skutkami nieefektywności i marnotrawstwa, które należy wyeliminować z kosztów przyszłych. Jeżeli więc koszty mają być podstawą efektywnego zarządzania, to muszą odzwierciedlać najbardziej efektywne wykorzystanie materiałów i pracy. W wyniku takiego podejścia zaczęto wykorzystywać tzw. standardy kosztowe w zakresie zużycia materiałów i czasu pracy (Ibidem, s. 801).

Rachunek kosztów standardowych należy do grupy modeli **rachunku kosztów postulowanych**. Z kolei koszty postulowane są to koszty, jakich przedsiębiorstwo oczekuje dla planowanej działalności w najbliższym okresie. Koszty te stanowią wzorzec, który służy porównywaniu kosztów rzeczywiście poniesionych i analizie ewentualnych odchyleń od tych wzorców. Ta grupa modeli charakteryzuje się tym, że poszczególne pozycje kosztów mają określone normy (standardy) zużycia zasobów majątkowych. Normy te służą do (Sojak, 2015, s. 512):

- sporządzania budżetów kosztów;
- bieżącego porównywania kosztów rzeczywistych z kosztami postulowanymi (normami);
- ustalenia przyczyn odchyleń pomiędzy kosztami rzeczywistymi oraz postulowanymi.

Rachunek kosztów postulowanych dosyć często jest jedynym narzędziem wykorzystywanym przez zarządzających w kontroli kosztów. Poprawnie ustalone i zastosowane koszty mogą okazać się najbardziej właściwym punktem odniesienia do oceny kosztów działalności przedsiębiorstwa (Nowak, 2016, s. 144). W rachunku kosztów postulowanych stosuje się postulaty kosztowe o różnym charakterze. Ze względu na rodzaj przyjętych kosztów postulowanych, wyróżnia się następujące rodzaje rachunku kosztów postulowanych (Sojak, 2015, s. 512):

- rachunek kosztów planowanych (budżetowych);
- rachunek kosztów normalnych (uzasadnionych);
- rachunek kosztów standardowych (normatywnych).

Rachunek kosztów planowanych to odmiana rachunku kosztów postulowanych, w którym ustala się koszty *ex ante* w celu realizacji planów gospodarczych na najbliższy okres. Koszty planowane są kosztami przewidywanymi do poniesienia w przyszłości do zrealizowania danego zadania gospodarczego. Określają one taką wysokość kosztów, jaka będzie poniesiona w warunkach racjonalnego wykorzystania zasobów majątkowych. Koszty planowane są taką kategorią kosztów postulowanych, których poziom jest ekonomicznie uzasadniony (Nowak, 2016, s. 144).

Rachunek kosztów normalnych stanowi taką odmianę rachunku kosztów postulowanych, w którym ustala się koszty *ex ante* dla wielkości produkcji zgodnej z tzw. normalnym poziomem wykorzystania zdolności produkcyjnych. Koszty normalne można ustalić, wyznaczając średnią kosztów z ostatnich kilku okresów. Należy przy tym odrzucić wartości nietypowe, które znacznie odbiegają od wartości normalnych. Rachunek ten nazywany jest także rachunkiem kosztów uzasadnionych.

Rachunek kosztów standardowych stanowi taką odmianę rachunku kosztów postulowanych, w którym ustala się koszty *ex ante* dla planowanej oraz *ex post* dla rzeczywistej wielkości produkcji według ustalonych standardów (norm) zużycia poszczególnych zasobów majątkowych (Sojak, 2015, s. 512). W rachunku kosztów standardowych konieczne jest po pierwsze, wyróżnienie standardu ilościowego dla fizycznej ilości zasobu o określonych parametrach jakościowych, niezbędnych do wytworzenia produktu, a po drugie, należy wyróżnić standard cenowy dla postulowanej jednostkowej ceny nabycia zasobu o określonych cechach.

Rachunki te mają wspólną cechę, którą jest odniesienie do kosztów rzeczywistych i kosztów ustalonych z góry. Tego rodzaju ujęcie kosztów pozwala na porównanie kosztów faktycznie poniesionych z kosztami przewidywanymi i daje możliwość obliczenia odchyleń od kosztów uznanych za niezbędne. Można to wyrazić za pomocą wzoru:

$$K = K_p \pm O$$

gdzie:

- K – koszty rzeczywiste,
- K_p – koszty postulowane,
- O – odchylenia od kosztów postulowanych.

Rachunek kosztów standardowych wraz z analizą odchyleń dostarcza wielu użytecznych informacji i może pełnić w przedsiębiorstwie wiele różnych funkcji, znajdując zastosowanie w obszarach (Karmańska, 2006, s. 804):

- planowania;
- stymulowania;
- kontrolowania;
- analizy finansowej;
- wyceny zapasów.

Rachunek kosztów standardowych oraz informacje o odchyleniach mogą być wykorzystane w procesie **planowania** poprzez powiązanie ich z całościowym planem działalności przedsiębiorstwa. Porównanie rzeczywistego wykonania z założonym planem prowadzi do ustalenia odchyleń, które mogą informować zarówno o błędach w wykonaniu, jak i o niedoskonałości planu. Wyniki analizy odchyleń prowadzą do rewizji planów na przyszłość.

Funkcja stymulacyjna wartości standardowych, a przede wszystkim kosztów standardowych, przejawia się w tym, że wpływają one na wysokość kosztów faktycznie poniesionych. Realizacja tej funkcji wymaga, aby ustalone *a priori* koszty standardowe były znane osobom odpowiedzialnym za ich ponoszenie. Ustalone standardy mogą stać się czynnikiem motywującym pracowników do bardziej efektywnego działania.

Funkcja kontrolna kosztów standardowych, a szczególnie odchyleń od tych kosztów, polega na tym, że stają się one specyficznym systemem ostrzegawczym dla kadry zarządzającej. Z jednej strony brak odchyleń oznacza, że faktycznie poniesione koszty kształtują się na właściwym poziomie, a z drugiej strony każde odchylenie powinno powodować szybkie sprawdzenie miejsca, rodzaju i przyczyny powstałych różnic. Duże znaczenie w tym zakresie ma czas ustalenia odchyleń, ponieważ im szybciej od powstania odchylenie zostanie zidentyfikowane, tym szybciej można podjąć odpowiednie działania korygujące. Skrócenie do minimum czasu między zaistnieniem odchylenia a jego identyfikacją jest możliwe dzięki kontroli prowadzonej na bieżąco.

W **analizie finansowej** przedsiębiorstwa rachunek kosztów standardowych wraz z analizą odchyleń wykorzystywany jest jako jeden z elementów metody porównań. W zależności od przyjętej bazy porównawczej, można wyróżnić: porównanie w czasie, porównania w przestrzeni (np. porównanie z najlepszym w danej branży) i porównanie wielkości rzeczywistych z planowanymi.

Czysto techniczne zastosowanie wartości apriorycznych stosowane jest jako jeden ze sposobów **wyceny zapasów**. Jednak w tym przypadku wartości aprioryczne mogą być ustalane dowolnie, co sprawia, że wartościom tym nie przypisuje się żadnego samodzielnego znaczenia, zastępują one tylko czasowo wartości faktyczne, co usprawnia proces ewidencji księgowej (Karmańska, 2006, s. 804-806).

Rachunek kosztów standardowych – stanowiąc system kontroli – umożliwia szczegółową analizę odchyleń od budżetu, a w efekcie skuteczną kontrolę kosztów. Kolejne etapy, wynikające ze stosowania rachunku kosztów standardowych, obejmują (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 512):

- etap kalkulacji – ustalenie standardowych kosztów produktów na podstawie norm zużycia i norm dotyczących ceny pozyskania zasobu;
- etap analizy – porównanie kosztów standardowych z rzeczywistymi kosztami;
- etap kontroli – wyjaśnienie przyczyn wystąpienia ewentualnych odchyleń, a także ocena efektywności;
- etap weryfikacji – rewizja standardów w celu stworzenia nowych norm do realizacji, skłaniających do poprawy efektywności.

Należy zaznaczyć, że rachunek kosztów standardowych może być elementem systemu rachunkowości finansowej, ale może także funkcjonować niezależnie od tego systemu jako narzędzie wspierające proces zarządzania.

5.2. Standardy kosztów

Koszty standardowe określa się jako koszty postulowane, które powinny być poniesione w warunkach efektywnej organizacji produkcji. Są to zatem postulowane jednostkowe koszty danej czynności czy operacji (Dobija, Kucharczyk, 2014, s. 639). Nie należy ich jednak mylić z budżetem kosztów. Budżet odnosi się do wielkości globalnych, a koszt standardowy to koszt jednostkowy. Koszty standardowe mogą być wykorzystywane do budowy budżetów kosztów.

Koszty standardowe ustalane są dla złożonego stopnia napięcia standardów, który określa możliwość ich osiągnięcia. Standardy mogą być z jednej strony bardzo trudne do osiągnięcia, a z drugiej bardzo rozluźnione. Standardy zużycia materiałów, robocizny, jak również kosztów pośrednich można ustalić poprzez (Drury, 1995, s. 438):

- analizę dotychczasowych norm i wynikających z nich standardowych kosztów;
- ustalenie technicznych norm zużycia od podstaw.

Przedsiębiorstwa wykorzystują różne źródła danych dla ustalenia standardów odpowiednich dla założonych warunków operacyjnych. Wśród wykorzystywanych źródeł informacji można wskazać: analizę rozmiarów działalności, dane historyczne, benchmarking, oczekiwania rynku i decyzje strategiczne (Świdarska, 2017, s. 463). Uwzględniając wzrastający stopień napięcia, wyróżnia się trzy rodzaje standardów (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2014, s. 155):

- standardy bazowe;
- standardy bieżące;
- standardy idealne.

Standardy bazowe są standardami stałymi, niezmiennymi w czasie. Główną korzyścią z ich stosowania jest możliwość porównania, przy wykorzystaniu tych samych standardów, kosztów rzeczywistych ze standardowymi na przestrzeni wielu lat i wyznaczania trendów w kształtowaniu się kosztów danego przedsiębiorstwa. Standardy takie mogą być stosowane w praktyce głównie w stabilnych warunkach prowadzenia działalności (wewnętrznych i zewnętrznych), gdy nie występują istotne zmiany technologii i organizacji produkcji, cen bądź stawek. Dlatego nie mogą być wykorzystywane do planowania kosztów i ich kontroli. W praktyce, w dłuższych okresach zazwyczaj zachodzą zmiany w warunkach prowadzenia działalności przedsiębiorstw. Dodatkowo z biegiem czasu doskonalone są procesy technologiczne i organizacja produkcji. Wszystko to powoduje, że z upływem czasu standardy bazowe stają się nieaktualne i zbyt łatwo osiągalne (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2014, s. 156).

Standardy bieżące to standardy odzwierciedlające koszty, które powinny być poniesione w efektywnych warunkach, uwzględniających określony poziom braków, przestojów i strat produkcyjnych. Standardy te mogą być zarówno podstawą procesu planowania, jak też procesu kontroli, gdyż stanowią zadania, które można wykonać. Standardy te są najczęściej stosowane w praktyce, ponieważ najlepiej spełniają funkcje postulatów kosztowych: planowania, kontrolną i motywacyjną (Sobańska, 2003, s. 248). Ze stosowaniem standardów bieżących wiąże się konieczność ich weryfikacji z uwagi na zachodzące wraz z upływem czasu zmiany w warunkach prowadzenia działalności. W przypadku stwierdzenia w wyniku tej weryfikacji istotnych zmian w poziomie zużycia

określonych czynników działalności, należy dokonać aktualizacji standardów. Taka aktualizacja powinna być przeprowadzana tylko okresowo (np. raz do roku), a jej celem jest przystosowanie standardów kosztowych do aktualnych warunków ponoszenia kosztów (Ibidem, s. 156).

Standardy idealne to standardy oznaczające minimalny poziom kosztów, który można osiągnąć w idealnych warunkach technicznych i organizacyjnych. Przy ich ustalaniu zakłada się najwyższy możliwy poziom wydajności pracy pracowników, przy minimalnej ilości awarii i przestoju, zerowej absencji pracowników. Standardy idealne mają głównie charakter teoretyczny i w zasadzie nie są stosowane w praktyce, ponieważ nie mogą być osiągnięte oraz nie mogą wyznaczać zadań i stanowić podstawy do kontroli i oceny (Sobańska, 2003, s. 248).

Cały proces ustalania standardów kosztowych można ująć w kilku etapach, co przedstawiono w tabeli 9.

Tabela 9

Etapy procesu wyznaczania standardów kosztów

Etapy ustalania standardów	Charakterystyka
I. Wyznaczanie standardów materiałów bezpośrednich	Standardowy koszt materiału bezpośredniego danego rodzaju wyznaczany jest poprzez określenie ilości, jakości i parametrów technicznych materiału oraz przez oszacowanie bieżących cen zakupu i ich skorygowanie o spodziewane zmiany.
II. Wyznaczanie standardów płac bezpośrednich	Wyznaczenie standardowego kosztu płac bezpośrednich polega na określeniu rodzaju obróbki, której poddany zostanie wyrób oraz oszacowanie normatywnego czasu tej obróbki, następnie standardowe godziny pracy powinny zostać wycenione.
III. Wyznaczanie standardów zmiennych kosztów wydziałowych	Stawki zmiennych kosztów wydziałowych mogą być wyznaczane w oparciu o analizę regresji, w której rzeczywiste zmienne koszty wydziałowe są zmienną zależną a rzeczywisty poziom produkcji zmienną niezależną. Standardowe stawki zmiennych kosztów rzeczywistych należy wyznaczać odrębnie dla każdego wydziału.
IV. Wyznaczanie standardów stałych kosztów wydziałowych	Dla każdego wydziału produkcyjnego wyznaczany jest normatywny poziom prostych i złożonych kosztów stałych wydziału przez działy księgowe oraz kierownictwo.
V. Weryfikacja standardów	Działy księgowe wycinkowo kontrolują wyznaczone standardy. W razie potrzeby standardy raz w roku są weryfikowane dla odzwierciedlenia zmian warunków działania przedsiębiorstwa, zmian technologii czy struktury asortymentowej.
VI. Zatwierdzenie standardów	Kierownictwo przedsiębiorstwa raz w roku zatwierdza wszystkie standardy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach* (s. 246-247), I. Sobańska (red.), 2003, Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.

Sposób ustalania kosztów standardowych uzależniony jest od rodzaju kosztów będących przedmiotem standaryzacji. Z uwagi na to, że koszty bezpośrednie są tymi składnikami kosztów wytworzenia, które wprost przypisuje się do poszczególnych obiektów standaryzacji kosztów, to poziom kosztów bezpośrednich może być wyrażony jako iloczyn jednostkowej ceny zasobów i zużycia zasobów. Aby ustalić **standardowe koszty bezpośrednie**, należy wyznaczyć (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2014, s. 157):

- standardowe zużycie zasobów;
- standardową cenę jednostkową.

Standardowe zużycie zasobów określa normę zużycia zasobów przypadającą na jednostkę obiektu standaryzacji kosztów. Standard ten określany jest poprzez dopuszczalne zużycie zasobów na jednostkę produktu. Standardowa cena natomiast określa postulowany poziom cen lub stawek dla poszczególnych czynników działalności. Standardowe koszty bezpośrednie są zatem iloczynem normy zużycia zasobów oraz standardowej ceny jednostkowej zasobów. Standardowe koszty bezpośrednie wyznacza się dla głównych pozycji kosztów bezpośrednich, którymi są zazwyczaj (Ibidem, s. 157):

- materiały bezpośrednie;
- wynagrodzenia bezpośrednie;
- świadczenia na rzecz pracowników bezpośrednio produkcyjnych.

Standardowe koszty materiałów bezpośrednich wyznacza się dla określonych materiałów, które są niezbędne do wytworzenia jednostki produktu. Przy sporządzaniu wykazu materiałów należy uwzględnić rodzaje materiałów, a także ich parametry jakościowe. Aby ustalić standardowe koszty materiałów bezpośrednich, niezbędne jest określenie dwóch standardów: normy zużycia materiałów i standardowej ceny materiałów. Standardowe koszty poszczególnych rodzajów materiałów stanowią iloczyny norm zużycia materiałów oraz standardowych cen materiałów. Z kolei standardowy koszt materiałów bezpośrednich jest sumą standardowych kosztów poszczególnych rodzajów materiałów, co można wyrazić za pomocą wzoru:

$$k_{ms} = \sum_{i=1}^n m_i p_i$$

gdzie:

- k_{ms} – standardowy koszt materiałów bezpośrednich,
- m_i – norma zużycia i-tego rodzaju materiału na jednostkę produkcji,
- p_i – standardowa cena nabycia i-tego rodzaju materiału.

Przy opracowywaniu norm zużycia materiałów brane są pod uwagę głównie (Maszczak, 2009, s. 282):

- instrukcje technologiczne i receptury surowcowe;
- wyniki badań laboratoryjnych materiałów;
- rodzaj opakowań i wielkość jednostki opakunkowej;
- poziom strat dla rodzaju i wielkości opakowania jednostkowego;
- wyniki zużycia materiałów w poprzednich okresach;
- warunki techniczne i organizacyjne procesu produkcji.

Niezwykle ważne jest, żeby ilościowe normy zużycia materiałów określały ekonomicznie uzasadniony poziom nakładów materiałowych na jednostkę produktu, ponieważ normy te służą do planowania kosztów zużycia materiałów.

Dla ustalenia standardowych kosztów zużycia materiałów duże znaczenie ma także wycena ich zużycia. Standardowe ceny materiałów określa się na poziomie cen nabycia lub cen zakupu, co jest uzależnione od przyjętego w przedsiębiorstwie sposobu wyceny materiałów. Jeżeli wycena materiałów prowadzona jest według cen zakupu, a nie cen nabycia, wówczas należy dodatkowo ustalić standardowe koszty zakupu. Standardowe koszty zakupu ustalane są w postaci narzutów, które są wyprowadzane z budżetu kosztów zakupu. Standardowe ceny materiałów powinny być ustalane z zastosowaniem metod optymalizacji zamówień i uwzględniać spodziewane rabaty (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 161).

Standardowe koszty wynagrodzeń bezpośrednich ustalane są dla poszczególnych operacji i czynności wykonywanych przy wytwarzaniu produktów, które wymagają nakładu czasu pracy pracowników. Przy określaniu operacji i czynności niezbędnych w procesie wytwarzania produktów należy uwzględnić efektywny i wydajny sposób produkcji oraz wyeliminować czynności zbędne, które nie przyczyniają się do skrócenia czasu wytwarzania produktu. Ustalenie standardowych kosztów wynagrodzeń bezpośrednich wymaga określenia dwóch rodzajów standardów (Nowak, Wierziński, 2010, s. 94):

- norm czasu pracy;
- standardowych stawek wynagrodzeń.

Norma czasu pracy określa standardowy czas pracy pracownika, niezbędny do wykonania danej operacji lub czynności przy wytwarzaniu jednostki produktu. Norma czasu pracy określa nakład pracy pojedynczego pracownika lub zespołu pracowników o przeciętnych umiejętnościach i przy normalnym wysiłku, potrzebny do wykonania jednostki produkcji ściśle określonego zadania. W procesie tym należy przyjąć przeciętne warunki i ustaloną metodę pracy zgodnie z określonymi wymogami jakościowymi.

Standardowa stawka wynagrodzeń jest zazwyczaj określana przez zasady wynagradzania zastosowane w zakładowym systemie wynagrodzeń. Przy ustalaniu standardowych stawek wynagrodzeń należy uwzględnić kwalifikacje pracowników, staż pracy, warunki wykonywania pracy i inne czynniki (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 163).

Standardowy koszt wynagrodzeń bezpośrednich w odniesieniu do określonej operacji lub czynności, stanowi iloczyn normy czasu pracy oraz standardowej stawki wynagrodzeń. Standardowy koszt wynagrodzeń bezpośrednich jest natomiast sumą standardowych kosztów wynagrodzeń bezpośrednich poszczególnych operacji oraz czynności niezbędnych w procesie wytwarzania jednostki produktu (Nowak, Wierziński, 2010, s. 95). Można to wyrazić za pomocą wzoru:

$$k_{rs} = \sum_{i=1}^t t_i w_i$$

gdzie:

k_{rs} – standardowy koszt wynagrodzeń bezpośrednich,

t_i – norma czasu wykonywania i-tej operacji,

w_i – standardowa stawka wynagrodzenia za jednostkę czasu wykonywania i-tej operacji.

Standardowe koszty świadczeń na rzecz pracowników bezpośrednio produkcyjnych ustala się na podstawie standardowych stawek tych świadczeń, którymi są narzuty na standardowe wynagrodzenia bezpośrednie. W praktyce to zwykle odpowiednie przepisy prawa określają wielkość tych narzutów.

Poza kosztami bezpośrednimi w przedsiębiorstwie występują koszty pośrednie, czyli te pozycje kosztów, które nie mogą być odniesione wprost na określone przedmioty kalkulacji na podstawie pomiarów zużycia i dokumentacji źródłowej. Są to koszty wspólne dla wielu produktów i nie jest możliwe dla nich określenie norm zużycia czynników produkcji. Z tego względu przy ustalaniu standardów dla tych kosztów nie można zastosować procedur wykorzystywanych do wyznaczania standardowych kosztów bezpośrednich.

Standardowe koszty pośrednie mają postać standardów kwotowych, określających dopuszczalny poziom kosztów pośrednich. Podstawą do ustalenia standardów kosztów pośrednich są budżety tych kosztów. Budżety kosztów spełniają rolę wzorcowych założeń w odniesieniu do kosztów pośrednich. Określają one dopuszczalną wysokość poszczególnych pozycji i łączną sumę kosztów pośrednich dla danej wielkości produkcji (Czubakowska, Winiarska, 2002, s. 268). Budżety mogą pełnić wiele funkcji, a wśród podstawowych funkcji budżetowania wymienia się (Świdarska, 2017, s. 458):

- mobilizacje do okresowego planowania;
- umacnianie koordynacji działań i współpracy;
- dostarczanie podstaw do kontroli i oceny dokonań;
- dostarczanie danych do opracowania systemów motywacyjnych.

Proces budżetowania składa się z szeregu działań związanych z przygotowaniem założeń, opracowaniem, zatwierdzeniem i kontrolą budżetu. Proces ten powinien być traktowany w sposób indywidualny w każdym przedsiębiorstwie, gdyż uzależniony jest od wielu czynników, np. od rodzaju, wielkości i struktury organizacyjnej jednostki.

Wyznaczanie standardowych kosztów pośrednich nie jest jednakowe dla wszystkich kategorii tych kosztów. Należy wyodrębnić zatem pośrednie koszty produkcji (koszty wydziałowe), a także pośrednie koszty nieprodukcyjne (koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu).

Standardowe pośrednie koszty produkcji ustala się przez określenie dopuszczalnego poziomu kosztów wydziałowych, jakie mogą być poniesione na wytworzenie jednostki produktu. Przy założonym budżecie pośrednich kosztów produkcji danego wydziału należy wyznaczyć standardy kosztów pośrednich produkcji przypadające na jednostkę produktów poszczególnych asortymentów. W tym celu należy odpowiednio dobrać podstawę rozliczenia kosztów pośrednich wydziału produkcyjnego. Podstawą rozliczenia powinna być taka wielkość, która jest najbardziej odpowiednią miarą skali działalności wydziału. Miara ta powinna wykazywać silny związek z rozliczanymi kosztami. Na potrzeby rozliczania określonych w budżecie danego wydziału pośrednich kosztów produkcji między asortymenty produktów przyjmuje się jeden z głównych czynników kształtujących koszty. Zazwyczaj są to planowane roboczogodziny bezpośrednie lub planowane maszynogodziny bezpośrednie (Czubakowska, Gabrusewicz, Nowak, 2006, s. 166).

Zaplanowana w budżecie kwota pośrednich kosztów produkcji i zaplanowana liczba jednostek miary działalności wydziału pozwalają na wyznaczenie standardowej stawki pośrednich kosztów produkcji, co można wyrazić następująco:

$$N_k = \frac{K_{pb}}{M}$$

gdzie:

N_k – standardowy narzut pośrednich kosztów produkcji,

K_{pb} – pośrednie koszty produkcji przewidziane w budżecie,

M – globalne rozmiary działalności wydziału.

Na podstawie standardowego narzutu pośrednich kosztów produkcji można obliczyć standardową stawkę tych kosztów przypadającą na jednostkę produkcji, co można wyrazić następująco:

$$Kps_i = N_k \times M_i$$

gdzie:

Kps_i – standardowe koszty pośrednie asortymentu i ,

N_k – standardowy narzut pośrednich kosztów produkcji,

M_i – standardowa liczba jednostek miary działalności wydziału przypadająca na asortyment i .

Należy zaznaczyć, że ujmowanie kosztów pośrednich całościowo może okazać się niewystarczające w procesie kontroli pośrednich kosztów produkcji ponoszonych przez wydziały. Na potrzeby kontroli tych kosztów, a także w procesie podejmowania decyzji należy zatem dokonać podziału pośrednich kosztów produkcji na koszty **zmienne i stałe** (Ibidem, s. 167). Na koszty pośrednie składają się zarówno koszty, które zmieniają się pod wpływem zmian rozmiarów działalności, jak i koszty, które pozostają niezmiennie niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Wraz z rozmiarami działalności jednostki zmieniają się całkowite zmienne koszty pośrednie produkcji, a całkowite koszty stałe pośrednie produkcji są niezależne od rozmiarów działalności w okresie sprawozdawczym.

Ustalanie standardów pośrednich kosztów nieprodukcyjnych (koszty sprzedaży oraz koszty ogólnego zarządu) wygląda nieco inaczej, ponieważ w tym przypadku za podstawę rozliczania kosztów przyjmuje się wielkości, które tylko umownie związane są z rozliczanymi kosztami. Najczęściej podstawą rozliczenia pośrednich kosztów nieprodukcyjnych jest sprzedaż produktów wyrażona ilościowo lub wartościowo.

Właściwie ustalone standardy kosztów stwarzają podstawy dla różnych rachunków decyzyjnych w przedsiębiorstwie, m.in. ustalania cen sprzedaży czy oceny rentowności. Zestawienie zasad ustalania standardowych kosztów bezpośrednich oraz standardowych kosztów pośrednich przedstawiono w tabeli 10.

Tabela 10

Sposób ustalania kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich w rachunku kosztów standardowych

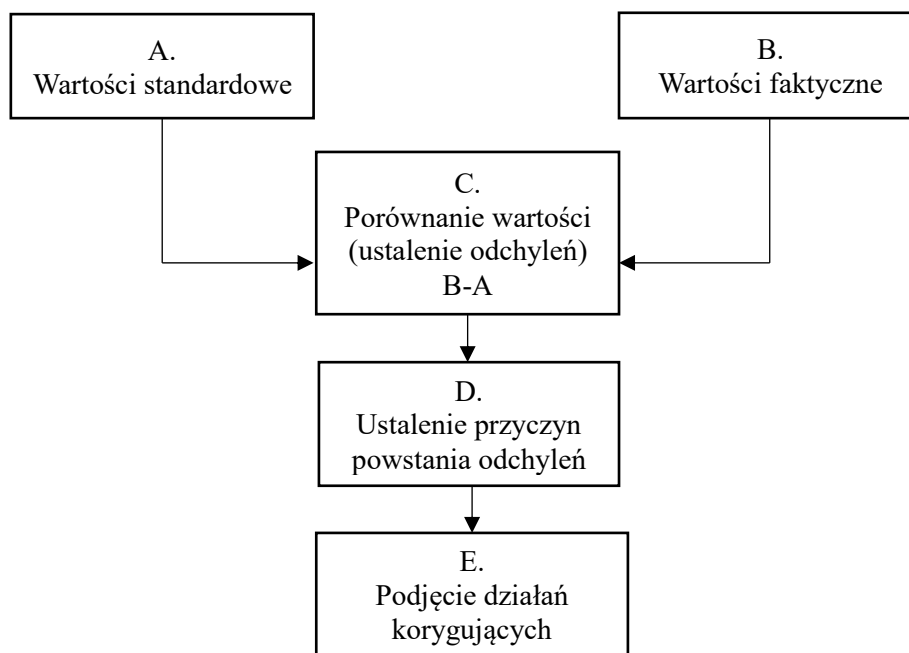
Pozycje kalkulacyjne kosztów	Warunek zaliczenia do danej grupy kosztów	Zasady ustalania kosztów standardowych	Uwagi
Materiały bezpośrednie	1) wchodzi w substancję produktu, 2) są bezpośrednio związane z procesem technologicznym, 3) stanowią opakowania podstawowe będące integralnym elementem produktu.	Iloczyn ilości zużycia i ceny	Koszty zużytych materiałów bezpośrednich pomniejsza się o przewidywane wartości odpadów użytkowych.
Robocizna bezpośrednia	1) wynagrodzenia za czas pracy związany bezpośrednio z procesem technologicznym, 2) wynagrodzenia za ilość i jakość wykonanych operacji technologicznych.	Iloczyn roboczogodzin i stawek płac	Istotne jest powiązanie wynagrodzeń z rozmiarami produkcji i jej jakością.
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników bezpośrednio produkcyjnych	Narzuty na wynagrodzenia, m.in.: składki z tytułu ubezpieczeń społecznych.	Stawka procentowa w postaci narzutu na standardowe wynagrodzenia bezpośrednie.	Wielkość tych narzutów jest określona w odpowiednich przepisach prawnych.
Koszty wydziałowe	Koszty powstałe w wydziałach podstawowych, ale nie zaliczane do bezpośrednich kosztów wytwarzania.	Stałe narzuty procentowe lub przyjęte klucze podziałowe.	Normowanie kosztów wydziałowych powinno możliwie wiernie odzwierciedlać związek, jaki zachodzi między tymi kosztami a przedmiotem kalkulacji.
Koszty zarządu	Koszty związane z utrzymaniem zarządu przedsiębiorstwa oraz produkcją w tej części, która nie dotyczy poszczególnych wydziałów.		Dla ustalenia całkowitego kosztu wytworzenia produktów, w szczególnych przypadkach narzut kosztów zarządu przypadający na przedmiot kalkulacji może być zróżnicowany.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach* (s. 269), K. Czubakowska, K. Winiarska, 2002, Gdańsk: ODDK.

W rachunku kosztów standardowych wszystkie pozycje kosztów są mierzone w wielkościach standardowych. Następnie koszty standardowe są porównywane z kosztami rzeczywiście poniesionymi. Pomiar kosztów bezpośrednich zwykle nie stanowi trudności w ciągu roku. Zwraca się natomiast uwagę na poważne problemy związane z kalkulacją kosztów pośrednich. Istnieje ryzyko, że koszty pośrednie będą powstawać nierównomiernie w ciągu roku. Rzeczywista wielkość kosztów pośrednich skalkulowana na jednostkę obiektu kosztów będzie się zmieniała pomimo stabilnego poziomu produkcji. Dodatkowo koszt pośredni powstający równomiernie w ciągu roku, skalkulowany na jednostkę obiektu kosztów będzie się zmieniał z okresu na okres w sytuacji zmian poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych (Świdarska, 2017, s. 120).

5.3. Analiza odchyleń kosztów

Zastosowanie rachunku kosztów standardowych umożliwia m.in. przeprowadzenie szczegółowej analizy odchyleń kosztów. Porównanie kosztów faktycznie poniesionych z kosztami standardowymi pozwala na ustalenie odchyleń kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych. Analiza ustalonych odchyleń powinna doprowadzić do wykrycia przyczyn powstałych odchyleń, a następnie do podjęcia działań korygujących, mających na celu wyeliminowanie nieprawidłowości. Na rysunku 19 zaprezentowano ogólny schemat analizy odchyleń.



Rysunek 19. Ogólny schemat analizy odchyleń.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów* (s. 809), A. Karmańska (red.), 2006, Warszawa: Difin Sp. z o.o.

W analizie powstałych odchyleń można wyróżnić dwa etapy: analizę porównawczą oraz analizę przyczynową. Analiza porównawcza polega na porównaniu wartości faktycznych z wartościami apriorycznymi oraz ustaleniu odchyleń. Ten etap analizy pozwala na bardzo ogólną ocenę badanych zjawisk. W toku analizy przyczynowej ma miejsce pogłębione badanie odchyleń. Celem tej analizy jest ustalenie wpływu różnych czynników na powstanie odchyleń. Procedury analityczne analizy przyczynowej (zwykle

w postaci matematyczno-ekonomicznych modeli analizy) pozwalają często bardzo głęboko wnikać w przyczyny zaistniałych różnic. Podjęcie działań korygujących jest możliwe po zbadaniu przyczyn odchylenia. Działania korygujące mogą polegać na aktualizacji wartości standardowych na przyszłość lub wprowadzeniu określonych zmian w sferze działalności przedsiębiorstwa (Karmańska, 2006, s. 809).

Podstawowym kryterium klasyfikacji odchyleń jest ich istotność. Szczegółowej analizie poddaje się jedynie odchylenia istotne, które przekraczają założony poziom tolerancji. Niektóre odchylenia są nieistotne i nie należy poświęcać czasu na zajmowanie się nimi. Przy ocenie istotności odchyleń pomocne są następujące mierniki:

- wielkość odchylenia;
- powtarzalność występowania odchyleń;
- trendy w odchyleniach.

Odchylenia – jako różnice między wartościami faktycznymi a apriorycznymi – mogą przyjmować wartości zarówno dodatnie, jak i ujemne. Ujawnione odchylenia mogą być niekorzystne lub korzystne. Różnego rodzaju odchylenia w zależności od przyjętego kryterium klasyfikacji i ich charakterystykę przedstawiono w tabeli 11.

Tabela 11

Rodzaje odchyleń kosztów

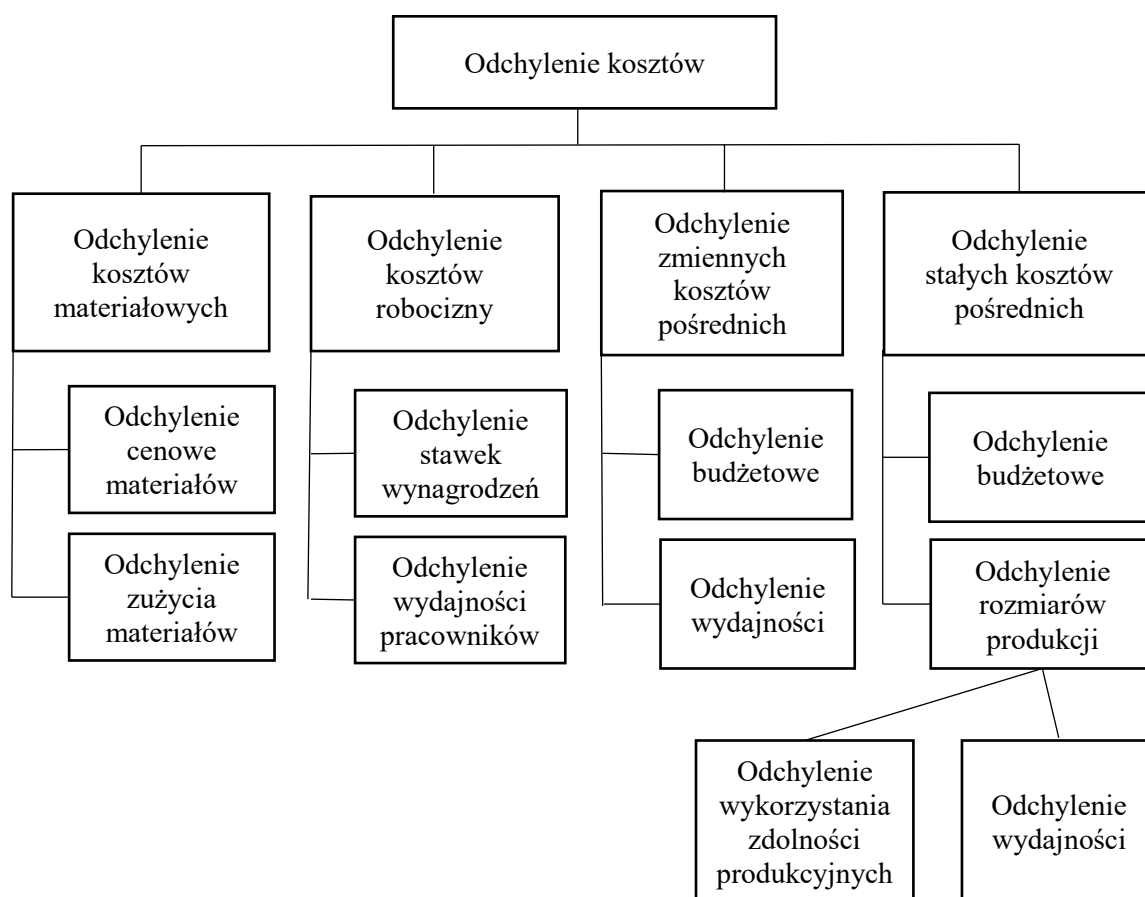
Kryterium	Rodzaj odchyleń	Charakterystyka
Zasięg kosztów	Odchylenie łączne	Odchylenie łączne wyraża różnicę między kosztami rzeczywistymi a kosztami postulowanymi. Jest sumą odchyleń cząstkowych.
	Odchylenie cząstkowe	Odchylenia cząstkowe wskazują na wpływ zmiany danych czynników na wahania poziomu kosztów rzeczywistych w stosunku do kosztów postulowanych, np. odchylenie cenowe materiałów, odchylenie ilości zużytych materiałów.
Znaczenie odchylenia	Odchylenie korzystne	Koszty rzeczywiste < koszty postulowane
	Odchylenie niekorzystne	Koszty rzeczywiste > koszty postulowane
Istotność odchylenia	Odchylenie istotne	Odchylenie istotne to te, które przekracza możliwy do zaakceptowania poziom tolerancji odchylenia.
	Odchylenie nieistotne	Odchylenie nieistotne to te, które nie przekracza możliwego do zaakceptowania poziomu tolerancji odchylenia.
Możliwość kontroli odchylenia	Odchylenie kontrolowane	Odchylenie kontrolowane to te, na którego poziom mają wpływ decyzje danego kierownika ośrodka odpowiedzialności.
	Odchylenie niekontrolowane	Odchylenie niekontrolowane to te, na którego poziom nie mają wpływu decyzje danego kierownika ośrodka odpowiedzialności.
Charakter występowania odchylenia	Odchylenie trwałe	Odchylenia trwałe to takie, które występują za każdym razem przy badaniu odchyleń.
	Odchylenie sporadyczne	Odchylenie sporadyczne to takie, które ma miejsce niesystematycznie, przypadkowo.

Źródło: *Kalkulacja i rachunek kosztów* (s. 176), P. Szczypa (red.), 2019, Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.

W przypadku, gdy rozpatrujemy rachunek kosztów pełnych, odchylenia należy ustalić zarówno dla kosztów bezpośrednich, jak też kosztów pośrednich. Kontrola kosztów oraz analiza odchyleń w warunkach stosowania rachunku kosztów pełnych polega na ustaleniu odchyleń etapami, które obejmują kolejno ustalenie odchyleń dla (Sojak, 2015, s. 514):

- kosztów bezpośrednich (materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich);
- kosztów pośrednich (kosztów zmiennych, kosztów stałych).

Dodatkowo sposób ustalania poszczególnych odchyleń jest uzależniony od podejścia do odchyleń stałych kosztów wydziałowych. W jednym z nich to odchylenie jest dzielone na odchylenia budżetowe i rozmiarów produkcji. Odchylenie rozmiarów produkcji jest dzielone na część związaną ze zmianami wykorzystania zdolności produkcyjnych i wydajności (Kes, 2019, s. 149). Rodzaje odchyleń w przedstawionym modelu analizy, w rachunku kosztów pełnych, ukazano na rysunku 20.



Rysunek 20. Analiza odchyleń w rachunku kosztów pełnych standardowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów* (tom I, s. 514), S. Sojak, 2015, Toruń: TONIK Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności Publicznej Dom Organizatora; *Rachunek kosztów. Wprowadzenie* (s. 444), C. Drury, 1995, Warszawa: PWN.

W zakresie kosztów materiałów bezpośrednich wyróżnia się dwa podstawowe odchylenia kosztów materiałów bezpośrednich: odchylenie cen i odchylenie zużycia materiałów bezpośrednich.

Aby obliczyć **odchylenie cen materiałów bezpośrednich**, należy porównać standardową cenę danego materiału z ceną rzeczywistą tego materiału. W celu obliczenia wpływu odchylenia cen rzeczywistych od standardowych danego materiału na poziom kosztów i wynik finansowy, odchylenie jednostkowe należy pomnożyć przez rzeczywistą ilość materiałów bezpośrednich zużytych w danym okresie (Sobańska, 2003, s. 253). Za realizację zakupów i poziom cen, po których nabywane są materiały, na ogół odpowiada dział zaopatrzenia. Dlatego, co do zasady, odchylenie ceny materiałów bezpośrednich będzie informowało o efektywności pracy tego działu. Niekorzystne odchylenie cenowe może wskazywać, że praca działu zaopatrzenia nie była efektywna. Jednak wyższe rzeczywiste ceny materiałów mogą być wynikiem niezależnych od tego działu zmian warunków rynkowych, np. ogólnego wzrostu cen materiałów. Korzystne odchylenie cenowe może być wynikiem zakupu materiałów o niższej jakości, które mogą ujemnie wpłynąć na produkcję. Taka sytuacja może spowodować większe zużycie materiałów lub większą ilość strat materiałowych. Z tego względu korzystne odchylenie cen nie zawsze oznacza, że dział zaopatrzenia pracuje należycie. Odpowiedzialnością za odchylenia cenowe można także obarczyć inne działy. Przykładowo, niedobory materiałowe, które wynikają ze złej polityki zapasami, mogą spowodować pojawienie się zakupów interwencyjnych, co może podwyższać ceny nabycia materiałów (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 523).

W celu obliczenia **odchylenia zużycia materiałów bezpośrednich**, należy porównać standardową ilość materiałów, która powinna być zużyta na rzeczywistą produkcję z ilością zużyta w rzeczywistości. Aby obliczyć wpływ odchylenia zużycia materiałów bezpośrednich na poziom kosztów i wynik finansowy, należy odchylenia ilościowe pomnożyć przez cenę jednostkową danego materiału (Sobańska, 2003, s. 255). Z uwagi na to, że odchylenie zużycia należy wyrazić w jednostkach pieniężnych, pojawia się pytanie, jaką cenę należy zastosować do ustalenia tego odchylenia: standardową czy rzeczywistą. Oczywiście wycena odchyleń zużycia powinna następować według ceny standardowej. Pozwala to na wyeliminowanie efektów cenowych, gdyż gdyby do wyceny zużycia materiałów bezpośrednich wykorzystano cenę rzeczywistą, to wynik byłby uzależniony od efektywności działu zaopatrzenia, a różnice cenowe obciążałyby różnice zużycia. Odchylenie zużycia materiałów jest zazwyczaj kontrolowane przez dział produkcji, który odpowiada za odchylenie zużycia materiałów bezpośrednich. Główne przyczyny odchyleń zużycia materiałów bezpośrednich to (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 525):

- brak zabezpieczenia w czasie dostarczania materiałów;
- zakupy materiałów o niewłaściwej jakości;
- drobne kradzieże;
- zmiany metod produkcji lub warunków kontroli jakości;
- nieprecyzyjny pomiar zużycia materiałów w poszczególnych okresach.

Aby obliczyć odchylenie całkowite kosztów materiałów bezpośrednich, należy porównać standardowe koszty materiałów bezpośrednich z kosztami rzeczywistymi.

W zakresie kosztów robocizny bezpośredniej wyróżnia się dwa podstawowe odchylenia kosztów płac bezpośrednich: odchylenie stawki płac bezpośrednich oraz odchylenie wydajności pracowników.

W celu obliczenia **odchylenia stawki płac bezpośrednich**, należy porównać standardową stawkę dla danej grupy pracowników z rzeczywistą stawką grupy. Aby obliczyć wpływ odchylen stawek rzeczywistych od standardowych danej grupy pracowników na poziom kosztów i wynik finansowy, należy odchylenie jednostkowe pomnożyć przez rzeczywistą wielkość wykorzystywanej w danym okresie robocizny bezpośredniej (Sobańska, 2003, s. 258). Odchylenie stawek płac najczęściej jest spowodowane uzgodnionymi podwyżkami płac, które nie zostały uwzględnione w standardowych stawkach. Może też wynikać z nieuwzględnienia w standardowych stawkach wyższego wynagrodzenia za pracę w nadgodzinach lub w dniach wolnych od pracy. Niekorzystne odchylenie stawek płac pracowników może być spowodowane wyznaczeniem wysoko wykwalifikowanych pracowników do pracy, której normalnie nie wykonują. Odchylenie stawek płac uznaje się na ogół za odchylenie w małym stopniu kontrolowane przez kierownictwo wydziałów (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 525).

W celu obliczenia **odchylenia wydajności w płacach bezpośrednich**, należy porównać standardową ilość roboczogodzin, która powinna być zużyta na rzeczywistą produkcję z ilością zużytą w rzeczywistości. Aby obliczyć wpływ odchylenia wydajności w płacach na poziom kosztów i wynik finansowy, należy z kolei odchylenie ilościowe pomnożyć przez jednostkową stawkę (Sobańska, 2003, s. 259). Do wyceny odchylenia wydajności w płacach należy zastosować standardową stawkę płac. Jeżeli do wyceny wydajności byłaby zastosowana stawka rzeczywista, to wynik byłby uzależniony od parametrów niekontrolowanych przez kierownika produkcji odpowiedzialnego za wydajność. Zastosowanie stawki standardowej do wyceny odchylenia wydajności pozwala wyeliminować efekty, które spowodowane są zmianami stawki płac. Wśród podstawowych przyczyn występowania odchyleń wydajności w płacach bezpośrednich można wskazać (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 526):

- nieadekwatne normy pracochłonności;
- zmiana organizacji procesu produkcyjnego,
- zmiany standardów jakościowych w jednostce.

Żeby obliczyć odchylenie całkowite kosztów płac bezpośrednich, należy porównać standardowe koszty płac bezpośrednich z kosztami rzeczywistymi.

Poza odchyleniami kosztów bezpośrednich rachunek kosztów standardowych obejmuje również koszty pośrednie: analizę odchyleń zmiennych i stałych kosztów wydziałowych, zmiennych i stałych kosztów sprzedaży oraz kosztów ogólnych.

Łączne odchylenie kosztów pośrednich to różnica między standardową stawką kosztów pośrednich a faktycznie poniesionymi kosztami pośrednimi. W sytuacji, gdy rzeczywiste koszty są wyższe od standardowej stawki kosztów pośrednich, mamy do czynienia z niedoszacowaniem kosztów pośrednich i występuje odchylenie niekorzystne. Gdy rzeczywiste koszty są niższe od przypisanych pojawia się przeszacowanie kosztów pośrednich, czyli odchylenie korzystne (Dobija, Kucharczyk, 2009, s. 529).

Odchylenia zmiennych kosztów pośrednich wynikają z dwóch czynników: podstawy rozliczania kosztów i stawki pośrednich kosztów zmiennych. Dlatego dla odchyleń zmiennych kosztów pośrednich kalkulowane są odchylenia wydajności zmiennych kosztów pośrednich i odchylenia budżetowe zmiennych kosztów pośrednich. Odchylenie budżetowe zmiennych kosztów pośrednich jest spowodowane tym, że faktyczne koszty różnią się od kosztów zaplanowanych w budżecie. Odchylenie to jest różnicą między budżetem kosztów pośrednich zmiennych a rzeczywistymi zmiennymi

kosztami pośrednimi. Aby obliczyć odchylenia wydajności w zmiennych kosztach pośrednich, należy porównać standardową ilość roboczogodzin, która powinna być zużyta na rzeczywistą produkcję z ilością zużytą w rzeczywistości. Z kolei dla obliczenia wpływu odchylenia wydajności w kosztach pośrednich zmiennych (wyrażonego w roboczogodzinach) na poziom kosztów i wynik finansowy należy odchylenie ilościowe pomnożyć przez jednostkową standardową stawkę danej pozycji kosztów pośrednich zmiennych (Sobańska, 2003, s. 266).

Na łączne **odchylenie stałych kosztów pośrednich** składają się dwa główne odchylenia: odchylenie budżetowe stałych kosztów pośrednich i odchylenie rozmiarów produkcji. Odchylenie budżetowe stałych kosztów pośrednich to różnica pomiędzy rzeczywistymi, faktycznymi kosztami a ich budżetem (standardowym poziomem stałych kosztów pośrednich). Odchylenie budżetowe stałych kosztów pośrednich zbiorcze dla wszystkich pozycji kosztów jest niezbyt czytelne. Dopiero analiza tego odchylenia według poszczególnych elementów kosztów umożliwia wyciągnięcie bardziej szczegółowych wniosków. Przyczyny odchyleń budżetowych mogą być różne: od podwyżek cen energii cieplnej czy wynagrodzeń średniej kadry technicznej do wzrostu kosztów remontów czy usług obcych (Ibidem, s. 280).

Odchylenie rozmiarów produkcji to różnica między stałymi kosztami pośrednimi obciążającymi wytworzone produkty a standardowym poziomem kosztów stałych. Odchylenie w rozmiarze produkcji jest sumą:

- odchylenia wydajności stałych kosztów pośrednich;
- odchylenia wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Choć analizy odchyleń kosztów dokonuje się w przedsiębiorstwie wtedy, gdy koszty zostały już poniesione, jej wyniki mają dla przedsiębiorstwa wartość nie tylko historyczną. Są one przede wszystkim wykorzystywane przy podejmowaniu bieżących decyzji gospodarczych i uwzględniane przy rozpatrywaniu decyzji rozwojowych (Dobija, Kucharczyk, 2014, s. 644). Prawidłowo funkcjonujący w przedsiębiorstwie system rachunku kosztów standardowych jest nieocenionym źródłem informacji. W literaturze wymieniane są cechy dobrego systemu rachunku kosztów standardowych (Sobańska, 2003, s. 286):

- zapewnia poprawne standardy i prawidłowo raportuje odchylenia;
- jest dobrze postrzegany przez jego użytkowników (pracowników oraz kierowników) i stwarza podstawy do działań o charakterze motywacyjnym;
- informacje pochodzące z systemu są na bieżąco wykorzystywane do analizy działalności i podejmowania działań usprawniających.

Rachunek kosztów standardowych wraz z analizą odchyleń, stosowany w przedsiębiorstwach o tradycyjnych metodach organizacji produkcji, może przysparzać przedsiębiorstwu wielu korzyści. System rachunku kosztów umożliwia zarządzanie jednostką według koncepcji „przez wyjątki” lub „przez cele”, co oznacza, że dopóki faktyczne koszty nie różnią się od standardowych, nie ma konieczności szczególnego zaangażowania zarządu. Dopiero gdy zostaną wykazane odchylenia, wtedy konieczna jest interwencja zarządu. Ustalenie kosztów standardowych ułatwia sporządzanie budżetów, ponieważ zmniejsza nakłady pracy i skraca czas pracy przeznaczany na sporządzanie budżetów kosztów. Dodatkowo podkreśla się, że rachunek kosztów standardowych sprzyja wprowadzaniu w przedsiębiorstwach rachunku odpowiedzialności (Jaruga, Nowak, Szycha, 1999, s. 697).

6. KIERUNKI ROZWOJU RACHUNKU KOSZTÓW

6.1. Ewolucja systemu rachunku kosztów

Ludzie od dawna liczą koszty, koncentrując się głównie na zabezpieczeniu potrzeb życiowych. Jednostki gospodarcze swoją uwagę poświęcają na zabezpieczeniu możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, która generuje koszty. Początki rachunku kosztów datują się na przełom XIX i XX wieku. Wielu utożsamia powstanie rachunku kosztów z rewolucją przemysłową w Anglii, która wiązała się z dynamicznym rozwojem przemysłu, wzrostem produkcji, nowymi technologiami, ale też koniecznością zapewniania środków na prowadzenie nowych działalności. Wówczas pojawiła się konieczność ustalania (kalkulowania) kosztów jednostkowych wytworzonych produktów i usług w ewidencji księgowej, przekładającej się następnie na sprawozdanie finansowe (Świdorska, 2010, s. 16). R.S. Kaplan stwierdza, że do rozwoju systemu rachunkowości zarządczej oraz rachunku kosztów przyczynił się rozwój kolei żelaznej w połowie XIX wieku (1984, s. 394).

Rewolucja przemysłowa spowodowała istotną zmianę procesów gospodarczych. Przedsiębiorcy przestali zatrudniać pracowników wykonujących działalność we własnym zakresie na rzecz zatrudniania dużej liczby robotników wykonujących prace w fabrykach. Prowadzenie fabryk wymusiło więc konieczność uzyskania informacji o kosztach prowadzenia działalności i zapewnienie informacji co do racjonalności oraz efektywności ponoszonych kosztów. Tym samym obok rachunkowości sprawozdawczo-ewidencyjnej wykorzystywanej na potrzeby pomiaru wyniku finansowego zaczął funkcjonować drugi niezależny system, umożliwiający podejmowanie decyzji ekonomicznych, gdzie wiedza o kosztach stała się jedną z głównych zmiennych (Karmańska, 2006, s. 13-15).

Na przestrzeni lat system rachunku kosztów podlegał ciągłym zmianom i pełnił różne funkcje (Ibidem, s. 15-18). Etap pierwszy rozwoju rachunku kosztów obejmuje lata od ok. 1890 do ok. 1920 roku. W tym okresie powstał rachunek kosztów standardowych, wykorzystywany zwłaszcza w fabrykach wytwarzających dobra w sposób masowy. Głównym składnikiem kosztów były wynagrodzenia robotników, a sam rachunek kosztów wykorzystywano do kontroli i podnoszenia efektywności wydajności pracy. Oceniano głównie odchylenia w przekroju ośrodków ponoszenia kosztów, a pośrednio kierownictwo tych oddziałów w zakresie wykonania budżetów kosztów. W okresie tym zaczęto stosować ceny transferowe w dużych przedsiębiorstwach, wprowadzono miernik stopy zwrotu (ROI), wypracowano jednolite kryteria oceny odpowiedzialności kierowników za decyzje inwestycyjne oraz rozpoczęto badanie kosztów jednostkowych i kosztów pośrednich. To również okres, w którym zaczęto wprowadzać „zarządzanie przez cele” (Kiziukiewicz, 2003, s. 270).

Etap drugi obejmuje lata od ok. 1920 do ok. 1950 roku. Lata 30. XX wieku w USA i 40. w Europie zmieniły podejście do zarządzania jednostkami. Zaczęto odchodzić od strategii produkcyjnej, nastawionej na wytwarzanie dużej ilości produktów na rzecz strategii rynkowej. Produkcja masowa zaczęła zmieniać się w produkcję niskoseryjną, coraz częściej zautomatyzowaną. Zmieniło się też nastawienie klientów,

którzy zaczęli poszukiwać wysokiej jakości towarów o dobrych walorach użytkowych. W okresie tym powstał rachunek kosztów zmiennych (częściowych). Zarządzający jednostkami zauważyli, że uwzględnianie w kosztach wytworzenia wszystkich kosztów produkcji (zarówno zmiennych, jak i stałych) pozbawia ich wiedzy o zachowaniu się kosztów. Cena ustalona na poziomie pełnego kosztu wytwarzania powodowała, że przy podejmowaniu decyzji o cenie uwzględniano relacje zachodzące wewnątrz jednostki, nie uwzględniając zmian cenowo-popytowych na rynku (Świdarska, 2010, s. 17). W etapie tym zaczęły pojawiać się nowe, elektroniczne techniki budżetowania, analizy kosztów i wyników, a także analiza prognozy rentowności i prognozy płynności. Tym samym obok rachunku kosztów zaczęła funkcjonować rachunkowość zarządcza, będąca elementem systemu informacyjnego, wspomagającego procesy kierowania jednostką. Zaczęto stosować wielosegmentowe i wielostopniowe rachunki kosztów i przychodów, jak też przeniesiono nacisk z dążenia do dokładnego ustalenia „prawdziwego kosztu” na rzecz „rachunku różnych kosztów dla różnych decyzji” (Karmańska, 2006, s. 14).

Lata 50. i 60. XX wieku to okres dostosowywania procedur rachunku kosztów do potrzeb zarządzających. Rachunek kosztów pełnych stosowano w rachunkowości finansowej głównie do celów sprawozdawczych. Rachunek kosztów zmiennych zaczął być wykorzystywany przy podejmowaniu decyzji wewnętrznych oraz kontroli. Okres ten uznawany jest za przełomowy, gdyż obok rachunku kosztów zaczął funkcjonować termin „rachunkowość zarządcza”, stosowany do dziś (Wrona, Rechul, 2017, s. 89).

Trzeci etap obejmuje lata 60. i 70. XX wieku. W tym czasie nastąpił dalszy rozwój rachunku kosztów zmiennych, w sposób szeroki stosowano progi rentowności i płynności. Rozpoczęto również stosowanie dyskontowania przepływów środków pieniężnych (DCF) i wykorzystywanie zarówno bieżącej wartości netto (NPV), jak i wewnętrznej stopy zwrotu (IRR) (Karmańska, 2006, s. 14-15).

Etap czwarty to lata 70. i 80. XX wieku. W okresie tym w coraz większym stopniu wykorzystywano informacje kosztowe dla celów podejmowania decyzji. Zaczęły pojawiać się nowe elementy, wynikające w dużym stopniu z otoczenia gospodarczego jednostek, w tym wpływ inflacji na działalność jednostek czy uwzględnianie kosztów związanych ze środowiskiem naturalnym.

Pod koniec lat 80., na skutek krytyki tradycyjnych modeli rachunku kosztów (pełnych i zmiennych), powstała w Stanach Zjednoczonych Ameryki, opracowana przez Coopera i Kaplana, nowa koncepcja rachunku kosztów, znana jako rachunek kosztów działań (ABC – *Activity Based Costing*). Po roku 1985 rozwój rachunkowości związany był głównie z gospodarką opartą na wiedzy. Koncepcja ABC była w dalszym ciągu rozwijana, a informacje o charakterze niefinansowym zaczęły nabierać coraz większego znaczenia, czego wyrazem stało się powstanie koncepcji zrównoważonej karty osiągnięć (*balanced scorecard*) (Świdarska, 2010, s. 18-19).

Etap piąty obejmował lata 90. XX wieku. W tych latach zauważalne było przechodzenie jednostek na elektroniczne formy prowadzenia rachunkowości, w tym rachunku kosztów. Zmieniło się również podejście kadry kierowniczej do zarządzania jednostką. Informacje wspomagające zarządzanie strategiczne w związku z rynkową orientacją przedsiębiorstwa stały się kluczowe. Nastąpił też dalszy rozwój rachunkowości zarządczej, związany z intensyfikacją konkurencji na rynkach światowych i rynkach lokalnych, rozwojem nowoczesnych technologii informatycznych i ogólnym postępem techniczno-technologicznym.

Ostatni etap – szósty, obejmuje czasy nam współczesne. Obecnie obserwujemy (Karmańska, 2006, s. 19):

- rozwój koncepcji controllingu (popularnych głównie w Niemczech i Australii);
- radykalną rekonstrukcję procesów zarządzania;
- rozwój systemu kontroli zapasów (*just – in – time*);
- rozwój rachunku kosztów docelowych (*target costing*);
- dalszy rozwój rachunku kosztów działań;
- dążenie do ustawicznego doskonalenia wielu powiązanych ze sobą dziedzin:
 - ✓ redukcji kosztów,
 - ✓ wysokiej jakości oferowanych produktów i usług,
 - ✓ logistyki czasowej dostaw i realizacji zamówień,
 - ✓ szybkiego wprowadzania nowych produktów,
 - ✓ innowacji asortymentowej.

Aktualnie zauważa się tendencję do rozwoju, obok rachunku kosztów działań, takich koncepcji, jak m.in. rachunek kosztów cyklu życia produktu (*life cycle costing*), rachunek kosztów docelowych (*target costing*) i rachunek redukcji kosztów (*kaizen costing*).

6.2. Współczesne kierunki rozwoju rachunku kosztów i obszary jego wykorzystania

Współczesna gospodarka rozwija się dynamicznie, a procesy globalizacji oraz postęp technologiczny wymuszają na rachunku kosztów ciągłe zmiany i powodują konieczność dostosowania się do nowych potrzeb i wyzwań. Rosnąca konkurencja wymusza z kolei wytwarzanie produktów i świadczenie usług o jak najwyższej jakości, co nie zawsze idzie w parze z niskim kosztem wytworzenia oferowanych dóbr. Dlatego w ostatnich latach znaczenia nabiera nowe podejście do rachunku kosztów, związane z „zarządzaniem kosztami”, mające na celu takie planowanie struktury oraz wielkości kosztów, by możliwe było wytwarzanie produktów (usług) o akceptowanej przez klientów cenie, z zachowaniem jak najwyższej jakości wytwarzanych produktów (Sojak, Józwiak, 2004, s. 9).

W tym nowym podejściu dąży się nie tylko do ograniczania kosztów za wszelką cenę, ale też do kształtowania odpowiedniej ich struktury i wielkości z uwzględnieniem pożądanego przez nabywców poziomu funkcjonalności i jakości produktu. Oznacza to konieczność wdrożenia systemu sterowania kosztami, umożliwiającego analizowanie ponoszonych nakładów jednocześnie w kategoriach wartości dla konsumenta i kosztu dla jednostki (McNair, Polutnik, Silvi, 2001, s. 33).

Zmiany w rachunku kosztów są odpowiedzią na nowe wyzwania zmieniającej się dynamicznie gospodarki. Systemy stosowane kilkanaście lat temu nie przystają do obecnych rozwiązań gospodarczych, sytuacji ekonomicznej i prawnej podmiotów działających na współczesnym rynku (Drury, 1992, s. 798).

Współcześnie do tradycyjnych rachunków kosztów zalicza się głównie systemy rachunku kosztów pełnych, dokonujących podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie, a także systemy rachunku kosztów zmiennych, stanowiące częściowy rachunek kosztów. Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów kładą większy nacisk na zarządcze rozwiązania ewidencyjne i to zarówno pod względem realizacji celów strategicznych, jak również

operacyjnych. Przełom w rozwoju nowoczesnych koncepcji spowodowany był wieloma czynnikami, do których niewątpliwie można było zaliczyć (Nowak, 2008, s. 11; Mielcarek, 2005, s. 73-74):

- globalizację działalności gospodarczej;
- globalizację rynków zbytu;
- nasilającą się walkę konkurencyjną na rynku;
- zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstw;
- postępującą automatyzacją produkcji;
- rozwój informatyki i Internetu;
- skracanie cykli życia produktów na rynku;
- spadek kosztów pozyskiwania informacji;
- nowe koncepcje zarządzania.

Aby sprostać potrzebom współczesnych menedżerów i otoczenia gospodarczego, powstają lub rozwijane są nowoczesne metody zarządzania i sterowania kosztami. Do najistotniejszych należą:

- 1) strategiczne zarządzanie kosztami;
- 2) rachunek kosztów jakości;
- 3) rachunek kosztów doskonalenia;
- 4) zarządzanie przez ośrodki odpowiedzialności;
- 5) budżetowanie;
- 6) rachunek kosztów logistyki;
- 7) rachunek kosztów docelowych;
- 8) rachunek kosztów cyklu życia produktu;
- 9) projektowy rachunek kosztów;
- 10) rachunek kosztów działań.

W ostatnich latach zauważalną tendencją staje się ukierunkowanie instrumentów rachunku kosztów na strategię organizacji jednostek. Następuje tym samym aktywne wspomaganie procesu zarządzania strategicznego, głównie przez dostarczanie informacji – nie tylko o charakterze finansowym, ale też niefinansowym – dotyczących otoczenia, w którym funkcjonuje jednostka. Zmiany dotyczą odejścia od obszaru operacyjnego na rzecz strategii jednostki, ukierunkowanej na osiągnięciu celów długofalowych. Tym samym rachunkowość zostaje włączona przez menedżerów do zarządzania o charakterze strategicznym, umożliwiającym pozyskiwanie informacji i analizę znaczących kosztów (Nowak, 2006, s. 9).

Strategiczne zarządzanie kosztami stanowi analizę kosztów w ujęciu szerszym niż w metodach tradycyjnych. Czynniki strategiczne są wyraźniejsze i sformułowane *explicite*, a informacje o kosztach działalności wykorzystuje się do rozwijania nadrzędnych strategii działania, zmierzających do osiągnięcia trwałej przewagi konkurencyjnej. Strategiczne zarządzanie kosztami jest procesem przygotowania oraz wykorzystania informacji kosztowych na etapie formułowania i komunikowania strategii jednostki.

Rachunek kosztów jakości powiązany jest z konkurencyjnością oferowanych produktów i usług. To właśnie przez pryzmat jakości wielu klientów ocenia nabywane dobra. Dobra jakość sprawia, że nabywamy określone dobra, a ich zła jakość może spowodować rezygnację z ich nabywania. Kosztami jakości są więc koszty zapewnienia zadowalającej jakości oferowanych przez jednostkę produktów (usług), a także koszty ponoszone z powodu nieosiągnięcia zadowalającej jakości.

Istotnym wyzwaniem dla współczesnych jednostek jest stworzenie narzędzi zapewniających poprawny i rzeczywisty pomiar kosztów jakości. Jeszcze kilkanaście lat temu szacowano, że 83% jednostek w ogóle nie potrafi określić, jaka część kosztów operacyjnych przypada na koszty jakości, jak również jaka jest ich rzeczywista wartość wyrażona w mierniku pieniężnym (Steinbeck, 1998, s. 173). W ostatnich latach wiele jednostek powyższy problem zidentyfikowało i zaczęło na te koszty zwracać szczególną uwagę.

Głównym zadaniem wyodrębniania kosztów jakości jest usprawnienie sterowania jakością, która sprowadza się do takiego doboru struktury nakładów, przy którym suma kosztów jakości jest najniższa, a przy tym powstają narzędzia do ustalania optymalnego poziomu jakości wyrobów i usług, co umożliwia ocenianie działań projakościowych i wpływa na możliwość podejmowania decyzji strategicznych w jednostce (Nowak, Piechota, Wierzbński, 2004, s. 232).

Wśród kosztów jakości wyodrębnić można dwie podstawowe grupy kosztów (Kiziukiewicz, 2003, s. 247-248):

- 1) koszty dotrzymania jakości, czyli koszty zgodności produktów (usług) z obowiązującymi standardami, normami oraz wymaganiami (np. koszty zapobiegania brakom i koszty kontroli jakości);
- 2) koszty niedotrzymania jakości, czyli koszty niezgodności, do których zalicza się koszty marnotrawstwa czasu pracy, zużytych surowców, narzędzi, maszyn, koszty poprawek, zmniejszonej wydajności.

Koszty dotrzymania jakości, stanowiące koszty zapobiegania wytwarzaniu produktów (usług) nieodpowiadających standardom jakości oraz koszty dostosowania jakości do potrzeb i oczekiwań klientów, dzieli się dodatkowo na (Ibidem, s. 248):

- 1) koszty prewencji – na które składa się opracowanie, wprowadzenie oraz utrzymanie systemu jakości i koszty właściwego stanu technicznego sprzętu (koszty te są planowane i ponoszone przed rozpoczęciem produkcji, ale również w jej trakcie);
- 2) koszty oceny (kontroli) – na które składają się koszty weryfikacji nabywanych surowców, badanie jakości produktów (usług), badanie zgodności z parametrami technicznymi i oczekiwaniami klientów, jak też koszty utrzymania sprzętu pomiarowo-kontrolnego.

Koszty niedotrzymania jakości dotyczą wewnętrznych kosztów braków (ujawnionych przed sprzedażą) oraz zewnętrznych kosztów braków (obejmujących koszty wad produktów już sprzedanych, koszty napraw i serwisów, zwrotów od klientów, skarg i reklamacji oraz koszty utraty wizerunku jednostki i jej dobrej reputacji).

Jedną z cech współczesnej gospodarki jest rosnąca konkurencja. Klienci są w stanie zapłacić za oferowane produkty określoną cenę, pod warunkiem, że produkt spełnia w pełni ich oczekiwania. Jednostki są konkurencyjne, gdy oferowane przez nie produkty (usługi) ulegają ciągłej poprawie. Filozofia ta widoczna jest szczególnie w Japonii. Dlatego **metoda „ciągłego doskonalenia”** (*kaizen*) też stanowi przejaw unowocześniania rachunku kosztów. W metodzie tej kładzie się nacisk na motywowanie pracowników do zgłaszania sugestii dotyczących możliwości poprawy wykonywanej pracy. Nierzadko to właśnie pracownicy wiedzą najwięcej o specyfice wykonywanej pracy, sposobie wytwarzania produktów czy jakości usług. System *kaizen* zakłada wkład innowacyjny przez wszystkich pracowników jednostki, poczynając od menedżerów,

a kończąc na pracownikach niższego szczebla. Jego efektem ma być poprawa jakości produktów (usług), skrócenie czasu procesów, obniżenie ilości zużywanych zapasów. Powoduje to w konsekwencji systematyczną redukcję kosztów do pożądanego poziomu. W rachunkowości wiąże się to z rachunkiem kosztów ciągłego doskonalenia (*kaizen costing*). Główna różnica w stosunku do metod tradycyjnych dotyczy budżetowania kosztów. Budżetowanie kosztów w rachunku kosztów standardowych ukierunkowane jest na kontrolę kosztów i utrzymanie w przyszłości obecnego poziomu efektywności. Ukierunkowane jest na osiągnięcie wymaganych standardów, które nie ulegają częstym zmianom. Budżetowanie kosztów w rachunku kosztów ciągłego doskonalenia jest ukierunkowane na redukcję kosztów i zakłada systematyczne doskonalenie procesów oraz poprawę efektywności w celu redukcji kosztów (Nowak, Piechota, Wierzbiński, 2004, s. 142-145).

Istota *kaizen costing* opiera się na podziale kosztów na zmienne i stałe. Pożądaną redukcję kosztów zmiennych odnosi się na jednostki produktów (usług), a dla kosztów stałych wyznacza się ogólną kwotę obniżki. Wielkość redukcji kosztów stałych przenoszona jest na coraz mniejsze jednostki organizacyjne, a rezultaty dokonanych czynności porównywane są systematycznie z wyznaczonymi miernikami (Micherda, 2007, s. 118-119).

W ostatnich latach widoczne jest odchodzenie od zarządzania scentralizowanego na rzecz zarządzania zdecentralizowanego, co przejawia się w koncepcji „zarządzania przez ośrodki odpowiedzialności”. Niższym szczeblom zarządzania przekazuje się uprawnienia decyzyjne i powierza odpowiedzialność za realizację zadań. W strukturze organizacyjnej jednostki powstają mniejsze jednostki wewnętrzne, które łatwiej identyfikują i rozwiązują problemy związane z bieżącą działalnością. Rachunkowość uwzględniająca potrzeby informacyjne zarządzania według ośrodków odpowiedzialności nazywana jest „rachunkowością odpowiedzialności” i „**rachunkiem odpowiedzialności**”. Przedmiotem oceny stają się wyniki działalności jednostek wewnętrznych i ich wpływ na wynik całej jednostki. Rezultatem wprowadzenia takich działań powinna być optymalizacja parametrów ekonomicznych całej jednostki i zwiększenie efektywności posiadanych przez jednostkę ograniczonych zasobów (Nowak, Piechota, Wierzbiński, 2004, s. 272-275). Istotnym zagadnieniem w tym modelu jest tworzenie „centrów odpowiedzialności”, a głównie centrów kosztów. Mogą one wpływać na rodzaj i poziom ponoszonych kosztów, zarówno stałych, jak i zmiennych (Kardasz, 2002, s. 62-63). W literaturze przedmiotu można odnaleźć stwierdzenia, mówiące, że rachunek odpowiedzialności stanowi część rachunkowości zarządczej, przedstawiającej w raportach określone wycinki działalności jednostki, za które odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki (Dobija, 1997, s. 62).

Rachunek odpowiedzialności może być wykorzystywany w połączeniu z **procesem budżetowania**. Budżety są wynikiem budżetowania, a więc zespołu różnych czynności wykonywanych zgodnie z zasadami i metodami właściwymi temu procesowi (Sadowska, 2024, s. 213). Budżetowanie może dostarczyć wymiernych i jakościowych korzyści, które są związane ze szczegółowymi funkcjami budżetowania. Do najważniejszych zalicza się przedstawienie zamierzeń i celów działania jednostki w sposób liczbowy. Dane o charakterze finansowym można później łatwo skontrolować, oceniając, czy budżet został zrealizowany, a jeśli nie, to w jakim stopniu nie udało się osiągnąć zamierzonych celów. Konieczność tworzenia budżetów wymaga często nawiązania współpracy

z innymi komórkami jednostki, co umacnia koordynację i komunikację między nimi, kreując też świadomość co do kosztów, które ponosi jednostka, także wśród pracowników. Realizacja budżetu może stać się właśnie dla pracowników jedną z kluczowych kwestii, gdyż sposób realizacji budżetu często wpływa na systemy motywacyjne stosowane w jednostce. Jednak za najważniejszą kwestię związaną z procesem budżetowania w jednostce uznaje się mobilizowanie do okresowego planowania. Budżety tworzone są najczęściej na okres roku, dlatego z czasem wszystkie komórki jednostki wiedzą, że czeka ich tworzenie nowego budżetu, który powinien uwzględniać nowe realia finansowe, gospodarcze i ekonomiczne.

Kolejnym obszarem, do którego mocno wkroczył współczesny rachunek kosztów, stała się **logistyka**. Jej przedmiotem są procesy efektywnego zarządzania fizycznymi przepływami surowców, materiałów i produktów od źródeł pozyskania (producenci, hurtownicy, dostawcy) do odbiorcy (Biernacki, Kowalak, Warzocha, 2024, s. 9). W Europie termin „logistyka” upowszechnił się na początku lat 70. XX wieku, wraz z powstaniem kompleksowych koncepcji logistycznych (np. *just in time*, *material requirement planning*). Zasadnicze cele działań logistycznych obejmują obecnie zmniejszanie zapasów, skracanie czasu realizacji dostaw, eliminację pośredników, optymalizację wykorzystania infrastruktury oraz personelu, bezawaryjny przepływ informacji, poprawę poziomu obsługi klienta, usprawnienie procesów zarządzania oraz redukcję poziomu kosztów przepływu towarów i materiałów (Nowak, Piechota, Wierzbński, 2004, s. 195-199).

Prowadzenie działalności w otoczeniu silnie konkurencyjnym powoduje rozwijanie kolejnej metody sterowania kosztami, jaką jest **rachunek kosztów docelowych**. Swoją początek bierze w latach 60. w Japonii i jest określany jako *genka kikaku*, zaś w opracowaniach angielskojęzycznych jako *target costing* lub *target cost management*, czyli zarządzanie kosztami docelowymi. Traktowany jest najczęściej jako odmiana rachunku kosztów, metoda strategicznego zarządzania kosztami lub metoda rozwoju produktu. Jego zadaniem jest umożliwienie przedsiębiorstwu osiągnięcia przewagi konkurencyjnej w zmiennym otoczeniu poprzez oferowanie produktu (usługi) po akceptowalnej cenie przy jednoczesnym zapewnieniu jednostce oczekiwanego poziomu rentowości oraz udziału w rynku (Sojak, Jóźwiak, 2004, s. 57-60). To rodzaj rachunku decyzyjnego, wspomagającego proces projektowania produktu (usługi) informacjami o planowanej wysokości kosztu wytworzenia i dostarczenia klientom. Punktem wyjścia jest wskazanie docelowej ceny, którą klienci będą skłonni zapłacić za produkt (usługę). Kolejnym jest określenie marży zysku, jaką jednostka chciałaby osiągnąć ze sprzedaży (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 57). Metoda ta zakłada ustalenie kosztu wytworzenia na poziomie planowania produkcji nowych dóbr (Janik, Paździor, 2024, s. 219). Tak ustalony koszt nie może być później zwiększony, gdyż powodowałoby to zmniejszenie marży zysku lub konieczność podniesienia ceny, co w przypadku istnienia na rynku konkurencyjnych produktów mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której nasze produkty nie byłyby kupowane.

Tradycyjne systemy rachunku kosztów zakładają, że przedmiotem kalkulacji i planowania w obszarze kosztów są krótkie okresy czasu (w wymiarze jednego roku).

Strategiczne zarządzanie kosztami zakłada możliwość wpływu na ponoszone koszty w długim okresie, w całym cyklu życia produktu (usługi), a nie tylko koszty bezpośrednie związane z fazą wytwórczą. Takie kompleksowe podejście do kalkulacji

i zarządzania kosztami w długim okresie jest domeną „rachunku kosztów cyklu życia produktu”. Rachunek ten, podobnie jak rachunek kosztów docelowych, umożliwia zarządzanie kosztami zanim zostaną one poniesione. Ta kompleksowość przejawia się w tym, że ujmowane są wszystkie kategorie zasobów zużywanych w różnych fazach cyklu życia produktu (usługi). Główne grupy kosztów stanowiące przedmiot kalkulacji w rachunku kosztów cyklu życia produktów obejmują (Nowak, Piechota, Wierzbński, 2004, s. 104):

- koszty badań i rozwoju ponoszone w fazie przedprodukcyjnej;
- koszty produkcji, sprzedaży i inne składniki kosztów ponoszone w fazie rynkowej produktu;
- koszty zakończenia produkcji występujące w ostatniej fazie cyklu życia produktu.

Odmienność tego rachunku kosztów w stosunku do metod tradycyjnych polega na szerszym analizowaniu kosztów.

Innym obszarem wykorzystania rachunku kosztów jest zarządzanie projektami. To wyraz uelastycznienia prowadzonej działalności, będący odpowiedzią na rosnącą konkurencję i wymagania klientów. Obszar **rachunku kosztów projektów** może być stosowany w jednostkach oferujących produkty (usługi) powtarzalne i realizujących część swojej działalności poprzez projekty. Projektowy rachunek kosztów obejmuje szereg metod i technik, zapewniających wspomaganie procesu zarządzania projektami odpowiednią informacją. W jednostkach występuje wówczas konieczność takiego wspomagania zarządzania projektami, aby mógł zostać on zintegrowany z całością systemu nakierowanego na działalność powtarzalną. Główne obszary problemowe dotyczą takich kwestii, jak zaplanowanie przychodów i kosztów projektu, ocena jego efektywności i kontrola realizacji w trakcie jego wykonywania oraz po jego zakończeniu (Łada, Kozarkiewicz, 2007, s. 28-29).

Koncepcja **Activity Based Costing** (ABC), szeroko prezentowana w krajowych badaniach (Wnuk-Pel, 2009, s. 127-132), została po raz pierwszy opublikowana w 1988 roku przez dwóch amerykańskich profesorów – R. Coopera oraz R. Kaplana. Jej innowacyjność polegała na innym, bardziej dokładnym, sposobie rozliczania kosztów pośrednich, stanowiąc nową metodę ich pomiaru i kalkulacji. Przyczyną jej powstania stała się rosnąca złożoność produkowanych wyrobów i wzrost kosztów pośrednich produkcji, co powodowało, że ich tradycyjny podział na wyroby według jednego klucza (np. płace bezpośrednie lub czas pracy) stał się wadliwy i prowadził do błędnych decyzji strategicznych, dotyczących asortymentu i wielkości produkcji. W modelach tradycyjnych koszty bezpośrednie przypisuje się do konkretnych produktów na podstawie dowodów księgowych wprost, natomiast koszty pośrednie gromadzi się tymczasowo na koncie kosztów wydziałowych, żeby później rozliczyć je na produkty (usługi), wykorzystując ogólne klucze podziałowe (Sobańska, 2006, s. 425-427).

Ze względu na ograniczenie koncepcji ABC do kosztów wydziałowych, jest ona nie tyle nowym systemem rachunku kosztów, co nowoczesną metodą podziału kosztów wydziałowych w kalkulacji doliczeniowej tradycyjnego rachunku kosztów. Zgodnie z metodą ABC, koszty pośrednie są rozliczane na produkty za pomocą wielu różnych podstaw rozliczania (Maciejowska, 2006, s. 14).

W literaturze można spotkać wiele opracowań dotyczących też wzajemnego przenikania się oraz współlistnienia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Rachunkowość zarządcza jest nauką wyjaśniającą mechanizmy powstawania zysku w jednostce, a na tej podstawie zbierającą, segregującą, klasyfikującą, przetwarzającą, analizującą i interpretującą informacje niezbędne do zarządzania jednostką w celu maksymalizacji jego zysku (Mielcarek, 2005, s. 14). To proces planowania, projektowania, dokonywania pomiaru i obsługiwanie systemów informacji finansowych oraz niefinansowych, który ukierunkowuje działania zarządzających, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych oraz operacyjnych celów organizacji. To proces ciągłego usprawniania, zwiększający wartość jednostki (Szychta, 2005, s. 141).

Rachunkowość zarządcza, która z założenia powinna służyć racjonalizacji zarządzania nakierowanego na realizację przyjętych celów gospodarczych, wyrosła z rachunku kosztów i obejmuje swoim zasięgiem coraz szerszy zakres przedmiotowy.

Można wyróżnić trzy etapy rozwoju rachunkowości zarządczej (Burzym, 2008, s. 27):

- 1) fazę badania kosztów – obejmującą retrospektywne i prospektywne mierzenie kosztów (pomiar), ich grupowanie, interpretowanie oraz komunikowanie;
- 2) fazę kontroli menadżerskiej kosztów i dochodów – obejmującą podmiotowe kontrolowanie efektywności działań według ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w jednostce;
- 3) fazę społecznej odpowiedzialności jednostki – rachunek kosztów powiązany z rachunkiem zasobów i ich reprodukcji, oparty na szerszym, społeczno-ekonomicznym podejściu do interpretacji nakładów i rezultatów.

Rozważania dotyczące rachunkowości zarządczej nie są powiązane w szerszym zakresie z tematyką niniejszej monografii, w związku z czym zostały potraktowane skrótowo.

Rozwój rachunku kosztów w kolejnych latach może być związany z możliwością łączenia się różnych koncepcji i metod opracowanych w latach wcześniejszych. Na rozwój rachunkowości i rachunku kosztów wpływa oraz wpływać będzie rozwój technologii informatycznych, w tym zapewne też w obszarze sztucznej inteligencji. Oprogramowanie komputerowe, które obecnie staje się coraz doskonalsze, umożliwi przeprowadzanie skompilowanych procesów obliczeniowych w czasie o wiele krótszym niż miało to miejsce jeszcze kilka lat temu.

Każdy z zaprezentowanych powyżej kierunków rozwoju rachunków kosztów może stanowić istotny obszar kolejnych prac, których celem będzie dalsze modyfikowanie i udoskonalanie metod wspomagających zarządzanie jednostkami, tak by informacje płynące z systemu rachunkowości były jeszcze bardziej użyteczne.

ZAKOŃCZENIE

Rachunek kosztów na przestrzeni lat podlegał licznym zmianom. Na początku kluczową kwestią było ustalenie kosztów związanych z prowadzeniem gospodarstwa domowego. Z czasem problem ustalania kosztów zaczął być widoczny w prowadzonej działalności gospodarczej. Właściciele firm interesowało, jakie koszty generuje przedsiębiorstwo, w jakiej części jednostki są one zlokalizowane, a także czy istnieje możliwość ich obniżenia bez straty dla realizowanych zadań.

Lata 80. XX wieku zmieniły radykalnie postrzeganie rachunku kosztów. Zmiany w gospodarce – związane z globalizacją działalności, szukaniem nowych rynków zbytu i rozwojem technologii informatycznych – uwidoczniły różnice między teorią a praktyką rachunku kosztów.

Historyczne rozdzielenie prawnej własności przedsiębiorstwa od zarządzania nim i potrzebą informowania właścicieli o efektach gospodarczego wykorzystania kapitału, przyczyniły się do utrwalenia podziału na rachunkowość finansową, generującą informacje dla inwestorów oraz kredytodawców w postaci publikowanych i weryfikowanych przez niezależnych audytorów sprawozdań finansowych oraz rachunkowość zarządczą i rachunek kosztów. Sprawozdawczość finansowa oraz jej regulacje prawne w sposób retrospektywny określały reguły związane z wyceną prezentowanych pozycji. Reguły te wymagają, żeby zapasy produktów wyceniane były na bazie historycznego kosztu wytworzenia. Wszystkie więc koszty związane z wytworzeniem stały się przedmiotem kalkulacji (Karmańska, 2006).

Jednostki gospodarcze rozpoczęły poszukiwanie nowych metod kalkulacji kosztu wytworzenia produktów i usług, które w sposób jak najbardziej dokładny miały pozwolić zarządzającym na poznanie struktury kosztu wytworzenia. Istotną kwestią było również ustalenie tego kosztu w oparciu nie o ogólne zasady, ale precyzyjne metody podziału kosztów produkcji na realizowane produkty. Dynamicznie rozwinął się rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych czy rachunek kosztów ośrodków odpowiedzialności. Warto podkreślić, że metody oraz procedury rachunku kosztów ulegają ciągłym zmianom, co jest odpowiedzią na rosnące potrzeby rynku i zarządzających jednostkami. Powstawanie coraz doskonalszych systemów informatycznych również wywiera i wywierać będzie dalszy wpływ na rozwój oraz wykorzystanie rachunku kosztów.

Rachunek kosztów staje się kluczowym narzędziem wykorzystywanym w zarządzaniu podmiotami działającymi w różnych sektorach i branżach, nie tylko w sektorze rynkowym. W ostatnich latach rachunek kosztów mocno uwidocznił się również w sektorze publicznym. Nowym obszarem działalności są koszty dotyczące gospodarki odpadami, koszty ochrony środowiska czy koszty dotyczące społecznej odpowiedzialności biznesu. Można przypuszczać, że następne lata będą związane z dalszym rozwojem sposobów liczenia kosztów i wykorzystywania tych informacji do zarządzania podmiotami.

Autorzy książki mają nadzieję, że problematyka rachunku kosztów opisana w niniejszej monografii pozwoli na lepsze zrozumienie tej trudnej i złożonej tematyki.

BIBLIOGRAFIA

- Arpan, J., Hashim, D. (1988). *International Dimension of Accounting*. Massachussets: PWS Kent Publishing.
- Biernacki, M., Kowalak, R., Warzocha, G. (2024). *Rachunek kosztów logistyki mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Brzezina, W. (1995). *Ogólna teoria rachunkowości*. Częstochowa: Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej.
- Buk, H. (red.). (2024). *Międzynarodowe standardy rachunkowości w praktyce*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Burzym, E. (1971). *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*. Warszawa: PWE.
- Burzym, E. (2008). Rola i funkcje rachunkowości w roku 2000. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 45(101), 23-70.
- Caputa, W. (red.). (2020). *Rachunkowość i finanse podmiotów gospodarczych w erze informacji*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Cicha, A., Zasiewska, K. (2022). *Rachunkowość dla samodzielnych księgowych – ujęcie praktyczne*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Czaja-Cieszyńska, H., Kochański, K., Lulek, A., Łazarzyk, D., Sadowska, B. (2023). *Sprawozdawczy rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: CeDeWu Sp z o.o.
- Czubakowska, K. (2015). *Rachunek kosztów i wyników*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2006). *Podstawy rachunkowości zarządczej*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2014). *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne S.A.
- Czubakowska, K., Winiarska, K. (2002). *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach*. Gdańsk: Wydawnictwo ODDK.
- Dobija, D., Kucharczyk, M. (red.). (2009). *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne. Podręcznik akademicki*. Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne Spółka z o.o.
- Dobija, D., Kucharczyk, M. (red.). (2014). *Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja*. Warszawa: Wolters Kluwer SA.
- Dobija, M. (1994). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Dobija, M. (1997). *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Drury, C. (1992). *Management and Cost Accounting Third Edition*. London: Chapman & Hall.

- Drury, C. (1995). *Rachunek kosztów. Wprowadzenie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, Chapman & Hall.
- Drury, C. (2002). *Rachunek kosztów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Fedak, Z. (1962). *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej*. Warszawa: PWE.
- Gabrusewicz, W. (red.). (2008). *Rachunkowość finansowa część II – Rachunkowość dla zaawansowanych*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Gierusz, J. (1996). *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Gierusz, J. (2005). *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia klasyfikacja zakres uprawnień*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
- Glynn, J.J., Perrin, J., Murphy, M.P. (2003). *Rachunkowość dla menedżerów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A. (2005). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Wydawnictwo Difin.
- Gmytrasiewicz, M., Karmańska, A., Olchowicz, I. (1997). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Wydawnictwo Difin.
- Gos, W. (2006). *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw*. Łódź: Polska Akademia Rachunkowości S.A.
- Hass-Symotiuk, M. (red.). (2006). *Rachunkowość i plan kont z komentarzem dla zakładów opieki zdrowotnej*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Hass-Symotiuk, M. (red.). (2022). *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstwa – od jego powstania do likwidacji*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Hass-Symotiuk, M. (red.). (2024). *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa firmy*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Hejnar, J. (2007). Zarys teorii wyceny bilansowej. W: B. Micherda (red.), *Prawo bilansowe a prawo podatkowe* (s. 11-32). Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o.
- Jaklik, A., Micherda, B. (1997). *Zasady rachunkowości*. Warszawa: WSiP.
- Janik, W., Paździor, M. (2024). *Rachunek kosztów w zarządzaniu organizacjami*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Jaruga, A., Nowak, W., Szychta, A. (1999). *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*. Łódź: Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi.
- Jarugowa, A. (2000). Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej. W: A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta (red.), *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej* (s. 17-40). Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
- Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K. (1993). *Rachunek kosztów*. Warszawa: PWE.
- Jarugowa, A., Skowroński, J. (1986). *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: PWE.

- Jarugowa, A., Sobańska, I., Sochacka, R. (1994). *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*. Warszawa: PWE.
- Kaplan, R.S. (1984). Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2007). *Time Driven Activity-Based Costing – A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S., Cooper, R. (2000). *Zarządzanie kosztami i efektywnością*. Kraków: Dom Wydawniczy ABC.
- Kardasz, A. (2002). Tworzenie ośrodków odpowiedzialności za koszty. W: E. Nowak (red.), *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa* (s. 62-69). Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
- Karmańska, A. (red.). (2004). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Pojęcia problemy zadania*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o.
- Karmańska, A. (red.). (2006). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o.
- Kes, Z. (2019). Modyfikacje modelu analizy odchyleń kosztów standardowych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 544, 146-158.
- Kiziukiewicz, T. (1996). *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Kiziukiewicz, T. (2003). *Zarządcze aspekty rachunkowości*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości. (2007). Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Kotapski, R. (2018). Klasyfikacja kosztów działalności przedsiębiorstwa na potrzeby zarządzania. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 506, 51-62.
- Krzywda, D. (2005). Sprawozdanie finansowe jako produkt rachunkowości. W: B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne* (s. 232-258). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kuczyńska-Cesarz, A. (2005). *Rachunkowość część 1*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o.
- Kuczyńska-Cesarz, A. (2019). Rachunek kosztów działań jako narzędzie usprawniające proces zarządzania. *Nowoczesne Systemy Zarządzania Instytut Organizacji i Zarządzania*, 14(1), 137-151.
- Kulis, I. (2001). *Pomiar wyniku finansowego*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Kulis, I., Kulis, M., Styło, W. (1999). *Rachunek kosztów w zakładach opieki zdrowotnej*. Kraków: Uniwersyteckie Wydawnictwo Medyczne „Vesalius”.
- Lange, O. (1974). *Ekonomia polityczna, Zagadnienia ogólne*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.

- Lew, G., Maruszewska, E., Szczypa, P. (2019). *Rachunkowość zarządcza. Od teorii do praktyki*. Warszawa: CeDeWu.
- Łada, M., Kozarkiewicz, A. (2007). *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Maciejowska, D. (2006). *Koszty i ich rachunek. Kompendium wiedzy*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego.
- Maszczyk, T. (2009). Normowanie kosztów zużycia materiałów. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 58, 281-286.
- Matuszewicz, J. (2001). *Rachunek kosztów*. Warszawa: Wydawnictwo Finans-Servis.
- McNair, C.J., Polutnik, L., Silvi, R. (2001). Cost Management and Value Creation: The Missing Link. *The European Accounting Review*, 10(1), 33-50.
- Messner, Z. (1972). *Rachunek kosztów jako instrument operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym*. Warszawa: PWE.
- Messner, Z. (1994). Międzynarodowe standardy rachunkowości i ich znaczenie. *Zeszyty Naukowe AE Katowice*, 135, 33-40.
- Messner, Z. (2007). Rachunkowość finansowa w systemie informacji ekonomicznej. W: Z. Messner (red.), *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF* (s. 13-28). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Messner, Z., Pfaff, J. (2008). *Rachunkowość finansowa. Część I. Podstawy rachunkowości*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Micherda B. (2001). Ewolucja wyceny we współczesnej rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 4(60), 122-133.
- Micherda, B. (1997). *Analityczna funkcja rachunkowości w okresie przejściowym do gospodarki rynkowej*. *Zeszyty Naukowe AE, Seria Specjalna, Monografie*, 129.
- Micherda, B. (2003). *Rachunek kosztów i wyników jednostek gospodarczych w świetle znowelizowanego prawa o rachunkowości*. Kraków: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej.
- Micherda, B. (2005). Funkcje i struktura współczesnej rachunkowości. W: B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne* (s. 11-33). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN
- Micherda, B. (2006). *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin sp. z o.o.
- Micherda, B. (2007). *Rachunek kosztów i wyników*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny w Warszawie.
- Mielcarek, J. (2005). *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów i zasobów – koncepcji ABC i ABM*. Poznań: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu.
- Mielcarek, J. (2007). *Ogólny model jednoetapowy a Time – Driven ABC*. Poznań: Wydawnictwo Target.
- Misińska, D. (1994). *Podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWN.

- Misińska, D. (2005). Harmonizacja rachunkowości. W: T. Cebrowska (red.), *Rachunkowość finansowa i podatkowa* (s. 119-132). Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Myddelton, D. (1991). *Accounting and Financial Decisions*. Cambridge: Cambridge Bisuness Trust.
- Naumiuk, T. (1995). *Elementy rachunku kosztów: ewidencja, rozliczenia, kalkulacja*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Naumiuk, T. (2002). *Koszty w rachunkowości finansowej*. Warszawa: INFOR.
- Nisengolc, S. (1996). *Komentarz do zasad rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo TWIGGER S.A., ECOSTAR.
- Nowak, E. (1992). System informacyjno-decyzyjny współczesnej rachunkowości. *Prace Naukowe AE we Wrocławiu*, 638, 71-84.
- Nowak, E. (1994a). *Decyzyjne rachunki kosztów; Kalkulacja menadżera*. Warszawa: PWN.
- Nowak, E. (1994b). Rachunkowość jako system informacyjny przedsiębiorstwa. *Prace Naukowe AE Wrocław*, 690, 79-82.
- Nowak, E. (2000). *Rachunek kosztów*. Wrocław: Ekspert.
- Nowak, E. (2010). *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*. Wrocław: Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo.
- Nowak, E. (2016). Rachunek kosztów postulowanych z uwzględnieniem ryzyka. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 300, 140-149.
- Nowak, E. (red.). (2006). *Strategiczne zarządzanie kosztami*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Nowak, E. (red.). (2008). *Strategiczna rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Nowak, E., Piechota, R., Wierziński, M. (2004). *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Nowak, E., Wierziński, M. (2010). *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Nózka, A. (2008). *Rachunek kosztów w zarządzaniu jednostkami badawczo-rozwojowymi*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Olchowicz, I. (2016). *Podstawy rachunkowości. Wykład*. Warszawa: Wydawnictwo Difin.
- Olchowicz, I., Tłaczała, A. (2005). *Rachunkowość finansowa w przykładach – według ustawy o rachunkowości i MSR*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o.
- Ossowski, M. (2004). *Rachunek kosztów*. Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
- Pfaff, J. (red.). (2023). *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Piechota, R. (2005). *Projektowanie rachunku kosztów działań. Activity Based Costing*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o.

- Przytuła, A. (2008). Ewolucja rachunku kosztów działań. *Rachunkowość*, 8, 175-182.
- Riebel, P. (1982). *Einzelkosten-und Deckungsbeitragsrechnung*, wydanie 4. Wiesbaden: Gabler Lehrbuch.
- Sadowska B. (2024). *Rachunek kosztów logistycznych w przedsiębiorstwie*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Sawicki, K. (1999). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Sawicki, K. (red.). (1996). *Rachunek kosztów*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Sawicki, K. (red.). (2005). *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw po przystąpieniu Polski do Wspólnoty Europejskiej*. Wrocław: Wydawnictwo EKSPERT.
- Segeth-Boniecka, K. (2009). Wpływ rozliczania kosztów pośrednich na ustalanie kosztu produktu w systemie rachunku kosztów działań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 53(109), 205-218.
- Siwoń, B. (1972). *Współczesne tendencje rozwoju rachunku kosztów i wyników*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Skrzywan, S. (1971). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa PWE.
- Sobańska, I. (1979). Refleksje nad rachunkiem kosztów. *Przegląd Organizacji*, 1, 21-23.
- Sobańska, I. (red.). (2003). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.
- Sobańska, I. (red.). (2006). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.
- Sobańska, I. (red.). (2009). *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.
- Sojak, S. (2003). *Rachunkowość zarządcza*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności „DOM ORGANIZATORA”.
- Sojak, S. (2010). *Rachunek kosztów – podstawowe aspekty sprawozdawcze i decyzyjne*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Sojak, S. (2015). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów. Tom I*. Toruń: TONIK Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności Publicznej Dom Organizatora.
- Sojak, S. (2017). *Podstawy rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Sojak, S., Jóźwiak, H. (2004). *Rachunek kosztów docelowych*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Steinbeck, H. (1998). *Total Quality Management*. Warszawa: Agencja Wydawnicza PLACET.
- Stroncsek, A., Krajewska, S. (2024). *Rachunek kosztów. Kluczowe zagadnienia w teorii i przykładach*. Warszawa: Difin Sp. z o. o.

- Supera-Markowska, M. (2022). *Rachunkowość – aspekty prawne i podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Szczypa, P. (2014). *Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o.
- Szczypa, P. (red.). (2019). *Kalkulacja i rachunek kosztów. Od teorii do praktyki*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o.
- Szczypa, P. (red.). (2021). *Zaawansowana rachunkowość finansowa. Od teorii do praktyki*. Warszawa: CeDeWu Sp. z o.o.
- Szczypa, P. (red.). (2024). *Kalkulacja i rachunek kosztów – od teorii do praktyki*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu Sp. z o.o.
- Szychta, A. (2003). System kosztów docelowych i inne japońskie koncepcje a rachunek kosztów działań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Rada Naukowa*, 16(72), 51-69.
- Szychta, A. (2005). Kierunki i metody badań naukowych w rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 27(83), 97-115.
- Świdarska, G.K. (red.). (2002). *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*. Tom I, Warszawa: MAC Consulting Sp. z o.o.
- Świdarska, G.K. (red.). (2004). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Świdarska, G.K. (red.). (2010). *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: MAC Consulting Sp. z o.o.
- Świdarska, G.K. (red.). (2017). *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*. Warszawa: Difin S.A.
- Świdarska, G.K., Krysiak, M. (2024). *Od tradycyjnego rachunku kosztów do nowoczesnego kontrolingu kosztów. Pragmatyczne podejście*. Warszawa: Difin Sp. z o.o.
- Świdarska, G.K., Rybarczyk, K., Pielaszek, M. (2002). Obiektowy rachunek kosztów. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 8(64), 223-228.
- Świeboda, W. (2017). Rachunek kosztów działań jako narzędzie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 333, 261-272.
- Turyna, J. (2006). *Standardy sprawozdawczości finansowej*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji DIFIN Sp. z o.o.
- Walińska, E., Urbanek, P. (red.). (2000). *Rachunkowość zarządcza*. Łódź: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Wierzbicki, T. (1972). *Rachunek kosztów w warunkach nowoczesnej techniki obliczeniowej*. Warszawa: PWE.
- Winiarska, K. (red.). (2006). *Rachunkowość zaawansowana*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna, Oddział Polskich Wydawnictw Profesjonalnych Sp. z o.o.
- Wnuk-Pel, T. (2009). Analiza funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce - Rada Naukowa*, 50(106), 127-160.

Wrona, B., Rechul, H. (2017). Współczesne kierunki rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz obszary ich wykorzystania w jednostkach gospodarczych. *Zeszyty Naukowe WSEI seria: Ekonomia*, 13-14(1-2), 85-106.

Zasiewska, K. (2023). *Podstawy rachunkowości z elementami prawa podatkowego – ujęcie praktyczne*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

Żyznowski, T. (1995). *Rachunkowość jednostek gospodarczych*. Warszawa: Difin.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.).

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2024 r., poz. 1035).

Komunikat Ministra Finansów z dnia 15.05.2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (Dz.Urz. z 2019 r., poz. 60).

SPIS TABEL

Tabela 1. <i>Struktura ustawy o rachunkowości</i>	17
Tabela 2. <i>Koszty dla potrzeb pomiaru zysków</i>	34
Tabela 3. <i>Koszty dla potrzeb decyzyjnych</i>	35
Tabela 4. <i>Klasyfikacja dóbr – obiektów kalkulacji</i>	71
Tabela 5. <i>Cechy kalkulacji wstępnej i wynikowej</i>	72
Tabela 6. <i>Uproszczony arkusz kalkulacyjny kosztów</i>	76
Tabela 7. <i>Przykładowe nośniki kosztów działań</i>	88
Tabela 8. <i>Różnice między tradycyjnym rachunkiem kosztów a rachunkiem kosztów działań</i>	90
Tabela 9. <i>Etapu procesu wyznaczania standardów kosztów</i>	97
Tabela 10. <i>Sposób ustalania kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich w rachunku kosztów standardowych</i>	102
Tabela 11. <i>Rodzaje odchyleń kosztów</i>	104

SPIS RYSUNKÓW

<i>Rysunek 1.</i> Klasyfikacja kosztów według wybranych kryteriów.....	28
<i>Rysunek 2.</i> Ogólna budowa rachunku kosztów.....	39
<i>Rysunek 3.</i> Budowa funkcjonującego rachunku kosztów	40
<i>Rysunek 4.</i> Rachunek kosztów pełnych	42
<i>Rysunek 5.</i> Rachunek kosztów zmiennych	43
<i>Rysunek 6.</i> Rozwiązania ewidencyjne w zakresie ewidencji kosztów w układzie rodzajowym.....	48
<i>Rysunek 7.</i> Schemat ewidencji i rozliczania kosztów działalności produkcyjnej w układzie kosztów podmiotowo-funkcjonalnym	50
<i>Rysunek 8.</i> Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym i podmiotowym	52
<i>Rysunek 9.</i> Rozliczenia międzyokresowe kosztów	62
<i>Rysunek 10.</i> Rozbieżności w czasie między kosztami a produktami.....	63
<i>Rysunek 11.</i> Ewidencja księgowa czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów	64
<i>Rysunek 12.</i> Ewidencja księgowa biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.....	66
<i>Rysunek 13.</i> Ewidencja księgowa rozliczania kosztów działalności pomocniczej....	69
<i>Rysunek 14.</i> Metody kalkulacji kosztów jednostkowych	73
<i>Rysunek 15.</i> Rozliczenie kosztów według metody średnioważonej	78
<i>Rysunek 16.</i> Rozliczenie kosztów według metody FIFO.....	78
<i>Rysunek 17.</i> Struktura kosztów w kalkulacji doliczeniowej.....	84
<i>Rysunek 18.</i> System rachunku kosztów działań.....	86
<i>Rysunek 19.</i> Ogólny schemat analizy odchyleń.....	103
<i>Rysunek 20.</i> Analiza odchyleń w rachunku kosztów pełnych standardowych	105