

Marzena Tatarska

KIERUNKI DOSKONALENIA RACHUNKU KOSZTÓW W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH PRZEMYSŁOWYCH W XX WIEKU

1. Wstęp

Ogromne zmiany zachodzące w przedsiębiorstwach i w ich otoczeniu wymuszają kolejne modyfikacje dotychczasowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów. W opracowaniu zaprezentowano najważniejsze modele rachunku kosztów oraz czynniki, które wymuszały zmiany w tej dziedzinie. Ewolucję rachunku kosztów rozpatrywano z uwzględnieniem:

- uregulowań prawnych,
- sytuacji społeczno-ekonomicznej,
- postępu technologicznego,

ponieważ uwarunkowania te wpłynęły na kształt i zadania rachunku kosztów oraz wyznaczały kierunek jego rozwoju.

2. Miejsce rachunku kosztów w rachunku gospodarczym przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce przed II wojną światową

Każde przedsiębiorstwo, chcąc przewidywać i planować swoją pracę, musi prowadzić rachunek gospodarczy. Zadania systematycznego rachunku gospodarczego S. Skrzywan definiuje jako rejestrowanie i ujmowanie zdarzeń gospodarczych, a poszczególne działy tego rachunku dzieli na: księgowość, kalkulację i statystykę [24, s. 14]. Rachunek kosztów nie został więc jeszcze określony jako odrębna pozycja.

Przed II wojną księgowość i rachunek kosztów prowadziły tylko większe przedsiębiorstwa, natomiast przedsiębiorstwa drobne, oparte przeważnie na pracy samego właściciela zadowalały się najczęściej najprostszy rachunkiem gospodar-

czym, obejmującym kontrolę pieniędzy w kasie i okresowym sprawdzaniem ilości materiałów i towarów. Postrzeganie księgowości jako kosztownego i zbędnego obciążenia przedsiębiorcy było przyczyną „prymitywizmu” i „fragmentaryzmu” rachunku gospodarczego w przedsiębiorstwie. Z drugiej strony, księgowość była sprawą prywatną przemysłu i handlu, regulowaną wyłącznie instruktywnymi przepisami ustawodawstwa handlowego. Aparat administracji skarbowej był słabo rozbudowany i do rzadkości należało zakwestionowanie przez administrację państwową bilansu bądź całej księgowości jakiegoś przedsiębiorstwa. Ewidencja była dostosowana jedynie do przepisów prawa podatkowego i kodeksu handlowego, przy czym produkcja najczęściej nadal nie była nią objęta [27, s. 33]. Kalkulacja, przeważnie jako kalkulacja ofertowa, rzadziej jako sprawdzająca, była oderwana od pozostałych działów rachunku gospodarczego, a statystyka w dzisiejszym znaczeniu prawie nie istniała w przedsiębiorstwie.

Zarówno w teorii, jak i w praktyce jako pierwsze zainteresowały się rachunkiem gospodarczym duże zakłady przemysłowe, o skomplikowanych i zróżnicowanych procesach i wyrobach. Dostrzegły bowiem potrzebę rachunku w ujmowaniu procesu produkcji, w ustalaniu kosztów całkowitych i jednostkowych, w kontroli kosztów w poszczególnych działach, i w stwarzaniu podstaw polityki cen. Jednak ówczesny rachunek kosztów nie mógł spełnić tych oczekiwań ze względu na brak formy i treści, które dawałyby podstawy do prowadzenia przedsiębiorstwa i formułowania decyzji. Jego mankamentem było to, iż odnosił się tylko do przeszłości. Rachunek kosztów w tym okresie został sprowadzony do „rachunku produkcji” i to nie zawsze, o czym świadczą założenia *Jednolitego planu kont* dla przedsiębiorstw przemysłowych w Generalnej Guberni, wprowadzonego w życie w 1944 r. przez władze okupacyjne. Plan ten opierał się na obowiązku rejestrowania kosztów według rodzajów, bez dzielenia ich na funkcje [32, s. 19]. Polska praktyka rachunku kosztów ukształtowała się pod wpływem standardów niemieckich, które były stosowane w okresie międzywojennym i podczas II wojny światowej w przedsiębiorstwach na terenie Polski [26, s.13].

3. Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach socjalistycznych

Przemiany społeczno-gospodarcze w powojennej Polsce, związane z dążeniem gospodarki planowej, przejawiały się w tym, iż duże i średnie przedsiębiorstwa przemysłowe znalazły się pod zarządem państwa, oraz w tym, że powstawały wielkie organizacje handlowe: centrale zbytu i zaopatrzenia. Fundamentem gospodarki planowej były szczegółowe plany działalności pojedynczych ogniw aparatu przemysłowego i handlowego. Wymagało to organizacji rachunkowości umożliwiającej porównywanie, a następnie analizowanie sprawozdań przedsiębiorstw z różnych branż. Jednakową strukturę rachunkowości i rachunku kosztów przedsiębiorstw miał zapewnić *Jednolity plan kont*, który wszedł w życie 1 stycznia 1946 r. [34, s. 6].

Koszty sklasyfikowano w następujących klasach: 4 – dla układu „rodzajowego” i 7 – dla kalkulacji. Nowością było wprowadzenie kont klasy 5 – konta administracji i klasy 6 – konta fabrykacji. Rozliczenia kosztów klasy 4 miało odbywać się na kontach klasy 5–7. W praktyce wyglądało to tak, że większość przedsiębiorstw nie wykorzystywała kont klas 5 i 6, a rozliczenie kosztów odbywało się poza systemem kont księgowych. Koszty pośrednie klasy 4 rozliczano okresowo za pomocą kluczy podziałowych na miejsca ich powstawania w tzw. arkuszu rozdziału kosztów. Dane te wraz z kosztami bezpośrednimi klasy 4 były podstawą kalkulacji kosztu jednostkowego produktu lub usługi. Jednak układu ówczesnych kont klasy 4 nie można było nazwać układem rodzajowym w dosłownym znaczeniu, ponieważ nie tylko obejmował on koszty proste, ale też uwzględniał częściowo kryterium kalkulacyjne kosztów [27, s. 37].

Wprowadzenie zasadniczych reform planowania gospodarczego i zasad systemu finansowego, związanych z sześcioletnim planem budowy podstaw socjalizmu (podstawowym zadaniem planu kont miała być prawidłowa klasyfikacja i kontrola środków gospodarczych oraz możliwość kontroli przestrzegania zasad systemu finansowego), miało ten skutek, iż w 1950 r. ogłoszono nowe plany kont dla różnych działów gospodarki, korzystając z doświadczenia Związku Radzieckiego. W zakresie kosztów utrzymano statystyczną metodę rozliczania ich na miejsca powstawania i nośniki. Na potrzeby centralnego zarządzania gospodarką narodową konieczne stało się zastosowanie sztywnej i ujednoliconej korespondencji kont.

Wysunięte w kolejnych latach na pierwszy plan zagadnienie walki o najniższe koszty własne miało taki skutek, że w latach 1952 i 1953 powstały ramowe plany kont dla wszystkich działów gospodarki, banków, zakładów ubezpieczeń i jednostek budżetowych, również ściśle się opierające na wzorach radzieckich. Z planu kont usunięto rejestrację rodzajową i nakazano bezpośrednie przypisywanie kosztów do komórek odpowiedzialnych za ich powstawanie. S. Skrzywan, twórca nowatorskich rozwiązań w polskiej rachunkowości, stwierdził wtedy, iż w ten sposób „w pełni rozwiązano problem prawidłowych podstaw dla rachunku kosztów”. Klasyfikacja kosztów według celów ich ponoszenia miała odbywać się w obrębie konkretnych wydziałów, co miało umożliwić właściwe planowanie, ewidencję i kontrolę kosztów [25, s. 284]. Zamiast arkuszy rozliczeniowych i kalkulacyjnych zastosowano szczegółowy i jednoznacznie określony układ księgowy kont syntetycznych i analitycznych w odniesieniu do miejsc powstawania i nośników kosztów. Nakłady produkcyjne księgowano w ciężar kont produkcji, czyli na konta: Produkcja podstawowa, Koszty wydziałowe (wydziałów podstawowych) i na konto Koszty ogólnofabryczne. Stosowano też następujące konta: materiałów, płac, rozliczeń amortyzacji, rozrachunków i rozliczeń międzyokresowych. Oprócz nakładów ewidencjonowanych bezpośrednio na produkt, kosztów wydziałowych i kosztów ogólnofabrycznych wśród odrębnych pozycji kosztu własnego mogły się jeszcze znaleźć nakłady na uruchomienie nowej produkcji i koszty braków lub przestojów [14, s. 9].

Rachunek kosztów był wtedy traktowany jako podsystem ewidencyjny rachunkowości, a jego rola ograniczała się do retrospektywnego ujęcia kosztów. Jego zadaniem było ustalenie w różnych przekrojach i zinterpretowanie wyrażonej w pieniądzu wysokości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej w określonym czasie [15, s. 14]. W miarę rozwoju gospodarczego coraz większą uwagę przywiązywano nie tylko do zasad planowania, ewidencji, kalkulacji i analizy kosztów, ale przede wszystkim do poszukiwania nowych koncepcji i modeli rachunku kosztów. Skierowanie zarządzania na produkcję oraz wypracowywanie i doskonalenie jej mechanizmów, mających na celu stopniowe obniżanie jednostkowych kosztów wytwarzania wyrobów, spowodowało ukształtowanie się w tym okresie w przedsiębiorstwach produkcyjnych rachunku kosztów opartego na kalkulacji pełnych kosztów działalności. Cechą rachunku kosztów pełnych jest dokonywanie kalkulacji rzeczywistego kosztu jednostkowego produktów. Kalkulacja jednostkowego kosztu produktu jest dokonywana na poziomie pełnego kosztu wytworzenia, obejmującego koszty bezpośrednie oraz koszty pośrednie produkcji. Powszechnie stosowano w tym czasie kalkulację podziałową. Pionierzy w dziedzinie polskiej rachunkowości powojennej i rachunku kosztów S. Skrzywan i Z. Fedak pisali, iż kalkulacja ta „polega na tym, że koszty zużycia materiałów i koszty ich przerobu, względnie koszty pozyskania bogactw przyrody, w pewnym okresie czasu dzieli się przez ilość wytworzonych w tym czasie jednostek (zarówno gotowych, jak i tylko częściowo wykonanych, lecz przeliczonych na jednostki gotowe)” [31, s. 279]. Metoda ta miała zastosowanie w zakładach produkujących masowo tylko jeden wyrób lub różne wyroby, ale z zastosowaniem tego samego surowca, tych samych urządzeń i procesów technologicznych dla wszystkich wyrobów. Jednostkami kalkulacyjnymi mogły być fizyczne jednostki wyrobu, jeżeli przedsiębiorstwo wytwarzało jeden produkt, lub jednostki umowne, gdy różnorodną produkcję „sprowadzało się do wspólnego mianownika”. Z tego też wynikały odmiany kalkulacji podziałowej: prosta, procesowa i współczynnikowa [23, s. 281].

Kalkulacja podziałowa prosta miała zastosowanie w przedsiębiorstwach o jednorodnej produkcji, gdzie koszt jednostkowy obliczało się, dzieląc sumę wszystkich kosztów danego okresu przez liczbę wyprodukowanych wyrobów [23, s. 283]. Kalkulacja podziałowa procesowa polegała na tym, że produkcja każdego kolejnego procesu produkcyjnego, który kończył się przekazaniem półfabrykatu do następnego wydziału lub magazynu, traktowana była jako jedno osobno kalkulowane zlecenie. Osobno ustalało się koszt każdego procesu (wydziału) i kalkulowało koszt wytworzonego w tym procesie półfabrykatu lub wyrobu gotowego [23, s. 285]. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami była stosowana przez zakłady produkujące różnorodne wyroby z tego samego surowca i w tym samym procesie produkcyjnym – w wyniku zastosowania różnej jakości przerabianego surowca lub np. różnego czasu przerobu. Koszty tych wyrobów obejmowało się jednym zleceniem, a dla różnych wyrobów ustalano wspólną, umowną jednostkę kalkulacyjną, wykorzystując do tego odpowiednie współczynniki, np. wagę, grubość, czas obrób-

ki. Koszty danego zlecenia dzielono przez umowną jednostkę kalkulacyjną, a następnie koszty umownej jednostki kalkulacyjnej mnożono przez współczynniki ustalone dla poszczególnych produktów. W ten sposób otrzymywano jednostkowy koszt tych produktów [23, s. 288].

Wycena zużycia czynników produkcji, ewidencja kosztów rodzajowych i kalkulacja podziałowa nie zaspokajały rosnącego zapotrzebowania na informacje niezbędne do zarządzania coraz bardziej złożonymi procesami wytwórczymi, wykorzystującymi różne technologie. Przejście od kalkulacji podziałowej do kalkulacji doliczeniowej nastąpiło po wyodrębnieniu kosztów bezpośrednich i pośrednich [18, s. 25]. Koszty bezpośrednie produkcji przemysłowej E. Terebucha określił jako „te wszystkie koszty, które na podstawie dokumentów pierwotnych mogą być bez żadnego przeliczania na tę produkcję odniesione”, następnie dodał, że „w analogiczny sposób określamy koszty bezpośrednie produkcji pomocniczej i gospodarki pozaoperacyjnej”. Koszty pośrednie są to „przede wszystkim koszty ogólnozakładowe (administracyjne), które dotyczą całokształtu działalności gospodarczej przedsiębiorstwa” [30, s. 388]. S. Skrzywan i Z. Fedak do kosztów pośrednich zaliczyli koszty ogólne, w których skład wchodziły koszty ogólnozakładowe (koszty obsługi, koszty zarządu i koszty wspólne) i koszty ogólnowydziałowe. Do kosztów pośrednich należały także koszty ruchu. Są to koszty zaliczane do kosztów wydziałowych, np. płace personelu zatrudnionego przy utrzymaniu maszyn w ruchu [23, s. 231]. Wymienione koszty podstawowe są to koszty, które ściśle wiążą się z procesami produkcyjnymi i wywierają decydujący wpływ na poziom globalnych kosztów przedsiębiorstwa. Natomiast koszty ogólne obejmują koszty zarządzania, organizacji i obsługi przedsiębiorstwa. Kalkulacja kosztu jednostkowego wyrobów gotowych jest tym dokładniejsza, im większy jest udział procentowy kosztów bezpośrednich w globalnych kosztach produkcji. W sytuacji gdy występuje znaczny odsetek kosztów pośrednich, które muszą zostać rozliczone na wyroby za pomocą różnych kluczy, następuje pewne wypaczenie stanu faktycznego [30, s. 392].

Kalkulacja doliczeniowa miała zastosowanie w tych przedsiębiorstwach o produkcji jednostkowej lub seryjnej, w których produkowano różne wyroby z różnych surowców, przy czym wyroby te lub ich części przechodziły przez różne procesy technologiczne. Najczęściej ten rodzaj kalkulacji stosowano w przemyśle maszynowym, elektrotechnicznym, meblowym itp. Istota tej metody polegała na tym, że koszty bezpośrednie na podstawie dokumentów źródłowych odnoszono bezpośrednio na poszczególne zlecenia, do kosztów bezpośrednich doliczano koszty zakupu, odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów, ubezpieczenia społeczne i płace dodatkowe proporcjonalnie do kosztu robocizny bezpośredniej. Do kosztów bezpośrednich zleceń doliczano także koszty wydziałowe i ogólnozakładowe za pomocą kluczy. Najpowszechniej stosowaną podstawą doliczania kosztów wydziałowych na zlecenia była robocizna bezpośrednia, przy założeniu, że są one proporcjonalne do kwot robocizny bezpośredniej. Stosowanie tego klucza było uzasadnione w odniesieniu do produkcji mało zmechanizowanej i pracochłonnej. Przedsiębior-

stwa, w których na koszty produkcji składały się przede wszystkim koszty materiałów bezpośrednich, stosowały materiały bezpośrednie jako podstawowy klucz podziałowy kosztów pośrednich [23, s. 294].

W zależności od rodzaju obiektu kalkulacji wyróżniono kalkulację doliczeniową:

- zleceniową, stosowaną przez przedsiębiorstwa wykonujące produkcję na zlecenia produkcyjne,
- kalkulację doliczeniową asortymentową, gdzie obiektem kalkulacji był każdy odrębny asortyment produktów.

W warunkach rozwijającej się gospodarki socjalistycznej cechą charakterystyczną rachunku kosztów było powiązanie z całością gospodarki narodowej. Ścisłe ustalenie przez rachunkowość wysokości kosztów umożliwiało obliczenie dochodu narodowego przez odjęcie od wartości produktu brutto wszystkich gałęzi produkcji materialnej kosztów pracy uprzedmiotowionej. Zadaniem rachunku kosztów było określenie wysokości kosztów poniesionych w danym okresie, powiązanie ich z tymi komórkami przedsiębiorstwa, w których powstały, a następnie ustalenie kosztów przypadających na jednostkę „pracy” tych komórek [23, s. 18]. W omawianym okresie rachunkowość i sprawozdawczość z zakresu kosztów była w dalszym ciągu dziedziną pełną niedoskonałości i nie udało się we wszystkich branżach wprowadzić planowego i sprawozdawczego rachunku kosztów, np. w PGR-ach do 1953 r. nie prowadzono w ogóle rachunku kosztów [25, s. 285]. Wprowadzenie przez *Typowy plan kont* (wszedł w życie 1 stycznia 1960 r.) wycofanego wcześniej układu rodzajowego kosztów podyktowane było nie tyle potrzebami ewidencji pojedynczych przedsiębiorstw, co wymaganiami ewidencji ogólnogospodarczej [17, s. 235]. Stosowanie w sprawozdawczości przekroju rodzajowego miało dostarczać planistom cennych informacji dotyczących struktury kosztów, którą to strukturę można odnieść do planowanego rozmiaru produkcji. Ewidencja rodzajowa miała służyć ustaleniu zużycia materiałów, funduszu płac itd. przypadających na produkcję poszczególnych branż. Dane te uwzględniły postęp techniczny i wzrost produkcji, miały zaś służyć do planowania produkcji na przyszłość [17, s. 234].

Opisane wcześniej metody rozliczania i kalkulacji kosztów już pod koniec lat pięćdziesiątych XX w. były określane jako „tradycyjny” rachunek kosztów i zarzucano im wiele wad. Najistotniejszą było to, iż pozwalają one ustalić rzeczywiste koszty produkcji dopiero po jej zakończeniu, a nie informują o powstających kosztach produkcji niezakończonych na bieżąco [23, s. 318]. Zapotrzebowanie na informacje liczbowe dotyczące kosztów i efektów zamierzonej działalności spowodowało włączenie do rachunku kosztów wielkości ustalonych w trybie *ex ante*, czyli kosztów standardowych, które umożliwiałyby aktywne oddziaływanie na przebieg procesów wytwórczych i minimalizację kosztów produkcji. Tak wykształciły się różne odmiany rachunku kosztów: rachunek kosztów standardowych, planowanych, postulowanych i normatywnych, przy czym nazwa rachunku określała

stopień jego dokładności [18, s. 25]. Podstawą rachunku kosztów przeprowadzonego *ex ante* są zdarzenia przyszłe, podczas gdy tzw. rachunku *ex post* – zdarzenia już zaistniałe i wielkości ustalone z góry. W odniesieniu do rachunku kosztów *ex ante* można mówić o rachunku kosztów postulowanych. Postulaty kosztowe mogą opierać się na wielkościach planowanych, np. wynikać z receptury zużycia [9, s. 205].

Jeszcze w latach pięćdziesiątych w niektórych polskich przedsiębiorstwach przemysłu metalowego, gumowego, kosmetycznego, cukierniczego, obuwniczego i w innych zastosowano rachunek kosztów postulowanych. W wielu branżach jego rozwój był spowodowany panującymi tam warunkami. Przykładowo w przemyśle maszynowym i elektrotechnicznym, w fabrykach o produkcji masowej i wielkoseryjnej zawiódła stosowana tam wcześniej kalkulacja według zleceń. Przyczyny były następujące:

- ustalenie, których wyrobów lub całych serii dotyczy faktyczne zużycie materiałów i robocizny, było trudne, gdyż za jedną serią tych samych wyrobów szła następna,
- rejestracja kosztów nie odzwierciedlała stanu faktycznego, ponieważ braki powstałe w produkcji jednej serii wyrównywano wyrobami kolejnej serii bez wystawienia odpowiedniej dokumentacji,
- obejmowanie jednym zleceniem różnych odmian tego samego wyrobu powodowało, że nie było wiadomo, jakie są koszty poszczególnych wyrobów,
- na jakość rachunku kosztów ujemnie wpływało to, iż wyroby objęte jednym zleceniem były wykańczane stopniowo, a ich koszt rzeczywisty można było ustalić dopiero z chwilą zakończenia produkcji ostatniego wyrobu.

W tych gałęziach przemysłu, w których z jednego lub kilku surowców wytwarzano dziesiątki i setki wyrobów o różnych kształtach, właściwościach, wielkościach, opakowaniach itp. (np. farby, cukierki, kosmetyki), duża liczba jednostek kalkulacyjnych przy znacznej liczbie faz i półfabrykatów zmuszała do tworzenia niedokładnych, zbiorczych jednostek kalkulacyjnych. Jeśli dodatkowo uwzględnić alternatywną obróbkę – ręczne lub maszynowe pakowanie mydeł lub zawijanie cukierków – wyniki i przydatność kalkulacji kosztu rzeczywistego były niewspółmierne do nakładu pracy [3, s. 141]. Zapotrzebowanie na nowe rozwiązania w zakresie rachunku kosztów zgłaszały również zakłady przemysłu obuwniczego, ponieważ rachunek kosztów rzeczywistych nie sprzyjał „umacnianiu wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego”. Przerzucanie kosztów rzeczywistych z wydziału na wydział stwarzało trudności w umiejscawianiu odchyleń według przyczyn i ośrodków odpowiedzialnych za nie.

Rachunek kosztów postulowanych „obejmuje zużycie środków produkcji, czasu pracy i inne pozycje, które zostały ustalone *ex ante* w rozmaity sposób” [29, s. 260]. Koszty postulowane są to koszty możliwe do osiągnięcia, w stosunku do których będą mierzone koszty rzeczywiste. Uwzględniając postulaty kosztowe, wyróżnia się dwie podstawowe odmiany rachunku kosztów postulowanych: rachunek kosztów planowanych i rachunek kosztów standardowych.

Rachunek kosztów planowanych stosowany był przez przedsiębiorstwa posługujące się wielkościami ujętymi w planie kosztów [29, s. 262]. Koszty planowane określały, w jakiej wysokości mogą być poniesione w przyszłości koszty, w warunkach racjonalnego wykorzystania czynników produkcji, przy zdolnościach produkcyjnych zabezpieczających wykonanie planowanej produkcji. Są one kategorią kosztów postulowanych, których poziom jest ekonomicznie uzasadniony [15, s. 80].

Rachunek kosztów standardowych miał na celu uwzględnienie norm dotyczących zużycia czynników produkcji przy ustalaniu postulatów kosztowych. Koszty te były ustalane przy założeniu optymalnych warunków realizacji procesu gospodarczego. Podstawowym celem stosowania kosztów standardowych było stworzenie właściwej podstawy odniesienia dla kosztów faktycznie poniesionych [15, s. 84].

W polskich przedsiębiorstwach szerokie zastosowanie znalazł rachunek kosztów normatywnych. Na początku lat pięćdziesiątych w Dolnośląskich Zakładach Wytwórczych Urządzeń Radiowych wprowadzono po raz pierwszy rachunek kosztów normatywnych – oparty na wzorach wypracowanych w ZSRR – jako najdoskonalszą w tym czasie metodę rachunku kosztów i kalkulacji. Normowanie kosztów bezpośrednich i pośrednich w przekroju wydziałów uzasadniano potrzebą:

- ustalania wartości produkcji niezakończonych, określanej poprzez dokładną znajomość kosztów poniesionych w wydziałach, przez które przeszły niezakończone wyroby,
- kontroli i analizy wykonania planu kosztów ze względu na konieczność ustalenia ośrodków i osób odpowiedzialnych za ewentualne różnice,
- ustalenia – w zakresie kosztów bezpośrednich – odpowiednich podstaw liczbowych niezbędnych do doliczenia kosztów wydziałowych i ogólnofabrycznych.

Koszty bezpośrednio były normowane w odniesieniu do poszczególnych operacji i części wyrobu, co umożliwiało dokładne śledzenie narastania kosztów w miarę przebiegu procesów produkcyjnych i wycenę robót w toku. Koszty pośrednie normowano proporcjonalnie do rozmiarów planowanej produkcji, zwłaszcza niektóre pozycje kosztów zmiennych, wchodzące w skład wydziałowych kosztów ruchu, lub w sumie globalnej (koszty stałe ruchu, ogólnowydziałowe i ogólnofabryczne). Normatywny narzut tych kosztów ustalano poprzez porównanie normatywnej sumy tych kosztów z liczbą normatywnych roboczogodzin lub ilością normatywnej robocizny bezpośredniej. Na tej podstawie zestawiano normatywną kalkulację kosztów poszczególnych wyrobów lub ich części [21, s. 324].

W praktyce stosowano niekiedy równolegle rachunek kosztów planowanych i rachunek kosztów normatywnych, np. ustalając koszty bezpośrednie na podstawie norm, a koszty pośrednie opierając na odpowiednim wycinku planu. W niektórych przedsiębiorstwach obowiązujące normatywy przyjmowano do planu, wtedy koszt normatywny odpowiadał kosztowi planowanemu [3, s. 143].

Zastosowanie przez przedsiębiorstwa rachunku kosztów postulowanych doprowadziło do znacznego polepszenia dokumentacji, ewidencji produkcji i kontroli wykorzystania surowca, a dzięki sygnalizacji odchyłeń wzrosła dyscyplina produkcji. Zwiększyła się dokładność kalkulacji, ponieważ przy ustalaniu kosztów postulowanych opłacalne stało się doliczenie niektórych kosztów, np. materiałów pomocniczych czy kosztów wydziałowych, ściślej niż to miało miejsce przy kalkulacji kosztów rzeczywistych. Ówczesny rachunek kosztów postulowanych, pomimo swojej niedoskonałej postaci wynikającej ze zwrócenia szczególnej uwagi tylko na koszty bezpośrednie, wskazywał kierunki dalszych nieodzownych zmian [3, s. 146].

W latach sześćdziesiątych XX w. pojawiły się głosy krytyki co do sposobów rozliczania kosztów pośrednich, a nawet kwestionowano celowość ich rozliczania. Podkreślano przede wszystkim zniekształcający wpływ rozliczania kosztów pośrednich na jednostkowe koszty wytwarzania produktów oraz małą przydatność tak ustalonych kosztów do oceny działalności przedsiębiorstwa i do podejmowania decyzji. Według A. Jarugowej, „operowanie w rachunkowości wielkościami, co do których z góry wiadomo, że nie mogą być ustalone dokładnie, obniża wartość poznawczą prezentowanych danych i podważa zaufanie do przydatności rachunku kosztów dla zarządzania przedsiębiorstwem” [1, s. 141]. Szczególnie ostro krytykowano stosowanie – jako podstawy rozliczania kosztów pośrednich – płac bezpośrednich, ponieważ w przedsiębiorstwach, w których proces produkcji był wysoce zmechanizowany, nie istniała żadna zależność między wysokością kosztów wydziałowych, a tym bardziej kosztów ogólnozakładowych, a wysokością płac bezpośrednich. Ponadto w takim przedsiębiorstwie udział płac bezpośrednich w całkowitych kosztach produkcji jest stosunkowo niski [1, s. 142]. S. Sudoł pisał, że „praktyka rozliczania tych kosztów narzutem procentowym do robocizny bezpośredniej jest absolutnym anachronizmem.” Według niego, takie postępowanie było uzasadnione w okresie manufaktury i początków rozwoju nowoczesnego przemysłu, gdy podstawowy element kosztów produkcji, poza materiałami, stanowiła robocizna [28, s.132]. Dokładne rozliczenie kosztów pośrednich było dodatkowo utrudnione tym, że znaczną część tych kosztów stanowiły koszty względnie lub absolutnie stałe. Problemy te spowodowały podział autorów prac z rachunku kosztów na zwolenników i na przeciwników rozliczania tych kosztów na produkty. Zwolennicy dążyli do nadania rachunkowi kosztów większej precyzji, natomiast oponenci, wśród których był J. Matuszewicz, twierdzili, że zamiast szukać prawidłowych metod rozliczania kosztów ogólnych, „lepiej zdecydować się na kontrolę tych kosztów w przekroju ośrodków odpowiedzialności, rezygnując z ich kontroli w przekroju produktów. Sprowadza się to w zasadzie do zaniechania rozliczania tych kosztów w ogóle” [1, s. 145]. W innej pozycji pisał on, że „z punktu widzenia oceny poziomu kosztów jednostkowych wystarczyłoby, aby na jednostkę produkowanego wyrobu były ustalane tylko koszty bezpośrednie”. Zwrócił uwagę na „stanowiskowy rachunek kosztów, prowadzony w przekroju poszczególnych stano-

wisk, który dawałby odpowiedź na pytanie, jaki wybrać najkorzystniejszy wariant procesu technologicznego” [13, s. 5].

Ze względu na brak precyzyjnych metod rozliczania kosztów pośrednich ograniczono zakres kalkulacji do tzw. technicznych kosztów wytworzenia, a koszty ogólne odnoszono w całości na wynik finansowy [32, s. 3]. Powstała nowa odmiana rachunku kosztów, a mianowicie rachunek kosztów częściowych (niepełnych). Typowym jego przykładem jest rachunek kosztów zmiennych. Stworzenie tego modelu rachunku kosztów nastąpiło w wyniku podziału kosztów na stałe i zmienne [18, s. 26]. Podział ten odzwierciedla stopień reagowania kosztów na zmiany wielkości produkcji. Koszty stałe są to koszty, które muszą zostać poniesione, aby zapewnić warunki do wystąpienia procesu produkcyjnego, ich poziom jest niezależny od wielkości produkcji, a wyznaczają one górną granicę wielkości produkcji, która w tym czasie może być wytwarzana [2, s. 156]. Obejmują one m.in. amortyzację środków trwałych, koszty utrzymania pomieszczeń, czynsze. Natomiast koszty zmienne w różnym stopniu reagują na zmiany wielkości produkcji. Stąd też rozróżnia się wśród nich następujące koszty [2, s. 150]:

- koszty zmienne proporcjonalne, obejmujące koszty, które są wprost proporcjonalne do wielkości produkcji, np. zużycie materiałów podstawowych lub płace pracowników produkcyjnych wynagradzanych według systemu akordowego,
- koszty zmienne degresywne, obejmujące te koszty, które wzrastają wolniej od ogólnego tempa produkcji; przyrost świadczeń o każdą następną jednostkę pociąga za sobą malejący przyrost kosztów; można tu zaliczyć np. koszty konserwacji urządzeń technicznych,
- koszty zmienne progresywne, czyli koszty, które rosną szybciej niż rozmiary produkcji; przyrost świadczeń o każdą następną jednostkę pociąga za sobą rosnący przyrost kosztów; np. gdy wzrost produkcji wiąże się z koniecznością korzystania z bardziej odległych źródeł zaopatrzenia, zalicza się tu koszty transportu.

W tym czasie, jak pisze A. Jarugowa, obydwie koncepcje rachunku kosztów: pełnych i zmiennych, oparte były najczęściej na kosztach normatywnych [5, s. 46]. Rachunek kosztów zmiennych rozgraniczał koszty stałe i zmienne. W przekroju produktów były ustalane i aktywowane wyłącznie koszty zmienne, natomiast koszty stałe odnoszono w całości w ciężar kosztu własnego sprzedaży. Pokryciu tych kosztów służyły dochody ze sprzedaży, pomniejszone o koszty zmienne sprzedanych wyrobów (koszty bezpośrednie produkcji i sprzedaży i zmienna część kosztów pośrednich). Koszty stałe ujmowano w przekroju ośrodków odpowiedzialności i kontrolowano za pomocą preliminarzy. Koszty stałe wydziałów produkcji pomocniczej obciążały wydziały odbiorców w jednakowych w ciągu roku ratach planowanych. Zyskiem brutto lub marżą nazywano tę część dochodu, która służyła do pokrycia kosztów stałych.

Wprowadziwszy nowe kryterium oceny rentowności wyrobów w postaci jednostkowej marży brutto, rachunek kosztów zmiennych począł dostarczać istotnych

informacji wykorzystywanych do zarządzania przedsiębiorstwem w krótkim okresie, a zwłaszcza do podejmowania decyzji o strukturze rodzajowej i ilościowej produkcji i sprzedaży. Ten model rachunku kosztów określa się jako „zorientowany rynkowo”, ponieważ aktywizuje on funkcję sprzedaży przedsiębiorstwa ze względu na sposób liczenia wyniku. Zysk osiąga się przy takiej sprzedaży, gdy dochód przewyższa sumę kosztów zmiennych własnych sprzedaży i całości kosztów stałych okresu [10, s. 163]. Zwolennicy rachunku kosztów zmiennych twierdzą, że kierownicy produkcji chętniej czytają informacje o kosztach płynące z tego rachunku niż pełną kalkulację, zawierającą koszty stałe umownie rozliczone na wyroby.

Rachunek kosztów zmiennych miał także wielu przeciwników, którzy zwracali uwagę na niesprecyzowany do końca w tym czasie podział kosztów na stałe i zmienne oraz brak danych o całkowitych kosztach produktów. Zaznaczali oni, że w dłuższych okresach znajomość pełnych kosztów jednostkowych jest konieczna, w przeciwnym razie występuje ryzyko ustalenia błędnego programu produkcji. Rezygnacja z rozliczania kosztów stałych na produkty pozwala uniknąć wielu pracochłonnych obliczeń i ułatwia budowanie modeli optymalizacji decyzji ekonomicznych. Jednak A. Jarugowa i J. Skowroński zwracają uwagę, że jest to zbyt powierzchowne traktowanie kosztów stałych, tym bardziej iż zauważa się ich rosnący udział w kosztach produkcji ogółem [7, s. 373].

W wyniku poszukiwania najlepszych rozwiązań wykształciły się trzy przekroje podziału kosztów: według rodzaju, funkcji (miejsc powstawania) i pozycji oraz jednostek kalkulacyjnych. Takie ujęcie kosztów zostało wprowadzone przez nowe wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych z 1968 r. [33, s. 161]. Koszty rodzajowe gromadzono na podstawie dokumentów źródłowych, a dane o kosztach w układzie funkcjonalnym i kalkulacyjnym płynęły z różnych dokumentów zbiorczych i rozliczeniowych [22, s. 137]. Koszty w układzie rodzajowym stanowiły najniższą „kondygnację” w budowie rachunku kosztów produkcji. Najwyższą jego „kondygnacją” była kalkulacja kosztu jednostkowego [31, s. 133]. Zgodnie z nowymi wytycznymi, koszty własne produkcji przemysłowej w dalszym ciągu miały obejmować koszty związane z wytwarzaniem i zbytem wyrobów gotowych i półfabrykatów. Nowe wytyczne uwzględniały konieczność lepszego wykorzystania rachunku kosztów jako narzędzia umożliwiającego aktywne oddziaływanie na wysokość kosztów, a przede wszystkim na ich obniżkę. Dająca się zauważyć w tamtym okresie decentralizacja decyzji, a co za tym idzie, przenoszenie praw do podejmowania decyzji na niższe szczeble zarządzania wymagało weryfikacji ich słuszności na podstawie rachunku ekonomicznego, którego przeprowadzenie wymagało z kolei bardzo dobrej znajomości kosztów [33, s. 162].

Z powyższych rozważań wynika, że w miarę rozwoju rachunku kosztów ukształtowały się dwa różne jego modele: kosztów pełnych i kosztów zmiennych. W tym pierwszym nadrzędny jest podział na koszty bezpośrednie i pośrednie,

natomiast w drugim – na koszty zmienne i stałe. W ramach każdego z nich mogą występować systematyczne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych, kosztach planowanych i kosztach normatywnych. W rozwoju rachunku kosztów pełnych zauważa się rozbudowę i doskonalenie jego zdolności kontrolnej. Jest on zwrócony do wewnątrz przedsiębiorstwa, grupuje koszty według produktów oraz stosuje w kolejnych fazach rozwoju nie tylko koszty faktycznie poniesione, ale też oparte na wielkościach normatywnych, co zwiększa jego wartość kontrolną. Bazuje on na założeniu, że jedyną zmienną wpływającą na wielkość produkcji jest wielkość produkcji danego okresu, w związku z czym następuje proporcjonalizacja kosztów, bez względu na stopień wykorzystania zdolności wytwórczych oraz podział kosztów pośrednich na skutek stosowania umownych podstaw ich odnośzenia na wyroby, co jest nazywane „przesuwaniem kosztów” [6, s. 255].

Główną słabością rachunku kosztów zmiennych jest traktowanie kosztów stałych jako jednego bloku [6, s. 256]. Rezultatem poszukiwania nowych i lepszych metod w dziedzinie rachunku kosztów było przeniesienie do Polski modelu opartego rachunku kosztów zmiennych, w którym koszty stałe nie są ujmowane już w jednym bloku, ale w wielu blokach uwzględniających różny stopień identyfikacji z indywidualnymi produktami, ich grupami, stanowiskami kosztów, ośrodkami odpowiedzialności i jednostką gospodarczą jako całością [18, s. 27]. Koncepcja ta to wielostopniowy (wielowarstwowy) rachunek kosztów. Jego cechą charakterystyczną jest podział kosztów ze względu na czas konieczności wydatkowania środków pieniężnych oraz podział kosztów stałych ze względu na możliwość ich uniknięcia (zredukowania) w krótkim, średnim lub długim okresie [6, s. 257].

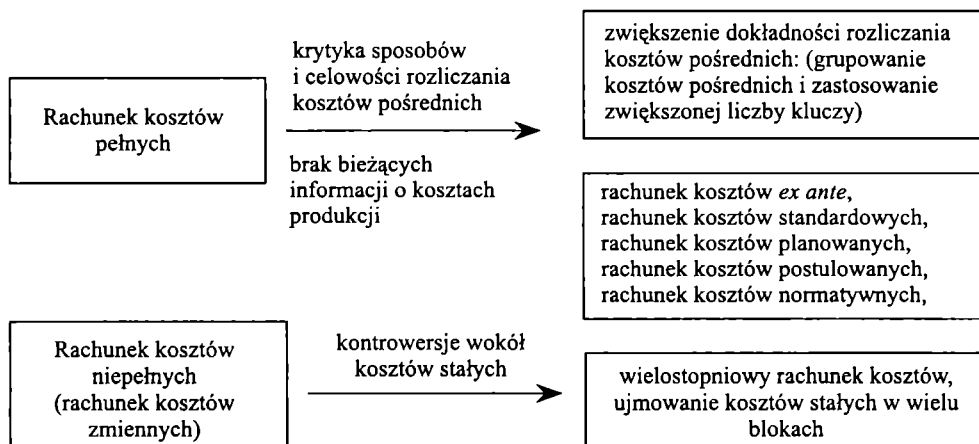
W wielostopniowym rachunku kosztów występują następujące rodzaje marży [19, s. 427]:

- marża na wytwarzaniu, przeznaczona na pokrycie zmiennych kosztów sprzedaży, kosztów stałych i zysku,
- marża brutto, służąca pokryciu całości kosztów stałych i zysku,
- marża operacyjna, mająca na celu pokrycie kosztów stałych przypisanych jednostce wytwórczej, kosztów stałych wspólnych i zysku,
- marża jednostki wytwórczej, będąca jej operacyjnym wynikiem finansowym, a przeznaczona na pokrycie kosztów stałych wspólnych dla całego przedsiębiorstwa,
- operacyjny wynik finansowy przedsiębiorstwa.

Procentowo ustalane narzuty (marże) na pokrycie różnych grup kosztów stałych są wykorzystywane do oceny opłacalności produktów, rentowności wydziałów i zakresów sprzedaży wyrobów; wyznaczają też dolną granicę cen. Rachunek ten służy także celom motywacyjnym, dzięki wyprowadzeniu wyniku brutto danego wydziału lub stanowiska [6, s. 257].

Doskonalono również rachunek kosztów pełnych. Pierwszym kierunkiem usprawnień było zwiększenie dokładności doliczeń kosztów pośrednich, a zwłaszcza wydziałowych, dzięki ich poziomemu (wg grup kosztów), bądź pionowemu (wg stanowisk) grupowaniu i stosowaniu zwiększonej liczby kluczy doliczeń.

Zamiast stosowania jednego klucza doliczeń kosztów pośrednich zaczęto oddzielnie rozliczać bloki kosztów pośrednich, stosując dla każdego z nich odrębny klucz doliczeniowy, wykazujący proporcjonalność określonych kosztów do wielkości stanowiącej klucz. Koszty pośrednie, zwłaszcza wydziałowe, rozliczano według skalkulowanych stawek za jednostkę usług świadczonych (dosłownie lub umownie) przez odpowiednie stanowiska. Inna forma doskonalenia pełnego rachunku kosztów przybiera postać modelu mieszanego, w którym w ewidencji wyróżnia się pozycje kosztów według stopni ich elastyczności (zmienności), część zaś kosztów pośrednich nie podlega księgowemu rozliczeniu na produkty, a mimo to są one uwzględniane w kalkulacji poszczególnych produktów. Do takich odmian zalicza się obowiązujące w Polsce od 1984 r. zasady, które zalecały wyodrębnienie zmiennych pozycji kosztów pośrednich od stałych oraz stanowiły, że koszty ogólnozakładowe obciążają koszt własny sprzedaży bez ewidencyjnego zarachowania ich na produkty oraz bez aktywowania ich części w stosunku do produkcji niezakończonych [8, s. 275]. Najważniejsze kierunki doskonalenia rachunku kosztów pełnych i częściowych przedstawiono na rysunku.



Rys. 1 . Doskonalenie rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne.

W gospodarce socjalistycznej wiele decyzji społeczno-gospodarczych wychodziło poza zasięg przedsiębiorstw, ich zrzeszeń i branż. Zadania rachunku kosztów, jego rola i zakres były określone przez potrzeby informacyjne centralnych organów kierowniczych i wewnętrzne przedsiębiorstw. Potrzeby związane z kierowaniem gospodarką narodową jako całością były nadrzędne, a rachunek kosztów w świetle tych potrzeb podlegał sztywnym regulacjom państwowym. Normatywnym ustaleniom, które miały na celu zapewnienie jednolitych reguł rachunku kosztów i sprawozdawczości zewnętrznej, podlegały:

- pojęcie i zakres rachunku kosztów,
- zasady wyceny zapasów i obliczania wyniku finansowego,
- rola kosztów w budowie cen [9, s. 39].

Klasyczne zadania stawiane przed rachunkiem kosztów, wynikające z ówczesnych wymagań informacyjnych, to dostarczanie informacji niezbędnych do ustalania cen, do kontroli przebiegu produkcji i uzyskiwanych efektów, do podejmowania decyzji gospodarczych i analizy zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w miarę jego rozwoju.

Odejście od gospodarki regulowanej i przechodzenie na system zdecentralizowany miało wpływ na ewolucję rozwiązań rachunku kosztów, co zostanie przedstawione w ostatniej części artykułu.

4. Rachunek kosztów w gospodarce rynkowej

Przestawianie gospodarki na mechanizmy rynkowe zmieniło warunki działania przedsiębiorstw. Zmieniła się orientacja: z produkcyjnej, w której z góry określano wielkość zaopatrzenia, produkcji i zbytu, na rynkową, która dała przedsiębiorstwom swobodę wyboru ekonomicznego i samodzielność. Z drugiej strony oznaczało to konieczność zastosowania zasady samofinansowania przedsiębiorstw, czyli pokrywania kosztów bieżącej działalności i rozwoju z uzyskiwanych dochodów, ponoszenie całkowitej odpowiedzialności za efektywność gospodarowania powierzonym majątkiem, za utrzymanie i powiększanie wartości. Przed rachunkiem kosztów pojawiły się nowe zadania.

Głównym celem rachunku kosztów nadal jest grupowanie kosztów według produktów. Kalkulacje wynikowe są rozbudowane i dość szczegółowo dostosowane do specyfiki jednostek. Ze względu na znaczną ich pracochłonność, coraz szerzej do przetwarzania informacji o kosztach wykorzystuje się technikę komputerową, wiążąc rachunek kosztów z innymi podsystemami dziedzinowymi. Mimo ogromnych możliwości, jakie daje komputeryzacja rachunku kosztów, a co się z tym wiąże, dysponowanie znacznym zasobem informacji o kosztach, wykorzystanie tych danych na początku lat dziewięćdziesiątych było ograniczone i zaspokajało potrzeby wewnętrzne o drugorzędnym znaczeniu, co świadczyło o pozostałościach centralistycznego modelu zarządzania. Informacje te służyły do samoobsługi systemu rachunkowości, zamknięcia kręgu kosztowo-wynikowego oraz dokonywania analiz i kontroli. Równocześnie na grunt polski przedostały się światowe tendencje eksponujące dostosowanie ewidencji kosztów do odpowiedzialności za nie i potrzeb zarządzania. Zasadniczym celem rachunku kosztów stało się rozliczanie podmiotów gospodarczych oraz stworzenie liczbowych podstaw do racjonalnego zarządzania przedsiębiorstwem. Nie ma potrzeby dostarczania na zewnątrz informacji płynących z rachunku kosztów, dlatego też cały jego potencjał powinien być nakierowany na potrzeby wewnętrzne [11, s. 120].

Przed rachunkiem kosztów stawia się nowe zadania, takie jak:

- zapewnienie informacji dotyczących kosztów i efektów oraz korzyści, umożliwiających podejmowanie decyzji operacyjnych, taktycznych i strategicznych,
- stworzenie i utrzymanie systemu pomiaru i obliczania kosztów, pozwalającego określić dolną granicę cen wyrobów i usług w różnych warunkach otoczenia i przy zastosowaniu różnych czynników produkcji,
- umożliwienie podmiotowego rozliczania z odpowiedzialności za efektywne gospodarowanie (określenie ośrodków odpowiedzialności za efekty produkcyjne, koszty, wydatki, zyski i inwestycje),
- wycena zasobów i pomiar wyniku finansowego jednostki [16, s. 11],

Jednym z nowoczesnych modeli rachunku kosztów, spełniającym te wymagania i dostarczającym informacji cennych dla zarządu przedsiębiorstwa, a także częściowo rozwiązującym problem rozliczania kosztów pośrednich, jest rachunek kosztów działań ABC, bazujący na następujących założeniach:

1) koszty wyrażają wydatki ponoszone na pozyskiwanie rozmaitych zasobów niezbędnych do działania danego podmiotu,

2) różne działania prowadzą do zużywania tych zasobów,

3) określona „ilość” działania jest wyrażona za pomocą odpowiedniej jednostki miary tego działania,

4) koszty są najpierw pogrupowane w przekroju działań, a następnie rozliczane na poszczególne produkty według jednostkowych kosztów przypadających na każdą jednostkę miary działania [32, s. 76].

W metodzie ABC koszty ogólne (w tym pośrednie i wszystkie inne, które nie obciążają kont jako koszty bezpośrednie na poziomie pojedynczych produktów lub usług) nie są przenoszone z kont wydziałów na produkty na podstawie ich względnego udziału w ogólnej sumie miernika kosztów bezpośrednich, ale są gromadzone w pulach kosztów działań lub ośrodkach kosztów działań. Następnie są one przesuwane na konta na poziomie produktu proporcjonalnie do wykorzystywania każdego rodzaju działania przy każdym produkcie [4, s. 318].

Rachunek kosztów działań również jest określany jako procesowy rachunek kosztów, ponieważ w tej metodzie mamy do czynienia z procesowym spojrzeniem na organizację. Jednostka postrzegana jest przez pryzmat zachodzących w niej procesów i działań, stąd też określenie kosztu procesu produktu, usługi lub klienta wynika z założenia, że to właśnie procesy i działania wykorzystują zasoby, które kosztują, a produkty, usługi i klienci wymagają działań i procesów. W tradycyjnych systemach rachunku kosztów przyjmuje się, że produkty lub usługi bezpośrednio wykorzystują zasoby. W ujęciu procesowym mamy do czynienia z całkowitym przeorientowaniem organizacji z funkcji na procesy, co daje w rezultacie większe możliwości zaspokajania potrzeb klientów. Zastosowanie analizy procesowej umożliwia przemyślenie od nowa i radykalne przeprojektowanie procesów, prowadzi zatem do poprawy osiąganych wyników, takich jak: koszty, jakość, szybkość operacji [12, s. 30].

Kalkulacja kosztów metodą ABC nie eliminuje wszystkich problemów związanych z rozliczaniem kosztów pośrednich. Nie wszystkie koszty pośrednie da się odnieść na produkty, wykorzystując jednostki pomiaru odzwierciedlające przyczynę powstania kosztów i zapotrzebowanie danego produktu na dane działanie. Stąd też część kosztów zostaje rozliczona w sposób tradycyjny, jednak najważniejsze jest to, że ich niewielki udział nie wpływa na jakość dostarczonych informacji.

System ABC znajduje zastosowanie w różnych obszarach działalności podmiotu gospodarczego:

- w sprzedaży i marketingu jest wykorzystywany do ustalania cen wyrobów i usług, do ustalania właściwej marży zysku,
- podczas budżetowania i kontroli kosztów pomaga rozwiązywać problemy związane ze wzrostem kosztów bez racjonalnej przyczyny, z wydzieleniem ośrodków odpowiedzialności w ramach jednostki, rozdzieleniem kosztów stałych na właściwe przedmioty działalności lub niemożnością wdrożenia cyklu życia produktu w ujęciu kosztowym [20, s. 198].

Zastosowanie w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań pozwala na poprawę jakości analiz rentowności produktów i klientów, dostarcza danych do ustalenia kosztów jednostkowych na potrzeby sprawozdań finansowych bardziej rzetelnych niż tradycyjny system rachunku kosztów, umożliwia budżetowanie kosztów procesów i działań. Dzięki temu, że bardziej szczegółowo wnika w koszty obciążenia pracą i koszty działań, a także dokładniej określa koszty produktu, dostarcza informacji bardzo istotnych podczas podejmowania decyzji w szerokim zakresie problemów zarządczych [4, s. 326].

5. Zakończenie

Doskonalenie modeli rachunku kosztów było nieuniknione, wiązało się z rozwojem gospodarczym kraju, zmianami ustrojowymi i zmierzało do takich zmian, dzięki którym rachunek kosztów będzie tworzył podstawy racjonalnego zarządzania przedsiębiorstwem. Droga do osiągnięcia tego stanu była długa, chociażby dlatego, że przez wiele lat to państwo regulowało zagadnienia związane z funkcjonowaniem rachunku kosztów, wskazując zalecane rozwiązania w „wytycznych”. Uspołecznienie przedsiębiorstw postawiło przed rachunkiem kosztów zadania „zewnętrzne”. Środki produkcji były własnością ogólnonarodową, przekazywaną kierownictwu i załodze przedsiębiorstwa, stąd też rachunek kosztów w równej mierze miał służyć przedsiębiorstwu, jak i zwierzchnim organom gospodarczym. Stosunek zadań „zewnętrznych” do „wewnętrznych” nie był stały. W miarę decentralizacji zarządzania gospodarką rósł zakres wymogów wewnętrznych. Urynkowanie gospodarki oraz funkcjonowanie przedsiębiorstw na zasadach samofinansowania w coraz bardziej konkurencyjnym otoczeniu wymusiło zainteresowanie kosztami i podejmowanie działań dążących do racjonalizacji ich poziomu i struk-

tury. Informacje płynące z rachunku kosztów zaczęły być wykorzystywane do zarządzania przedsiębiorstwem. Rozwój rachunku kosztów przyspieszyła jego komputeryzacja i rozwój technologii w zakresie oprogramowania. Pozwoliło to na szybkie przetwarzanie danych o kosztach i przekazywanie ich na odpowiednie szczeble zarządzania przedsiębiorstwem. Polskie przedsiębiorstwa, chcąc konkurować z zagranicznymi producentami, mogą obecnie wybierać najnowocześniejsze modele rachunku kosztów, przydatne w podejmowaniu decyzji dotyczących zarządzania przedsiębiorstwem.

Literatura

- [1] Binkowski B., *Problemy celowości rozliczenia kosztów pośrednich na produkty*, ZN WSE nr 3(37), Katowice 1969.
- [2] Burzym E., *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, AE, Kraków 1975.
- [3] Fedak Z., *Rachunek kosztów postulowanych w przemyśle*, „Rachunkowość” 1959, nr 4.
- [4] Glynn J.J., Perrin J., Murphy M.P., *Rachunkowość dla menadżerów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [5] Jarugowa A., *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych*, PWE, Warszawa 1972.
- [6] Jarugowa A., *Rachunek kosztów w samodzielnym przedsiębiorstwie – potencjalne kierunki zmian*, „Rachunkowość” 1983, nr 9, 10.
- [7] Jarugowa A., Skorwoński J., *Niektóre kierunki doskonalenia rachunku kosztów*, „Rachunkowość” 1970, nr 10.
- [8] Jarugowa A., Skowroński J., *Rozwój modeli rachunku kosztów i metod kalkulacji*, „Rachunkowość” 1985, nr 10, 11.
- [9] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1979.
- [10] Jarugowa A., Sobańska J., Sochacka R., *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa 1993.
- [11] Krzywda D., Micherda B., *Refleksje nad stanem i rozwojem rachunku kosztów w Polsce*, „Rachunkowość” 1990, nr 7.
- [12] Leszczyński Z., *Zarządzanie kosztami działań – praktyczne problemy*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 6.
- [13] Matuszewicz J., *Metodyka rachunku kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Uniwersytet Warszawski, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Oddział w Lublinie 1985.
- [14] Moszczyński J., *Rachunek kosztów w przemyśle wg nowego RPK*, „Rachunkowość” 1952, nr 1.
- [15] Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [16] Ossowski M., *Rachunek kosztów*, ODDK, Gdańsk 2004.
- [17] Peche T., *Uwagi w sprawie rodzajowego układu kosztów*, „Rachunkowość” 1959, nr 6.
- [18] *Rachunek kosztów*, t. I, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- [19] *Rachunek kosztów*, t. II, red. K. Sawicki, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- [20] *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw: rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, AE, Wrocław 2003.
- [21] Radziwinowicz A., *Normatywny rachunek kosztów*, „Rachunkowość” 1952, nr 8.
- [22] Siwoń B., *Niektóre prawidłowości kształtowania się kosztów własnych*, „Rachunkowość” 1962, nr 4.
- [23] Skrzywan S., Fedak Z., *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa 1958.

- [24] Skrzywan S., *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej*, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1948.
- [25] Skrzywan S., *10 lat rachunkowości w Polsce Ludowej*, „Rachunkowość” 1954, nr 7.
- [26] Sobańska I., *Rozwój systemu rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, RAFIB, Łódź 1998.
- [27] Sołtys D., *Ewolucja rozwiązań ewidencyjnych rachunku kosztów w PRL*, Prace Naukowe WSE we Wrocławiu nr 20, Wrocław 1969.
- [28] Sudoł S., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem przemysłowym*, PWE, Warszawa 1972.
- [29] Terebucha E., *Poradnik księgowego*, PWE, Warszawa 1976.
- [30] Terebucha E., *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1967.
- [31] Terebucha E., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Szczecińskiej, Szczecin 1978.
- [32] Turyna J., Pułaska-Turyna, *Rachunek kosztów i wyników*, Finans-Servis, Warszawa 2001.
- [33] Wilkosz Z., *Nowe wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów*, „Rachunkowość” 1968, nr 5.
- [34] Wojciechowski S., *Dlaczego jednolity plan kont?* „Rachunkowość” 1947, nr 1, 2.

THE MOST IMPORTANT MODELS OF CALCULATING COSTS AND THE DIRECTIONS OF THEIR IMPROVEMENT

Summary

In the article presented I brought forward the most important models of calculating costs, and the directions of their improvement, in relation to law, and socio-economic restrictions of the country. Moreover, I presented how the range of its new tasks broadened throughout the years.

Mgr inż. Marzena Tatarska jest doktorantką Katedry Rachunkowości Finansowej i Kontroli Wydziału Zarządzania i Informatyki.