

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-506-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
Renata Biadacz: Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
Renata Burchart: Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
Joanna Dyczkowska: Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
Tomasz Dyczkowski: Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego	84
Joanna Dynowska: Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
Anna Glińska: Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści	119
Elżbieta Jaworska: Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
Zdzisław Kes: Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników	150
Magdalena Kludacz: Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
Bartosz Kołodziejczuk: Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
Jan Komorowski: Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
Roman Kotapski: Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
Robert Kowalak: Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych	202

Marcin Kowalewski: SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i>	213
Mirosław Kowalewski: Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych	222
Jarosław Mielcarek: Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego	258
Edward Nowak: Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów	275
Marta Nowak: Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna”	287
Ryszard Orliński: Budżet zadaniowy w szpitalach	297
Michał Poszwa: Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów	307
Piotr Waśniewski: Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze	329

Summaries

Wioletta Baran: Management accounting information system in healthcare institutions	11
Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska: Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities	20
Renata Biadacz: Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX th and XX th centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra	28
Renata Burchart: Transfer pricing and tax risk management in connected firms	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Application of management accounting in the process of risk management in insurance company	50
Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz: Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services	61
Joanna Dyczkowska: Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw	70

Tomasz Dyczkowski: Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations	84
Joanna Dynowska: Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities	97
Anna Glińska: Enterprise performance management under risk	106
Renata Gmińska, Jacek Jaworski: Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
Elżbieta Jaworska: Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues	130
Zdzisław Kes: The deviation analysis methods in the budgetary control	139
Ilona Kędzierska-Bujak: Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
Magdalena Kludacz: Cost accounting and its application in the management of hospital	160
Bartosz Kołodziejczuk: Business model and building a company’s competitive advantage	172
Jan Komorowski: The term and measures of operational equilibrium of enterprise	181
Roman Kotapski: Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management	193
Robert Kowalak: Dualism of cost calculation of urban services	202
Marcin Kowalewski: Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting	213
Mirosław Kowalewski: Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
Jarosław Mielcarek: Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
Maria Nieplowicz: Quo vadis balanced scorecard?	249
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
Edward Nowak: Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
Marta Nowak: Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
Ryszard Orliński: Performance budget in hospitals	297
Michał Poszwa: Calculation of tax costs and systematic cost accounting	307
Piotr Waśniewski: Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek: Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska

e-mail: rbiadacz@zim.pcz.pl

UJĘCIE KOSZTÓW PRODUKCJI I KALKULACJI NA PRZEŁOMIE XIX I XX WIEKU NA PRZYKŁADZIE PODRĘCZNIKÓW E. PIETRZYCKIEGO I W. GÓRY

ACCOUNTING FOR AND CALCULATION OF PRODUCTION COSTS AT THE TURN OF THE XIXTH AND XXTH CENTURIES IN THE MANUALS OF E. PIETRZYCKI AND W. GÓRA

DOI: 10.15611/pn.2015.389.03

Streszczenie: Celem podjętych rozważań było przybliżenie ewidencji kosztów produkcji i rachunku kalkulacyjnego stosowanego na przełomie XIX i XX wieku. Podstawę dokonanej prezentacji stanowiła analiza treści dostępnych autorce pozycji literaturowych badanego okresu, jak również opracowań późniejszych poświęconych powyższym rozważaniom. Ze względu na ograniczone ramy artykułu dokonano wyboru dwóch opracowań, na podstawie których przeprowadzono analizę. Były to podręczniki E. Pietrzyckiego z 1886 r. i W. Góry z 1913 r. Podręczniki są napisane w różnym czasie i różnią się odniesieniem autorów do rozpatrywanych zagadnień. Później wydany podręcznik W. Góry znacznie szerzej obejmuje zagadnienia ewidencyjne buchalterii fabrycznej.

Słowa kluczowe: rachunkowość fabryczna, koszty produkcji, kalkulacja.

Summary: Accounting has changed, evolved and flourished over the centuries. The XIXth century was a crucial period in the development of accounting in Poland. During this time, costing has been developed. With the development of industry, accounting became increasingly complex. There was a growing need for accurate accounting and clearing of costs. The aim of the discussion was to present the production cost accounting and actuarial calculation used at the turn of the century. The basis of the presentation was the analysis of content of that period literature available to the author, as well as subsequent studies devoted to the above considerations. Due to the limited scope of this paper, the author has chosen two studies, which became the basis for the conducted analysis. They were the handbooks of E. Pietrzycki of 1886 and W. Góra of 1913. The handbooks were written at different times and they differ with regard to authors' opinions on the considered issues. The later released handbook of W. Góra covers much broader issues of factory bookkeeping.

Keywords: factory accounting, production costs, calculation.

1. Wstęp

Hasłem tegorocznego Zjazdu Katedr Rachunkowości jest „Quo vadis rachunkowości? Kierunki rozwoju rachunkowości”. Rozważania, jaką rolę musi spełniać rachunkowość XXI wieku, podejmowane są w literaturze przedmiotu już od dłuższego czasu. Jest to bardzo ważny aspekt interesujący całe środowisko, zarówno naukowe, jak i księgowych. Ale jednocześnie wiadomo, że stan dzisiejszej rachunkowości i zmiany, jakie w niej zachodzą, wynikają z uwarunkowań historycznych, rozwoju gospodarczego, regulacji prawnych, dążenia do jednolitości jej zasad na świecie, jak również wzrostu znaczenia nowoczesnych technologii w sprawozdawczości finansowej (por. [Andrzejewski 2007, s. 473]).

Mając na uwadze wielowiekową historię rozwoju rachunkowości, można stwierdzić, iż stanowi ona podstawowe źródło informacji o działalności każdego przedsiębiorstwa i każdej jednostki gospodarczej. Historia rozwoju rachunkowości silnie wiąże ją z rzeczywistością gospodarczą. Na jej rozwój oraz kształt miało wpływ wiele czynników, do których należały głównie: rozwój gospodarczy, rozwój technik przetwarzania danych, a także tempo i zakres przemian gospodarczych.

Jako przełomowy okres w rozwoju rachunkowości, również w Polsce, wskazuje się wiek XIX. Zapoczątkowana w 1733 roku rewolucja przemysłowa doprowadziła bowiem do wyraźnej zmiany jakościowej systemu rachunkowości. W 1804 roku, na podstawie Kodeksu Napoleona, wprowadzone zostały księgi handlowe i określono zasady ich prowadzenia. Od tego czasu system rachunkowości zaczął ulegać silnym przeobrażeniom, dostosowanym do potrzeb dużych przedsiębiorstw i zarządzania ich kapitałem. Zdaniem M. Gmytrasiewicz „wzrost zapotrzebowania na wysublimowane rozwiązania w zakresie pomiaru zysku pociągnął za sobą żywiołowy rozwój rachunku kosztów. Zakres merytoryczny rachunkowości rozszerzył się, a historycznie ukształtowana i uznawana za nienaruszalną konstrukcja systemu wchłonęła „obce ciało”. Ta reorganizacja systemu rachunkowości zdaniem autorki nie zmieniła jej istoty, nadrzędnych zasad i metod; co więcej, datujący się od tego czasu żywiołowy rozwój rachunkowości dotyczył przede wszystkim rachunku kosztów; przekształcał się on stopniowo – z prostej identyfikacji kosztów rzeczywistych i kalkulowania kosztów jednostkowych w narzędzie kontroli i stymulowania gospodarności i odpowiedzialności za koszty [Gmytrasiewicz 2009, s. 138].

Wiek XIX to również czas, w którym zaczęły powstawać pierwsze opracowania z zakresu rachunkowości w języku polskim. W podręcznikach tych podejmowano rozważania na temat prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych, a w niektórych również omawiano kalkulację kosztów w podmiotach rzemieślniczych i fabrykach.

Celem podjętych rozważań było przybliżenie ewidencji kosztów produkcji i rachunku kalkulacyjnego stosowanego na przełomie XIX i XX wieku. Podstawę dokonanej prezentacji stanowiła analiza treści dostępnych autorce pozycji literaturo-
wych badanego okresu, jak również opracowań późniejszych poświęconych po-

wyższym rozważaniom. Ze względu na ograniczone ramy opracowania dokonano wyboru dwóch podręczników, na podstawie których przeprowadzono analizę.

2. Ujęcie kosztów produkcji i rachunku kalkulacyjnego w podręcznikach z rachunkowości na przełomie XIX i XX wieku

Wiek XIX to czas przeobrażeń gospodarczych, gwałtownego rozwoju handlu i przemysłu, rozwoju techniki, technologii w Europie i w Stanach Zjednoczonych. Powstawały wielkofabryczne, kapitalistyczne przedsiębiorstwa przemysłowe, które wymuszały zmiany w rachunkowości.

Wraz z rozwojem masowej produkcji nastąpiło zwrócenie uwagi na koszty. Przykładano większą wagę do prawidłowego ujmowania kosztów produkcji i kalkulowania kosztu wytworzenia wyrobów gotowych w celu ustalania cen sprzedaży. Ewidencja kosztów produkcji ogółem była następnie uszczegóławiana poprzez wprowadzenie kolejnych kont odpowiadających np. wydziałom lub fazom produkcji oraz rozszerzana o kalkulację kosztów produktów i pierwsze sposoby ich analizy. Dzięki ewidencji i kontroli kosztów produkcji przedsiębiorcy mogli wpływać na rentowność swoich fabryk i kształtować politykę cenową (szerzej patrz: [Szychta 2014]).

Analizując w sposób syntetyczny podręczniki wydane w języku polskim w XIX i na początku XX wieku, należy stwierdzić, iż w początkowym okresie zagadnienia dotyczące kosztów produkcji i kalkulacji były poruszane w niewielkiej liczbie opracowań. Szczególnie cenne są w tym zakresie badania przeprowadzone przez A. Szychtę, która przeanalizowała 13 polskich podręczników rachunkowości fabrycznej XIX wieku. Zdaniem autorki „opisy i przykłady ewidencji oraz kalkulacji kosztów zawarte w tych publikacjach odzwierciedlają w pewnym stopniu stan i kierunek ewolucji rachunkowości w praktyce powstających zakładów produkcyjnych na ziemiach polskich, aczkolwiek dla pełniejszego poznania tej praktyki niezbędne są badania archiwalne zachowanej dokumentacji i ksiąg rachunkowych przedsiębiorstw z tego okresu” [Szychta 2014, s. 162].

Na podstawie przeprowadzonych przez A. Szychtę badań oraz analizy dostępnej autorce niniejszego opracowania literatury przedmiotu rozpatrywanego okresu należy stwierdzić, iż zagadnienia dotyczące ujmowania kosztów produkcji i kalkulacja były w różnym stopniu poruszane przez autorów podręczników. Z podręczników wydanych do 1900 roku odniesiono się tylko do jednego wybranego opracowania¹. E. Pietrzycki w I tomie swojej książki, w podrozdziale poświęconym prowadzeniu zakładu², odnosi się krótko do obrachunku fabrycznego i rachunku kalkulacyjnego

¹ Szerzej zob. [Szychta 2014, s. 161-179].

² „Rozdział V. Gdy obok handlu, lub też samodzielnie, prowadzimy przedsiębiorstwo, lub zakład oddzielny” [Pietrzycki 1886, s. 237-238].

go. Zdaniem autora „kto obok handlu prowadzi także przedsiębiorstwo, takie jak np. browar piwny, cegielnię, fabrykę oleju itp., powinien dla każdej takiej gałęzi przedsiębiorstwa, lub dla oddzielnego zakładu, otworzyć w swojej księdze Wielkiej osobny Obrachunek, który dostaje nazwę zastosowaną do oddzielnego interesu”. W przypadku, gdy ewidencja w przedsiębiorstwie lub zakładzie prowadzona jest samodzielnie, według Pietrzyckiego należy stosować „ogólne nauki utrzymywania ksiąg rachunkowych” i prowadzić „obrachunki osobowe dla debitorów i kredytorów, obrachunek fabrykacyjny lub manipulacyjny, towarów, kasy, budynków fabrycznych, machin, sprzętów, inwentarza żywego, urządzeń, itp., ruchomości, obrachunek kosztów zarządu, procentów, weksłów, trat i akceptów i inne, jeżeli tego interesu fabryki wymagają”. Obrachunek fabrykacyjny należało obciążać „wszelkimi materiałami surowymi do wyrobu dodawanymi, tudzież kosztami robotników i innymi drobnymi wydatkami”, a uwierzytelniać „według cen kalkulowanych produktami gotowymi i jako towar do składu oddanymi” [Pietrzycki 1886, s. 238]. Autor opisał również księgi pomocnicze przydatne dla fabryk, w tym księgę kalkulacyjną (Waren-Calculationsbuch) i księgę materiałów. Księga kalkulacyjna ma według niego „we fabrykach wyrobów wszelakiego rodzaju wielkie znaczenie; gdyż takowym na tem zależy, aby dokładnie wiedzieć, i w rachunek wziąć wszelkie koszty nabycia, i wyrobu towaru. Z tego względu powinny księgi te w fabrykach być do interesu zastosowane i bardzo troskliwie prowadzone” [Pietrzycki 1886, s. 269]. „Księgę Materiałów do wyrobu wydawanych, lub fabrykacyjną” prowadzić powinny przedsiębiorstwa produkcyjne. Zdaniem autora „księga taka stosować się musi do potrzeb i do stopnia fabrykacji, i zarazem umożliwiać kontrolę zużytkowania materiałów, a w połączeniu z księgą najmu robotników fabrycznych umożliwiać kalkulację produktu (wyrobu) gotowego. Księga ta może także obejmować oddziały, czyli konta, dla takich materiałów które we fabryce się zużytkowują, chociaż do wyrobu bezpośrednio nie wchodzi, jak np. petrolej, drzewo opałowe itp.” [Pietrzycki 1886, s. 287].

W znacznie szerszym zakresie przedmiotem kosztów produkcji i rachunku kalkulacyjnego zajmował się w późniejszym okresie m.in. W. Góra. W wydany przez niego w 1913 roku we Lwowie III tomie „Podręcznika do nauki buchalterii...”, w rozdziale V poświęconym buchalterii fabrycznej omówił sposób ewidencji i kalkulacji kosztów produkcji oraz zdefiniował wszystkie konta charakterystyczne dla tego typu działalności.

Góra zwracał uwagę na rolę kosztów produkcji w kształtowaniu wyniku finansowego przedsiębiorstw, pisząc:

„Głównym zadaniem każdego przedsiębiorstwa przemysłowego jest produkcja, czyli czynność, polegająca na tem, by przez przeróbkę lub obrobienie dóbr istniejących (i równoczesne ich zniszczenie) uzyskać dobra nowe (...). Ponieważ jednak w nowoczesnym gospodarstwie społecznym wytwórca nie produkuje w tym celu, by uzyskane wyroby użyć na zaspokojenie swych własnych potrzeb, lecz aby je odsprzedać, a czynność produkcyjna jest dla niego źródłem zarobkowania, przeto z jego subiektywnego stanowiska będzie produkcja dopiero wtedy udana, jeśli poza

dobrym wynikiem technicznym, da ona także dobry wynik finansowy, czyli wtedy, gdy jest rentowna” [Góra 1913, s. 413].

Autor omówił i zaprezentował na przykładach ewidencję kosztów produkcji i rachunek kalkulacyjny. Wyróżnił dwa rodzaje kalkulacji: preliminarzową przeprowadzoną przed rozpoczęciem procesu produkcyjnego na podstawie danych „przypuszczalnych, lub uzyskanych doświadczeniami lat ubiegłych” i definitywną, sporządzoną po zakończeniu procesu produkcji, na podstawie poniesionych kosztów produkcji. Autor wskazuje, iż „zadaniem buchaltery przedsiębiorstwa przemysłowego jest nie tylko wykazać jego wynik finansowy, lecz ponadto [Góra 1913, s. 414]:

a) przedstawić cyfrowo cały przebieg procesu wytwórczego;

b) zebrać dla produkcji definitywnej za okres miniony potrzebne daty, które stanowią równocześnie podstawę rachunkową dla kalkulacji preliminarzowej na przyszły okres produkcyjny”.

Powyższe zadania spełniać ma grupa rachunków zwana rachunkami fabrycznymi. Liczba rachunków fabrycznych zdaniem Góry jest uzależniona od ilości i rodzaju produkcji oraz od stopnia zaawansowania stosowanej w przedsiębiorstwie ewidencji. „Gdy fabryka produkuje niewiele rodzajów wyrobów masowych, to dla każdego rodzaju będzie wskazaniem prowadzić osobny rachunek fabryczny, jeśli natomiast wyrabia przedmioty przeróżnego rodzaju, to można je łączyć wedle wspólnych znamion i każdą taką grupę zarachowywać na wspólnym rachunku fabrycznym. Można wreszcie techniczny przebieg produkcji całego przedsiębiorstwa przedstawić na jednym ogólnym rachunku fabrycznym” [Góra 1913, s. 414].

W dalszych rozważaniach autor omówił dwie metody prowadzenia rachunków fabrycznych: metodę kalkulacyjną (rozdzielającą) i metodę zbierającą, nadmieniając, iż w praktyce stosowane są różne formy pośrednie tych rozwiązań.

Metoda kalkulacyjna (rozdzielająca) to metoda, „wedle której rachunki fabryczne mają wyłącznie charakter statystyczno-informacyjny, gdyż przedstawiają tylko wewnętrzny przebieg fabrykacji i dostarczają dat dla definitywnej, względnie preliminarzowej kalkulacji”.

Metoda zbierająca polega natomiast „na tem, że na rachunkach fabrycznych ksiązkuje się także sprzedaże fabrykatów, i w ten sposób wykazuje na nich również finansowy wynik produkcji”.

Aby zrozumieć sposób prowadzenia rachunków fabrycznych, Góra przedstawił wzór i zasady rachunku kalkulacyjnego (tab. 1).

Opisując ewidencję na rachunkach fabrycznych w przypadku stosowania metody kalkulacyjnej, autor wyjaśnia, że rachunki te obciąża się kosztami rzeczywiście poniesionymi w produkcji, a uznaje wartością wyrobów gotowych i ubocznych przyjętych po koszcie preliminarzowym, oraz wskazuje, dlaczego bazuje się na wielkościach z preliminarza, a nie rzeczywistych. Ponadto objaśnia stosowanie „rachunków sprzedaży, czyli rachunków gotowych fabrykatów” służących przy metodzie kalkulacyjnej do przedstawienia finansowego wyniku produkcji.

Tabela 1. Wzór szematyczny kalkulacji produkcyjnej (dla wyrobu 15 000 kg pewnego towaru)

	W całości	Za 1 kg
Koszta surowców	K 20 000,-	K 1,333
„ materiałów pomocniczych	K 9 200,-	K 0,613
„ pracy ludzkiej (płace robotn.)	K 5 000,-	K 0,333
„ opału i oświetlenia	K 6 500,-	K 0,433
„ ewent. pracy motorowej	K,-	K
	K 40 700,-	K 2,712
Od tego wartość ewent. wytworu uboczn.*	K 3 600,-	K 0,240
Koszta produkcji (techniczne) głównego wyrobu:	K 37 100,-	K 2,472
Ogólne koszty handlowe (płaca personelu kupieckiego, asekuracja, najm, reklama, portoryja etc.)	K 4 800,-	K 0,320
Zużycie części składowych kapitału zakładowego (umorzenie nieruchomości, maszyn, modeli itp.)	K 2 200,-	K 0,147
Koszta własne głównego wyrobu	K 44 100,-	K 2,939
Koszta sprzedaży (rabaty, prowizja dla komisantów itp.)	K 2 021,25	K 0,135
Zysk przedsiębiorcy	K 4 410,-	K 0,294
Cena sprzedaży	K 50 531,25	K 3,368

* Jakim jest np. w hutach żelaznych gaz świetlny, w fabrykach cukru melasa itp.

Źródło: [Góra 1913, s. 415].

„Posługujemy się nimi w ten sposób, że uznając rachunki fabryczne za preliminowane koszty produkcji, obciążamy za nie równocześnie rachunki fabrykatów. Te ostatnie obciążamy dalej za wszystkie koszty ogólno-handlowe, zużycie kapitału zakładowego, koszty połączone ze sprzedaży gotowych fabrykatów itp., uznajemy zaś za ceny osiągnięte przy sprzedaży fabrykatów. Ewentualne salda rachunków fabrycznych, pochodzące, jak już wytłumaczono, z różnic kalkulacyjnych, przenosi się również na rachunki fabrykatów, których salda wykazują następnie wynik (straty lub zysk) czynności produkcyjnej” [Góra 1913, s. 416].

Poniżej przedstawiono za W. Górą „wzór szematyczny rachunku fabrycznego wraz z przynależnym rachunkiem sprzedaży, odpowiadającego kalkulacji preliminarzowej po przerobieniu wszystkich materiałów oddanych do fabrykacyi”.

Winien	Rachunek fabryczny			Ma	
Za zużyte surowce	K 20 100	-	Za oddane wyroby główne		
Za zużyte materiały pomocnicze	K 9 150	-	15 000 kg kalk. à 2,472	K 37 080	-
Za płace robotników	K 5 020	-	Za oddane wytwory uboczne	K 3 600	-
Za opał i oświetlenie	K 6 512	-	Za różnicę kalkulacyjną	K 102	-
	K 40 782	-		K 40 782	-

Winien	Rachunek sprzedaży (fabrykatu głównego)			Ma	
Za otrzymane z fabryki wyroby	K 37 080	-	Za sprzedane wyroby	K 50 939	72
Za ogólne koszty handlowe	K 4 775	-			
Za zużycie kapitału zakładowego	K 2 200	-			
Za różne koszty sprzedaży	K 2 050	32			
Za różnicę kalkulacyjną	K 102	-			
Za zysk	K 4 732	40			
	K 50 939	72		K 50 939	72

Winien	Rachunek fabrykatu ubocznego			Ma	
Za otrzymane z fabryki wyroby	K 3 600	-	Za sprzedane wyroby	K 3 718	33
Za zysk	K 118	33			
	K 3 718	33		K 3 718	33

Źródło: [Góra 1913, s. 417-418].

Rachunek surowców		Rachunek fabryczny		Rachunek sprzedaży fabrykatu głównego	
cena kupna surowca	cena kosztów własnych za	20 100 →	za oddane wyroby gotowe	37 080 →	
koszt dowozu etc.	materyały zużyte przy fabrykacji		saldo z różnic kalkulacyjnych	102 →	
Rachunek materiałów pomocniczych				Rachunek sprzedaży fabrykatu ubocznego	
cena kupna materiałów pomocniczych	cena kosztów własnych za	9 150 →	za oddane wytwory uboczne	3 600 →	
koszt dowozu etc.	materyały zużyte przy fabrykacji				
Rachunek opału i oświetlenia					
cana kupna materiałów opałowych	cena kosztów własnych za	6 512 →			
koszt dowozu etc.	materyały zużyte przy fabrykacji				
Rachunek płac robotników					
doliczone pracownikom płace	rozdział sumy płac na poszczególne działy produkcji, względnie rodzaje wyrobów	5 020 →			
		40 782	40 782		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Góra 1913, s. 417-418].

Rachunek fabryczny		Rachunek sprzedaży fabrykatu głównego		Rachunek interesentów	
	za oddane wyroby gotowe	37 080	→	za sprzedane wyroby	50 939 →
	saldo z różnic kalkulacyjnych	102	→		
Rachunek kosztów administracji					
różne koszty					
administracji, np. pensje urzędnicze (personelu kupieckiego), płace personelu administracyjnego, podatki, druki biurowe itp..	koszta handlowe obciążające gotowe fabrykaty	4 775	→		
Rachunki dla składników kapitału zakładowego*					
	zużycie kapitału zakładowego	2 200	→		
Rachunki innych kosztów połączonych ze sprzedażą**					
	różne koszty sprzedaży obciążające gotowe fabrykaty	2 050	→		
Rachunek strat i zysków		46 207		50 939	
	4 732 Zysk	4 732			

*Rachunki dla składników kapitału zakładowego to np.: Rachunek nieruchomości, Rachunek maszyn, Rachunek elektroniki, Rachunek gazowni, itp., Rachunek narzędzi, Rachunek ruchomości, Rachunek własnych środków transportowych itp..

**Rachunki kosztów połączonych ze sprzedażą to np. Rachunek prowizji, Rachunek kosztów podróży naszych własnych agentów podróżujących, Rachunek frachtów, które wypłacamy, jeśli sami ponosimy koszty wysyłki naszych wyrobów, Rachunek reklamy itp. narzędzi, Rachunek ruchomości, Rachunek własnych środków transportowych itp.

Rachunek fabryczny		Rachunek sprzedaży fabrykatu ubocznego		Rachunek interesentów	
	za oddane wyroby gotowe	3 600	→	za sprzedane wyroby	3 718 →
Rachunek strat i zysków		3 600		3 718	
	118 Zysk	118			

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Góra 1913, s. 417-418].

Autor nadmienia również, że „niektórzy buchalterzy stosują metodę rozdziela-
jącą cokolwiek odmiennie, a mianowicie ksiązkują na rachunkach fabrycznych nie
tylko techniczne koszty produkcji, lecz także koszty handlowe i zużycie kapita-
łu zakładowego, a na Rachunek sprzedaży przenoszą wyroby obliczone nie wedle
kosztów produkcji, lecz wedle pełnej kalkulowanej kwoty kosztów własnych i po-
nadto ksiązkują na nim ewentualne koszty sprzedaży” [Góra 1913, s. 419].

Dalsze rozważania W. Góry w rozdziale poświęconym buchalterii fabrycznej
koncentrują się na metodzie zbierającej prowadzenia rachunków fabrycznych. Autor
opisuje dwie odmiany tej metody. Według pierwszej rachunek fabryczny obciąża-
ny jest nie tylko technicznymi kosztami produkcji, lecz także ogólnymi kosztami
handlowymi, kosztami sprzedaży itp., a uznawany za sprzedane (główne i uboczne)
wyroby, a z końcem roku za wartość zapasu półfabrykatów i fabrykatów. W tym
przypadku saldo rachunku fabrycznego wykazuje wynik finansowy produkcji,
tj. zysk lub stratę. Według drugiej odmiany metody zbierającej prowadzi się zarów-
no rachunek fabryczny, jak i rachunek sprzedaży. Rachunek fabryczny obciążany
jest, podobnie jak w pierwszej odmianie metody, zarówno technicznymi kosztami
produkcji, jak i kosztami handlowymi, sprzedaży itp. Na rachunku sprzedaży na-
tomiasz „ksiązkuje się tylko sprzedane towary, a jego saldo przenosi się z końcem
każdego miesiąca lub dopiero z końcem roku na rachunek fabryczny. W ten sposób
rachunek sprzedaży zupełnie się wyrównuje, podczas gdy wynik zostaje wykazany
na rachunku fabrycznym” [Góra 1913, s. 424].

Księgowania według metody zbierającej bez wyodrębniania rachunku sprzeda-
ży przedstawione zostały poniżej:

Wnien	Rachunek fabryczny			Ma	
Za zużyte surowce	K 20 100	-	Za sprzedane wyroby główne	K 37 355	80
Za zużyte materiały pomocnicze	K 9 150	-	Za sprzedane wyroby uboczne	K 2 600	-
Za płace robotników	K 4 620	-	Za dotychczasowe koszty produkcji półfabrykatów	K 6 940	-
Za opał i oświetlenie	K 5 712	-	Zapas końcowy wyrobów głównych	K 3 412	-
Za ogólne koszty handlowe	K 3 501	60	Zapas końcowy wyrobów ubocznych	K 401	50
Za zużycie kapitału zakładowego	K 2 200	-			
Za różne konta sprzedaży	K 1 465	-			
Za zysk	K 3 960	70			
	K 50 709	30		K 50 709	30

Źródło: [Góra 1913, s. 426-427].

Rachunek surowców		Rachunek fabryczny		Rachunek sprzedaży (wyrobów głównych)	
	cena kosztów własnych za materiały zużyte przy fabrykacji	20 100 →	za oddane wyroby gotowe	37 355 →	
Rachunek materiałów pomocniczych				Rachunek wyrobów ubocznych	
	cena kosztów własnych za materiały zużyte przy fabrykacji	9 150 →	za oddane wytwory uboczne	2 600 →	
Rachunek opału i oświetlenia			dotychczasowe koszty produkcji półfabrykatów	Rachunek półfabrykatów	
	cena kosztów własnych za materiały zużyte przy fabrykacji	5 712 →		6 940 →	
Rachunek płac robotników			zapas końcowy wyrobów głównych	Rachunek wyrobów głównych	
	dotychczasowe płace robotników	4 620 →		3 412 →	
Rachunek kosztów administracji			zapas końcowy wyrobów ubocznych	Rachunek wyrobów ubocznych	
	koszta handlowe obciążające gotowe fabrykaty	3 501 →		401 →	
Rachunki dla składników kapitału zakładowego*					
	zużycie kapitału zakładowego	2 200 →			
Rachunki innych kosztów połączonych ze sprzedażą**					
	różne koszty sprzedaży obciążające gotowe fabrykaty	1 465 →			
Rachunek strat i zysków					
			46 749	50 709	
	3 960 Zysk		3 960		

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Góra 1913, s. 426-427].

Analizując zaprezentowane przez W. Górę sposoby prowadzenia rachunków fabrycznych, warto zwrócić uwagę, iż charakterystycznym dla buchalterii fabrycznej było dążenie, by „niemal cały wynik przedsiębiorstwa wykazać łącznie na jednym rachunku, względnie kilku wyszczególniających rachunkach tego samego ro-

dzaju. Rachunkami tymi są przy metodzie rozdzielającej rachunki sprzedaży, zaś przy metodzie zbierającej rachunki fabryczne”. Obroty z rachunków wynikowych, tj. np. rachunek kosztów administracji, rachunek prowizji, a nawet rachunek nieruchomości itp., nie były przenoszone więc na rachunek zysków i strat tylko na rachunki fabryczne, względnie na rachunki sprzedaży (zob. [Góra 1913, s. 424]).

Zdaniem W. Góry „okazany sposób ksiązkowania bywa w praktyce niemal wyłącznie stosowany, jakkolwiek ze stanowiska teorii nie byłoby błędnym, by wspomniane konta zamykać przez R-k strat i zysków, a na rachunkach sprzedaży, względnie fabrycznych, wykazywać wynik brutto”.

W rozpatrywanym opracowaniu ujęte zostały też rozważania ewidencji kosztów produkcji w przypadku występowania kilku działów produkcyjnych. Autor szczególnie odniósł się do każdej pozycji kosztów, analizując możliwość ich podziału.

„Otóż w takich wypadkach muszą wszystkie poniesione koszty produkcji, kosztów handlowe, sprzedaży etc. zostać odpowiednio na dotyczące rachunki fabryczne, czy też rachunki sprzedaży rozdzielone: nasuwa to szczególnie pod względem kosztów ogólnych i kwot zużycia kapitału zakładowego pewne trudności” [Góra 1913, s. 428].

W. Góra przytoczył cztery stosowane w praktyce metody podziału kosztów administracji:

1. w stosunku do wysokości zużytych materiałów;
2. w stosunku do wysokości płac robotniczych;
3. w stosunku do wysokości sum obydwu powyższych czynników, czyli technicznego kosztu produkcji;
4. w stosunku do wysokości iloczynu obydwu powyższych czynników.

Zdaniem autora najczęściej stosowaną metodą była metoda druga, choć najbardziej poprawna wydawała mu się metoda czwarta (zob. [Góra 1913, s. 430]).

Podsumowując przeprowadzone rozważania, autor dochodzi do wniosku, że bardziej racjonalna jest metoda rozdzielająca, która pozwala nie tylko na dokładne wyliczenie wyniku, ale również na przeprowadzenie kontroli ubiegłej i zaplanowanie przyszłej kalkulacji preliminarzowej.

3. Zakończenie

Celem podjętych rozważań było przybliżenie ewidencji kosztów produkcji i rachunku kalkulacyjnego stosowanego na przełomie XIX i XX wieku. Analiza wybranych pozycji z literatury przedmiotu rozpatrywanego okresu pozwala stwierdzić, iż dzięki zmianom, jakie zachodziły w XIX wieku, takim jak rozwój handlu, techniki i nowoczesnych technologii, nastąpił znaczący rozwój rachunkowości, w tym rachunku kosztów. W coraz większej liczbie opracowań podejmowane były rozważania dotyczące ujmowania i rozliczania kosztów produkcji. Opracowania, które ukazywały się w pierwszych latach XX wieku, są przykładem na to, że zagadnieniom tym poświęcano coraz więcej uwagi. Co prawda nie wszystkie podręczniki z tego

okresu (podobnie jak do roku 1900) zawierają rozważania dotyczące aspektów kosztów produkcji³, ale było ich coraz więcej, a problematyka była coraz bardziej pogłębiana. Na uwagę zasługuje opracowanie W. Góry, który w ujęciu autorki niniejszego artykułu na ówczesne czasy w sposób szczegółowy omówił zagadnienia dotyczące ponoszonych kosztów przy różnych typach działalności, w tym w przedsiębiorstwach produkcyjnych⁴. Analizując metody opisane przez W. Górę w odniesieniu do rachunku kalkulacyjnego i ewidencji kosztów produkcji w przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych, można zauważyć, że są to przykłady na metodę kalkulacji prostej i doliczeniowej. Często stosowaną metodą była też kalkulacja fazowa. Klucze rozliczeniowe stosowane do rozliczania kosztów ogólnych administracji proponowane w tamtym okresie stanowią bazę rozliczania kosztów dla wielu przedsiębiorstw również dzisiaj. Oczywiście od tamtego czasu zmieniły się warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, w drugiej połowie XX wieku nastąpił znaczący rozwój rachunku kosztów, ale ogólne zasady pozostały w dużej mierze niezmienione. Warto, „podążając do przodu”, wyjść naprzeciw oczekiwaniom XXI wieku i pamiętać o tym, co już zostało zrobione, o tym, co wnieśli nasi mistrzowie.

Literatura

- Andrzejewski M., *Polska rachunkowość u progu XXI wieku – perspektywy zmian i rozwoju*, [w:] *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Wydawnictwo SKwP, Warszawa 2007.
- Gmytrasiewicz M., *Wybrane problemy teoretyczne współczesnej rachunkowości*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, praca zbiorowa pod red. pracowników Katedry Rachunkowości SGH, Wydawnictwo SGH, Warszawa 2009.
- Góra W., *Podręcznik nauki buchalterii. Buchalteria podwójna i jej zastosowanie w różnych gałęziach handlu i przemysłu*, T. III, Lwów 1913.
- Lipiński S., *Zasady buchalterii*, Nakładem b. wychowawców Szkoły Handlowej im. Leopolda Kronenberga, Skład główny w księgarni Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa 1907.
- Pietrzycki E., *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterii kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*. Tom I, Nakładem księgarni J.L. Pordesa, Wydanie drugie przerobione i pomnożone, Lwów 1886.
- Podręcznik do nauki rachunkowości ogólnej i państwowej* opracował: A. Ściborski, według wykładów rady Dworu Tadeusza Klusik-Orzechowskiego na c.k. Uniwersytecie we Lwowie, część I, Lwów 1912.
- Szycha A., *Pierwsze polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku*, [w:] *Abacus od źródeł rachunkowości po współczesność*, red. nauk. S. Sojak, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń 2014.

³ Zob. np. [Lipiński 1907; Ściborski 1912].

⁴ Autor rozpatruje ewidencję m.in. w odniesieniu do buchalterii fabrycznej, przedsiębiorstw spedycyjnych i transportowych, przedsiębiorstw górniczych.