

Agnieszka Nóżka

Ewolucja systemu rachunku kosztów

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 39,
343-354

2005

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

przedstawiając systematykę rachunku kosztów, jedni wskazują na systemy, odmiennie, inni na typy, jeszcze inni na modele rachunku kosztów.

Pojęcie *modelu* wprowadzone zostało do literatury z zakresu rachunku kosztów po raz pierwszy na przełomie lat 50. XX w. przez E. Kosiola, który określił model jako adekwatne odwzorowanie obserwowanej rzeczywistości.¹

Definicję *modelu rachunku kosztów* podaje m.in. D. Sołtys, wskazując, że jest to celowo dokonane uproszczone odwzorowanie rzeczywistego procesu kształtowania kosztów, które pomija mniej istotne cechy, zachowując tylko ważne cechy i powiązania w ramach procesu.² Inne ujęcie modelu proponuje J. Gierusz, podając, że *model rachunku kosztów* to adoptowane do specyfiki danego podmiotu procedury pomiaru, transformacji, planowania, analizy i komunikowania użytkownikom informacji kosztowych.³

Do definicji modelu rachunku kosztów według Gierusza podobne wydaje się określenie systemu rachunku kosztów podane przez E. Nowaka. Pod pojęciem *system rachunku kosztów* rozumie on „zespół zasad i procedur, według których dokonuje się pomiaru kosztów i ich transformacji w celu zaspokojenia specyficznych potrzeb informacyjnych odbiorców tych informacji”.⁴ E. Nowak definiuje również *odmianę rachunku kosztów* jako „pewien wariant systemu rachunku kosztów uwzględniający bardziej szczegółowe zasady jego prowadzenia”.⁵

Z powyższych rozważań wynika zatem, że pojęcia model i system można używać zamiennie. W niniejszym artykule przyjęto natomiast, że pojęcie system (informacyjny) rachunku kosztów będzie używane w odniesieniu do zdominowanego przez funkcję informacyjną zespołu zasad, metod i procedur gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji kosztowych w danej organizacji. Dla określenia zaś koncepcji modelowego odwzorowania procesu kształtowania kosztów, jakie pojawiały się w ewolucyjnym rozwoju systemu rachunku kosztów, autorka posłużyła się pojęciem modelu rachunku kosztów i jego odmian, dotyczących szczegółowych rozwiązań modelu.

¹ E. Kosiol był autorem artykułu pt. *Modellanalyse als Grundlage unternehmerische Entscheidung* (opublikowanego w „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung” 1961, s. 318–334), w którym opisał istotę i znaczenie budowania modeli matematycznych do objaśniania rzeczywistości gospodarczej. Podane za: I. S o b a ń s k a, *Rozwój systemów rachunku kosztów w gospodarce rynkowej*, Towarzystwo Gospodarcze „Rafib”, Łódź 1998, s. 18.

² *Rachunek kosztów. Elementy rachunkowości zarządczej*, pod red. D. Sołtys, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego, Wrocław 1999, s. 27.

³ Cyt. za: J. G i e r u s z, *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 1996, s. 43.

⁴ Cyt. za: E. N o w a k, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001, s. 22.

⁵ Cyt. za: *ibid.*, s. 22.

ETAPY ROZWOJU RACHUNKU KOSZTÓW

Rzeczony system rachunku kosztów następował w sposób ewolucyjny. Wraz z przechodzeniem systemu gospodarczego przez kolejne fazy rozwoju (gospodarkę wolnorynkową, rozwiniętą gospodarkę rynkową czy globalną gospodarkę rynkową) zmieniały się warunki funkcjonowania, a z nimi cele przedsiębiorstw i sposoby ich realizacji. Rosły rozmiary przedsiębiorstw, które stawały się strukturami coraz bardziej złożonymi, a to z kolei prowadziło do powstawania nowych problemów organizacyjnych, decyzyjnych itp. Przed systemem informacyjnym przedsiębiorstwa (w tym także przed rachunkiem kosztów) stawiano nowe zadania.

Szczególnie dynamiczny rozwój rachunku kosztów nastąpił w krajach, gdzie powstał i najprężniej rozwijał się system kapitalistyczny, tj. w USA, Wielkiej Brytanii i krajach Europy Zachodniej.

Rewolucja przemysłowa zapoczątkowana we wczesnych latach XIX w. wpłynęła na zmianę procesów gospodarczych i wykształcenie się systemu fabrycznego, w którym następowwała centralizacja działalności w zakładach wytwórczych. W porównaniu do wcześniej istniejącego systemu kontraktów⁶, w którym pomiar zyskowności opierał się jedynie na rejestrowanych przez podwójną księgowość ruchach w zasobach pieniężnych, system fabryczny wywołał zapotrzebowanie m.in. na informacje o kosztach operacji wewnętrznych oraz pomiar konsumpcji materiałów na produkty finalne.⁷

Najwcześniejszymi opisanymi w literaturze przykładami ówczesnych systemów rachunku kosztów były systemy powstałe w zakładach włókienniczych (lata 50. XIX w.) i na kolei (lata 60. i 70. XIX w.).⁸ Systemy te były oparte na księgowości rejestrowej i dostarczały informacji o kosztach dóbr finalnych, o wydajności pracowników itp. Właściwy rozwój rachunku kosztów nastąpił jednak dopiero na przełomie XIX i XX wieku. Na okres ten przypada dokonane przez E. Schmalenbacha zdefiniowanie pojęcia koszt, nawiązujące do jego współczesnego rozumienia.⁹

⁶ System ten polegał na zawieraniu kontraktów między przedsiębiorcą (i właścicielem w jednej osobie) a niestanowiącymi części organizacji robotnikami, dostawcami surowców, klientami. Wszystkie transakcje następowwały na rynku.

⁷ A. K a r m a ń s k a, *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2000, s. 26–28.

⁸ Zob. R. S. K a p l a n, *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review” vol. LIX, No. 3, July 1984, s. 391–392, gdzie autor opisuje system rachunku kosztów w zakładach włókienniczych Lymana w Nowej Anglii (za: H. T. J o h n s o n, *Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s*, „Business History Review”, Winter 1972, s. 466–474) oraz na kolei (za: A. D. C h a n d l e r, *The visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press, 1977, s. 109–120).

⁹ Według Schmalenbacha pod pojęciem kosztu rozumie się wyrażone wartościowo zużycie dóbr związane z wykonywaniem świadczeń. Zob. J. T u r y n a, *System informacyjny rachunkowo-*

Początek XX w. w USA to tzw. era przemysłowa, gdzie na skutek postępu technicznego i procesu industrializacji nastąpił wzrost produkcji, a dominującym systemem był system produkcji masowej. Wysiłki osób zarządzających zmierzały w tym okresie do udoskonalania mechanizmów produkcji masowej w celu obniżenia jednostkowych kosztów wytworzenia. Podobne procesy i tendencje pojawiły się w Europie w latach 20. XX wieku.¹⁰

W ramach tzw. *orientacji sprawozdawczej* w rachunku kosztów, jaką odnotowano w tym okresie, wykształcił się najstarszy model rachunku kosztów – *rachunek kosztów pełnych* w zbiorczej postaci, który bazował na kosztach historycznych.¹¹ Nie dawał on jednak możliwości szybkiego reagowania na zjawiska nieracjonalności działania w dążeniu do podwyższania wyniku finansowego, co spowodowało, że z czasem rozwinęły się rozdzielcze postacie rachunku kosztów (nadal w ramach modelu rachunku kosztów pełnych). Pozwoliło to na włączenie do rachunku kosztów w trybie *ex ante* wielkości postulowanych (wzorców kosztowych). Taka postać rachunku kosztów pozwalała kontrolować osiągnięte koszty rzeczywiście z wzorcami i ustalać odchylenia.

Spośród rozdzielczych postaci rachunku kosztów postulowanych w latach 20. w Anglii i Stanach Zjednoczonych upowszechnił się *rachunek kosztów standardowych* (wzorce kosztowe oparte były na normatywach, standardach kosztowych). Do budowy wzorców kosztowych używano opracowanych przez jednego z twórców rozwijającej się w tym czasie szkoły naukowej organizacji pracy – F. W. Taylora – norm zużycia czynników produkcji (np. akordowych stawek płac dla robotników, norm czasowych dla czynności produkcyjnych).¹²

Wykorzystanie tego rachunku i osiągnięta na skutek stosowania naukowych metod organizacji pracy wysoka efektywność przedsiębiorstw amerykańskich stanowiły zagrożenie dla gospodarek krajów europejskich, w tym przede wszystkim dla gospodarki niemieckiej. Postęp w rachunku kosztów, jaki nastąpił w Niemczech w tym okresie, zwanym „okresem Schmalenbachowskim”¹³, skupił się na stworzeniu teoretycznych podstaw do rachunku kosztów przedsiębiorstw i na objaśnianiu procesu tworzenia się kosztów wewnątrz dużych, zdecentralizowa-

ści w podejmowaniu decyzji zarządczych, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997, s. 95.

¹⁰ A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza: koncepcje i zastosowania*, wydanie II, Absolwent, Łódź 200, s. 1–9.

¹¹ Zob. J. Turyna, *op. cit.*, s. 96.

¹² Zob. K. Winiańska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994, s. 48.

¹³ Okres ten przypada na lata 1918–1933 i jest uważany za najbardziej znaczący dla rozwoju myśli naukowej i warsztatu badawczego rachunku kosztów w Niemczech. Oprócz wspomnianego już zdefiniowania kosztu, E. Schmalenbach dokonał podziału organizacyjnego rachunkowości na prowadzenie ksiąg handlowych i na potrzeby wewnętrzne oraz przyczynił się do standaryzacji rachunkowości, opracowując ramowy plan kont. Zob. szerzej: I. Sobanińska, *op. cit.*, s. 8–11.

nych firm. Spośród rozdzielczych postaci rachunku kosztów w Niemczech jako pierwszą zaczęto stosować *rachunek kosztów normalnych*, zaś nieco później opracowano zasady i rozpoczęto wdrażanie *rachunku kosztów planowanych*.¹⁴

Począwszy od lat 30. XX w. w Stanach Zjednoczonych i od końca 40. w Europie Zachodniej zaczęto stopniowo odchodzić od strategii produkcyjnej na rzecz strategii rynkowej. Zmiany takie wymuszone zostały przez rosnące wymagania nabywców w zakresie jakości i użyteczności wyrobów, co powodowało odchylenie w przedsiębiorstwach od systemów produkcji masowej na rzecz produkcji jednostkowej lub małoseryjnej „ponadstandardowych” produktów. Dodatkowo nasiliło to walkę konkurencyjną rywalizujących o udział w rynku przedsiębiorstw, co zmieniło całkowicie podejście do zarządzania w kierunku lepszego planowania, większej elastyczności w kształtowaniu procesu produkcji oraz cen, efektywniejszej organizacji pracy itd. Jednocześnie stwierdzono małą przydatność we wspomaganie procesów decyzyjnych stosowanego powszechnie modelu rachunku kosztów pełnych. Nie dawał on możliwości obserwowania zachowania się kosztów i wyników pod wpływem zmian na rynku i wahań w wykorzystaniu zdolności produkcyjnej, pełny koszt nie był także dobrą podstawą do ustalania cen, gdyż uwzględniając jedynie relacje wewnątrz przedsiębiorstwa, pomijał zmiany cenowo-popytowe.¹⁵

Modelem powstałym w odpowiedzi na mankamenty rachunku kosztów pełnych był *rachunek kosztów częściowych*, nazywany również *rachunkiem kosztów zmiennych*. Pierwsze systemy rachunku kosztów częściowych rozwijane były (początkowo teoretycznie) od 1933 roku w USA (tzw. *direct costing*) i od 1937 roku w Wielkiej Brytanii (*marginal costing*).¹⁶

Teoretyczne koncepcje modeli rachunku kosztów częściowych powstawały od początku lat 50. XX w. również w Niemczech, przy tym nie wszystkie znajdowały zastosowanie w praktyce.¹⁷

Na skutek przejścia przedsiębiorstw ze strategii produkcyjnej na rynkową rachunek kosztów stał się ważnym instrumentem kontroli i oceny pracy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Niezależnie od orientacji sprawozdawczej, od początku lat 50. XX w. w USA, zaś 60. w Europie mówi się o tzw. *orientacji kontrolnej* w rachunku kosztów. Z nurtu tego wykształciły się pojęcia kosztu

¹⁴ *Ibid.*, s. 10–11.

¹⁵ Zob. J. Turyna, *op. cit.*, s. 97.

¹⁶ A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa 1993, s. 103.

¹⁷ Wśród koncepcji tych wymienić należy m.in.: rachunek planowanych kosztów krańcowych (wg H. G. Plauta), rachunek kosztów krańcowych i marż pokrycia (wg W. Kilgera), wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych (wg K. Aghte i K. Mellerowicza), rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia (wg P. Riebla), krótkookresowy rachunek kosztów i wyników na bazie modelu przedsiębiorstwa typu input-output (wg G. Lassmanna). Zob. I. Sobańska, *op. cit.*, s. 18.

kontrolowanego (w pełni lub częściowo) i niekontrolowanego, które to koncepcje kosztów znalazły zastosowanie w kontroli budżetowej.

W latach 80. XX w. nasilała się krytyka modeli rachunku kosztów pełnych oraz dyskusja wskazująca na zakończenie się epoki, w której badania i budowane modele rachunku kosztów skupione były na objaśnianiu strumieni kosztów, produkcji, przychodów oraz integracji z procesami planowania oraz kontroli w krótkim okresie.¹⁸

Zmiany, jakie dokonywały się w rzeczywistości gospodarczej, począwszy od przełomu lat 70. i 80. XX w. (postępująca globalizacja rynków zbytu, rozwój ponadnarodowych przedsiębiorstw, transfer innowacji i kapitałów itp.), spowodowały kolejny zwrot w orientacji rachunku kosztów. W latach 80. wskazywano na tzw. *orientację zarządczą* (lub *decyzyjną*) w rachunku kosztów, w której dominującą rolę przypisywano funkcji informacyjnej.¹⁹

W połowie lat 80. trzech amerykańscy naukowcy – R. Cooper, R. S. Kaplan i H. T. Johnson opisali nowoczesną koncepcję rachunku kosztów – rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*), wyznaczając tym samym podstawowy kierunek przemian w systemie rachunku kosztów. W Niemczech zasady zorientowanego procesowo modelu rachunku kosztów zostały opisane przez P. Horvatha i R. Mayera w 1989 roku. Rachunek ten funkcjonował pod nazwą procesowego rachunku kosztów (*Prozesskostenrechnung*).

Chęć świadomego oddziaływania na poziom kosztów w celu ich optymalizacji charakteryzowała kolejną orientację w rachunku kosztów, jaka pojawiła się w latach 90. XX w., tzw. *orientację racjonalistyczną* (inaczej zwaną *strategiczną* lub *antycypacyjną*). Przykładem racjonalistycznego podejścia do zarządzania kosztami jest koncepcja *rachunku kosztów opartego na cyklu życia* czy *rachunek kosztów docelowych* (*target costing*) i związana z nim koncepcja ciągłego doskonalenia – *kaizen*.²⁰

Wśród metod i technik służących racjonalizacji kosztów stosowanych w praktyce wymienić można również: metodę „dokładnie na czas” (*just-in-time*), metodę kompleksowej kontroli jakości czy komputerowy zintegrowany system wspomaganie wytwarzania (*Computer Integrated Manufacturing*).

PRZEGLĄD TRADYCYJNYCH I NOWOCZESNYCH MODELI RACHUNKU KOSZTÓW

Pojęcie *tradycyjnych modeli rachunku kosztów* (które pozwoliłyby na rozgraniczenie pomiędzy tradycyjnymi i nowoczesnymi modelami) używane jest w literaturze niejednoznacznie. Jedno ze stanowisk w tej kwestii głosi, że „wszyst-

¹⁸ *Ibid.*, s. 26.

¹⁹ Zob. J. Turyna, *op. cit.*, s. 99.

²⁰ Zob. *ibid.*, s. 99–100.

kie systemy rachunku kosztów noszące cechy rachunku kosztów pełnych są określane jako tradycyjne²¹, czyli określenie tradycyjny rachunek kosztów utożsamiane jest z rachunkiem kosztów pełnych.

Odmienne stanowisko zdają się reprezentować autorzy jednego z najnowszych podręczników do rachunkowości zarządczej, gdzie choć pojęcie *tradycyjnych systemów rachunku kosztów* nie zostało wyjaśnione, wśród tradycyjnych ujmuje się zarówno rachunek kosztów pełnych, jak i rachunek kosztów zmiennych (z uwzględnieniem postaci zbiorczej i rozdzielczej).²²

Do tej ostatniej koncepcji nawiązuje podział modeli rachunku kosztów na tradycyjne i nowoczesne zaprezentowany w artykule. Można zatem stwierdzić, że według takiego ujęcia określenie *tradycyjne* związane jest z ewolucją systemu rachunku kosztów. Tradycyjnymi można określić te modele, które wykształciły się w kolejnych fazach rozwoju rachunku kosztów oraz stosowane były w praktyce do lat 80. XX w., gdy opublikowano założenia rachunku kosztów działań (rozpoczynającego „erę” rachunków *nowoczesnych*). Wyjątkiem jest jedynie wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych, który oparty jest na koncepcji wielostopniowego rachunku pokrycia kosztów stałych, opublikowanej przez K. Aghte i K. Mellerowicza pod koniec lat 50. XX w. a który jako rozwinięcie modeli częściowych zaliczony został do rachunków nowoczesnych.²³

Systematyka tradycyjnych modeli rachunku kosztów przedstawiana jest w literaturze najczęściej na podstawie dwóch podstawowych kryteriów²⁴: rodzaj i zakres rozliczania kosztów pomiędzy produkty oraz stopień standaryzacji i sposób prezentacji kosztów. Typologię tradycyjnych modeli rachunku kosztów w ujęciu wspomnianych kryteriów zaprezentowano na rys. 1.

Zastosowanie tych kryteriów pozwoliło na wyróżnienie czterech różnych kombinacji, przy tym charakter modeli mają tu w zasadzie jedynie rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych, gdyż opierają się na różniących się od siebie procedurach pomiaru kosztów. Wyróżnienie postaci zbiorczej lub rozdzielczej w ramach rachunku kosztów pełnych lub zmiennych to jedynie kwestia odmiennego sposobu prezentowania uproszczonego przez modele obrazu rzeczywistości.

²¹ Cyt. za: A. Jarugowa, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 101.

²² Zob. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *op. cit.*, s. 144. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na to, że w innych pracach można spotkać określenie tych modeli mianem podstawowych. Por. A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990, s. 80.

²³ Ujęcie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów (i wyników) w rachunkach nowoczesnych zaproponowano także w: A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *op. cit.*, s. 158.

²⁴ Zob. E. Nowak, *op. cit.*, s. 22.

Rodzaj i zakres rozliczania kosztów Sposób prezentacji kosztów (postać rachunku)	Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów zmiennych
Rachunek kosztów w postaci zbiorczej (rachunek kosztów rzeczywistych)	Rachunek kosztów pełnych rzeczywistych	Rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych
Rachunek kosztów w postaci rozdzielczej (rachunek kosztów postulowanych)	Rachunek kosztów pełnych w postaci rozdzielczej	Rachunek kosztów zmiennych w postaci rozdzielczej

Rys. 1. Klasyfikacja tradycyjnych modeli rachunku kosztów
Classic and modern cost accounting models – Taxonomy

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek kosztów pełnych opiera się na podziale kosztów całkowitych na bezpośrednie i pośrednie.²⁵ W modelu tym przyjmuje się założenie, że wszystkie koszty ponoszone są w związku z produkcją, tak więc koszt jednostkowy powinien odzwierciedlać pełne zużycie czynników produkcji – produkty wyceniane są po koszcie pełnym. Takie założenie prowadzi do konieczności rozliczenia kosztów pośrednich na produkty (koszty bezpośrednie są bowiem alokowane na produkty na podstawie dokumentów źródłowych i pomiaru bezpośredniego). Rozliczenie kosztów pośrednich pomiędzy nośniki kosztów (produkty) następuje w stosunku do wielkości przyjętych jako klucze podziałowe.

Rachunek kosztów pełnych mógł spełniać zadania w sposób właściwy tylko przy założeniu pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnej (nie uwzględnia on bowiem niekorzystnej proporcji między kosztami zmiennymi a stałymi²⁶, jaka występuje przy niepełnym wykorzystaniu zdolności) oraz relatywnie niskiego udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych.²⁷ Spełnienie tych warunków stało się praktycznie niemożliwe już na początku XX wieku. Zjawiska, jakie występowały w otoczeniu przedsiębiorstw i w samych przedsiębiorstwach (m.in. bariery popytowe, rozwój cywilizacyjny i postęp techniczny, wzrost znaczenia

²⁵ Wyróżnienie kosztów bezpośrednich i pośrednich następuje według kryterium związku kosztu z nośnikiem kosztów (przedmiotem odniesienia kosztów). Koszty bezpośrednie to koszty, które na podstawie dokumentów źródłowych mogą zostać przypisane do określonego nośnika, zaś odniesienie kosztów pośrednich wprost na nośniki nie jest możliwe. Koszty te są rozliczane za pomocą umownych kluczy.

²⁶ Podział kosztów na stałe i zmienne następuje według kryterium reakcji na zmiany wielkości produkcji (rozmiarów działalności). Koszty stałe to koszty, które przy danym potencjale produkcyjnym nie reagują na zmiany wielkości produkcji (działalności), zmienne zaś reagują (w tym samym lub różnym tempie).

²⁷ W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000, s. 91.

fazy przed- i poprodukcyjnej), przyczyniły się tak do wzrostu wartościowego kosztów pośrednich, jak i do wzrostu ich udziału w kosztach całkowitych.

Modelem, w którym rezygnuje się z podziału kosztów wspólnych pomiędzy produkty, jest *rachunek kosztów zmiennych* (zwany inaczej *modelem kosztów częściowych*). Opiera się on na klasyfikacji kosztów na stałe i zmienne oraz na liniowej zależności przychodów, kosztów zmiennych i marży brutto na pokrycie kosztów stałych (różnica między przychodami a kosztami zmiennymi), a także zysku na sprzedaży. Produkty i półprodukty wyceniane są w tym modelu na poziomie kosztów zmiennych, koszty stałe w całości obciążają wynik okresu. Pomiar i wycena kosztów w częściowym rachunku kosztów ma na celu odzwierciedlenie wpływu zmian w stopniu wykorzystania zdolności produkcyjnej na poziom kosztów przedsiębiorstwa oraz umożliwienie podejmowania decyzji w krótkim okresie.²⁸

Informacje o kosztach w modelu rachunku kosztów pełnych lub zmiennych mogą być przedstawiane w formie zbiorczej lub rozdzielczej.

Zbiorcza postać rachunku kosztów oznacza, że poszczególne składniki kosztów są przedstawiane jako jedna wielkość. Jest to rachunek o charakterze *ex post*, czyli pomiar dotyczy kosztów faktycznie poniesionych. Nie daje to możliwości kontroli poniesionych kosztów.

Rachunek kosztów w postaci rozdzielczej ujmuje również koszty poniesione, ale przy ich ewidencji wykorzystywane są wielkości ustalone w trybie *ex ante* jako wzorce kosztowe (tzw. koszty niezbędne). Pozwala to jednocześnie kontrolować koszty i ustalać odchylenia.

W literaturze spotkać można różne stanowiska w kwestii systematyki odmian rozdzielczego rachunku kosztów.²⁹ Za E. Nowakiem przyjęto podział rachunku kosztów w postaci rozdzielczej (zwany apriorycznym rachunkiem kosztów) na³⁰:

1. Rachunek kosztów postulowanych, w tym:
 - a) rachunek kosztów standardowych (normatywnych i normalnych),

²⁸ A. Jaruga, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 101.

²⁹ Na przykład: A. Jarugowa, I. Sobańska i R. Sochacka za podstawowe odmiany rozdzielczego rachunku kosztów uważają: rachunek kosztów normalnych i rachunek kosztów postulowanych – zob. A. Jaruga, I. Sobańska, R. Sochacka, *op. cit.*, s. 94–97; W. Malc wyróżnia: rachunek kosztów przyszłościowych, rachunek kosztów szacunkowych i rachunek kosztów postulowanych – zob. A. Szylek, *Walory zarządcze rachunku kosztów planowanych*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. Materiały konferencyjne*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2001, s. 271, [za:] W. Malc, *O odmianach rachunku kosztów apriorycznych*, „Rachunkowość” 1963, nr 4. K. Czubałowska wśród odmian rozdzielczego rachunku kosztów wymienia: rachunek kosztów normatywnych, rachunek kosztów planowanych, rachunek kosztów budżetowanych i rachunek kosztów standardowych – zob. *Rachunkowość zarządcza*, pod red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław 1999, s. 90–103.

³⁰ E. Nowak, *op. cit.*, s. 166.

b) rachunek kosztów planowanych.

2. Inne odmiany rachunku kosztów apriorycznych.

Rachunek kosztów planowanych opiera się na kosztach przewidywanych w procesie planowania przy założeniu określonych warunków ekonomicznych wykorzystania zdolności produkcyjnych – są to koszty ekonomicznie uzasadnione. Zadanie rachunku kosztów planowanych sprowadza się do określenia niezbędnego poziomu kosztów do wykonania zadań założonych w planie produkcji w przekrojach, które zapewnią analizę i kontrolę.

W *rachunku kosztów standardowych* rolę wzorców kosztowych spełniają koszty normatywne lub normalne. Do ustalenia kosztów normatywnych stosowane są normy (standardy) zużycia czynników produkcji (standardy bazowe, standardy idealne, standardy bieżące³¹).

Historycznie najwcześniejszą odmianą spośród rozdzielczych postaci rachunku kosztów był *rachunek kosztów normalnych*, w którym rolę wzorców (standardów) kosztowych pełniły wielkości przeciętne, ustalone na podstawie kosztów faktycznych okresów poprzednich. Podstawowym celem stosowania tego rachunku jest zmniejszenie wpływu wahań kosztów na rezultaty rachunku. Jego stosowanie jest zalecane zwłaszcza w przedsiębiorstwach, w których procesy gospodarcze odznaczają się inercją w ujęciu czasowym, a wpływ na poziom kosztów wywierają głównie czynniki wewnętrzne (przy małym wpływie czynników zewnętrznych).³²

Świadomość teoretyków i praktyków rachunku kosztów, że żaden z podstawowych modeli rachunku kosztów, tj. ani rachunek kosztów pełnych, ani rachunek kosztów zmiennych, nie jest pozbawiony wad, prowadziła do dalszej ewolucji rachunku kosztów. Przemiany szły w kierunku udoskonalania metod rozliczania kosztów wspólnych. Jednocześnie zauważyć można zjawisko zbliżania się do siebie obydwu podstawowych modeli w celu połączenia w jedną koncepcję zalet rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych.³³

Szeroko rozpowszechnioną, zwłaszcza w rozwiniętych gospodarkach rynkowych, koncepcją rachunku kosztów o dużej przydatności do zarządzania przedsiębiorstwem jest *wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników*. Choć koncepcja ta traktowana jest jako rozwinięta forma (i zarazem odmiana) rachunku kosztów zmiennych, to połączenie jej z rachunkiem wyników, wbudowanie systemu marż na pokrycie kosztów stałych sprawia, że stała się ona źród-

³¹ Zob. szerzej: *Rachunek kosztów standardowych*, [w:] S. Sojka, *Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia*, TNOiK, Toruń 2000, s. 157–182.

³² E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2001, s. 79.

³³ Do tego typu modeli zaliczyć można m.in. rachunek kosztów strukturalnych O. R. Schuntenhausa (zob. szerzej: A. Jaruga, J. Skowroński, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1986, s. 176–178), *rachunek planowanych kosztów krańcowych* niemieckiego naukowca – H. G. Plauta, rozwinięty przez W. Kilgera (zob. I. Sobalska, *op. cit.*, s. 50 i n.).

łem kosztowych kryteriów decyzyjnych niezbędnych do zarządzania przedsiębiorstwem zdecentralizowanym i o rozbudowanej strukturze asortymentowej. Z tego względu można zaliczyć tę koncepcję do nowoczesnych modeli rachunku kosztów, jak czynią to niektórzy autorzy.³⁴

Konstrukcja wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników bazuje na podziale kosztów na zmienne i stałe. Odejmuwanie kolejnych grup kosztów od przychodów (powodujące rozbudowę rachunku w pionie) tworzy wielostopniową strukturę liczenia wyniku. Uwzględnienie natomiast bloków kosztów (tzn. kosztów realizowanych w różnych obszarach działalności, jednostkach organizacyjnych, dla różnych grup wyrobów) rozbudowuje rachunek poziomo, tworząc system wieloblokowy. Koncepcja ta może być wykorzystana jako narzędzie planistyczno-kontrolne.³⁵

Od połowy lat 80. XX w. szczególną popularnością cieszy się *rachunek kosztów działań* (z ang. *Activity Based Costing*), zwany metodą ABC. Podstawowym założeniem przyjmowanym w tym modelu rachunku kosztów jest spojrzenie na działalność przedsiębiorstwa z perspektywy procesów i działań. Odmienne określoną jest tu także przyczyna ponoszenia kosztów. To nie wytwarzanie wyrobów, ale wykonywanie działań i procesów, które powodują zużycie zasobów, przyczynia się do powstawania kosztów. Dokładniejsze przypisanie kosztów pośrednich do ostatecznych obiektów odniesienia (produktów, klientów itp.) jest możliwe dzięki procedurze dwustopniowego rozliczenia kosztów (rozliczenia kosztów zasobów na działania, a następnie kosztów działań na obiekty).³⁶

U schyłku XX w. z nurtu racjonalistycznego podejścia do zarządzania kosztami narodziła się koncepcja *rachunku kosztów cyklu życia produktów*. Rachunek cyklu życia produktów jest narzędziem umożliwiającym przyporządkowanie zarówno kosztów, jak i przychodów określonego produktowi od chwili powstania koncepcji produktu do momentu wycofania produktu ze sprzedaży i pozwala ocenić rentowność produkcji w poszczególnych fazach.³⁷

Innym modelem rachunku kosztów, nawiązującym do koncepcji zarządzania kosztami produktów w całym cyklu życia produktu, jest rachunek kosztów docelowych lub celowych (ang. *target costing*, jap. *genka kikaku*). Został on opracowany w latach 60. XX w. w Japonii w Toyota Motor Corporation. Jest to narzędzie długookresowego zarządzania kosztami jeszcze przed rozpoczęciem produkcji w celu zmniejszenia wszystkich składników kosztów danego produktu przez cały jego

³⁴ Zob. np. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *op. cit.*, s. 158.

³⁵ Zob. szerzej m.in. *ibid.*, s. 158–163.

³⁶ Zob. szerzej m.in. w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, pod red. G. K. Świdorskiej, Difin, Warszawa 2002, s. 3–26 do 3–73; A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 41–66.

³⁷ Zob. szerzej m.in. w: A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szychta, *op. cit.*, s. 111–120.

cykl życia przy zaangażowaniu działu badań i rozwoju, działu konstrukcyjnego, wydziału produkcji, działu marketingu i działu rachunkowości.³⁸

Główną zasadą w rachunku kosztów docelowych jest ustalenie kosztów, rozpoczynając od określenia warunków, jakie stawia przed przedsiębiorstwem rynek, czyli przede wszystkim nabywcy i konkurenci. W systemie tym identyfikuje się oczekiwaną (docelową) cenę sprzedaży określonego wyrobu już w fazie jego projektowania oraz odejmuje pożądaną docelową marżę zysku w celu ustalenia docelowego kosztu wytworzenia tego produktu. Celem stosowania koncepcji jest zaś zapewnienie danemu produktowi osiągnięcia wymaganych zysków w całym cyklu jego życia na rynku.

Koncepcją modyfikującą tradycyjny przepływ kosztów, dostosowaną do potrzeb systemów „dokładnie na czas”, jest tzw. zwrotny rachunek kosztów (*backflush costing*). W przeciwieństwie do tradycyjnych modeli rachunku kosztów wykorzystujących sekwencyjne zapisy kosztowe (według kolejnych faz procesu gospodarczego) pomijane są niektóre lub wszystkie zapisy rejestrowe, a w razie wystąpienia na koniec okresu zapasów przerzuca się część kosztów „wstecz”. Koszty są zatem „przeciągane” w tył. Uzasadnieniem takiego postępowania jest założenie, że w systemie *just-in-time* następuje szybka konwersja materiałów w produkty, a tych w koszty sprzedanych produktów, a zatem nie ma potrzeby tradycyjnego rejestrowania przepływów kosztów.³⁹

Przedstawione powyżej nowoczesne koncepcje rachunku kosztów nie wyczerpują bogactwa różnych tendencji badawczych, jakie odnotowuje się w rachunku kosztów przełomu XX i XXI wieku.⁴⁰

SUMMARY

The primary objective of paper is to show the most salient cost accounting evolutionary phases and present the most important models of cost accounting in a traditional (classic) and modern perspective. For the last century cost accounting model has been constantly developed and evolved towards the current versions. It resulted from the changing needs of cost information users who got to live in particular economies – most of them in western economies. However, cost accounting is apt to further improvements and should be construed as a permanently evolving idea.

³⁸ *Ibid.*, s. 67–85.

³⁹ R. T. V a r g o, *Backflush Costing – it's in your future*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach...*, s. 278–279.

⁴⁰ Stwierdza się bowiem istnienie wielu innych mniej popularnych koncepcji, np. rachunku kosztów logistyki J. Webera, koncepcji kosztów produkcji realizowanej w warunkach stosowania elastycznych procesów wytwarzania J. Knoopa czy próby integracji rachunku kosztów częściowych z rachunkiem inwestycyjnym. Zob. szerzej: I. S o b a Ń s k a, *op. cit.*, s. 100–109.