

Sylwia Godlewska

Zawartość informacyjna tradycyjnych rachunków kosztów na przykładzie spółki akcyjnej

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 46/1,
179-187

2012

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.

SYLWIA GODLEWSKA

*Zawartość informacyjna tradycyjnych rachunków kosztów
na przykładzie spółki akcyjnej*

The information content of traditional cost accounting systems
based on the example of incorporated enterprise

Wprowadzenie

Rozważania podjęte w niniejszym opracowaniu obejmują stopień możliwości wykorzystania tradycyjnych rachunków kosztów jako nośników kluczowych informacji niezbędnych z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstw w warunkach gospodarki rynkowej. Przeprowadzona analiza wykazała, że znaczenie rachunku kosztów pełnych sprowadza się głównie do zaspokajania potrzeb informacyjnych obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, podczas gdy specyfika rachunku kosztów zmiennych sprawdza się jako podstawowe instrumentarium wspierania decyzji zarządczych. Chcąc przybliżyć ten problem, posłużono się przykładem lubelskiej firmy produkcyjnej, w której dokonano oceny rachunku kosztów w aspekcie jego przydatności decyzyjnej.

1. Zakres i zastosowanie tradycyjnych systemów rachunku kosztów

W gospodarce rynkowej koszty należą do podstawowych czynników determinujących efektywność jednostek gospodarczych – ich rozmiary mają decydujący wpływ na wyniki finansowe przedsiębiorstw. Funkcjonalny system informacji na temat poniesionych kosztów warunkuje podejmowanie trafnych decyzji gospodarczych. Kadra menedżerska wszystkich szczebli wykazuje coraz większe zainteresowanie ponoszonymi kosztami, co w konsekwencji doprowadzi-

ło do wyodrębnienia się szczególnego obszaru zarządzania przedsiębiorstwem, bazującego na informacjach dostarczanych przez różnorodne systemy rachunku kosztów.

Narzędziem informacyjnym, wspierającym procesy zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie, jest rachunek kosztów, który jako kategoria stosowana w odniesieniu do dyscypliny naukowej wyjaśnia procesy związane z powstawaniem kosztów w podmiotach mikroekonomicznych nastawionych na zysk. Rachunek kosztów rozumiany jako system dostarcza obecnie informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania realizowanych w długim okresie czasu¹.

Rachunkiem kosztów, który historycznie wykształcił się jako pierwszy, jest rachunek kosztów pełnych. Model ten zakłada, że na wysokość całkowitych kosztów przedsiębiorstwa wpływ ma tylko wielkość produkcji. Pomija się jednocześnie fakt, iż w gospodarce rynkowej stopień wykorzystania zdolności produkcyjnej może być bardzo niski, co nieuchronnie doprowadza do zniekształcenia proporcji między kosztami stałymi a zmiennymi. Ponadto gdy udział kosztów bezpośrednich systematycznie spada, rachunek kosztów pełnych zawodzi jako źródło informacji: koszty pośrednie, rozliczane proporcjonalnie do przyjętego klucza, przybierają postać kosztów bezpośrednich, zależnych od rozmiarów produkcji². Do pozostałych wad rachunku kosztów pełnych zaliczyć można³:

- 1) pomijanie grupowania kosztów w przekroju ośrodków odpowiedzialności,
- 2) założenie, że zdolność produkcyjna będzie w danym roku wykorzystywana w takim samym stopniu jak w roku bazowym,
- 3) mała przydatność przy podejmowaniu decyzji w krótkim okresie.

Mimo niewątpliwych wad istnieją sfery zarządzania, gdzie rachunek kosztów pełnych odgrywa istotne funkcje informacyjne. Wykorzystuje się go do kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia w celu ustalenia rentowności, wyceny zapasów produktów wytworzonych i niesprzedanych⁴. Niewątpliwą zaletą tego systemu jest jego przydatność w podejmowaniu decyzji długookresowych, w sytuacji gdy przychody ze sprzedaży pokrywają wszystkie koszty przedsiębiorstwa⁵.

Odpowiedzią na niedostatki rachunku kosztów pełnych było pojawienie się rachunku kosztów zmiennych. Jest to system rachunku kosztów ukierunko-

¹ I. Sobańska, *Podstawy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, Wyd. Beck, Warszawa 2003, s. 78.

² W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. PTE, Warszawa 2002, s. 79.

³ P. Wroński, *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie*, Wyd. UMCS, Lublin 2005, s. 88.

⁴ S. Sojak, *Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia*, Wyd. Dom Organizatora, Toruń 2000, s. 121.

⁵ W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość...*, s. 80.

wany na wewnętrzne potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem między innymi z uwagi na⁶:

- ulepszenie analizy wyników przez obliczanie dochodowości grup produktów, zakresów sprzedaży i grup klientów,
- wzbogacenie kontroli kosztów w wyniku podziału kosztów na stałe i zmienne,
- możliwość przeprowadzenia analizy prognozy rentowności.

Wszystkie te cechy rachunku kosztów zmiennych pozwalają określić go jako zoorientowany rynkowo. Jednak nawet on nie jest pozbawiony wad, do których zalicza się⁷:

1. Niedostosowanie do zasady współmierności kosztów i przychodów.
2. Praktyczne problemy z obiektywnym podziałem kosztów na stałe i zmienne.
3. Ograniczoną przydatność przy podejmowaniu decyzji długookresowych.

Ponadto ze względu na systematyczny wzrost znaczenia kosztów stałych standardowy rachunek kosztów zmiennych poddawany był krytyce, głównie z powodu ujmowania kosztów stałych w ramach jednej grupy kosztowej. Kolejnym stadium rozwoju rachunku kosztów okazał się zatem wielostopniowy i wieloblokowy system rachunku kosztów, zwany rachunkiem marż, który charakteryzuje się w szczególności⁸:

- a) wyróżnianiem coraz większej liczby kosztów stałych dających się identyfikować z produktami i grupami,
- b) wyodrębnieniem więcej niż dwóch stopni marży na pokrycie kosztów stałych i zysku,
- c) wyróżnianiem przychodów i kosztów w przekroju podmiotowym według centrów odpowiedzialności, a następnie segmentów rynku, klientów i ich obsługi.

Ogólny schemat struktury standardowego wielostopniowego wieloblokowego rachunku kosztów i wyników przedstawia tabela 1.

System wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników pozwala na uzyskanie syntetycznego obrazu zyskowności obserwowanej na różnych poziomach działalności przedsiębiorstw. Kolejne stopnie marży, pokrywając warstwy kosztów stałych, są nośnikami cennych informacji zarządczych⁹:

- Marża brutto 1 może być wykorzystywana do analizy prognozy rentowności,
- Marża brutto 2 jako nadwyżka przychodów nad kosztami może posłużyć jako miernik opłacalności wytwarzania i sprzedaży produktów,
- Marża brutto 3 informuje o zyskowności grup asortymentowych, które korzystają ze wspólnych zasobów,
- Marża brutto 4 może służyć do oceny efektywności poszczególnych centrów odpowiedzialności.

⁶ K. Winiarska, *Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Wyd. US, Szczecin 1994, s. 49.

⁷ W. Janik, *Rachunkowość dla menedżerów*, Wyd. WSPiA, Lublin 2004, s. 125.

⁸ A. Jajuga, *Klasyczne systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunkowość zarządcza*, red. A. Szychta, Wyd. Oficyna, Warszawa 2010, s. 149.

⁹ T. Wnuk-Peł, *Zarządzanie rentownością*, Wyd. Difin, Warszawa 2006, s. 154–155.

Tabela 1. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników

WYSZCZEGÓLNIENIE	Podmioty						Razem
	A			B			
	Grupy asortymentowe						
	X		Y		Z		
	Rodzaje asortymentu						
	1	2	3	4	5	6	
Przychód ze sprzedaży							
Koszty indywidualne zmienne produktów							
Marża brutto 1							
Stale koszty wytwarzania produktów							
Marża brutto 2							
Koszty stałe grup asortymentowych							
Marża brutto 3							
Koszty stałe wydziałów							
Marża brutto 4							
Koszty stałe ogólnego zarządu							
Koszty stałe sprzedaży							
Wynik operacyjny przedsiębiorstwa							

Źródło: T. Wnuk-Pel, *Zarządzanie rentownością*, Wyd. Difin, Warszawa 2006, s. 155.

Funkcjonowanie przedsiębiorstw w turbulentnym otoczeniu gospodarki rynkowej spowodowało, że informacje o rentowności generowanej na poziomie poszczególnych produktów są niewystarczające z punktu widzenia funkcji zarządczych. Dla sprostania nowym wyzwaniom stawianym przed kadrą zarządzającą wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników ulega ciągłym modyfikacjom, uwzględniającym informacje o poziomie rentowności w różnych przekrojach, np.¹⁰

- produktów, który pozwala na określenie najbardziej dochodowych produktów i usług, a tym samym pozwala na okresową ocenę i weryfikację oferowanego asortymentu,

¹⁰ *Ibid.*, s. 224–225.

- klienta, który umożliwia otrzymanie odpowiedzi na pytania: jak rentowne produkty nabywa dany klient, jakie koszty generowane są z tytułu jego obsługi a także jaką marżę można na nim można zrealizować,
- regionów sprzedaży, które pozwalają na obiektywną ocenę działalności przedstawicieli handlowych i regionalnych.

Zdobyte w ten sposób informacje są niezbędne z punktu widzenia zarządzania poszczególnymi obiektami podziałów klasyfikacyjnych, pozwalając z jednej strony na obiektywną ocenę poziomu ich rentowności, a z drugiej – stanowią punkt wyjścia do przyczynowo-skutkowej analizy takiego stanu rzeczy.

2. Zarządczy rachunek kosztów – studium przypadku

Firma będąca przedmiotem analizy jest dużą spółką akcyjną działającą w branży spożywczej. Rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów i półproduktów badanej jednostki ustala się w wyniku kalkulacji, której zakres i metoda uwzględniają stopień zróżnicowania oraz techniczne i organizacyjne warunki produkcji. Kalkulację sporządza się dla każdego wytwarzanego produktu w przeliczeniu na jego wagę. Spółka stosuje doliczeniową metodę kalkulacji polegającą na bezpośrednim przyporządkowaniu kosztów bezpośrednich na podstawie dokumentów źródłowych do przedmiotów kalkulacji. Natomiast koszty pośrednie dolicza się do kosztów bezpośrednich przedmiotów kalkulacji według określonego klucza stanowiącego proporcję do robocizny bezpośredniej.

Narzędziem umożliwiającym przełożenie zamierzonych celów rzeczowych na konkretne zadania wyrażone wartościowo jest sporządzany przez Dział Ekonomiczny rachunek P&L (*Profit and Loss*). Zastosowane w przedsiębiorstwie rozwiązanie dotyczące systemu grupowania i rozliczania kosztów jest swojego rodzaju hybrydą tradycyjnych rachunków kosztów: z jednej strony bazuje on na podziale kosztów na bezpośrednie i pośrednie, lecz z drugiej opiera się na rachunku marż charakterystycznym dla rachunku kosztów zmiennych, co ilustruje tabela 2.

Rachunek P&L jest rachunkiem zysków i strat sporządzonym w wersji kalkulacyjnej z wyodrębnionymi poziomami zysku nazwanymi marżami. Marża po koszcie materiałowym jest pierwszym i najmniej zniekształconym miernikiem rentowności przedsiębiorstwa. Jej zadaniem jest pokrycie części bezpośrednich (robocizny bezpośredniej) oraz całkowitych pośrednich kosztów operacyjnych. W roku 200Z poziom marży I wyniósł 8 931 515 zł, co stanowi niespełna 65% przychodów ze sprzedaży. Powyższa informacja pozwala na określenie materiałochłonności produkcji: dla uzyskania złotówki przychodów niezbędne jest poniesienie kosztów surowcowych na poziomie 35 groszy. Pozostałe 65 groszy musi wystarczyć na pokrycie kosztów wynagrodzeń bezpośrednich oraz kosztów wydziałowych, sprzedaży i marketingu, ogólnych oraz ewentualny zysk.

Tabela 2. Rachunek kosztów i wyników (P&L *accounting system*)

Lp.	Wyszczególnienie	200Z	Struktura %
1	Przychody z dystrybucji netto	13 798 647	100,0
2	Surowce i materiały	4 867 132	35,3
3	Marża I po koszcie materiałowym	8 931 515	64,7
4	Robocizna bezpośrednia	518 236	3,8
5	Koszty wydziałowe	1 088 485	7,9
6	TKW	6 473 854	46,9
7	Marża II brutto	7 285 262	52,8
8	Koszty sprzedaży i marketingu	2 807 228	20,3
9	Marża III kontrybucja	4 478 034	32,5
10	Koszty logistyczne	584 721	4,2
11	Koszty R&D	186 012	1,3
12	KOSZTY OGÓLNE	1 449 582	10,5
13	Razem koszty operacyjne	5 027 543	36,4
14	Wynik na pozostałej sprzedaży	318 485	2,3
15	Marża operacyjna	2 576 204	18,7

Źródło: Materiały wewnętrzne badanej spółki.

Marża II brutto powstaje w wyniku pomniejszenia przychodów ze sprzedaży o techniczny koszt wytworzenia (całość kosztów bezpośrednich oraz koszty wydziałowe). Oznacza to, że zakres kosztów uwzględniany przy tym poziomie zysku jest szerszy, a co za tym idzie – pozwala na pełniejszą ocenę rentowności przedsiębiorstwa. Jednocześnie omawiana marża obarczona jest poważnym mankamentem: dla jej obliczenia niezbędne jest zastosowanie kluczy podziałowych, przez co generowana informacja traci na precyzji. W przedsiębiorstwie marża II została oszacowana na poziomie 7 285 262 zł, co oznacza, że techniczny koszt wytworzenia pochłonął niepełną połowę przychodów, a pozostała nadwyżka powinna wystarczyć na pokrycie pozostałych kosztów pośrednich oraz zabezpieczenie zysku operacyjnego. Z punktu widzenia funkcji zarządczych, a w szczególności analizy prognozy rentowności oraz marginesu bezpieczeństwa, zasadne byłoby wprowadzenie dodatkowej marży zysku, uwzględniającej oprócz materiałów i surowców pozostałe koszty zmienne, co zostanie rozwinięte w dalszej części artykułu.

Marża III kontrybucja różni się od marży II o koszty sprzedaży i marketingu i w roku 200Z wyniosła 4 478 034 zł. Powyższej nadwyżki nie powinno się jednak analizować z przesadną dokładnością, głównie ze względu na zniekształcenia wy-

wolane kluczami podziałowymi – jej głównym zadaniem jest wskazanie na różnicę z ostatecznym poziomem rentowności mierzonym marżą operacyjną.

Ostatnia liczona w przedsiębiorstwie marża operacyjna jest najmniej precyzyjnym wskaźnikiem ze wszystkich wymienionych poziomów marż, gdyż na tym etapie do kalkulacji marż dochodzą głównie oszacowania i wszelkie klucze podziału. Jej niewątpliwą zaletą jest generalne podejście do kosztów i ujęcie wszystkich możliwych elementów w rachunku marż zysku. W analizowanym przedsiębiorstwie ostateczny poziom rentowności produkcji wyniósł 2 576 204 zł. Oznacza to, że ogół kosztów operacyjnych stanowił w roku 200Z niespełna 80% przychodów ze sprzedaży spółki – przy założeniu marginalizacji nieoperacyjnych obszarów działalności z każdej złotówki sprzedaży w przedsiębiorstwie pozostaje 20 groszy zysku.

Zadaniem rachunku P&L nie jest jedynie informowanie o wynikach finansowych spółki. Za jego pośrednictwem dokonuje się prognoz, porównuje planowane wyniki z faktycznie osiągniętymi, bada odchylenia od założonych celów. Na potrzeby zarządzania rachunek P&L sporządzany jest zarówno w ujęciu rocznym, jak i miesięcznym oraz kwartalnym, co jest bardzo istotne ze względu na analizę wpływu sezonowości na strukturę sprzedaży. Rachunek P&L przedkładany jest raz w miesiącu Zarządowi i Radzie Nadzorczej w celu bieżącej kontroli sytuacji w firmie.

Ponadto rachunek marż jest podstawą do kalkulacji cen wyrobów, która rozpoczyna się od działów: Sprzedaży i Marketingu. Do ich zadań należy między innymi pozycjonowanie produktu i określanie potencjalnego wolumenu sprzedaży. Ustalając docelowe parametry jakościowe produktu oraz badając związek pomiędzy popytem na dany produkt a jego ceną za pomocą krzywej cenowej elastyczności popytu – powstaje proponowana cena rynkowa, która trafia do rachunku P&L, gdzie jest konfrontowana z prognozowanymi bezpośrednimi i pośrednimi kosztami produkcji. Jednostkowa cena sprzedaży będzie z punktu widzenia przedsiębiorstwa optymalna wówczas, gdy różnica pomiędzy ceną sprzedaży wyrobów i łącznym kosztem ich wytworzenia osiągnie maksymalną wartość przy uwzględnieniu wartości wskaźnika cenowej elastyczności popytu.

3. Ocena i propozycje zmian rachunku kosztów

Funkcjonujący w przedsiębiorstwie rachunek kosztów – bazujący na podziale kosztów na bezpośrednie i pośrednie – jest charakterystyczny dla większości firm produkcyjnych. Jego zastosowanie odpowiada bowiem wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej ze względu na możliwość wykorzystywania go do kalkulacji jednostkowych kosztów wytworzenia produktów dla celów wyceny zapasu oraz ustalenia wyniku finansowego.

Z punktu widzenia przydatności informacyjnej dla celów zarządzania rachunek P&L posiada jednak wiele mankamentów. Najpoważniejszym z nich jest fakt, iż poziom syntetyczności analizowanego systemu grupowania i rozliczania kosztów

nie pozwala na ocenę poziomu rentowności poszczególnych produktów, grup asortymentowych czy klientów, nie wspominając o odrębnym ustalaniu efektywności prowadzonej działalności produkcyjnej oraz dystrybucyjnej.

Wyróżnione w rachunku P&L marże są w swej istocie jedynie pewną analityką dla kalkulacyjnego rachunku zysków i strat, a zatem nazwanie funkcjonującego tu systemu mianem wielostopniowego i wieloblokowego byłoby sporym nadużyciem m.in. dlatego, że poszczególne marże powstają na podstawie podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie. Zastosowanie znalazła tutaj proporcjonalizacja kosztów pośrednich w stosunku do robocizny bezpośredniej, co nieuchronnie prowadzi do istotnego obniżenia wiarygodności informacji kosztowych – uśrednione koszty jednostkowe będą tym wyższe, im niższy jest poziom rozmiarów produkcji. Przy niepełnym wykorzystaniu zdolności wytwórczych informacje kosztowe są zdeformowane, co może prowadzić do błędnych decyzji, np. cenowych: im mniejszy popyt, tym mniejsze wykorzystanie zdolności wytwórczych, a więc wyższe koszty jednostkowe z tytułu kosztów stałych pogotowia zdolności produkcyjnych, w konsekwencji wyższe ceny na te produkty, jeszcze mniejszy popyt itd. Wynika stąd, że w krótkim okresie przy niepełnym wykorzystaniu potencjału produkcyjnego rachunek P&L nie generuje informacji odpowiednich do podejmowania decyzji. Mając na uwadze zasadnicze znaczenie decyzji o charakterze krótkookresowym, zasadne wydawałoby się wprowadzenie dodatkowej analityki prowadzącej do oszacowania marży II brutto, nawiązującej do rachunku kosztów zmiennych, co przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Korekta rachunku kosztów i wyników

Przychody ze sprzedaży
Surowce i materiały
MARŻA I
Robocizna bezpośrednia
MARŻA po kosztach bezpośrednich
Koszty zmienne wydziałowe
Pozostałe koszty zmienne
MARŻA BRUTTO
Koszty stałe wydziałowe
MARŻA II BRUTTO (po TKW)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie dokumentów wewnętrznych badanej spółki.

Wprowadzając dodatkową klasyfikację kosztów uwzględniającą wrażliwość kosztów na rozmiary produkcji, zarządzający uzyskaliby nowe narzędzie controllingu

w postaci analizy prognozy rentowności. Podział kosztów na stałe i zmienne pozwoliłby również na obiektywną ocenę ośrodków odpowiedzialności wyodrębnionych w firmie. Ponadto polityka cenowa opierałaby się na bardziej wiarygodnych podstawach, nawiązujących do rachunku kosztów zmiennych, których charakter sprzyja rozwijaniu myślenia popytowo-podażowego i pozwala na określenie tego, co przedsiębiorstwo może sprzedać i powinno produkować, a także ułatwia podejmowanie decyzji pozwalających na szybsze dostosowanie się do zmian zachodzących na rynku.

Zakończenie

Przeprowadzone tu rozważania wykazały, że przydatność tradycyjnych systemów rachunku kosztów zależy ściśle od charakteru odbiorców informacji przez nie generowanych. Rachunek kosztów pełnych jest rachunkiem obligatoryjnym z punktu widzenia potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej z uwagi na wycenę zapasów za pośrednictwem kosztu wytworzenia oraz sposób ustalania wyniku finansowego. Z punktu widzenia potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie nie jest wystarczający dla skutecznego podejmowania decyzji. Podstawowe znaczenie odgrywa tutaj zachowanie kosztów pod wpływem zmiany produkcji i sprzedaży, co zapewnia zastosowanie rachunku kosztów zmiennych oraz jego bardziej zaawansowanej postaci – wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów (rachunku marż). Dzięki tym narzędziom możliwe jest ustalenie prognozy rentowności oraz ocena efektywności poszczególnych produktów, grup asortymentowych, ośrodków odpowiedzialności. Przykład analizowanego przedsiębiorstwa pokazał, że w praktyce zastosowanie może również znaleźć rachunek marż opierający się na rachunku kosztów pełnych, ale głębsza analiza wykazała, że jego funkcjonalność we wspomaganie decyzji jest niewystarczająca.

The information content of traditional cost accounting systems based on the example of incorporated enterprise

The article has revealed that conventional cost accounting methods are adjusted to satisfy different requirements: absorption costing is the generally accepted method for preparing mandatory external financial reports, whereas variable costing is more adequate for supporting short term decision making process. Finally, it should be emphasized that cost accounting systems are not into useful and unuseful – their utility depends mostly on economic conditions of each company, which is divided illustrated by the case study of the implemented cost accounting system in the analyzed enterprise and the proposal of its development.