

Roman Kotapski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl

EWOLUCJA UJMOWANIA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ PRZEDSIĘBIORSTWA W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

EVOLUTION OF RECOGNITION OF OPERATIONAL COSTS OF A COMPANY IN ACCOUNTING BOOKS

DOI: 10.15611/pn.2017.480.05

JEL Classification: M41

Streszczenie: Artykuł poświęcony jest analizie ujmowania kosztów operacyjnych działalności przedsiębiorstwa. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa ma istotne znaczenie w konstrukcji systemu informacyjnego jego zarządzania. Zaś sposób ujęcia tych kosztów świadczy o znajomości kosztów jego działalności przez kadre zarządzającą. Na podstawie analizy dostępnych wzorcowych zakładowych planów kont oraz literatury w zakresie rachunkowości i rachunku kosztów można jednoznacznie stwierdzić, że dominuje w nich nurt rozwiązań na potrzeby sprawozdawcze, tzw. księgowy. Wynikiem tego jest pewne przyzwyczajenie księgowych do stosowanych rozwiązań oraz brak komunikacji pomiędzy księgowymi i kadrami techniczną. W artykule przedstawiono sposób ujmowania kosztów działalności operacyjnej przedsiębiorstwa we wzorcowych planach kont i literaturze oraz potrzeby informacyjne kadry zarządzającej w zakresie ujmowania kosztów.

Słowa kluczowe: ujmowanie kosztów, zakładowy plan kont.

Summary: This paper presents the analysis of recognition of operational costs of a company. The recognition of operational costs in a company has a fundamental meaning in the construction of management information system. The way of recognition of operational costs displays the acquaintance of company's management with own operational costs. Based on the analysis of available model charts of accounts and the literature related to accounting and cost accounting it is clear that the co-called accounting solutions for the reporting purposes dominate. This results in the habit of accountant to use known solutions and the lack of communication between them and technical staff. This paper presents the way of recognition of operational costs of a company in model charts of accounts and literature and the management's information needs related to the recognition of costs.

Keywords: recognition of costs, chart of accounts.

1. Wstęp

Rachunkowość jest współcześnie rozumiana jako system informacyjny służący użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z zarządzania powierzonym majątkiem. Z punktu widzenia działań, jakie składają się na system rachunkowości, odróżnia się identyfikację, grupowanie, opis, przetwarzanie i przekazywanie informacji o wynikach działalności przedsiębiorstwa, zmianach jej majątku i sytuacji finansowej¹. Rachunkowość ma również umożliwić [Siwoń 1977, s. 77]:

- przeprowadzenie analizy i kontroli,
- zebranie udokumentowanych danych dla rachunku ekonomicznego,
- dokonywanie wszelkich rozliczeń pieniężnych, jakie wynikają z prowadzonej działalności,
- współdziałanie w konstrukcji systemu informacji ekonomicznej.

Realizacja zadań rachunkowości w tym zakresie przejawia się np. we właściwej, z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem, konstrukcji zakładowego planu kont. Jest to narzędzie, które pozwala w praktyce realizować zadania dotyczące konstrukcji systemu informacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem.

Konstrukcja zakładowego planu kont jest w dużej części podporządkowana obowiązkowej sprawozdawczości finansowej. W szczególności na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego (bilans, rachunek zysków i strat, informacja dodatkowa). Dane z poszczególnych kont również są niezbędne do przygotowania różnych obligatoryjnych deklaracji wynikających z obowiązującego prawa podatkowego, statystyki państwowej czy też rozliczeń z ZUS. Dane z kont syntetycznych i analitycznych również muszą uwzględnić potrzeby informacyjne na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.

Ewidencja kosztów ma ułatwiać pozyskanie szczegółowej informacji o kosztach prowadzonej działalności. Zwłaszcza w odniesieniu do istotnych miejsc powstawania kosztów oraz kosztów produkcji wyrobów, realizacji usług czy wręcz konkretnego zlecenia dla odbiorcy. Zakres ewidencji kosztów przede wszystkim zależy od potrzeb informacyjnych odbiorców informacji. Źródłem tych informacji są dane zgromadzone w systemie finansowo-księgowym. Stąd też ważna będzie konstrukcja zakładowego planu kont, a zwłaszcza zespołów 4 *Koszty rodzajowe i ich rozliczenie* i zespołu 5 *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie*.

Ze względu na charakter niniejszego artykułu będzie poddane analizie ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych w układzie według typów działalności. Ujmowanie kosztów rodzajowych jest szeroko omówione w literaturze przedmiotu².

¹ Taki pogląd przedstawia A. Jaruga, za [Drumlak 1999, s. 74].

² Zob. np. [Burzym 1980, s. 190-191; Gierusz 2012, s. 451-525; Kotapski 2006, s. 7-9; Pałka 2009, s. 361-445; Sawicki 1995, s. 199-205; Sawicki 2014, s. 44-47; Świdorska (red.) 2009, s. 271-337; Turowska, Węgrzyn 2014, s. 168-170].

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstwa w ujęciu wzorcowych zakładowych planów kont, literaturowym oraz potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej. Również przedstawiono problemy, które występują podczas budowy zakładowych planów kont w zakresie ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstwa. Na potrzeby napisania artykułu wykorzystano dostępne wzorcowe zakładowe plany kont, dokonano analizy literatury z zakresu rachunkowości, przeprowadzono wywiady z kadrą zarządzającą oraz wykorzystano autorskie rozwiązania ewidencyjne w zakresie ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstw, które zrealizowano dla przedsiębiorstw różnych branż.

2. Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa we wzorcowych zakładowych planach kont

Zakres ujmowania kosztów w zespole 5 *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie* jest przedstawiony szeroko w literaturze fachowej oraz poradnikach dotyczących zakresu ich ujmowania. Ich przegląd jest ważny, ponieważ z przeprowadzonych badań autora wynika, że stanowią wzór do przyjętych rozwiązań stosowanych w przedsiębiorstwach.

Na podstawie analizy ujmowania kosztów w ramach zespołu 5 *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie* we wzorcowych zakładowych planach kont oraz literatury z zakresu rachunkowości można wyróżnić koszty³:

- działalności podstawowej,
- działalności pomocniczej,
- działalności bytowej,
- zakupu,
- sprzedaży,
- działalności zarządu.

W tabeli 1 przedstawiono krótką charakterystykę kont zespołu 5 *Koszty według typów działalności*.

Przedstawiony układ kont i zakres ewidencji kosztów działalności przedsiębiorstwa w wybranych wzorcowych zakładowych planach kont wynika z dorobku naukowego rachunkowości. Generalnie jest to powielenie układu ewidencyjnego *koszty działalności podstawowej, koszty wydziałowe, koszty działalności pomocniczej, koszty ogólnego zarządu, koszty zakupu, koszty sprzedaży*, mniej lub bardziej rozbudowanego i modyfikowanego. Analiza literatury z zakresu rachunkowości wskazuje, że jest on prezentowany w wielu publikacjach naukowych w zakresie rachunkowości w ciągu wielu lat⁴. W jakimś sensie dorobek ten był w dużej części skupiony

³ Por. [Burzym 1980, s. 195-199; Gierusz 2012, s. 496-497; Stadtmüller 1972, s. 178].

⁴ Por. np. [Biernacki 2006, s. 57-63; Kasperowicz 2007, s. 46-50; Malc 1969, s. 28-30; Matuszewicz 1976, s. 238-240; Kiziukiewicz 2003, s. 164-165; Sawicki 1988, s. 104-112; 1996, s. 105-114; Skrzywan, Fedak 1984, s. 139-142].

Tabela 1. Zakres ewidencji w zespole 5 *Koszty według typów działalności*

Nazwa konta	Charakterystyka konta
Koszty działalności podstawowej	Koszty bezpośrednie produkcji wyrobów i świadczenia usług. Również rozliczane i przeksięgowywane są koszty zakupu i koszty wydziałowe oraz koszty zleceń realizowanych w ramach działalności pomocniczej. W ramach tego konta wyodrębnia się konta analityczne, które dotyczą poszczególnych wyrobów, zleceń produkcyjnych, usług w zależności od potrzeb informacyjnych i sprawozdawczych
Koszty wydziałowe	Ewidencjonuje się koszty utrzymania ciągów technologicznych, utrzymania ruchu, utrzymania hali produkcyjnej, zarządzania wydziałem produkcyjnym
Koszty zakupu	Ewidencjonuje się koszty opakowań, transportu, składowania w trakcie dostarczania do magazynu, załadunku i wyładunku, opłat celnych, usług spedycyjnych itp.
Koszty działalności pomocniczej	Koszty działalności pomocniczej obejmują: <ul style="list-style-type: none"> • wydziały energetyczne, które dostarczają wodę, wytwarzają energię ciepłą, • bazy sprzętowo-transportowe, które realizują usługi transportowe i sprzętowe, ładują i rozładują materiały, wyroby gotowe, towary, • działy remontowe i sprzętowe np. działy elektryczne, działy mechaniczne, narzędziownie itp., • laboratoria zakładowe.
Koszty sprzedaży	Koszty załadunku i wyładunku, opakowań, usług spedycyjnych, ubezpieczenia, podatki. Do tych kosztów zalicza się często koszty reklamy, udziału w targach i wystawach, prowizje dla partnerów handlowych
Koszty działalności bytowej	Koszty związane np. z prowadzeniem stołówek zakładowych, przychodni zakładowych, hoteli robotniczych czy szkół przyzakładowych wraz z internatami
Koszty ogólnego zarządu	Koszty związane z zarządzaniem i obsługą przedsiębiorstwa jako całości. Również do tej grupy kosztów zalicza się utrzymanie magazynów, budynków, ogólnej infrastruktury, jak np. sieci wodociągowe, kanalizacyjne, energetyczne, parkingi, zieleń itp.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Gierusz 2012, s. 496-525; Pałka 2009, s. 398-445; Świderska (red.) 2009, s. 319-337].

na przedsiębiorstwach produkcyjnych (zob. [Gabrusewicz 2013, s. 125-133]). Stąd można domniemywać taki, a nie inny podział kosztów działalności przedsiębiorstwa według typów działalności. Podział ten wynikał też z długoletnich doświadczeń i przyzwyczajień pracowników działów księgowości. W publikacjach i komentarzach dotyczących tworzenia zakładowych planów kont w przedsiębiorstwach taki podział występuje i księgowym trudno jest zmienić te wieloletnie przyzwyczajenia. Choć potrzeby informacyjne kadry zarządzającej są zupełnie inne.

Wraz ze wzrostem zapotrzebowania na informacje o kosztach działalności przedsiębiorstwa zakładowe plany kont były rozbudowywane.

W pracy [Pałka 2009, s. 401-445] ewidencja jest bardziej rozbudowana niż typowy układ kont przedstawiony w tab. 1.

W ramach działalności podstawowej proponuje się wyodrębnienie kont syntetycznych dla prowadzonych różnych rodzajów działalności, np. *koszty produkcji wyrobów*, *koszty wykonywanych robót budowlanych*. Również dla poszczególnych usług, np. *usługi transportowe*, *usługi hotelarskie*. Ewidencja szczegółowa do konta *koszty działalności podstawowej* powinna być dostosowana do specyfiki przedsiębiorstwa. Jej prowadzenie powinno być zorganizowane, aby było możliwe co najmniej [Pałka 2009, s. 407]:

- ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów i wykonywanych przez wydziały podstawowe usług na zamówienia – według pozycji kalkulacyjnych,
- uzyskanie danych do kalkulacji rzeczywistych kosztów wytworzenia określonych wyrobów (usług według zamówień) lub ich grup,
- otrzymanie niezbędnych danych do kontroli i analizy kosztów, w miarę potrzeby według etapów wytwarzania bądź części składowych wyrobu,
- ustalenie rodzaju, ilości i wartości wyrobów niezakończonych,
- w przypadku przekazywania produkcji niezakończonyj do obróbki obcej – ustalenie jednostek, w których się one znajdują, oraz ich ilości, rodzaju i wartości.

W ramach konta *koszty sprzedaży* proponuje się uwzględnienie kont analitycznych uwzględniające kierunki sprzedaży, np. kraj, eksport, lub grup wyrobów oraz według pozycji umożliwiających analizę i kontrolę zasadności i celowości ich ponoszenia. Natomiast w przypadku gdy koszty sprzedaży są nieznaczne, to można zrezygnować z ich wyodrębnienia i ujmować je w kosztach w ramach kosztów ogólnego zarządu [Pałka 2009, s. 424-425].

W przypadku działalności pomocniczej dodatkowo wyodrębnione są konta syntetyczne dotyczące usług transportowych, usług sprzętowych, pomocniczej produkcji przemysłowej, innej produkcji pomocniczej oraz usług remontowych, z zastrzeżeniem specyfiki branżowej przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych, zwłaszcza przedsiębiorstw budowlanych. Natomiast w przypadku działalności bytowej wskazuje się na prowadzenie odrębnych kont syntetycznych dla *kosztów działalności bytowej* i *kosztów utrzymania zakładowych obiektów socjalnych* [Pałka 2009, s. 426-438].

Spotykane jest rozwiązanie wyodrębnienia konta syntetycznego *koszty ogólnoprodukcyjne*, gdzie ewidencjonowane są koszty pośrednie wspólne dla procesu produkcyjnego i świadczenia usług, a które nie zostały ujęte na kontach *Kosztów produkcji podstawowej* i *kosztach działalności pomocniczej* [Świdarska (red.) 2009, s. 319-337]. W przypadku *kosztów sprzedaży* uwzględnia się konta analityczne dotyczące segmentów klientów i kanałów sprzedaży. Natomiast koszty działalności bytowej zaliczane są do kosztów działalności pomocniczej.

Ujmowanie kosztów pośrednich działalności przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych było splotem. Jak przedstawiono w tab. 1, sprowadzało się do wyodrębnienia ogólnych kont syntetycznych z uwzględnieniem kosztów według układu kalkulacyjnego. Konieczność obniżania kosztów działalności przedsiębiorstw spowodowało większe zainteresowanie kosztami pośrednimi ich działalności, co sprzyjało zapotrzebowaniu na bardziej wysublimowaną informację o tych kosztach ze strony kadry menedżerskiej.

3. Potrzeby kadry menedżerskiej a ujmowanie kosztów

Wdrażanie systemów controllingu oraz rozwój nowych systemów rachunku kosztów miały wpływ na zmianę ujmowania tych kosztów w zespole 5 *koszty według typów działalności* czy też wyodrębniania tzw. obiektów kosztowych.

W ramach kosztów wydziałowych tworzone konta analityczne dotyczące np. utrzymania ciągów technologicznych, utrzymania ruchu, utrzymania hali produkcyjnej, zarządzania wydziałem produkcyjnym. Te wyodrębnione grupy kosztów mają różne przyczyny i mechanizmy ich powstawania. Predysponuje je to do szczególnego zainteresowania ze strony kadry menedżerskiej. Stąd też można w ramach kont analitycznych wyodrębnić te grupy kosztów. Tym samym będzie łatwiej pozyskiwać dane do planowania i kontroli działalności przedsiębiorstwa [Kotapski 2005, s. 39-42].

Koszty utrzymania ciągu technologicznego to koszty związane z utrzymaniem maszyn, urządzeń czy też całych linii technologicznych. Koszty ich zależą np. od specyfiki produkcji oraz od stopnia ich wykorzystania w procesie produkcyjnym czy też technologii ich wykonania. Do podstawowych kosztów należy zaliczyć: amortyzację, zużycie materiałów, części zamienne, zużycie energii (elektrycznej, cieplnej, gazu, sprężonego powietrza, pary), remonty, konserwacje. Oprócz kosztów zużycia energii pozostałe koszty mają charakter kosztów stałych. W ramach kosztów utrzymania ciągu technologicznego należy przypisywać koszty każdej znaczącej maszynie lub ciągowi technologicznemu.

Koszty zarządzania i administrowania wydziałem produkcyjnym to w zasadzie koszty administracyjne, do których należy zaliczyć koszty kierownictwa wydziału, działu przygotowania produkcji czy też działu głównego technologa. Podział ten zależy tylko od wielkości przedsiębiorstwa i jego struktury organizacyjnej czy też przyjętej organizacji produkcji, która najczęściej zależy od organizacji procesu produkcyjnego i technologicznego.

Koszty utrzymania hali fabrycznej to koszty zużycia energii elektrycznej, np. oświetlenia hali, zużycia energii cieplnej, np. ogrzania hali, zużycia wody na cele ogólne, odprowadzenia ścieków, utrzymania czystości na terenie hali, zabezpieczenia ładu i porządku (ochrony), konserwacji i remontów, podatku od nieruchomości, amortyzacji. Istotne dla ewidencji kosztów utrzymania hali fabrycznej są liczniki zużycia mediów. Jeśli ich nie ma, to trudno mieć miarodajne zużycie mediów. Bez liczników na obiektach nie ma sensu sztucznego rozliczania zużycia energii elektrycznej czy też cieplnej.

Koszty utrzymania służb technicznych (działu utrzymania ruchu) związane są z zabezpieczeniem ruchu maszyn i urządzeń. Każda maszyna czy też ciąg technologiczny musi być na bieżąco konserwowany, sprawdzany czy też – szerzej – monitorowany pod kątem jego prawidłowego funkcjonowania, a to jest zadaniem wyodrębnionych służb technicznych. Jest to bardzo istotne, gdyż na ogół koszty profilaktyki są znacznie niższe niż koszty usuwania skutków awarii i przestojów produkcyjnych, które są wynikiem tychże awarii.

W ramach kosztów działalności pomocniczej również nastąpiła rozbudowa ujmowania kosztów na kontach księgowych. Dotyczy to w szczególności wyodrębnienia poszczególnych jednostek transportowych i sprzętowych, poszczególnych komórek organizacyjnych, istotnych budynków oraz zasobów ludzkich jako odrębne konta⁵. Dzięki temu można łatwiej i precyzyjniej planować i kontrolować koszty czy też liczyć koszty jednostkowe, np. roboczogodziny, pracę maszyny. Tym samym kalkulacja kosztów usług i produkcji w tym zakresie pozwala się porównywać z otoczeniem. Również po dokładnych analizach procesów i ich kosztów dochodziło do wyprowadzenia tej działalności na zewnątrz.

Sfera ujmowania kosztów obsługi klienta czy też sprzedaży oraz działań marketingowych nie pozostała stała. Jak przedstawiono w tab. 1, koszty związane ze sprzedażą były ujmowane na koncie syntetycznym *koszty sprzedaży*, a koszty związane z jednostkami organizacyjnymi, np. działem sprzedaży, na koncie *koszty ogólnego zarządu*. Rozwój nowych modeli rachunku kosztów spowodował zmiany w zakresie ujmowania kosztów i w tym zakresie. Dotyczyło to np. wyodrębniania na kontach analitycznych kosztów poszczególnych działań marketingowych, komórek organizacyjnych związanych ze sprzedażą, np. działu handlowego, działu marketingu, utrzymania magazynów, a nawet kosztów poszczególnych kanałów sprzedaży⁶.

Podobnie w ramach kosztów ogólnego zarządu również zaczęto wyodrębniać konta analityczne, które dotyczyły wyodrębnionych komórek organizacyjnych oraz utrzymania zasobów np. utrzymania ogólnej infrastruktury jak budynki administracyjne, utrzymanie zieleni i porządku na terenie przedsiębiorstwa. Klasyfikacja i wyodrębnianie grup kosztów ogólnych działalności przedsiębiorstwa zależać będzie od kilku czynników:

- potrzeb informacyjnych zarządu przedsiębiorstwa,
- wielkości przedsiębiorstwa,
- struktury organizacyjnej,
- podziału kompetencji,
- przyjętych zasad planowania i kontroli ponoszonych kosztów w przedsiębiorstwie,
- wysokości ponoszonych kosztów w tym obszarze działalności przedsiębiorstwa.

Te czynniki będą również miały wpływ na wyodrębnienie kont analitycznych w zakresie kosztów ogólnego zarządu przedsiębiorstwa⁷.

W ostatnich latach zwiększył się również krąg odbiorców danych zawartych w systemie finansowo-księgowym. Tym samym wzrosło zainteresowanie tymi danymi. Spowodowało to w praktyce opracowywanie branżowych zakładowych planów kont⁸ oraz powstanie wielu publikacji w zakresie ich projektowania na potrzeby

⁵ Przykłady autorskich rozwiązań w tym zakresie przedstawiają prace, m.in. [Kotapski 2014, s. 241-243].

⁶ Przykładowe rozwiązanie w tym zakresie przedstawiono w pracy [Kotapski 2015, s. 25-26].

⁷ W pracy [Kotapski 2014, s. 248-266] omówiono szczegółowo zakres kosztów ogólnego zarządu.

⁸ Zob. [Baran i in. 2011; Gorzelany i in. 2009].

zarządzania przedsiębiorstwem. Uwzględniały one specyficzne potrzeby tych przedsiębiorstw. Również podczas wdrażania systemów budżetowania i controllingu zakładowe plany kont ulegały modyfikacji, aby były z nimi kompatybilne.

4. Problemy w ujmowaniu kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem

Najczęściej popełnianym błędem przy konstruowaniu zakładowych planów kont jest jego tworzenie „z biurka”. Nie można odzwierciedlić działalności przedsiębiorstwa, jeśli nie zna się jego specyfiki. W szczególności – procesów produkcyjnych, nie odzwierciedlone są wówczas procesy technologiczne, brakuje wyodrębnienia istotnych, z punktu widzenia zarządzania, obszarów odpowiedzialności, miejsc powstawania kosztów. Często pracownicy działów księgowości i działów ekonomicznych, a oni najczęściej tworzą zakładowe plany kont, nie znają dokładnie specyfiki działalności przedsiębiorstwa. Nie mają też pojęcia o realizowanych procesach w przedsiębiorstwie czy też jego uwarunkowaniach organizacyjno-technologicznych. Pogląd ten autor opiera na podstawie obserwacji uczestniczącej w przedsiębiorstwach wielu różnych branż oraz przeprowadzonych analizach systemu informacyjnego na potrzeby wdrożenia budżetowania. Również podczas autorskich wdrożeń zakładowych planów kont zwrócono uwagę na ten problem. Często występują problemy komunikacyjne pomiędzy działem księgowym a działami technicznymi. Głównie z tego powodu, że brak jest precyzji, jakie dane są potrzebne kadrze menedżerskiej.

Kolejnym problemem napotykanym podczas konstruowania zakładowych planów kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem jest obawa dotycząca tworzenia kont analitycznych. Wydaje się, że tworzenie dużej liczby kont analitycznych może powodować „chaos” w ewidencji. Jednak współczesne możliwości systemów informatycznych pozwalają łatwo ten „chaos” uporządkować. Warto otworzyć konto analityczne dla istotnego miejsca powstawania kosztów. Pozwoli to na bieżąco monitorować pozycje kosztów obiektu kosztowego. Z praktyki autora wynika, że to bardzo dyscyplinuje pracowników w kwestii „pilnowania” kosztów działalności swojego obszaru działalności. Zwłaszcza kiedy system ewidencji księgowej kosztów połączony jest z systemem controllingu. Stąd też przedstawiane układy ewidencyjne kosztów proponowane we wzorcowych zakładowych planach kont nie są wystarczające. Zwłaszcza wtedy, kiedy przedsiębiorstwo dynamicznie się rozwija i następuje zwiększenie potrzeb informacyjnych ze strony kadry menedżerskiej (zob. [Jaźwińska, Kotapski 2008, s. 47-50]).

Przekroje ewidencji kosztów muszą być elementem całego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa. Stąd też tego zagadnienia nie można tylko rozpatrywać z punktu widzenia działu księgowości. Przekroje ewidencji kosztów muszą uwzględnić też potrzeby informacyjne zarządu oraz kierowników poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa. Również muszą one być kompatybilne z innymi systemami informacyjnymi w przedsiębiorstwie, np. systemem budżetowania i con-

trollingu⁹. Analiza zakładowych kont w różnych przedsiębiorstwach wskazuje, że zakres ewidencji na kontach syntetycznych i analitycznych często nie odzwierciedla potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej przedsiębiorstwem.

5. Zakończenie

Rzeczywistość gospodarcza przedsiębiorstw spowodowała, że odbiorcami informacji o kosztach jego działalności są nie tylko pracownicy działów księgowości. Wcześniej zakładowe plany kont były bardziej nakierowane na dostarczanie danych na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego oraz potrzeb podatkowych. Trudno się temu też dziwić, gdyż polskie prawo podatkowe i bilansowe nie należą do prostych oraz nie jest jednoznaczne w interpretacji.

Ujmowanie kosztów działalności przedsiębiorstwa w zakładowym planie kont to nie tylko „czysta księgowość”, ale też sposób patrzenia na koszty jego działalności przez kadre zarządzającą przedsiębiorstwem. Analiza wzorcowych zakładowych planów kont potwierdza, że sposób ich ujęcia pokazuje generalnie tradycyjny ich podział na koszty działalności produkcyjnej, koszty działalności pomocniczej, koszty zakupu, koszty wydziałowe, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu. Wynika to z pewnych przyzwyczajzeń księgowych oraz sposobu prezentacji informacji o kosztach w literaturze dotyczącej rachunkowości. W analizowanej literaturze jest mało przykładów innego ujęcia kosztów niż tradycyjny układ „księgowy”.

Zróżnicowanie zapotrzebowania użytkowników na informacje o kosztach działalności przedsiębiorstw powoduje, że tradycyjne układy kont księgowych przedstawianych we wzorcowych zakładowych planach kont nie spełnią w pełni oczekiwań odbiorców. One zaś są odzwierciedleniem dorobku naukowego rachunkowości. W dużej mierze nakierowanej na sprawozdawczość bilansową i podatkową, a nie na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Te potrzeby informacyjne wzrastają wtedy, kiedy przedsiębiorstwa znajdują się w turbulentnym otoczeniu i muszą szybko reagować na zmiany. Dlatego też tworzenie zakładowych planów kont nie może ograniczać się tylko do potrzeb sprawozdawczości finansowej.

Od zawartości i struktury zakładowego planu kont zależy nie tylko sposób prowadzenia ewidencji księgowej i jej pracochłonność, ale także potencjał informacyjny rachunkowości przedsiębiorstwa, a zarazem stopień realizacji nadrzędnej funkcji rachunkowości, jaką jest funkcja informacyjna [Kiziukiewicz 2002, s. 94].

Literatura

Baran W., Karwowski M., Świdorska G.K., 2011, *Wzorcowy plan kont dla Zakładów Opieki Zdrowotnej – ewidencja kosztów w systemie finansowo-księgowym*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa, wyd. 2.

⁹ Zob. [Klimas 2010, s. 12-13; Hass-Symotiuk 2006, s. 103-105].

- Biernacki M., 2006, *Koszty działalności przedsiębiorstw produkcyjnych i ich kalkulacja*, [w:] Biernacki M., Janczyk-Strzała E., Kowalak R. (red.), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Burzym E., 1980, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa.
- Drumlak U., 1999, *System rachunkowości na tle systemów informacyjnych przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Print Group Daniel Krzanowski, Szczecin.
- Gabrusewicz W., 2013, *Atrybuty współczesnego rachunku kosztów*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 291.
- Gierusz J., 2012, *Plan kont z komentarzem. Handel Produkcja Usługi*, ODDK, Gdańsk.
- Gorzelański W., Adamiak U., Pionk R., Kliszewski M., 2009, *Zakładowy plan kont dla branży wodociągowo-kanalizacyjnej*, Izba Gospodarcza Wodociągi Polskie, Bydgoszcz.
- Hass-Symotiuł M., 2006, *Zakładowy plan kont a potrzeby zarządzania jednostką gospodarczą*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Print Group Daniel Krzanowski, Szczecin.
- Jaźwińska M., Kotapski R., 2008, *Jak zaprojektować zakładowy plan kont w zakresie kosztów*, Biuletyn Rachunkowości, nr 22.
- Kasperowicz A., 2007, *Koszty działalności usługowej w prawie bilansowym*, [w:] Kowalak R. (red.), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Kiziukiewicz T., 2002, *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Kiziukiewicz T., 2003, *Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności*, [w:] *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE SA, Warszawa.
- Klimas A., 2010, *Przygotowanie wdrożenia systemu budżetowania w Zakładzie Gospodarki Komunalnej w Wieliczce*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 10.
- Kotapski R., 2005, *Jak ewidencjonować koszty wydziałowe*. Serwis FK, nr 51-52(557-558).
- Kotapski R., 2006, *Jak prowadzić ewidencję księgową na potrzeby zarządzania kosztami*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza. Rozwiązania. Porady Ekspertów, nr 2.
- Kotapski R., 2014, *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydawnictwo Marina, Wrocław.
- Kotapski R., 2015, *Zagubione koszty sprzedaży*, Controlling i Zarządzanie, nr 2.
- Malc W., 1969, *Pomiar poziomu kosztów w przemyśle*, PWE, Warszawa.
- Matuszewicz J., 1976, *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa.
- Pałka M., 2009, *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Wyd. Ekspert i Doradztwo, Wrocław, wydanie X.
- Sawicki K., 1988, *Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Sawicki K., 1995, *Istota i podstawowa klasyfikacja kosztów*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych*, T. Ekspert, Wrocław.
- Sawicki K., 1996, *Międzyokresowe podmiotowe i przedmiotowe rozliczanie kosztów*, [w:] *Rachunek kosztów*, Wyd. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Sawicki K., 2014, *Rachunkowość przedsiębiorstw produkcyjnych*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość przedsiębiorstw wybranych sektorów gospodarki*, PWE SA, Warszawa.
- Siwoń B., 1977, *Informacyjna funkcja rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Skrzywan S., Fedak Z., 1984, *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWE, Warszawa.
- Stadtmüller R., 1972, *Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.), 2002, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, Difin, MAC, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.), 2009, *Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków.
- Turowska W., Węgrzyn A., 2014, *Rachunkowość*, Wydawnictwo Marina, Wrocław, wyd. III.