

Renata Sochacka*

ROZRACHUNEK WEWNĄTRZAKŁADOWY A RACHUNEK KOSZTÓW
W ZSRR

Intensywny i dynamiczny rozwój gospodarki radzieckiej zachodzący w ostatnich latach wywołał, rozpoczęty w 1979 r., proces przemian w mechanizmie ekonomicznym. Podjęte działania w głównej mierze dotyczyły systemu planowania oraz mechanizmu finansowego. Jednocześnie przeprowadzono reorganizację struktury zarządzania uznając, że podstawowym ogniwem gospodarczym, a więc i rozrachunku, stają się zjednoczenia przemysłowe lub kombinaty skupiające samodzielne dotąd przedsiębiorstwa i zakłady. Przesunięcie podstawowego ogniwka rozrachunku na wyższy szczebel zarządzania wymaga ponownego rozpatrzenia istoty i treści rozrachunku gospodarczego oraz jego form, tj. rozrachunku wewnętrznego i wewnątrzzakładowego.

Schemat 1

Organizacja rozrachunku gospodarczego



*Mgr, st. asystent w Katedrze Rachunkowości UŁ.

Przed rozrachunkiem gospodarczym, zorientowanym na ocenę wyników działalności, postawiono zadanie kontroli racjonalności wykorzystania zasobów, stymulowanie wzrostu wydajności pracy i jakości produkcji. Podstawą oceny wyników działalności stają się¹:

- 1) w odniesieniu do produkcji:
 - a) przyrost normatywnej produkcji czystej,
 - b) produkcja towarowa w cenach zbytu,
 - c) rozmiary produkcji według rodzaju,
 - d) przyrost udziału produkcji o najwyższej jakości;
- 2) w odniesieniu do pracy:
 - a) wzrost produktywności pracy mierzonej produkcją czystą,
 - b) normatywna praca na rubel produkcji,
- 3) w odniesieniu do finansów:
 - a) kwota zysku i obniżenie kosztów produkcji.

Nowe warunki funkcjonowania przedsiębiorstw wywołują również konieczność rozpatrzenia szeregu problemów związanych z organizacją rozrachunku wewnątrzzakładowego, a także rolę rachunku kosztów w jego funkcjonowaniu.

Stosowanie rozrachunku wewnątrzzakładowego jako metody kierowania podmiotami wewnętrznymi przedsiębiorstwa ma w ZSRR wieloletnie tradycje sięgające 1929 r.² Długi okres rozwoju nie spowodował stagnacji w tej dziedzinie, gdyż istota i funkcjonowanie rozrachunku zmieniały się wraz z etapami rozwoju gospodarki narodowej. Także więc dyskusja nad istotą rozrachunku wewnątrzzakładowego nie jest zakończona. Niektórzy autorzy³ stoją na stanowisku, że istota rozrachunku wewnątrzzakładowego i rozrachunku gospodarczego przedsiębiorstwa jest ta sama. Oznacza to, że: "W rozrachunku wewnątrzzakładowym znajdują swoje wyrażenie ekonomiczne więzi między socjalistycznym państwem jako całością, załogami oddzielnych przedsiębiorstw i załogami ogniw rozrachunkowych, a także załogami oddzielnych ogniw rozrachunkowych mię-

¹ A. J a r u g o w a, J. S k o w r o Ń s k i, *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Warszawa 1982, s. 214-215.

² S. K. T a t u r, *Choziajstwiennyj rasczot w promysliennosti*, Moskwa 1964, s. 232.

³ A. D. S m y r n o w, *Osnovy choziajstwiennogo rasczota*, Moskwa 1969, s. 18 oraz S. K. T a t u r, *Rozrachunek gospodarczy i rentowność*, Warszawa 1952, s. 23 i dalsze.

dzy sobą"⁴. Znacznie częściej prezentowany jest pogląd, iż: "Rozrachunek wewnątrzzakładowy ze swej istoty stoi niżej niż rozrachunek zakładowy. Działa on wewnątrz części przedsiębiorstwa i jego celem jest wspomaganie wykonania zadań, zgodnych z kompetencjami danego wewnątrzprodukcyjnego podmiotu"⁵.

Na obecnym etapie rozwoju gospodarki narodowej ZSRR charakteryzującym się wzrostem koncentracji wytwarzania, tworzeniem dużych organizacji gospodarczych (tzw. zjednoczeń produkcyjnych), skupiających samodzielne dotąd przedsiębiorstwa, przypisuje się ogromne znaczenie rozrachunkowi wewnątrzzakładowemu. Od sprawności zarządzania częściami przedsiębiorstwa produkcyjnego, gdzie praktycznie realizowany jest narodowy plan gospodarczy i bezpośrednio wykorzystywane materialne i ludzkie zasoby społeczne, zależy efektywny i zrównoważony rozwój gospodarczy. Dlatego też w rozważaniach nad doskonaleniem mechanizmu gospodarczego dużo miejsca poświęca się krytyce dotychczasowego funkcjonowania rozrachunku wewnątrzzakładowego.

S. I. Połakowa⁶ stwierdza, że rozrachunek wewnątrzzakładowy nie jest powszechnie stosowany w przedsiębiorstwach radzieckich. Przy jego wdrażaniu z reguły nie przestrzega się wymogu systemowości i kompleksowości, tj. nie stosuje się wszystkich zasad rozrachunku⁷ i nie obejmuje nim wszystkich strukturalnie wyodrębnionych podmiotów rozrachunku. Ponadto, wewnątrzzakładowe planowanie, normowanie oraz rachunek kosztów i analiza ekonomiczna nie w pełni odpowiadają stawianym wymogom.

Wymagania skierowane pod adresem rachunku kosztów dotyczą:

- zapewnienia ścisłego rozgraniczenia odpowiedzialności za poziom kosztów produkcji między poszczególnymi podmiotami rozrachunku;

⁴ A. P. Koszkariew, S. S. Czubienco, *Choziajstwiennaja rieforma i wnutrizawodskij rasczot*, Moskwa 1967, s. 18.

⁵ T. A. Aszimbajew, *Wnutrizawodskoj chozrasczot w usłowijach ekonomiczeskoj rieformy*, Ałma-Ata 1971, s. 32.

⁶ S. I. Połakowa, *Razwitije i sowierszenstwowanie wnutrichoziajstwiennogo rasczota w usłowijach intiensyfikacyi socyjalisticzeskoj ekonomiki*, Moskwa 1982, s. 106.

⁷ Zob. S. E. Kamenicer, *Osnowy uprawlenija promyszlennym proizwodstwom*, Moskwa 1971, s. 256 i dalsze.

- włączania w koszty własne podmiotu tylko tych kosztów, na poziom których ma bezpośredni wpływ załoga danego podmiotu;
- wykazywania rezultatów działalności podmiotów.

Pomimo wielości systemów rozrachunku wewnątrzzakładowego, wynikającej z konieczności uwzględniania specyfiki organizacyjnej i technologicznej przedsiębiorstw, podstawową funkcją rozrachunku pozostaje zawsze pomiar kosztów i wyników pracy załogi. Realizacja tej funkcji uwarunkowana jest ciągłym odzwierciedlaniem przez rachunkowość kosztów produkcji każdego z podmiotów, tj. grupowanie kosztów według miejsc powstawania, zwanych centrami kosztów. Centrum kosztów⁸, wydzielone w wydziałach produkcji podstawowej (tzw. centrum produkcyjne), tworzą grupy stanowisk o jednakowych parametrach, grupy pracowników wykonujących jednakową pracę lub grupy operacji. W skrajnym przypadku centrami kosztów mogą być: jedno stanowisko, jeden pracownik, jedna operacja. Tworzone są także tzw. centra obsługi obejmujące np.: remonty i konserwację wydzielonej grupy stanowisk, budynków, transportu wewnętrznego itd. Ponadto wydziela się tzw. nominalne centra kosztów grupujące koszty ogólnego przeznaczenia, tj. koszty administracji i zarządzania, koszty delegacji służbowych, koszty bezpieczeństwa i higieny pracy. Tutaj wliczane są także straty na brakach, koszty postojów, koszty nieprodukcyjne. Centra kosztów, wydzielone zgodnie ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa, tworzą system wewnętrznej kontroli kosztów wytwarzania. Nie oznacza to jednak, że są one jednoznaczne z centrami odpowiedzialności za poziom kosztów, działającymi na zasadach rozrachunku wewnątrzzakładowego.

Jeśli porównać rzeczywiste koszty wydziału produkcyjnego ustalone dla wyodrębnionego strukturalnie podmiotu i rzeczywiste koszty tego wydziału jako jednostki rozrachunku, to będą one różne (tab. 1). Powstająca różnica między kwotą kosztów centrum produkcyjnego, grupowanych przez rachunek kosztów, a kosztami ustalonymi w ramach rozrachunku wewnątrzzakładowego dla centrum odpowiedzialności ma dwojakie przyczyny. Dane prezentowane w tab. 1 wskazują na stosowanie różnych sposobów wyceny kosztów: materiałów, obcych wyrobów, półfabrykatów i usług, paliwa i e-

⁸ Por. A. D. Szeremiet, G. Goll, *Teorija i praktyka isczislenija niebiestoimosti w SSSR i GDR*, Moskwa 1977, s. 25.

nergii zużywanych w celach technologicznych i ogólnych. Podczas gdy rachunek kosztów operuje rzeczywistymi wielkościami i cenami zużycia, rozrachunek łączy na wycenie według wartości planowanych. Podmioty odpowiedzialności obciążane są również kosztami rzeczywistymi, ale uznanymi na poziomie wielkości planowanej, jak ma to miejsce przy wycenie nakładów na wdrożenie nowej produkcji.

Tabela 1

Koszty wydziału produkcyjnego

Układ kalkulacyjny kosztów	Koszty wydziału jako podmiotu strukturalnego (centrum produkcyjne kosztów)	Koszty wydziału jako podmiotu rozrachunku (centrum odpowiedzialności za koszty)
1	2	3
Materiały i surowce	rzeczywisty rozchód wg rzeczywistych cen nabycia	rzeczywisty rozchód wg cen przyjętych w planie wydziałowym
Zwroty materiałów i surowców	wg cen rzeczywistych	wg cen rzeczywistych
Półfabrykaty własnej produkcji	nie wykazuje się	planowany koszt własny zużytych półfabrykatów własnej produkcji
Wyroby, półfabrykaty i usługi obce	rzeczywisty rozchód wg rzeczywistej ceny nabycia	rzeczywisty rozchód wg planowanej ceny nabycia
Paliwo i energia technologiczna	rzeczywisty rozchód wg rzeczywistej ceny nabycia	rzeczywisty rozchód wg planowanej ceny nabycia
Płace podstawowe pracowników bezpośrednich	wielkość rzeczywista	wielkość rzeczywista
Płace dodatkowe pracowników bezpośrednich	wg ustalonej stopy, naliczone od płac podstawowych	wg ustalonej stopy, naliczone od płac podstawowych
Koszty wdrożenia nowej produkcji	zgodnie z rozliczeniem	zgodnie z rozliczeniem, lecz nie więcej niż przyjęto w planie
Strata na brakach	wg wielkości rzeczywistych	wg wielkości rzeczywistych

Tabela 1 (cd.)

1	2	3
Koszty eksploatacji	wg wielkości rzeczywistej	rzeczywiste rozchody, wg planowanej ceny, materiałów, energii, usług
Koszty ogólnowydziałowe	wg wielkości rzeczywistej	rzeczywiste rozchody, wg planowanej ceny materiałów, energii i usług
Koszty ogólnozakładowe	nie wykazuje się	koszty nieprodukcyjne, z winy wydziału
Pozostałe koszty produkcyjne	"	nie wykazuje się
Roszczenia wzajemne ^a	"	roszczenie nie zlikwidowane

^a Roszczenia wzajemne podmiotów, zwane również w literaturze polskiej pre-tensjami, opisał jako pierwszy S. K. Tatur. Problem ten jest poruszony w cytowanej pozycji tego autora.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. D. Szeremiet, G. Goll, *Teorija i praktika isczislenija siebiestoimosti w SSSR i GDR*, Moskwa 1977, s. 106-107.

Druga, istotna przyczyna powstawania różnicy wynika z faktu, iż przyjęto różne kryteria grupowania kosztów. Rachunek kosztów grupuje koszty według kryterium miejsca ich powstawania. Natomiast w rachunku wewnątrzzakładowym stosowane jest kryterium odpowiedzialności za koszty. Odpowiedzialność wynika z możliwości bezpośredniej kontroli i wpływu na poziom kosztów. Tylko w skrajnym przypadku, delegacji wszystkich funkcji spełnianych przez przedsiębiorstwo na szczebel centrum odpowiedzialności, może nastąpić zrównanie kwot kosztów grupowanych według dwóch wyodrębnionych kryteriów. Powstanie wtedy problem, czy podmiot wyposażony w tak szerokie kompetencje może być jeszcze traktowany jak podmiot wewnętrzny, czy też jest już samodzielnym przedsiębiorstwem, a więc podmiotem wewnętrznego rozrachunku gospodarczego a nie rozrachunku wewnątrzzakładowego.

A. D. Szeremiet⁹ stwierdza, że "...zadanie rachunkowości polega na tym, żeby zapewnić dla każdej z części przedsiębiorstwa

⁹ *Ibidem*, s. 107.

działającej wg zasad rozrachunku odzwierciedlenie tylko tych kosztów, które powstają pod bezpośrednią kontrolą załogi i zależą od rzeczywistych rezultatów jej pracy". Stąd też rachunek kosztów powinien:

- dokonać uszczegółowienia klasyfikacji kosztów produkcji według miejsc powstania,
- stosować stałą wycenę zużycia,
- wykazywać wewnątrzprodukcyjne rozszczenia i sankcje wzajemne podmiotów działających według zasad rozrachunku.

Sformułowane wymagania oznaczają konieczność uwzględnienia w rachunku kosztów kryterium odpowiedzialności, a także przechodzenia do rachunku kosztów postulowanych.

Zasada wyceny podmiotów rachunkowości według rzeczywistych, pełnych kosztów własnych, powszechnie obowiązująca w krajach socjalistycznych, nie może być wprost wykorzystana do opisanie wyników rozrachunku wewnątrzzakładowego. Nie pozwala ona bowiem na realizację zasady rozgraniczenia odpowiedzialności. W. F. Palij¹⁰ stwierdza, że niezbędne jest "...zdefiniowanie pojęć miejsca powstawania kosztów i centrum odpowiedzialności, określenie ich klasyfikacji, struktury kosztów, metody rozliczania kosztów pośrednich i eliminowania w rachunku tych kosztów, za które nie mogą odpowiadać te lub inne centra odpowiedzialności".

Jeśli wziąć pod uwagę fakt, że wskaźnik kosztów własnych produkcji pozostaje jednym z najważniejszych elementów oceny wyników działania, na wszystkich szczeblach zarządzania, pojawia się problem zdefiniowania kategorii kosztów własnych podmiotów rozrachunku¹¹. Koszty własne odcinków produkcyjnych, zwane technologicznymi kosztami wytworzenia, obejmują podstawowe technologiczne nakłady (materiały, półfabrykaty i usługi obce, paliwo i energia, płace podstawowe i dodatkowe), straty na brakach, a także i koszty ogólne, tj. nakłady na utrzymanie i eksploatację środków trwałych, koszty przestoju. W niektórych przedsiębiorstwach z nakładów na utrzymanie i eksploatację środków trwałych wyodrębnia się część stałą kosztów, tj. amortyzację. W ten sposób staje się możliwa obserwacja kosztów zmieniających się wraz

¹⁰ W. F. P a l i j, *Buchgältierskij uczoł w usłowijach sowierszenstwo-wanija chozajstwiennogo miechanizma*, "Buchgältierskij Uczot" 1982, nr 4.

¹¹ Por. S z e r e m i e t, G o l l, op. cit., s. 112 i dalsze.

z rozmiarami produkcji. Daje to możliwość zastosowania ekonomiczno-matematycznych metod optymalizacji na niższych szczeblach zarządzania. Wydziałowy koszt własny¹² stanowią: technologiczne koszty własne odcinków produkcyjnych i koszty odólnowydziałowe, koszty związane z wprowadzeniem nowej produkcji, koszty nieprodukcyjne powstające z winy wydziału. Koszt własny wytworzenia jest sumą wydziałowych kosztów własnych wszystkich podmiotów przedsiębiorstwa i kosztów ogólnozakładowych.

Trzystopniowa struktura kosztów własnych wytworzenia, stosowana w rachunku kosztów i w planowaniu, daje podstawy tworzenia jednolitych wskaźników dla wszystkich szczebli zarządzania w przedsiębiorstwie. Jednakże stworzenie systemu wskaźników wymaga ustalenia jednolitego w przedsiębiorstwie kryterium określania produkcji towarowej i wyceny produkcji w toku. W praktyce problem ten jest ciągle istotny, gdyż ze względu na omówione różnice wyceny stosowanej przez rachunek kosztów i rozrachunek sumy kosztów własnych produkcji towarowej wydziałów nie odpowiada sumie wydziałowych kosztów wytworzenia produkcji towarowej przedsiębiorstwa (tab. 2).

S. I. Polakowa¹³ wskazuje na celowość stosowania w rozrachunku, obok kosztów własnych, wskaźników normatywnej płacy i wydajności pracy oraz wskaźnika jakości produkcji. Ponadto stwierdza że, zwiększenie wpływu rozrachunku wewnątrzzakładowego na racjonalność wykorzystania ludzkich, materialnych i finansowych zasobów przedsiębiorstwa można osiągnąć poprzez stosowanie wskaźników cząstkowych: oszczędności czasu pracy, oszczędności materiałów, energii i paliwa, oszczędności czasu maszynowego, obniżenia strat na brakach. Wskaźniki te wylicza się jako algebraiczną sumę oszczędności i przekroczeń. Opisują one wykorzystanie wydzielonych dla podmiotu zasobów, wyrażają realny efekt gospodarczy oraz, co istotne, są zrozumiałe dla bezpośredniego wykonawcy. Realne podstawy ustalania wymienionych wskaźników daje normatywny rachunek kosztów, który w roku 1980 uznano za obowiązujący w przedsiębiorstwach radzieckich,¹⁴

¹² A. S. Margulis, *Buchgaltierskij ucet w otraslach narodnogo choziajstwa SSSR*, Moskwa 1974, s. 168.

¹³ Por. Polakowa, *op. cit.*, s. 107 i dalsze.

¹⁴ A. F. Aksienienko, *Problemy uceta i analiza w usłowijach sowierszenstwowanija choziajstwiennogo miechanizma*, Moskwa 1982, s. 5.

Kalkulacja jednostkowego kosztu wytworzenia

Pozycje kosztów	Na jednostkę produkcji w rb				
	koszt własny planowany	rzeczywisty koszt własny centrum kosztów	odchylenia od planu	koszty własne centrum odpowiedzialności	odchylenia od planu
1	2	3	4 = 3 - 2	5	6 = 5 - 2
Wydział I: techniczny koszt wytworzenia					
Odcinek 1	361	357	- 4	360	- 1
Odcinek 2	187	173	-14	170	-17
Odcinek 3	192	190	- 2	182	-10
Koszty ogólnowydziałowe	168	169	+ 1	165	- 3
Wydziałowy koszt własny	908	889	-19	877	-31
Wydział II: techniczny koszt wytworzenia					
Odcinek 4	215	211	- 4	200	-15
Odcinek 5	297	279	-18	263	-34
Odcinek 6	315	310	- 5	301	-14
Koszty ogólnowydziałowe	192	190	- 2	180	-12
Wydziałowy koszt własny	1 019	990	-29	944	-75
Całkowity wydziałowy koszt własny	1 927	1 879	-48	1 821	-106
Koszty ogólnozakładowe	214	200	-14		
Pozostałe koszty wytworzenia	58	58	0		
Pełny koszt własny wytworzenia	2 199	2 137	-62		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Szerebiet, Goll, op. cit., s. 116.

Od szeregu lat dyskutowany jest problem wprowadzenia do systemu oceny podmiotów wewnętrznych wskaźnika zysku. S. E. Kamenicer¹⁵ uważa, że "...wszystkie osoby wchodzące w skład kolektywu przedsiębiorstwa powinny być zainteresowane tym, czym zainteresowane jest przedsiębiorstwo jako całość. Dlatego ocena wykonania zadań powinna być dokonywana na podstawie kwoty zysku, realizowanej przez wydział i ustalonej jako różnica między wartością produkcji (wg cen wewnętrznych) i kosztami poniesionymi przez wydział". F. P. Wasin¹⁶ stwierdza natomiast, że "...w odróżnieniu od takich wskaźników, jak: koszty, jakość, rytmiczność produkcji, wydajność pracy, wskaźniki zysku i rentowności w ramach wewnętrznego rozrachunku są w znacznym stopniu niekonkretne, mają abstrakcyjny, spekulatywny charakter i nie odgrywają wymaganej roli motywacyjnej. Jedną z ważniejszych cech, jaka powinna charakteryzować wskaźnik stosowany w rozrachunku, jest jego jednoznaczność, nie mówiąc już o tym, że realizacja wskaźnika w decydującym stopniu powinna zależeć od pracy konkretnego podmiotu".

Spór o stosowanie wskaźnika zysku jako podstawy oceny działalności podmiotów wewnętrznych nie jest ostatecznie rozstrzygnięty. Rozwijane od 1979 r. metody normatywnego podziału zysku zjednoczeń (przedsiębiorstw) przemysłowych mogą stać się realną podstawą doprowadzenia tego wskaźnika do wnętrza przedsiębiorstwa. Ponadto należy stwierdzić, że zysk jako jeden ze składników normatywnej produkcji czystej (NPC), uznanej za podstawową wielkość opisującą wyniki działalności zjednoczenia (przedsiębiorstwa), jest przenoszony do wewnętrznych ogniw produkcyjnych. Normatywna produkcja czysta przedsiębiorstwa stanowiąca sumę NPC wyrobów obliczana jest na podstawie formuły¹⁷:

$$NPC = \sum_{i=1}^m (P_{ni} + Z_{ni}) q_i, \quad i = 1 \dots m;$$

¹⁵ Por. Kamenicer, *op. cit.*, s. 257-259.

¹⁶ F. P. Wasin, *Uczot i wnutrichoziajstwiennyj rasczot*, podaje na podstawie recenzji S. A. Stukowa, "Buchgaltierskij Uczot" 1982, nr 10.

¹⁷ Por. M. M. Pizengolc, *O primienienii pokazatiela normatiwnoj czystoj produkciji*, Moskwa 1982, s. 10.

gdzie:

P_{ni} - normatywna płaca bezpośrednia na jednostkę wyrobu i-tego asortymentu,

Z_{ni} - normatywny zysk jednostki wyrobu i-tego asortymentu,

q_i - ilość wyrobów i-tego asortymentu,

m - ilość wytwarzanych asortymentów.

Ustalenie normatywnej produkcji czystej dla podmiotów wewnętrznych przedsiębiorstwa odbywa się na podstawie struktury płac bezpośrednich poszczególnych elementów składowych (detale, części, półfabrykaty) wyrobu. Opisuje je następująca formuła:

$$NPC_w = \sum_{i=1}^m \left(NPC_i \times \frac{P_{nei}}{P_{ni}} \right) x_{ei}, \quad i = 1 \dots m;$$

gdzie:

NPC_w - normatywna produkcja czysta danego podmiotu wewnętrznego,

NPC_i - normatywna produkcja czysta wyrobu i-tego asortymentu,

P_{nei} - normatywna płaca bezpośrednia przypadająca na element składowy (część, detal, półfabrykat) wyrobu wytwarzany w podmiocie,

x_{ei} - ilość jednostek produkcji składających się na wyrób i-tego asortymentu wytwarzana w podmiocie.

Prezentowany sposób ustalania wskaźników NPC_w zakłada istnienie prostej zależności poziomu rentowności różnych wyrobów¹⁸, a stąd i tworzących je detali, od takich obiektywnych czynników, jak: jakość, stopień złożoności wyrobów, nowoczesność, deficytowość. Ponadto stosując tę metodę przyjmuje się z góry warunek, że proces produkcji przebiegający w różnych podmiotach wewnętrznych przedsiębiorstwa wymaga prawie identycznych nakładów pracy ludzkiej. W innym przypadku musiałyby powstać duże dysproporcje w poziomie zadań postawionych przed podmiotami. Wydziały charakteryzujące się wysokim stopniem automatyzacji wytwarzania otrzymałyby do realizacji wskaźniki NPC_w znacznie niższe niż te wy-

¹⁸ Rentowność wyrobów określana jest na podstawie średnich branżowych współczynników, w stosunku do kosztów własnych, z wyłączeniem materiałów bezpośrednich.

działy, które bazują na pracy ludzkiej. Fakt ten znacznie ogranicza celowość wykorzystania tak ustalanych wskaźników.

Zarówno wskaźnik zysku, jak i wskaźnik normatywnej produkcji czystej wymagają określenia cen wewnętrznych. Istnieją obawy, że prowadzi to do "...sztucznego rozszerzenia funkcji cen wewnętrznych. Ceny wewnętrzne powstały po to, aby zapewnić wartościowe wyrażenie produkcji, a także planowanych i faktycznych kosztów, z uwzględnieniem czynników zależnych od danego podmiotu rozrachunku, i na tej podstawie, rozgraniczenie odpowiedzialności za wielkość oszczędności (przekroczeń) osiągniętych przez dany podmiot"¹⁹.

Dyskusja nad funkcjonowaniem rozrachunku wewnętrznego pozwala stwierdzić, że problem jest ciągle żywy i niezmiernie ważny. W praktyce gospodarczej obserwuje się rozwój rozrachunku, który swoim zasięgiem obejmuje już nie tylko ogniwa produkcyjne, ale i podmioty funkcjonalne. Jednakże istnienie i prawidłowe funkcjonowanie wewnątrzzakładowego rozrachunku coraz bardziej zależy od poziomu normowania, planowania, analizy ekonomicznej i rachunku kosztów w przedsiębiorstwach.

Jest to problem szczególnej wagi, jeśli zauważyć, iż skala podmiotów rachunku kosztów i rozrachunku rozszerza się. Oznacza to zwiększenie rozpiętości kierowania i zwiększania odległości pomiędzy kierującym a bezpośrednim wykonawcą zadań. Sprawność zarządzania zależy, w coraz większym stopniu, od przepływu informacji i od szczegółowego określenia odpowiedzialności za wykorzystanie zasobów. Konieczne staje się wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty niezbędne do kontroli poczynąń, a także grupowanie kosztów według miejsc powstawania, warunkujące możliwość planowania działalności i ustalania rentowności gospodarowania. Są to zadania wspólne rachunku kosztów i rozrachunku wewnątrzzakładowego będące przesłanką racjonalności podejmowanych decyzji.

¹⁹ Polakowa, *op. cit.*, s. 107.

Renata Sochacka

RESPONSIBILITY ACCOUNTING VERSUS COST ACCOUNTING IN THE
SOVIET UNION

Process of changes in the Soviet Union's economic mechanism being a result of intensified development of the Soviet economy, and changes in the industry management structure made it necessary to reconsider the essence and contents of the responsibility accounting. Effectiveness of the management system inside industrial enterprises (associations of producers), and thus effectiveness of the responsibility accounting largely determine rational utilization of material and human resources and implementation of the national economic plan. Functioning of a comprehensive and systems responsibility accounting in enterprises is dependent upon the quality of internal planning, standardization, and cost accounting. The main requirement posed before cost accounting is to ensure strict division of responsibility for the level of production costs. Thus, its main task is to determine the effectiveness of performance of internal subjects, i.e. to provide information indispensable for determining indices of own costs, normative net production, and profit.