

Nowoczesne Systemy Zarządzania
Zeszyt 13 (2018), nr 4 (październik-grudzień)
ISSN 1896-9380, s. 215-230

Modern Management Systems
Volume 13 (2018), No. 4 (October-December)
ISSN 1896-9380, pp. 215-230



Instytut Organizacji i Zarządzania
Wydział Cybernetyki
Wojskowa Akademia Techniczna
w Warszawie

Institute of Organization and Management
Faculty of Cybernetics
Military University of Technology

Koncepcja wybranego rachunku kosztów a procesy decyzyjne w przedsiębiorstwie

Concept of a selected cost account and decision-making processes in an enterprise

Anna Kuczyńska-Cesarz
Wojskowa Akademia Techniczna,
Wydział Cybernetyki

Abstrakt. W gospodarce polskiej przedsiębiorcy mają możliwość korzystania z wielu narzędzi ułatwiających procesy decyzyjne. Jednym z nich jest rachunek kosztów. Dla potrzeb realizacji celów określonych przez organizacje wykorzystywanych jest wiele modeli rachunku kosztów usprawniających proces decyzyjny zapewniających podniesienie efektywności wykorzystania wszystkich czynników produkcji zaangażowanych w prowadzonej działalności.

W niniejszym artykule zdefiniowano rachunek kosztów, określono jego cele i funkcje oraz znaczenie w procesie podejmowania decyzji krótko i długoterminowych. Przedstawiono możliwe do wykorzystania przez zarządzających modele rachunku kosztów z uwzględnieniem założeń, zalet i wad każdego z nich. Na przykładzie rachunku kosztów pełnych i zmiennych przedstawiono przydatność tych modeli w szacowaniu wyceny zapasów i wyniku ze sprzedaży, z uwzględnieniem okresu decyzyjnego.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów, modele rachunku kosztów, klasyfikacja kosztów, proces decyzyjny.

Abstract: In the Polish economy entrepreneurs have the opportunity to use many tools to facilitate decision-making processes. One of them is the cost account. For the purposes of achieving the goals set by the organizations many models of cost account are used to improve the decision-making process, ensuring the efficiency of using all production factors involved in the business.

This article defines the cost, defines its goals and functions as well as its significance in the process of making short and long-term decisions. Presented are the models of cost account that managers can use, taking into account the assumptions, advantages and disadvantages of each of them. On the example of the full and variable cost account was presented the usefulness of these models in estimating the valuation of inventories and the result on sales including the decision period.

Keywords: management accounting, cost accounting, cost accounting models, cost classification, decision-making process.

Wstęp

W aktualnej rzeczywistości gospodarczej skuteczne zarządzanie podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą wymaga od przedsiębiorców znajomości otoczenia zewnętrznego, a zwłaszcza warunków panujących na rynku, regulacji prawnych dotyczących kształtowania wszystkich obszarów działalności jednostki, możliwości zaopatrzenia w niezbędne do produkcji surowce czy materiały, możliwości pozyskania siły roboczej z rynku pracy, znajomości stanu realizacji poszczególnych procesów decyzyjnych wewnątrz przedsiębiorstwa. Podejmowanie jakichkolwiek działań zmierzających do realizacji zamierzonych celów wymaga zgromadzenia w przedsiębiorstwach odpowiednich zasobów trwałych i obrotowych. Wykorzystanie tych zasobów generuje określone koszty, których poziom ma istotny wpływ na osiągnięte wyniki. Jak zatem zarządzać kosztami, aby rezultaty działalności były satysfakcjonujące dla przedsiębiorców? Odpowiedzi na to pytanie można szukać w rachunkowości zarządczej rozumianej jako część systemu rachunkowości (obok rachunkowości finansowej i podatkowej) określanej jako rachunkowość wewnętrzna, której głównym zadaniem jest dostarczenie informacji dla potrzeb podejmowania decyzji zarówno krótko-, jak i długoterminowych w przedsiębiorstwie. Rachunkowość zarządcza zawiera zbiór narzędzi pozwalających rozwiązać wiele problemów decyzyjnych, przed którymi stoją zarządzający przedsiębiorstwami. Jednym z narzędzi jest rachunek kosztów umożliwiający monitorowanie, kontrolowanie i wspieranie realizacji procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym połączonych z wykorzystywaniem zasobów i związanych bezpośrednio z generowaniem przychodów i kosztów kształtujących ostatecznie osiągnięte wyniki. To właśnie wyniki wyrażone w mierniku finansowym stanowią podstawę planowania, podejmowania decyzji, przeprowadzania licznych analiz, sporządzania różnych sprawozdań, w tym sprawozdań finansowych, dokonywania kontroli w ramach kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zewnętrznego, czy oceny decyzji podjętych przez zarządzających w minionym okresie.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie jednego z rozwiązań rachunkowości zarządczej, jakim jest rachunek kosztów, dzięki któremu zarządzającym jest łatwiej podejmować decyzje w obszarze kształtowania poziomu kosztów i wyniku finansowego.

Dla potrzeb realizacji założonego celu wykorzystano różne metody, a mianowicie metodę studiów literaturowych, analizy, studium przypadku.

1. Rachunek kosztów a procesy decyzyjne w przedsiębiorstwie

Rachunek kosztów w literaturze przedmiotu rozumiany jest różnie. Najtrafniejsze wydają się definicje, zgodnie z którymi jest on postrzegany jako:

- ogół działań w systemie rachunkowości obejmujących mierzenie, grupowanie, przetwarzanie, prezentowanie, interpretowanie i analizowanie wyrażonych ilościowo i wartościowo skutków procesów zużycia zasobów majątkowych przedsiębiorstwa, zachodzących w związku z jego działalnością gospodarczą (Nowak, 2005, s. 15),
- proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników tych informacji (Świdarska, 2004, s. 12),
- system dostarczający informacje o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania, realizowanych w krótkim i długim okresie (Stronczek, 2010, s. 21),
- podsystem systemu informacyjnego w rachunkowości zajmującego się ustalaniem, w różnych przekrojach, wyrażonej w pieniądzu wartości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej oraz usług obcych poniesionych w ustalonym czasie i z ustalonym przeznaczeniem (Nowak, 2005, s. 13).

Można zatem powiedzieć, że *rachunek kosztów polega na badaniu i transformowaniu, według przyjętego modelu i norm, informacji o kosztach i przychodach działań przeszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania podmiotem.* (Jarugowa, 1998, s. 9).

Wspomaganie zarządzania podmiotem rozumiane jest jako:

- systematyczne informowanie kierownictwa o planowaniu i kontroli kosztów procesów oraz o ocenie przeprowadzonych działań i odpowiedzialnych za nie jednostek,
- generowanie informacji w formie sprawozdań dotyczących zyskowności w obrębie: produktów, klientów, kanałów dystrybucji,
- generowanie informacji w formie nadzwyczajnych raportów wykorzystywanych w procesach decyzyjnych taktycznych oraz strategicznych,
- dostarczanie informacji dotyczących kosztów oraz wyniku finansowego użytkownikom zewnętrznym w formie sprawozdań sporządzanych według określonych wymagań (Jarugowa, 1998, s. 8-9).

Z definicji rachunku kosztów wynika, że pełni on w przedsiębiorstwie wiele funkcji, a mianowicie: informacyjną, rejestracyjną, klasyfikacyjną, sprawozdawczą.

Realizacja wewnętrznej funkcji informacyjnej polega na dostarczaniu informacji o kosztach użytkownikom znajdującym się na różnych szczeblach zarządzania w przedsiębiorstwie. Dane te zebrane są w formie sporządzanych cyklicznie sprawozdań i raportów. W ten sposób rachunek kosztów zapewnia informacyjną obsługę wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, kierowania oraz kontrolowania (Jarugowa, 1998, s. 19).

Realizacja zewnętrznej funkcji informacyjnej odnosi się do zaspokajania potrzeb informacyjnych podmiotów znajdujących się w otoczeniu organizacji. Dane te zgromadzone są głównie w sprawozdaniach finansowych, które pozwalają jednostkom zewnętrznym na dokonanie oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa (Jarugowa, 1998, s. 20).

W ramach funkcji rejestracyjnej rachunek kosztów wykorzystywany jest do ewidencjonowania zużycia aktywów oraz pracy, a także do właściwego protokołowania skutków działań obejmujących to zużycie w księgach rachunkowych przedsiębiorstwa (Jarugowa, 1998, s. 20).

Klasyfikacyjna funkcja rachunku kosztów w bezpośredni sposób dotyczy realizacji metody bilansowej. Opiera się ona na odnotowywaniu wykonanych operacji gospodarczych w formie zapisów księgowych na właściwych kontach zakładowego planu kont. W wyniku tych działań dokonywana jest klasyfikacja kosztów w układach: rodzajowym, podmiotowym i przedmiotowym (Nowak, 2005, s. 20).

Rachunek kosztów spełnienia także funkcję sprawozdawczą. Wiąże się ona z procesem przetwarzania informacji w całym systemie rachunkowości, który stanowią raporty, sprawozdania finansowe oraz sprawozdania statystyczne. Informacje w nich zebrane mogą być dostosowane do różnych grup odbiorców, a także zawierać dane dotyczące zarówno całokształtu działalności podmiotu, jak i kosztów według poszczególnych przekrojów (Nowak, 2005, s. 20).

Niezależnie od spełnianych funkcji rachunek kosztów w przedsiębiorstwie realizuje także określone zadania. Charakter tych zadań uzależniony jest przede wszystkim od wymagań informacyjnych, decyzyjnych oraz kontrolnych, które stawiają przed nim użytkownicy (Świdarska, 2004, s.12).

Wśród podstawowych zadań rachunku kosztów można wymienić:

- tworzenie podstaw decyzyjnych, ustalanie kosztów dla potrzeb polityki cenowej,
- kontrolę procesów produkcyjnych,
- dostarczanie informacji kosztowych (Micherda, 2005, s. 176).

Poza zadaniami podstawowymi, rachunek kosztów realizuje również zadania szczegółowe. Należą do nich:

- ustalanie rentowności poszczególnych produktów gotowych lub ich grup,
- wykazywanie miejsc oraz przyczyn powstawania odchyłeń kosztów rzeczywistych od wcześniej ustalonego poziomu,
- ustalanie kosztów przekrojowych dla poszczególnych komórek organizacyjnych,
- wspomaganie kontroli technicznego przygotowania produkcji, włącznie z oceną efektywności konstrukcji,
- przeciwdziałanie marnotrawstwu poprzez wstępną kontrolę zużycia oraz identyfikację rezerw produkcyjnych i możliwości obniżenia kosztów (Matuszewicz, 2001, s. 6-7).

Szerokie możliwości, jakie daje zarządzającym rachunek kosztów, sprawiają, że aktualnie staje się on powszechnym narzędziem wykorzystywanym w procesach decyzyjnych krótko-, jak i długoterminowych. Należy zauważyć, że w krótkim okresie decydenci nastawieni są zwłaszcza na osiągnięcie możliwie wysokich korzyści finansowych. Wiąże się to z koniecznością pokrycia ceną uzyskaną ze sprzedaży finalnych produktów tylko kosztów zmiennych, czyli takich, których poziom uzależniony jest od zmian w wielkości produkcji. W dłuższym horyzoncie czasowym wszystkie poniesione koszty związane z wykorzystaniem czynników produkcji muszą być pokryte przychodami ze sprzedaży zależnymi od ceny.

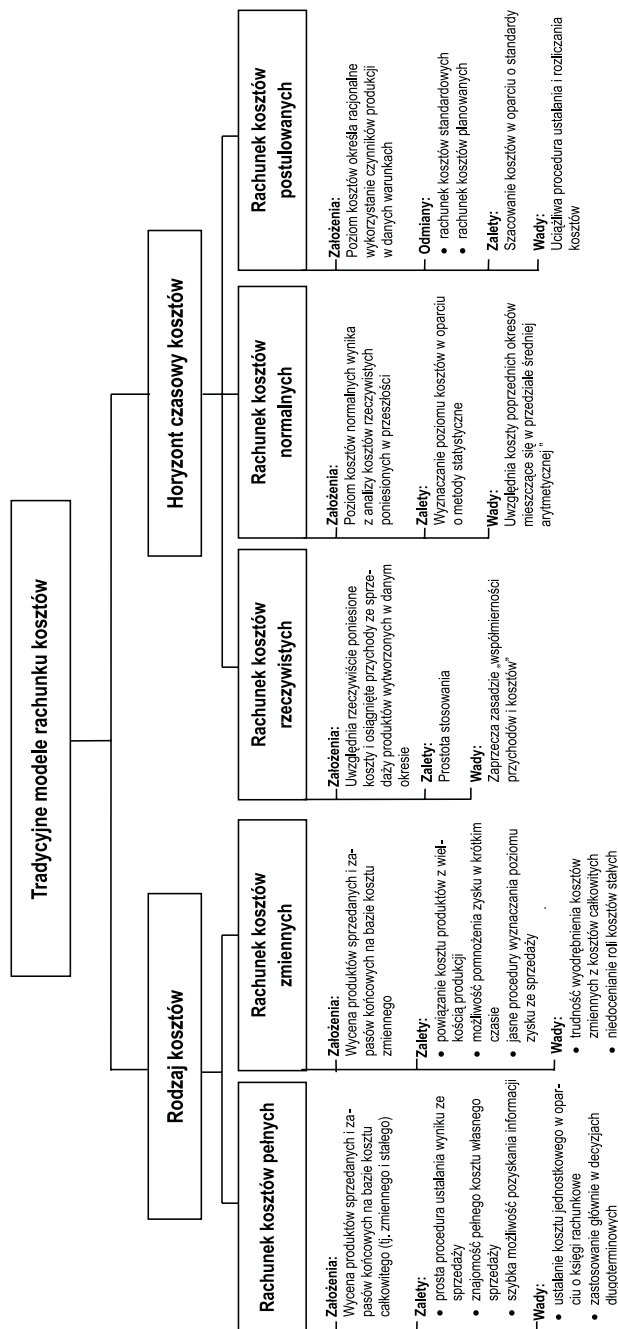
Decyzje krótkoterminowe dotyczą najczęściej takich obszarów jak: „wytworzyć czy kupić”, „utrzymanie lub zaprzestanie produkcji”, „realizacja specjalnego zamówienia”, „dalsze przetwarzanie czy sprzedaż produktów”, „optymalizacja decyzji w ramach ograniczonych zasobów”. W tych obszarach decyzyjnych istotnego znaczenia nabiera analiza kosztów i przychodów przyrostowych, dzięki której możliwy jest wybór optymalnej decyzji spośród możliwych rozwiązań. Każdy z tych problemów wymaga odrębnych rozważań tematycznych.

Decyzje długoterminowe związane są zwykle z takim kształtowaniem poziomu przychodów i kosztów, który pozwala przedsiębiorstwu osiągnąć próg rentowności (wtedy wynik jest równy zero), a sprzedaż powyżej progu daje korzyści mierzone zyskiem.

Dla potrzeb procesu decyzyjnego wykorzystującego rachunek kosztów dokonano szczegółowej klasyfikacji kosztów związanych z prowadzoną działalnością. Problematykę z tego obszaru zawarto w kolejnym punkcie niniejszego opracowania.

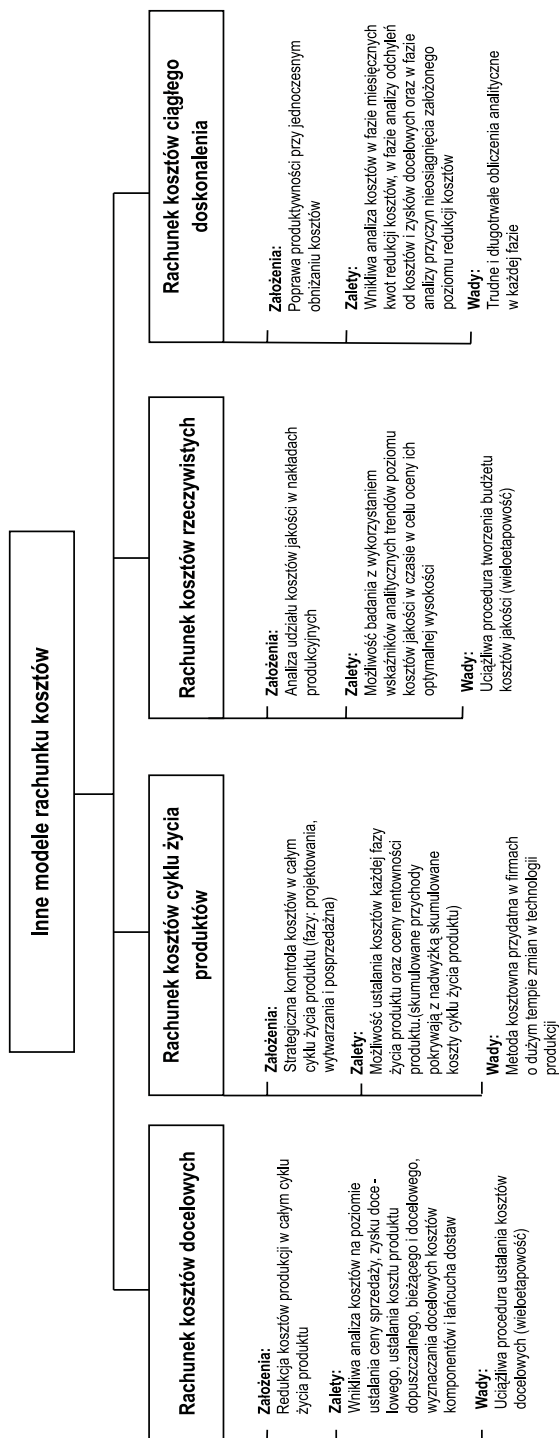
2. Modele rachunku kosztów w rachunkowości zarządczej

Skuteczność procesu decyzyjnego oraz polityki w zakresie kształtowania poziomu kosztów zapewnia właściwie dopasowany do specyfiki działalności przedsiębiorstwa i praktycznie stosowany rachunek kosztów. Wiele możliwych do wykorzystania odmian rachunków kosztów przewiduje różne zależności między czynnikami produkcji, co ma bezpośredni wpływ na poziom kosztów. Stąd znajomość rozwiązań w tym zakresie umożliwia zarządzającym podjęcie właściwych decyzji mających bezpośredni związek z osiąganymi wynikami. W praktyce życia gospodarczego przedsiębiorcy mogą stosować dla realizacji różnych celów tradycyjne modele rachunku kosztów zaprezentowane na rysunku 1 oraz inne modele pokazane na rysunku 2. Na rysunkach przedstawiono założenia, zalety i wady każdego modelu rachunku kosztów.



Rys. 1. Tradycyjne modele rachunków kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Stronczek, 2010, s. 27)



Rys. 2. Inne modele rachunków kosztów
 Źródło: opracowanie własne na podstawie (Stronczek, 2010, s. 27)

Każdy z zaprezentowanych modeli rachunku kosztów pozwala przedsiębiorcom wykorzystywać ich założenia i procedury stosowania, traktując je jako uniwersalne narzędzia decyzyjne. Dzięki różnorodnym odmianom rachunku kosztów możliwe jest usprawnienie procesu decyzyjnego przejawiające się w podejmowaniu trafnych decyzji powodujących podniesienie efektywności wykorzystania wszystkich czynników produkcji zaangażowanych w prowadzenie działalności gospodarczej. Należy zaznaczyć, że wybór określonego modelu zależy głównie od celu, do realizacji którego dążą zarządzający, oraz czasu przewidzianego na jego wykonanie.

Istotne znaczenie w procesie wykorzystania odpowiedniego rachunku kosztów dla potrzeb decyzyjnych odgrywa klasyfikacja kosztów. Klasyfikację kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji w celu realizacji procesu gospodarczego w przedsiębiorstwie przedstawiono na rysunku 3.



Rys. 3. Kategorie kosztów dla celów decyzyjnych

Źródło: D. Dobija, M. Kucharczyk, 2009, s. 108

Z kosztami utraconych możliwości mamy do czynienia wówczas, gdy zasoby którymi dysponuje przedsiębiorstwo są ograniczone. Należy wtedy określić korzyści, z których jednostka rezygnuje, wybierając dany sposób wykorzystania zasobów, stąd koszty te często nazywane są kosztami alternatywnymi.

Poziom kosztów zmiennych uzależniony jest od wahań produkcji, natomiast koszty stałe uznawane są za koszty utrzymania gotowości produkcji.

Koszty istotne w procesie decyzyjnym to koszty, które mają bezpośredni wpływ na wybór wariantu decyzyjnego z wielu możliwych, natomiast koszty nieistotne to nakłady, których poziom dla wielu wariantów decyzyjnych jest taki sam i dlatego nie mają wpływu na ostateczne wypracowanie decyzji.

Przykładem kosztu nieistotnego może być koszt zapadły, czyli koszt poniesiony w przeszłości, którego nie można zmienić na skutek żadnej decyzji, nawet w przyszłości. Taki koszt może mieć zastosowanie w pracach analitycznych czy kontrolnych.

Kolejną kategorią kosztów, istotną z punktu widzenia podejmowania decyzji przez przedsiębiorstwo, są koszty krańcowe. Dotyczą one nakładów, jakie zostają poniesione wskutek podniesienia wielkości produkcji o jedną dodatkową jednostkę. Jako że zdolności produkcyjne każdego przedsiębiorstwa są ograniczone, to zwiększenie produkcji oprócz wzrostu kosztów zmiennych może spowodować również wzrost kosztów stałych, co doprowadzi do znacznego podniesienia się kosztów krańcowych. W takim wypadku koszty wyprodukowania dodatkowej jednostki produktu będą niewspółmierne do osiągniętego wzrostu przychodów ze sprzedaży (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009, s. 123).

Koszty krańcowe charakteryzują się tym, że maleją zwykle do momentu osiągnięcia minimum technologicznego, a po jego przekroczeniu rosną (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009).

Koszty uznaniowe stanowią *pozycje kosztowe, które mogą, ale nie muszą, pojawić się w danym okresie* (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009). Nakłady te nie są konieczne do kontynuowania działalności, a ich poniesienie może zostać przesunięte w czasie, jeśli wymaga tego sytuacja finansowa podmiotu (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009).

Ostatnią kategorię kosztów, którą wyróżnić można dla celów decyzyjnych są koszty kontrolowane i niekontrolowane. Wyodrębnienie tych kosztów związane jest z ośrodkami odpowiedzialności w przedsiębiorstwie za koszty, przychody, wynik finansowy i inwestycje.

Koszty kontrolowane dotyczą tych nakładów, których wysokość oraz struktura są uzależnione od jednostki kierującej danym ośrodkiem odpowiedzialności (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009).

Koszty niekontrolowane stanowią nakłady, których istnienie oraz wysokość są niezależne od kierownika danego ośrodka odpowiedzialności. Nakłady te wynikają z decyzji podjętych na wyższym szczeblu zarządzania bądź też wynikają z regulacji prawnych (Dobija D. i Kucharczyk M., 2009, s. 135).

Znając rodzaje kosztów wyłonionych z klasyfikacji przeprowadzonej dla potrzeb procesu decyzyjnego, można określić ich rolę w podejmowanych decyzjach krótko- i długoterminowych dotyczących zaopatrzenia, produkcji czy zbytu. Ten sam koszt w różnych decyzjach odgrywać może różne role. Stąd wszystkie informacje o kosztach powinny podlegać szczegółowej selekcji.

3. Wykorzystanie koncepcji rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych do wyceny zapasów i ustalania wyniku finansowego

Model rachunku kosztów pełnych i zmiennych bazuje na kosztach stałych i zmiennych, czyli na kosztach, których poziom zapewnia utrzymanie mocy produkcyjnych w danym okresie niezależnie od rozmiarów produkcji i kosztach zależnych od zmian skali produkcji.

Podział ogółu poniesionych kosztów na część stałą i zmienną należy do trudnych zadań w przedsiębiorstwie. W praktyce życia gospodarczego w procesach decyzyjnych dla potrzeb takiego podziału wykorzystywane są różne metody, a mianowicie metody księgowe i metody statystyczne (graficzna, wielkości krańcowych, regresji liniowej), które w sposób mniej lub bardziej dokładny umożliwiają dzielenie kosztów ogółem na stałe i zmienne.

Wybór metody wyodrębniania kosztów zmiennych i stałych z ogółu poniesionych kosztów jest uzależniony w dużej mierze od celu, dla realizacji którego podejmowana jest decyzja, okresu decyzyjnego oraz możliwości kadrowych i technicznych, którymi dysponuje jednostka. Najdokładniejszą metodą jest metoda regresji liniowej, jednak z uwagi na jej pracochłonność przedsiębiorcy ją rzadko wykorzystują.

Do kosztów stałych zaliczamy te nakłady, które nie są zależne od wielkości produkcji, a są uzależnione od upływu czasu, stąd nazywane bywają kosztami okresu lub gotowości (Sojak S., 2003, s. 51).

Koszty z tej grupy kosztowej dzielone są bardziej szczegółowo na bezwzględnie stałe (np. koszty amortyzacji majątku trwałego liczone metodą liniową) oraz koszty względnie stałe, których poziom jest taki sam dla określonego przedziału produkcji.

Jedną z wielkości charakteryzujących koszty zmienne jest wskaźnik zmienności, nazywany również wskaźnikiem elastyczności. Wskaźnik wyznacza stosunek zmian kosztów stałych do zmian wielkości prowadzonej działalności i wyrażony jest wzorem (Sojak S., 2003, s. 13):

$$W_{zk} = \frac{\Delta k}{k} : \frac{\Delta x}{x},$$

gdzie: k – koszt

x – wielkość działalności.

Jak nazwa wskazuje, wskaźnik zmienności kosztów stałych wynosi 0. W przypadku kosztów zmiennych wskaźnik może kształtować się na trzech poziomach, odpowiadających różnym ich rodzajom:

- gdy $W_{zk} = 1$, to mamy do czynienia z kosztami zmiennymi proporcjonalnymi,
- gdy $W_{zk} < 1$, to opisywane koszty zmienne mają charakter degresywny,
- gdy $W_{zk} > 1$, to koszty zmienne są progresywne.

Podstawowe rodzaje kosztów zmiennych i ich charakterystyki zostały przedstawione w tabeli 1.

Rachunek kosztów pełnych zakłada, że koszt wytworzenia produktów obejmuje koszty bezpośrednio związane z danym produktem (koszt zużytych materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i innych kosztów bezpośrednich) oraz część kosztów pośrednich określaną mianem kosztów wydziałowych, niezależnie od tego, czy mają charakter stały, czy zmienny. Według tego kosztu przyjmowane

i wydawane są produkty do i z magazynu. Koszt własny sprzedaży według założeń rachunku kosztów pełnych obliczany jest przez dodanie do kosztu wytworzenia kosztów pośrednich zarządu i sprzedaży.

Tabela 1. Rodzaje i charakterystyka kosztów zmiennych

| | Koszty zmienne | | |
|---------------------|-------------------------------|------------------------------|-------------------------------|
| | Koszty zmienne proporcjonalne | Koszty zmienne progresywne | Koszty zmienne degresywne |
| Tempo wzrostu | Równe wzrostowi produkcji | Większe od wzrostu produkcji | Mniejsze od wzrostu produkcji |
| Wskaźnik zmienności | równy 1 | większy od 1 | mniejszy od 1 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie S. Sojak, 2003, s. 47-49

Informacje o poziomie kosztów dla potrzeb rachunku kosztów pełnych pochodzą z ewidencji księgowej prowadzonej przez podmioty gospodarcze. Możliwe warianty ujmowania kosztów w księgach rachunkowych określa prawo bilansowe, a podmioty gospodarcze dokonują wyboru jednego z nich, przedstawiając zapis we własnej polityce rachunkowości. Możliwe warianty ujmowania kosztów w księgach rachunkowych w gospodarce polskiej przez prowadzących działalność gospodarczą rozliczaną na zasadach pełnej rachunkowości to: układ rodzajowy kosztów, układ kalkulacyjny kosztów i układ mieszany.

Koszty wytworzenia dotyczą produktów sprzedanych, niesprzedanych i produkcji niezakończonych. Te, które związane są z produktami sprzedanymi wykazywane są w rachunku zysków i strat, natomiast dotyczące produktów pozostających w magazynie i produkcji niezakończonych wykazywane są w bilansie.

Koszty nieprodukcyjne zarządu i sprzedaży zaliczane są do kosztów okresu i obciążają rachunek zysków i strat (wyników).

Rachunek kosztów pełnych, choć pozwala na realne oszacowanie długookresowego wyniku finansowego i redukuje wpływ okresowych zmian sprzedaży na jego poziom, to jest ograniczony przez następujące dwa czynniki:

- zmniejszenie roli kosztów bezpośrednich w kosztach całkowitych względem kosztów pośrednich,
- niemożność wykorzystania pełnych mocy produkcyjnych (Nowak, 2005, s. 152).

W związku z tym jego przydatność w procesie decyzyjnym w przedsiębiorstwie jest ograniczona. Wykorzystanie rachunku kosztów pełnych jest problematyczne zwłaszcza w przypadku podejmowania decyzji krótkookresowych związanych z:

- projektowaniem systemów produkcji nastawionych na maksymalizację zysku,
- selekcją ścieżki technologicznej,

- produkcją półfabrykatów a ich kupnem,
- szacowaniem cen sprzedaży (Nowak, 2005, s. 152).

W decyzjach krótkoterminowych wykorzystywany jest rachunek kosztów zmiennych bazujący tylko na kosztach zależnych od zmian rozmiarów produkcji.

Koszt wytworzenia według zasad tego rachunku obejmuje obok kosztów bezpośrednich tylko część kosztów wydziałowych, które mają charakter kosztów zmiennych. Część stała kosztów wydziałowych obciąża rachunek zysków i strat.

Koszt wytworzenia produktów i produkcji niezakończonych oraz wartość produktów niesprzedanych wykazywanych w bilansie jako zapas końcowy będą miały w tym rachunku inną wartość aniżeli w rachunku kosztów pełnych, co ma bezpośredni wpływ na poziom wyniku ze sprzedaży.

Rozbieżności w założeniach obu rachunku kosztów wynikają głównie z procedury kształtowania wyniku ze sprzedaży zaprezentowanej na schemacie 1.

Wynik ze sprzedaży w rachunku kosztów pełnych stanowi różnicę między przychodami ze sprzedaży a kosztem własnym produktów sprzedanych obejmującym zarówno koszty bezpośrednie, jak i koszty pośrednie, czyli koszty zmienne i stałe.

W rachunku kosztów zmiennych proces wyznaczania wyniku ze sprzedaży przebiega dwuetapowo. Na etapie pierwszym wyznaczana jest marża brutto, zwana także nadwyżką cenową, stanowiąca różnicę między przychodami ze sprzedaży a kosztami zmiennymi produkcji sprzedanej. Na etapie drugim dokonywane jest pokrycie z nadwyżki cenowej kosztów stałych po to, aby ostatecznie obliczyć wynik ze sprzedaży.

Wysokość wyniku finansowego w obu systemach rachunku kosztów uzależniona jest również od powiązań produkcji ze sprzedażą w przedsiębiorstwie. Zależności zachodzące między produkcją, sprzedażą i wynikiem finansowym uzyskanym w rachunku kosztów pełnych (RKP) oraz rachunku kosztów zmiennych (RKZ) przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Zależności między wynikiem finansowym, produkcją i sprzedażą

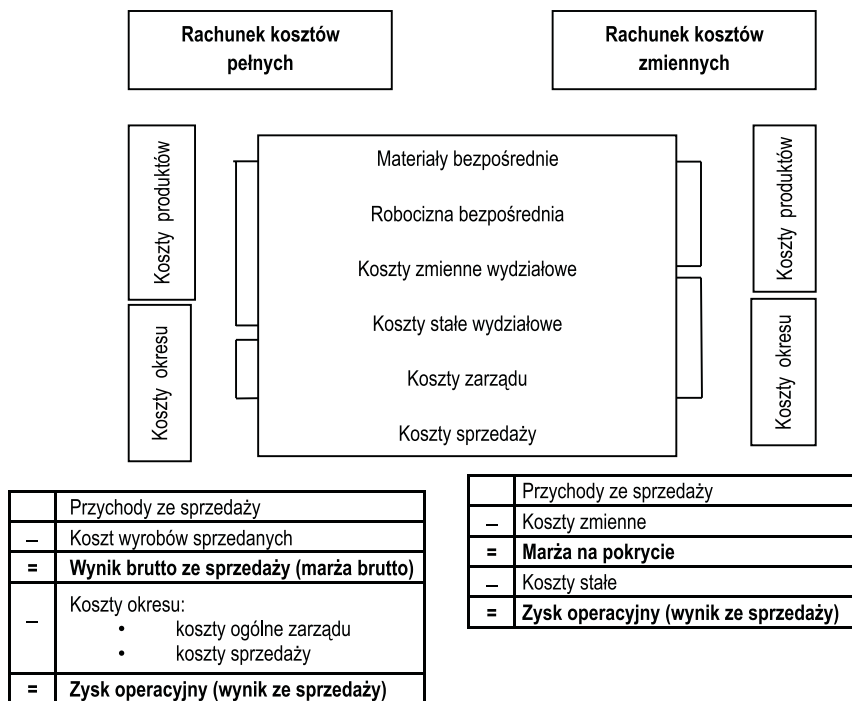
| Produkcja P a sprzedaż S | Wynik finansowy |
|--------------------------|-----------------|
| $P = S$ | $RKP = RKZ$ |
| $P > S$ | $RKP > RKZ$ |
| $P < S$ | $RKP < RKZ$ |

Źródło: Stronczek, 2010, s. 86

Mając na uwadze powyższe podjęcie ostatecznej decyzji w oparciu o rozwiązania obu rachunku kosztów wymagają szczegółowej analizy uwzględniającej wszystkie zależności wpływające na realizację zamierzonego celu.

Wybór wariantu rachunku kosztów zależy od horyzontu czasowego procesów decyzyjnych. Rachunek kosztów zmiennych stosowany jest zwłaszcza w procesach

decyzyjnych krótkoterminowych, w których decydenci zwracają uwagę na sytuację pokrycia z osiągniętych przychodów kosztów zmiennych. Natomiast rachunek kosztów pełnych wykorzystywany jest w procesach decyzyjnych długoterminowych, bowiem w długim okresie osiągnięte przychody powinny w całości pokryć koszty zarówno zmienne, jak i stałe, oraz umożliwić osiągnięcie nadwyżki finansowej.



Schemat 1. Ujęcie kosztów i wyników w rachunkach kosztów pełnych i zmiennych

Źródło: Dobija D., Kucharczyk M., 2009, s. 309

W praktyce życia gospodarczego stosowany jest zarówno jeden, jak i drugi rachunek kosztów, w zależności od potrzeb procesu decyzyjnego.

Należy podkreślić, że rachunek kosztów zmiennych ułatwia przeprowadzanie analizy prognozy rentowności, ponieważ dostarcza informacji dotyczących poziomu kosztów stałych oraz zmiennych, poziomu marży brutto, której zadaniem jest pokrycie kosztów stałych oraz osiągnięcie zakładanego zysku.

W tym rachunku istnieje możliwość przeprowadzenia analizy wrażliwości marży brutto na zmiany poziomu cen. Pozwala ona między innymi na ustalenie minimalnego oraz maksymalnego poziomu cen oraz ocenę rentowności produktów na poszczególnych rynkach.

Warto podkreślić także, że rachunek kosztów zmiennych skierowany jest do przedsiębiorstw z tych branż, w których istnieje potrzeba weryfikacji sytuacji rynkowej oraz dostosowywania się do zmian wielkości popytu w krótkich okresach.

Podsumowanie

W oparciu o zaprezentowaną problematykę sformułowano następujące wnioski końcowe:

- celem rachunku kosztów jest badanie, przetwarzanie i przekazywanie, zgodnie z przyjętym modelem, informacji o kosztach i przychodach dotyczących przeszłości, teraźniejszości i przyszłości w celu wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwem,
- rachunek kosztów spełnia wiele funkcji i zadań w procesie decyzyjnym długo- i krótkoterminowym,
- przedsiębiorcy w gospodarce polskiej mają możliwość korzystania z wielu narzędzi ułatwiających proces podejmowania decyzji, jednym z nich jest rachunek kosztów,
- różnorodność rozwiązań w obszarze modeli rachunku kosztów tradycyjnych i innych modeli rachunku kosztów sprzyja dostosowaniu określonego modelu do indywidualnych potrzeb decyzyjnych w danym przedsiębiorstwie,
- jednym z warunków, zapewniającym sprawne stosowanie wybranego modelu rachunku kosztów, jest znajomość problematyki z zakresu różnych kategorii kosztów wbudowanych w dany model,
- w decyzjach długo- i krótkoterminowych związanych z wyceną zapasów i kształtowaniem wyniku ze sprzedaży wykorzystywany jest przez przedsiębiorców model rachunku kosztów pełnych i zmiennych,
- oba systemy rachunku kosztów charakteryzują się najlepszą przydatnością w różnych przedziałach czasu – rachunek kosztów zmiennych w krótkim, natomiast rachunek kosztów pełnych w długim,
- rachunek kosztów zmiennych jest narzędziem powiązaniem ze sprawozdawczością wewnętrzną, z kolei rachunek kosztów pełnych znajduje zastosowanie w sprawozdawczości zewnętrznej,
- od właściwego doboru i późniejszego wykorzystania konkretnego modelu rachunku kosztów uzależnione jest funkcjonowanie przedsiębiorstwa w całym okresie jego działalności.

BIBLIOGRAFIA

- [1] DOBIJA D., KUCHARCZYK M. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009.
- [2] JARUGOWA A. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.
- [3] MATUSZEWICZ J., *Rachunek kosztów*, FINANS-SERVIS, Warszawa 2001.

-
- [4] MICHERDA B., *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
 - [5] NOWAK E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2005.
 - [6] SOJAK S., *Rachunkowość zarządcza*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2003.
 - [7] STRONCZEK A. (red.), *Rachunek kosztów. Wybrane zagadnienia w teorii i przykładach*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
 - [8] ŚWIDERSKA G. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2004.