

Marianna Księżyk*

Koszty jako kategoria rachunku ekonomicznego w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr rynkowych

1. Wprowadzenie

Doświadczenia tzw. „szalonych lat 90. XX wieku” [13, s. 84] oraz analizy współczesnych kryzysów finansowych, przekształcających się w kryzysy gospodarcze, wykazały m.in., że istnieje potrzeba podejmowania decyzji przez podmioty gospodarcze, uczestniczące w procesach gospodarowania, na podstawie wskazań rzetelnego rachunku ekonomicznego.

Przez rzetelny rachunek ekonomiczny rozumie się taki, który pozwala określić zarówno bezpośrednie efekty, jak i granice racjonalnych zachowań podmiotów, w danych i zmieniających się uwarunkowaniach wewnętrznych i zewnętrznych procesów gospodarowania.

Dotychczasowe doświadczenia w podejmowaniu decyzji na podstawie rachunku ekonomicznego wykazują, że opanowanie organizacyjne, ekonomiczne i obliczeniowe procedury rzetelnego rachunku ekonomicznego, jako podstawy racjonalnych decyzji spełniających kryteria efektywności ekonomicznej, ekologicznej i społecznej, na szczeblu poszczególnych podmiotów, faz procesu i w skali gospodarki kraju, jest możliwe wówczas, gdy nabędzie się umiejętność ustalania i wykorzystywania w szeroko rozumianym rachunku ekonomicznym kosztów stanowiących czynnik rozstrzygający o wyborze w różnych obszarach decyzji ekonomicznych.

Kierując się tym założeniem, w opracowaniu dokonuje się oceny zgodności treści ekonomicznej kosztów (wykorzystywanych jako parametry w rachunku

* Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego w Krakowie

ekonomicznym) z metodyką ich ustalania, a mianowicie zarówno kosztów (występujących w statystykach) będących miernikiem niezbędnych nakładów poniesionych na odpowiednie procesy wytwarzania dóbr rynkowych, jak i kategorii niemających swojego źródła w nakładach, nazywanych przez niektórych „niby-kosztami” [3].

2. Koszty mające swoje źródło w nakładach jako kategoria rachunku ekonomicznego

Istotne znaczenie przy podejmowaniu decyzji ma znajomość zmian – pod wpływem różnych czynników – poziomu kosztów i przychodów ze sprzedaży. Wymaga to ustalania kosztów w ujęciach niezbędnych do podejmowania decyzji i planowania działalności przez poszczególnych producentów dóbr rynkowych. Wśród tego typu kosztów, mających swoje źródło w nakładach, jest celowe wyróżnić następujące: koszty stałe i zmienne, koszty istotne i nieistotne dla podejmowania decyzji, koszty utracone, koszty utopione, koszty krańcowe i koszty zamykające.

2.1. Koszty stałe i zmienne produkcji dóbr

Koszty całkowite producentów dóbr będące miernikiem niezbędnych nakładów poniesionych na wytworzenie dóbr, a takimi kosztami powinny być koszty księgowe ustalone zgodnie z założeniami teorii ekonomii, można podzielić na stałe i zmienne, wykorzystując przy tym dwa podstawowe kryteria ich klasyfikacji, a mianowicie: kierując się reakcją kosztów na rozmiary produkcji oraz stopniem wykorzystania zdolności wytwórczych.

2.1.1. Koszty stałe i zmienne według reagowania na rozmiary produkcji

Mając na uwadze reagowanie kosztów na rozmiary produkcji, można uznać, że kosztami zmiennymi są te, które pozostają w bezpośrednim związku z produkcją. Natomiast przez koszty stałe rozumie się na ogół koszty niezależne od wielkości produkcji, co oznacza, że koszt jednostkowy maleje wraz ze wzrostem ilości wytworzonych wyrobów. Badając koszty stałe, często zapomina się o kosztach skokowo stałych, które zachowują poziom stały aż do osiągnięcia określonego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, a następnie wzrastają i utrzymują się na stałym poziomie przez pewien okres, mimo wzrostu produkcji. W takim przypadku, koszt jednostkowy również maleje skokowo.

Podział kosztów na stałe i zmienne w ramach określonego okresu (okresu sprawozdawczego) umożliwi pokazanie wpływu na poziom kosztów zmian w rozmiarach produkcji, zachodzących w krótkim czasie.

Zgodnie z ustaleniami rachunkowości do kosztów stałych są zaliczane: wynagrodzenia kierownictwa przedsiębiorstwa, czynsze dzierżawne, amortyzacja środków trwałych ustalana metodą liniową. Natomiast kosztami zmiennymi są: koszty bezpośrednie (zużycia materiałów, energii, płace) oraz niektóre koszty wydziałowe (część kosztów energii, wynagrodzeń, usług obcych itp.).

Koszty zmienne, w zależności od tego, jaki wzrost kosztów towarzyszy wzrostowi produkcji, mogą być: proporcjonalne, progresywne, degresywne i regresywne [11, s. 64–72].

Koszty zmienne możemy określić jako proporcjonalne wtedy, gdy wzrostowi produkcji towarzyszy proporcjonalny wzrost kosztów (np. kosztów materiałów bezpośrednich, kosztów płac bezpośrednich przy zastosowaniu zasad akordu prostego).

Koszty zmienne progresywne występują wtedy, gdy poziom określonego składnika kosztów wzrasta szybciej niż wielkość produkcji (np. wzrost kosztów wynagrodzeń przy zastosowaniu zasad akordu progresywnego).

Koszty zmienne degresywne to koszty wzrastające wolniej niż wielkość produkcji. Przykład tego typu kosztów stanowią koszty płac pracowników wynagradzanych według akordu prostego, w trakcie wdrażania nowych metod produkcji. Jest to spowodowane (w tym pierwszym okresie opanowywania procesu) małym doświadczeniem i niską wydajnością pracy.

Koszty regresywne w praktyce występują niezwykle rzadko i dotyczą szczególnych rodzajów działalności (np. kosztów ogrzewania sal kinowych). W przypadku kosztów regresywnych koszt jednostkowy określonego czynnika szybko zmniejsza się pod wpływem zwiększania produkcji.

Analizując koszty stałe i zmienne, trzeba pamiętać o istotnych ograniczeniach takiej analizy oraz o różnej, w przypadku różnych rodzajów produkcji, sile i różnym czasie tych ograniczeń. Te ograniczenia są następujące:

1. Podział kosztów na stałe i zmienne zależy od przyjętego horyzontu czasowego. Jeżeli przyjmiemy bardzo krótki okres, to większość kosztów będą stanowiły koszty stałe. Zatem podział kosztów na stałe i zmienne dotyczy krótkiego okresu. Jeżeli założymy długi okres, tzn. taki, w którym nastąpi całkowita zmiana technik i technologii wytwarzania wyrobów, a wraz z tym całkowita wymiana parku maszynowego, wtedy wszystkie koszty staną się zmienne.
2. Podział kosztów całkowitych przedsiębiorstwa na stałe i zmienne zależy również od przyjętych *a priori* poziomów produkcji i zbytu (jej poziomu maksymalnego i minimalnego).

Analizując koszty stałe i zmienne, wypada podkreślić, że często zapomina się o tych ograniczeniach, a w szczególności o tym, że koszty zmienne są skutkiem podejmowania decyzji krótkookresowych przez przedsiębiorstwo, natomiast koszty

stałe są niezależne od stopnia wykorzystania potencjału produkcyjnego w krótkim czasie.

Przedsiębiorstwo posiadające wysoki udział kosztów stałych w kosztach całkowitych jest mniej elastyczne, tzn. trudniej dostosowuje się do zmian zachodzących na rynku, a mianowicie w przypadku spadku popytu i niepełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych jego polityka cenowa jest mało elastyczna i szybko występuje nierentowność.

2.1.2. Koszty stałe według stopnia wykorzystania zdolności wytwórczych

Analizując zależność między kosztami stałymi a stopniem wykorzystania zdolności wytwórczych, autorzy w strukturze kosztów stałych wyróżniają (od lat 60. XX wieku) tzw. koszty użyteczne i koszty puste [11, s. 72]. Przez pojęcie koszty użyteczne autorzy rozumieją te koszty stałe (tę część całkowitych kosztów stałych), które dotyczą zdolności produkcyjnych uruchomionych do zrealizowania produkcji w danym okresie. Z tego wynika, że jeżeli przedsiębiorstwo wykorzystuje w pełni zdolności produkcyjne, to wszystkie koszty stałe, związane z posiadaniem i utrzymaniem majątku produkcyjnego, są kosztami użytecznymi. Natomiast w przypadku niewykorzystania części potencjału wytwórczego, koszty związane z posiadaniem tego niewykorzystanego majątku produkcyjnego (tj. koszty amortyzacji, remontów, konserwacji maszyn i urządzeń niewykorzystywanych w procesie wytwarzania) i jego utrzymaniem będą kosztami pustymi dla danego przedsiębiorstwa. Koszty te nazywane też są kosztami nieużytecznymi [11, s. 73].

Wychodząc z założenia, że nazwy kategorii ekonomicznych powinny być jasne, zgodne z ich treścią ekonomiczną i metodyką ustalania, zamiast – niejasnych w swym brzmieniu – pojęć koszty użyteczne i koszty puste, nazywane też nieużytecznymi (pojęcia te wprowadzono do języka polskiego z tłumaczenia określeń sformułowanych przez Gutenberga), powinno się używać, jasnych i dobrze brzmiących po polsku pojęć koszty stałe wykorzystanych zdolności produkcyjnych i koszty stałe niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. W praktyce bardzo rzadko analizuje się koszty stałe w tych ujęciach, tzn. jako koszty stałe wykorzystanych i niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, a jest to celowe, gdyż skłania do analizowania poszczególnych składników majątku pod kątem przydatności do procesu produkcji określonych dóbr.

2.2. Koszty istotne i nieistotne dla podejmowania decyzji (znaczące i nieznaczące)

Biorąc pod uwagę znaczenie i wpływ, jaki koszty mogą wywierać z punktu widzenia przyszłego działania producenta, wyróżnia się koszty istotne i nieistotne dla podejmowania decyzji. Te koszty niesłusznie niektórzy autorzy nazywają

kosztami znaczącymi i nieznaczącymi [2, s. 48], gdyż określenia te – jak to już podkreślono powyżej, w odniesieniu do kosztów użytecznych i pustych (nieużytecznych) – nie zapewniają jasności i czystości kodu językowego dyscypliny. Biorąc pod uwagę treść ekonomiczną kosztu jako kategorii ekonomii, pojęcia te w ogóle nie powinny być nazwane kosztami.

Kosztami istotnymi dla podejmowania decyzji przez producenta dóbr, zdaniem autorów uprawiających rachunkowość zarządczą, będą te, które mają wpływ na ten wybór (tzn. wybór przyszłego wariantu działania), a nieistotnymi dla podejmowania decyzji przez producenta dóbr są koszty niemające wpływu na wybór przyszłego działania producenta dóbr. Koszty istotne i nieistotne dla podejmowania decyzji przez producenta, zdaniem autorów wprowadzających te pojęcia, wykorzystuje się wtedy, gdy producent kupuje określony zasób rzeczowy czynnika produkcji z myślą o przyszłej produkcji, ale okazuje się, że ten czynnik, na przykład jest nim określony materiał, nie może być wykorzystany w produkcji, natomiast może być sprzedany jedynie po dokonaniu pewnych czynności uszlachetniających. W przypadku przyjęcia takiego zlecenia kosztem nieistotnym jest koszt nabycia materiału, jako tzw. koszt przeszły, który występuje niezależnie od tego, czy przyjmie się zlecenie czy też nie. Przyjęcie zlecenia jest uzasadnione wtedy, gdy wartość przychodu (w tym przypadku wartość uzyskana za materiał po jego uszlachetnieniu) będzie wyższa od przewidywanych kosztów obróbki materiału. Z tego wynika, że dla podjęcia decyzji przez producenta dóbr są istotne koszty uszlachetnienia materiału i planowany przychód.

Ponieważ nie wszystkie koszty nieistotne dla podejmowania decyzji przez producenta dóbr są równocześnie kosztami utraconymi, w literaturze ekonomicznej wyróżnia się pojęcie kosztów utraconych.

2.3. Koszty utracone (koszty zapadłe) producentów dóbr

W podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr są też wykorzystywane koszty utracone (zapadłe), którymi są według C. Drurego „takie koszty, które powstają w wyniku decyzji podjętych w przeszłości i nie mogą zostać zmienione decyzjami przyszłymi” [2, s. 48]. Przykładem takiego kosztu, zdaniem autora, może być wydatek poniesiony przez producenta na zakup materiału nieznajdującego zastosowania w produkcji danego przedsiębiorstwa i nienadającego się do sprzedaży ani w obecnej postaci, ani też po obróbce pozwalającej na jego sprzedaż po wyższej cenie niż pierwotna cena zakupu tego materiału. Z podanej powyżej definicji kosztu utraconego (zapadłego) wynika, że autor nie odróżnia różniących się, w swojej treści ekonomicznej, kategorii, tj. wydatku, nakładu, kosztu i „niby-kosztu” oraz używa niesłusznie zamiennie pojęć wydatek i koszt, gdyż (zgodnie z ustaleniami ekonomii) wydatek, w swojej ekonomicznej treści, jest inną kategorią niż koszt.

Wydatek wyraża wartość zakupionych zasobów czynników produkcji, a koszt wartość czynników produkcji zużytych, w wielkości niezbędnej, na wytworzenie określonych wyrobów rynkowych, tzn. posiadających odpowiednią wartość użytkową. W praktyce na ogół nigdy nie zdarza się tak, że każdy wydatek staje się nakładem (tj. wszystkie zakupione czynniki produkcji są kierowane do produkcji i podlegają w produkcji zużyciu) i dokonuje transformacji (przekształca się) w koszt wytworzenia wyrobów rynkowych. Wprost przeciwnie, występują też wydatki zbędne, które nigdy nie stają się nakładami i kosztami, a także występują nakłady zbędne (wyrażające zużycie czynników produkcji na wyroby wadliwe) i nakłady nadmierne, wyrażające zużycie ponadnormatywne zasobów czynników produkcji.

Powyżej zdefiniowane koszty utracone (zapadłe), a także koszty istotne i nieistotne dla podejmowania decyzji przez producenta dóbr (lub tzw. znaczące i nieznaczące), wskazują na brak w rachunkowości zarządczej kodu językowego ekonomii, co powoduje, że różni polscy autorzy kategorie ekonomiczne posiadające tę samą treść ekonomiczną różnie rozumieją i nazywają. Dzieje się tak dlatego, ponieważ wielu polskich autorów, zajmujących się rachunkowością zarządczą, wprowadza pojęcia z literatury zachodnioeuropejskiej, tłumacząc je na język polski bez wykorzystania kodu językowego dyscypliny, nie analizując przy tym ich treści ekonomicznej i nie poszukując – na podstawie oceny dotychczasowych osiągnięć polskiej i światowej literatury ekonomicznej – ich odpowiedników. Jeżeli dokona się analizy treści ekonomicznej wielu kategorii, uznawanych obecnie w Polsce za nowe, okazuje się, że ich nazwy są wręcz sprzeczne z treścią ekonomiczną lub też już dawno prawidłowo je nazwano, scharakteryzowano i wykorzystywano w prowadzonych badaniach. Pojawiły się one jako nowe tylko dlatego, że zachodnia literatura ekonomiczna jest tłumaczona na język polski nie zawsze przez osoby posiadające rzetelną wiedzę z ekonomii i rachunkowości (rozumianej jako rzetelna, a nie kreatywna księgowość) i równocześnie dobrze znające kod językowy polski i angielski tych dyscyplin, ale przez osoby posiadające jedynie ogólną znajomość języka angielskiego (potocznego).

Niektórzy autorzy wyróżniają też pojęcie koszty utopione jako kategorię rachunku ekonomicznego mającą swoje źródło w nakładach.

2.4. Koszty utopione producentów dóbr

W niektórych przedsiębiorstwach, na przykład w geologiczno-poszukiwawczych, istotnym parametrem rachunku ekonomicznego są koszty utopione, przez które rozumie się nakłady bez efektu (w postaci odkrytych i wydobywanych zasobów surowców), które wkalkulowuje się w poziom ryzyka ekonomicznego i całkowite efekty działalności. Te nakłady utopione, błędnie nazywane kosztami,

biorą się stąd, że przedsiębiorstwa poszukujące surowców (np. ropy naftowej) kupując, za odpowiednią kwotę, prawo do poszukiwań i eksploatacji złóż na określonej działce, nie zawsze odkrywają odpowiednie (nadające się do eksploatacji) zasoby surowców. Dlatego w przypadku wystąpienia nakładów bez efektu, te poniesione nakłady z racji, że są historyczne i pozostają poza sferą możliwych ekonomicznych wyborów, stanowią koszty utopione. Z tego wynika, że racjonalnie postępująca, finansująca się sama firma (przedsiębiorstwo) powinna w podejmowaniu decyzji kierować się nie tylko rzeczywistymi kosztami danego procesu, ale i poziomem poniesionych kosztów utopionych bądź też, w przypadku podejmowania decyzji, przewidywaną wysokością tych kosztów, co wymaga znajomości trafności wierzeń poszukiwawczych odpowiednich zasobów.

Każde przedsiębiorstwo, wytwarzające określone dobra, podejmując decyzje powinno też ustalać granice swoich racjonalnych zachowań. Wiąże się to z poszukiwaniem odpowiedzi na pytanie: czy opłaca się zwiększać produkcję i w jakim zakresie (o ile jednostek określonych produktów), wykorzystując przy tym koszty krańcowe oraz koszty zamykające.

2.5. Koszty krańcowe (marginalne) producentów dóbr i koszty zamykające

Koszty krańcowe (ang. *marginal cost* – koszt marginalny), podobnie jak koszty przyrostu produkcji, dotyczą wzrostu całkowitych kosztów w związku z wyprodukowaniem dodatkowej ilości wyrobów. Występują jednak między tymi kategoriami istotne różnice, a mianowicie: koszty przyrostu produkcji stanowią różnicę pomiędzy całkowitymi kosztami wytworzenia nowej i dotychczasowej wielkości produkcji, czyli pokazują wzrost całkowitych kosztów w związku z wytworzeniem dodatkowej ilości wyrobów; zaś koszty krańcowe (marginalne) stanowią wzrost kosztów całkowitych wywołany wzrostem produkcji wyrobu o jednostkę, czyli koszt krańcowy to koszt wytworzenia dodatkowej (jednej) jednostki wyrobu, ponad dotychczasową wielkość produkcji. Koszt krańcowy (MC) można ustalić, dzieląc przyrost kosztów produkcji przez przyrost wielkości produkcji [9, s. 113].

Tak definiowane koszty krańcowe nie są pojęciem nowym. Były one od dawna wykorzystywane w podejmowaniu decyzji. Na przykład w Polsce już w 1936 roku A. Wakar wykorzystał koszty krańcowe i przychody krańcowe (*MR – marginal revenue*, stanowiące stosunek przyrostu całkowitych przychodów ze sprzedaży produktów do przyrostu wielkości sprzedaży tych produktów) do ustalenia wielkości produkcji i poziomu cen, zapewniających maksymalizację zysków produktów gazowni miejskiej w Warszawie [16].

Kategorie kosztów marginalnych i przychodów marginalnych są nadal wykorzystywane w badaniach empirycznych [10], gdyż pozwalają na określenie

racjonalnych granic produkcji, czyli pokazują, do jakich rozmiarów należy ją zwiększać, kierując się maksymalizacją zysku.

Prowadząc badania, trzeba mieć świadomość, że koszt krańcowy może pozostawać stały w określonym przedziale produkcji lub zmieniać się, z każdą kolejną wyprodukowaną jednostką, pod wpływem między innymi technologicznych zależności znanych pod nazwą malejących przychodów krańcowych, będących wyrazem działania prawa malejących przychodów, nazywanego też w ekonomii prawem malejącego produktu marginalnego. Z prawa malejących przychodów wynika, że jeżeli kolejne jednostki jednego zasobu są zużywane (w produkcji dóbr) wraz ze stałą ilością innego zasobu, to w pewnym momencie procesu produkcji dodatkowa produkcja, otrzymana z kolejnej jednostki zasobu zmiennego, zacznie maleć, a więc coraz większa ilość zasobu będzie potrzebna do uzyskania takiej samej, jak poprzednio, produkcji.

Koszt krańcowy, jak wykazały badania [1], jest łatwy do ustalenia dla pojedynczego przedsiębiorstwa. Trudności pojawiają się, gdy chodzi o wykorzystanie rachunku marginalnego (kosztów krańcowych i utargów krańcowych) w skali branży, co pokazały badania prowadzone w przemyśle wydobywczym, w tym dotyczące wydobywania węgla kamiennego w Polsce i innych krajach.

Ponieważ próby wykorzystania rachunku marginalnego w przemyśle surowcowym nie przyniosły zadowalających rezultatów, zaczęto poszukiwać, w latach 70. XX wieku, kategorii zbliżonej do kosztu krańcowego. Szczególnie intensywne badania tego typu były prowadzone w Związku Radzieckim. Ich efektem było określenie kosztu zamykającego, który wyrażał górny, graniczny koszt, jaki opłaca się ponieść, aby kryterium, według którego był bilansowany układ, nie pogorszyło się, a także pojawienie się różnych propozycji metodyki jego ustalania. Najczęściej w badaniach empirycznych przyjmowano, że kosztem zamykającym jest koszt tego najdroższego, ostatniego producenta, który zamyka krajowy bilans zapotrzebowania na dany surowiec. Proponowano też, aby koszt zamykający ustalać na poziomie cen światowych danego surowca bądź też dominujących cen kontraktowych [7], [8], [9].

W Polsce badań nad zastosowaniem kategorii kosztów zamykających szybko zaniechano, przede wszystkim dlatego, że polskie górnictwo węgla kamiennego, mając status przedsiębiorstwa użyteczności publicznej nie koncentrowało uwagi na kosztach i cenach wydobywania węgla, a jedynie na wielkości tej produkcji. Ponadto koszty w górnictwie węgla kamiennego nie były ustalane na podstawie rzeczywistego przebiegu procesu i nie miały swojego bezpośredniego źródła w nakładach niezbędnych poniesionych w związku z prowadzeniem procesu. Istniała wręcz presja na rozbudowywanie wydatków i przenoszenie ich w koszty. Dotychczas brak w Polsce statystyk, jaki jest rzeczywisty koszt produkcji węgla kamiennego (użyto sformułowania produkcja, a nie wydobywanie, gdyż ma się tu na

uwadze wszystkie dodatkowe procesy związane z nadaniem cech produktu handlowego), ponieważ treść ekonomiczną kosztów związane z kategorią wydatków, nie zawsze warunkujących ten proces, a nie nakładów niezbędnych poniesionych na produkcję węgla kamiennego.

Producenci dóbr oprócz scharakteryzowanych powyżej kosztów, mających w całości swoje źródło w wydatkach i nakładach, w podejmowaniu decyzji powinni wykorzystywać także i dodatkowe kategorie, mające nie w pełni swoje źródło w nakładach, ale i w składnikach dodatkowych.

3. Kategorie kosztów mające tylko w części swoje treści ekonomiczne źródło w nakładach

Dodatkowymi kategoriami wykorzystywanymi w podejmowaniu decyzji, mającymi tylko w części swojej struktury źródło w nakładach, są: koszty jawne i ukryte oraz koszty ekonomiczne.

3.1. Koszty jawne i ukryte jako składnik kosztów całkowitych będących kategorią rachunku ekonomicznego

Koszty jawne, jak to wynika z treści ekonomicznej kosztu jako kategorii ekonomii, mają swoje źródło w wydatkach pieniężnych poniesionych na odpowiednie zasoby (produkty i usługi), które są wykorzystywane, jako czynniki produkcji, w procesie wytwarzania dóbr i ulegają w tym procesie transformacji (w wielkości zużycia niezbędnego) w koszty wytwarzania odpowiednich dóbr rynkowych. Ustalenie kosztów jawnych nie następuje w praktyce trudności.

Koszty ukryte, podobnie jak jawne, również wiążą się z odpowiednim zasobem [15, s. 28], ale, w przeciwieństwie do kosztów jawnych, są one na ogół trudne do ustalenia, a często nawet i trudno dostrzegalne. Tezę tę potwierdza chociażby całkowity koszt wykorzystania zasobów ludzkich, który składa się z kosztów jawnych, stanowiących wynagrodzenie pracownika za wykonaną pracę, oraz kosztów ukrytych spowodowanych dużymi stratami czasu na dojazd do pracy (np. pracownik na dojazd do pracy zużywa codziennie dwie godziny). Wyceniając czas poświęcony na dojazd do pracy, otrzymujemy koszt ukryty, gdyż za ten czas pracownikowi nie płacimy. Pracodawca, mimo że kosztu ukrytego nie ponosi, musi mieć świadomość, że on występuje, gdyż może to mieć wpływ na zmianę pracy przez pracownika w przyszłości. Kosztem ukrytym, według ustaleń rachunkowości zarządczej, jest „niewykorzystana możliwość wykonania lub pozyskania czegoś innego lub zastosowania posiadanych zasobów do innego celu”

[3, s. 518]. Takie definiowanie kosztu ukrytego jest zbyt ogólne i niejasne, gdyż można te sformułowania odnieść też do kosztu alternatywnego dla podejmowania decyzji, który ma całkowicie inną treść merytoryczną i pełni inną rolę w podejmowaniu decyzji.

Źródeł wystąpienia kosztów ukrytych jest wiele. Mają na nie wpływ zarówno uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne procesów wytwarzania, przebieg procesów, jak i właściwości zasobów. Dlatego też koszty ukryte nie są łatwe do ustalenia. Ustalając je, należy pamiętać, że wiążą się one z odpowiednim zasobem, a nie z wyborem działalności.

Koszt całkowity, w ujęciu rachunkowości zarządczej, stanowi sumę kosztów jawnych i ukrytych. W podanym powyżej przykładzie byłby on sumą kosztu jawnego, wyrażonego wysokością wynagrodzenia za pracę, oraz kosztu ukrytego niewykorzystania możliwości wykonania dodatkowej pracy w ciągu dwóch godzin zużywanych na dojazd do pracy. Tak rozumiany koszt ukryty, a tym samym i całkowity jest trudny do ustalenia i wykorzystania jako podstawa miarodajnych decyzji.

W ekonomii pojęcie koszt całkowity (*TC – Total Cost*) jest wykorzystywane w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr w innym znaczeniu niż używane w rachunkowości zarządczej, a mianowicie przez koszt całkowity rozumie się koszt ekonomiczny przedsiębiorstwa prywatnego.

3.2. Koszty ekonomiczne przedsiębiorstwa prywatnego

Koszty ekonomiczne przedsiębiorstwa prywatnego są nazywane w mikroekonomii kosztami całkowitymi (*TC – Total Cost*) i stanowią sumę kosztów księgowych, kosztów alternatywnych kapitału i kosztów pracy właściciela kapitału [6, s. 110–111].

Podczas gdy koszt księgowy jest kategorią rozrachunku gospodarczego, dwa następne składniki kosztu ekonomicznego są wyłącznie kategoriami rachunku ekonomicznego, nazywanymi w ekonomii „niby-kosztami”, gdyż nie mają one swojego źródła w wydatkach i nakładach. Te dwa ostatnie składniki kosztu ekonomicznego, czyli koszt alternatywny dla lokowania kapitału (nazywany też kosztem alternatywnym kapitału) i koszt pracy właściciela kapitału, nie są kosztami wytworzenia dóbr, ale wielkościami teoretycznymi, stanowiącymi zysk normalny (*NP – Normal-Profit*), tzn. taki zysk, który przedsiębiorstwo, w warunkach gospodarki rynkowej, powinno zawsze osiągnąć przy założeniu, że nie marnotrawi kapitału. Osiągnięcie przez przedsiębiorstwo, w okresie sprawozdawczym, zysku księgowego równego zyskowi normalnemu, oznacza, że spełnia ono próg rentowności. Natomiast jeżeli przedsiębiorstwo osiąga zysk księgowy mniejszy od normalnego, oznacza to, że marnotrawi ono kapitał zainwestowany w produkcję

określonych dóbr rynkowych i sprzedaje swoje wyroby po cenie (P – *Price*) niższej od kosztu ekonomicznego (TC) przypadającego na jednostkę wyrobu.

Aby ustalić poziom kosztów ekonomicznych należy ustalić obydwa składniki zysku normalnego, tzn. koszt alternatywny kapitału i koszt pracy właściciela kapitału, gdyż w przeciwieństwie do kosztu księgowego nie występują one w żadnych statystykach przedsiębiorstwa ani też w żadnej innej sprawozdawczości i statystykach.

Ustalając koszt alternatywny kapitału, wychodzi się z założenia, jaki zysk otrzymałoby przedsiębiorstwo, gdyby zainwestowało kapitał zamiast w tę wybraną działalność w inny rodzaj inwestycji. Kierując się tym założeniem, przyjmuje się, że tą porównywalną alternatywną inwestycją jest zysk z najwyższej bezpiecznej lokaty kapitału, jaki mogłoby osiągnąć przedsiębiorstwo, gdyby kapitał oddało na bezpieczną lokatę, zamiast go zainwestować w wybrany rodzaj działalności. Z tego wynika, że ustalając koszt alternatywny kapitału postępuje się według kryterium minimum zawsze osiągalnej efektywności [14, s. 340].

Wypada w tym miejscu wyjaśnić, że pojęcie koszty utraconych możliwości nie jest tożsame z, używanym w rachunkowości zarządczej, pojęciem koszty utraconych korzyści, rozumianych jako kwota pieniędzy, którą przedsiębiorstwo musiałoby utracić na skutek zaniechania w przyszłości jednego rodzaju działania na rzecz innego. Tak rozumiany koszt utraconych korzyści pojawia się wyłącznie w okolicznościach, kiedy istnieją przynajmniej dwa warianty wykorzystania zasobów oraz występuje deficyt zasobów produkcyjnych [15, s. 28]. Koszt utraconych korzyści definiowany jest też jako „koszt stanowiący miarę korzyści, które zostały utracone lub których trzeba było się wyrzec, kiedy wybór jednej możliwości działania wymagał rezygnacji z innych” [2, s. 50]. Prezentuje to następujący przykład: „Firma ma możliwość uzyskania kontraktu na produkcję części specjalistycznych. Części te wymagają 100 godzin obróbki przez maszynę X. Zdolność produkcyjna maszyny X jest całkowicie wykorzystywana do produkcji wyrobu A. Jedyną możliwością dotrzymania warunków kontraktu jest zmniejszenie produkcji wyrobu A. Oznacza to zmniejszenie przychodu o 200 £. Jeżeli firma podpisze kontrakt, straci przychód wartości 200 £ z powodu zmniejszenia produkcji wyrobu A. Kwota ta reprezentuje koszt utraconych korzyści i powinna być traktowana jako część kosztu w trakcie negocjacji warunków kontraktu. Jeżeli wartość kontraktu pokryłaby dodatkowe koszty, równe 1000 £ i 200 £ kosztów utraconych korzyści, sytuacja firmy w krótkim czasie byłaby lepsza, gdyby kontrakt przyjęto. Należy zauważyć, że koszty utraconych korzyści dotyczą użycia tylko tych środków, których ilość nie jest wystarczająca w stosunku do oczekiwań. W przeciwnym wypadku nie można mówić o stracie wynikającej z ich użycia” [2, s. 50].

Drugim składnikiem zysku normalnego jest tzw. koszt pracy właściciela kapitału. W polskich podręcznikach ekonomii nie zawsze nadaje się tej kategorii ekonomicznej odpowiednią treść ekonomiczną i nie zawsze przyjmuje się zgodną

z treścią ekonomiczną metodykę jej ustalania. Skutkiem tego, ustalając poziom kosztów pracy właściciela kapitału, wychodzi się z błędnego założenia: ile by zarobił właściciel kapitału, zatrudniając się na podobnym stanowisku w innym przedsiębiorstwie. Założenie to jest błędne w obecnych realiach procesów gospodarowania, przede wszystkim dlatego, że już dawno nastąpiło oderwanie własności kapitału przedsiębiorstwa od zarządzania nim. Ponadto własność kapitału jest rozproszona i właścicieli kapitału, a tym samym i właścicieli przedsiębiorstwa jest wielu (tylu ilu jest akcjonariuszy). Poza tym akcjonariusze zmieniają się, posiadają bardzo różny, często trudny do ustalenia status zawodowy i społeczny. Biorąc pod uwagę te współczesne uwarunkowania procesów gospodarowania, w ekonomii menedżerskiej przez koszt pracy właściciela kapitału należy rozumieć dodatkowy narzut zysku, ustalony metodą szacunkową w zależności od ryzyka utraty kapitału. Niektórzy badacze, wyceniając aktywa kapitałowe, przyjmują w rachunkach ekonomicznych premię za ryzyko w wysokości 10% [4].

W podręcznikach mikroekonomii powszechnie przyjmuje się, że w warunkach gospodarki rynkowej funkcją celu przedsiębiorstwa prywatnego jest dążność do maksymalizacji zysku. Przez zysk przedsiębiorstwa, jako kategorię ekonomii, rozumie się różnicę między przychodami a kosztami działalności. Nadając temu ogólnemu pojęciu zysku szczegółowe treści, wyróżnia się następujące rodzaje zysków: normalny, księgowy i ekonomiczny.

Zysk normalny, jak to już stwierdzono, stanowi sumę kosztu alternatywnego kapitału i kosztu pracy właściciela kapitału. Zysk normalny jest bardzo ważną kategorią ekonomiczną, w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr, gdyż przedsiębiorstwo nie marnotrawi zainwestowanego kapitału wtedy, jeżeli osiąga co najmniej zysk normalny. Osiągnięcie przez przedsiębiorstwo co najmniej zysku normalnego oznacza, że spełnia ono próg rentowności i może funkcjonować, gdyż spełnia minimum wymaganej efektywności. Osiągnięcie przez przedsiębiorstwo zysku niższego niż zysk normalny oznacza, że nie spełnia ono progu rentowności i powinno podjąć proces restrukturyzacji, a w przypadku braku efektów tego procesu powinno zlikwidować działalność. Z tego wynika, że zysk normalny jest kategorią teoretyczną, ustalaną po to, aby określić czy przedsiębiorstwo osiąga próg rentowności i czy nie marnotrawi zainwestowanego kapitału. Ponieważ zmieniają się uwarunkowania zewnętrzne i wewnętrzne procesów gospodarowania, a w ślad za tym i koszt alternatywny kapitału oraz koszt pracy właściciela kapitału, zysk normalny powinno się ustalać przy uwzględnieniu aktualnych uwarunkowań, a w przypadku podejmowania decyzji strategicznych dotyczących przyszłych okresów decyzja powinna być podejmowana przy uwzględnieniu odpowiednich prognoz.

W przeciwieństwie do zysku normalnego, będącego kategorią teoretyczną, zysk księgowy (*BP – Book Profit*) jest zyskiem rzeczywiście osiągniętym przez przedsiębiorstwo w odpowiednim okresie rozrachunkowym. Stanowi on różni-

cę między przychodem uzyskanym ze sprzedaży wyrobów a kosztem księgowym ($BC - Book Cost$), co oznacza, że zysk brutto (przed opodatkowaniem) ustalony na jednostkę wyrobu stanowi różnicę między ceną sprzedaży wyrobu a kosztem księgowym jego wytworzenia. Przeciwnościem zysku księgowego jest strata bilansowa. Porównując poziom zysku księgowego z poziomem zysku normalnego, czyli zyskiem, jaki przedsiębiorstwo co najmniej powinno osiągnąć, ustala się, czy przedsiębiorstwo osiąga próg rentowności, czy marnotrawi kapitał.

Zysk ekonomiczny ($ETP - Economic Total Profit$ lub $TP - Total Profit$), nazywany w polskiej literaturze ekonomicznej zyskiem nadzwyczajnym, a w przypadku istnienia na rynku pełnego monopolu zyskiem monopolowym, stanowi różnicę między całkowitym przychodem ze sprzedaży a całkowitym ekonomicznym kosztem przedsiębiorstwa prywatnego ($TC - total cost$). Zysk ekonomiczny przypadający na jednostkę wyrobu jest różnicą między ceną sprzedaży wyrobu a kosztem ekonomicznym przypadającym na jednostkę wyrobu.

Wraz z rozwojem rachunkowości zarządczej, a w szczególności wprowadzeniem tzw. *Value Based Management*, co w źle brzmiącym i niejasnym tłumaczeniu polskim jest nazywane zarządzaniem przez wartość, „uznano za słuszne, aby do podstawowych mierników służących ocenie wyników działalności przedsiębiorstwa zaliczyć zysk ekonomiczny” [4, s. 157].

Kategorią dodatkową wykorzystywaną w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr są koszty utraconych korzyści.

4. Koszty utraconych korzyści przez producentów dóbr

Koszty utraconych korzyści pojawiają się wyłącznie w okolicznościach, kiedy istnieją przynajmniej dwa warianty wykorzystania zasobów i występuje deficyt zasobów produkcyjnych w przedsiębiorstwie. Według J. Turyny i B. Pułaskiej-Turyny kosztem utraconych korzyści określa się kwotę pieniędzy, którą przedsiębiorstwo musiałoby utracić na skutek zaniechania w przyszłości jednego rodzaju działania na rzecz innego [15, s. 28]. Analogicznie jak J. Turyna i B. Pułaska-Turyna określają treść ekonomiczną kosztu utraconych korzyści inni autorzy. Przykładem tego jest chociażby następująca definicja C. Drurego, według której: „Koszt utraconych korzyści to koszt stanowiący miarę korzyści, które zostały utracone lub których trzeba było się wyrzec, kiedy wybór jednej możliwości działania wymagał rezygnacji z innych (objaśniono na przykładzie podanym na s. 139 niniejszego artykułu). Z definicji wynika, że koszty utraconych korzyści dotyczą tylko tych czynników produkcji, których wielkość w przedsiębiorstwie jest niewystarczająca w stosunku do oczekiwań.

Oprócz scharakteryzowanych powyżej ujęć kosztów, wykorzystywanych w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr, tworzone są klasyfikacje

kosztów z punktu widzenia ich kontroli, czyli uwzględniające ośrodki (obszary) odpowiedzialności definiowane jako działy firmy, których kierownicy ponoszą indywidualną odpowiedzialność za funkcjonowanie tych działów.

5. Koszty kontrolowane i niekontrolowane

W celu umożliwienia prowadzenia kontroli kosztów wprowadzono rozliczanie ich na ośrodki odpowiedzialności, wyróżniając koszty kontrolowane i niekontrolowane, w zależności od tego, czy możliwa jest ich kontrola przez kierownika utworzonego ośrodka odpowiedzialności.

Z tego wynika, że: „Koszty kontrolowane mogą być definiowane jako koszty, które są zależne od kierownika danego podmiotu. Znajdują się one w zakresie jego odpowiedzialności. Jeżeli ten warunek nie jest spełniony, koszty powinny być sklasyfikowane jako koszty niekontrolowane przez kierownika ośrodka odpowiedzialności” [2, s. 53].

Koszty kontrolowane i niekontrolowane, jak to pokazuje ich treść ekonomiczna, są przykładem mikroekonomicznych ujęć kosztów, tworzonych do podejmowania decyzji na niższych szczeblach zarządzania procesami wytwarzania dóbr.

6. Podsumowanie

Analizując dotychczasowe osiągnięcia teorii dotyczącej kosztów jako kategorii ekonomii i tzw. „niby-kosztów” wykorzystywanych w charakterze parametrów rachunku ekonomicznego, zauważa się istotne rozbieżności między treścią ekonomiczną poszczególnych składników kosztów i metodyką ich ustalania. Te rozbieżności wynikają przede wszystkim z nieodróżniania przez badaczy, w tym głównie uprawiających rachunkowość zarządczą i *controlling*:

1. kosztu jako miernika poniesionych nakładów na odpowiednie procesy od kosztu jako czynnika rozstrzygającego o wyborze w różnych obszarach decyzji ekonomicznych;
2. charakteru i istoty powiązań między kategoriami ekonomicznymi opisującymi procesy gospodarowania oraz zachodzącymi transformacjami, między kategoriami: wydatek, nakład, koszt księgowy, zysk i strata.

Mimo występowania tych rozbieżności, współcześni polscy ekonomiści w prowadzonych badaniach nie podejmują problemu rzetelnej księgowości jako podstawy rzetelnego rozrachunku gospodarczego i rachunku ekonomicznego i ograniczają się do zagadnień wchodzących w zakres, obecnie modnej w Pol-

sce, rachunkowości zarządczej i *controllingu*. Przyczyn niepodejmowania badań dotyczących prowadzenia rzetelnej, a nie kreatywnej, rachunkowości, jest wiele. Nie można tu pomijać faktu, że rachunkowość zarządczą często uprawiają badacze mający słabe podstawy z teorii ekonomii i rachunkowości, rozumianej jako rzetelna księgowość, tzn. opisująca przebieg i ekonomiczne skutki danego procesu za pomocą kategorii ekonomicznych, podlegających w procesach wytwarzania dóbr odpowiednim do przebiegu tych procesów transformacjom. Między innymi to powoduje, że twórcy różnych nowych rodzajów i ujęć kosztów nie zadbali o czystość kodu językowego dyscypliny. Potraktowali rachunkowość zarządczą i *controlling* nie jako dyscypliny mające swoje źródła w analizie ekonomicznej i rachunku ekonomicznym, które były w Polsce od dawna uprawiane, ale jako dyscypliny całkowicie nowe. Ponadto tworząc na potrzeby tych dyscyplin rodzaje kosztów i ich definicje, a ściśle mówiąc przenosząc je, w dodatku nie zawsze wiernie, z literatury angielskiej, zignorowali dorobek teorii ekonomii w tym zakresie, a tym samym wyalienowali te nowe dyscypliny z nauk ekonomicznych, wyznaczając im inne niż rzetelna księgowość i analiza ekonomiczna cele. Wynika to m.in. z następującej definicji rachunkowości zarządczej: „Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczenie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom sformułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania wyróżnionych w podmiocie gospodarczym i pracowników (lub zespołów) decydujących o przyszłości oraz pomiar dokonań, wykorzystywanych do szacowania i oceny realizacji celu podmiotu, a także motywowania pracowników. Jej orientacja zmienia się wraz ze zmianami zachodzącymi w procesach zarządzania pod wpływem dynamicznego otoczenia” [12, s. 68]. W tej definicji nie ma nawet stwierdzenia, że chodzi o rzetelne informacje pozwalające na podjęcie miarodajnych decyzji.

Literatura

- [1] Opracowania wykonane w wielu zespołach PAN w ramach CPBR 1.7 w latach 1986–1990, Prace CPPGSMiE PAN, Kraków 1986–1990.
- [2] Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- [3] Kamerschen D.R., Nardinelli R.B., *Ekonomia*, Fundusz Gospodarczy NSZZ „Solidarność”, Gdańsk 1992.
- [4] Kochaliski C., *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość. Ujęcie modelowe*, Praca habilitacyjna 29, Poznań 2006.
- [5] Konowałowa N., *Ispolzowanije pokazatielej cen i zamykajuszczich zatrat dla ekonomiceskoj ocenki prirodnych minieralnych resursow*, w: *Osnownyje katiegorii i poniatia ekonomiceskogo prirodnopolzowanija*, Swierdłowski 1995.

- [6] Księżyk M., *Ekonomia*, Wydawnictwa AGH, Kraków 2009.
- [7] Makarow A., Bieszczyński A., *Zamykajuszczyje zatraty na topliwu i eniergi-ju*, „Woprosy ekonomiki” 1982, nr 3.
- [8] Mandaurov N.W., *Opredieleniye zamykajuszczych zatrat na produkty gor-noj promyszlennosti*, „Izdatielstvo Wuzow Gorn. Ż.” 1982.
- [9] Muchin A.W., *Analiz dinamiki zamykajuszczych zatrat na ugol i jego fakto-ry*, „Ekonomika i matematicheskiye mietody” 1983, nr 2.
- [10] Samuelson W.F., Marks S.G., *Ekonomia menedżerska*, wydanie II zmienio-ne, PWE, Warszawa 2009.
- [11] Sobańska J. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydaw-nictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [12] Sobańska J. (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- [13] Stiglitz J.E., *Szalone lata dziewięćdziesiąte. Nowa historia najświetniejszej dekady w dziejach świata*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- [14] Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- [15] Turyna J., Pułaska-Turyna B., *Rachunek kosztów i wyników*, Finans – Serwis, Warszawa 1994.
- [16] Wakar A., *Zagadnienie ceny zmiennej*, Varsovie, Prace Zakładu Ekonomii Politycznej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 1936, z. 1.