

Marianna Księżyk\*

## **Koszty będące kategorią rozrachunku gospodarczego jako składnik systemu kosztów wytwarzania dóbr rynkowych**

---

### **1. Wprowadzenie**

Rachunkowi kosztów od dawna wyznacza się istotne zadania, a mianowicie: powinien on stwarzać podstawy rzetelnego rozrachunku gospodarczego i rachunku ekonomicznego, prowadzonego w przekrojach niezbędnych do prawidłowego zarządzania procesami gospodarowania, a także stanowić podstawę do prowadzenia kontroli skutków działalności gospodarczej.

Analiza obecnych ujęć kosztów pokazuje, że realizacja tych zadań w praktyce będzie możliwa wówczas gdy:

- wdroży się w przedsiębiorstwach (korporacjach i różnych spółkach akcyjnych) oraz w skali gospodarki kraju takie metody ustalania kosztów, które będą pokazywały rzeczywiste koszty wytwarzania dóbr, tzn. koszty będące miernikiem niezbędnych nakładów poniesionych na wytworzenie dóbr rynkowych;
- nabędzie się umiejętność ustalania i wykorzystywania w rachunku ekonomicznym kosztów stanowiących czynnik rozstrzygający o wyborze w różnych obszarach decyzji ekonomicznych, to znaczy opanuje się organizacyjnie, ekonomicznie i obliczeniowo procedury rzetelnego rachunku ekonomicznego, jako podstawy racjonalnych decyzji podejmowanych przez poszczególne podmioty oraz w skali gospodarki kraju.

---

\* Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomii i Ekonometrii.

Analizując dotychczasowe osiągnięcia teorii i praktyki w zakresie ustalania kosztów, zauważa się, że występują poważne rozbieżności co do ujęć treści ekonomicznej i metodyki ustalania poszczególnych składników kosztów. Te rozbieżności często wynikają z nieodróżniania:

- kosztu jako miernika nakładów poniesionych na odpowiednie procesy wytwarzania dóbr od kosztu jako czynnika rozstrzygającego decyzję w zakresie określonego wyboru;
- charakteru i istoty powiązań między kategoriami ekonomicznymi opisującymi procesy gospodarowania oraz zachodzącymi transformacjami między kategoriami wydatek, nakład, koszt księgowy.

Mając na uwadze potrzebę prowadzenia rzetelnego rozrachunku gospodarczego i rachunku ekonomicznego na różnych szczeblach decyzyjnych, w opracowaniu prezentuje się systemowe ujęcie kosztów stanowiących podstawę podejmowania decyzji w procesach gospodarowania dotyczących wytwarzania dóbr. Omawiając ten problem, koncentruje się uwagę na: potrzebie prowadzenia rzetelnego rachunku kosztów w ujęciach niezbędnych do podejmowania decyzji, założeniach systemu kosztów, treści ekonomicznej składników systemu kosztów wytwarzania dóbr rynkowych.

## **2. Potrzeba prowadzenia rzetelnego rachunku kosztów w ujęciach niezbędnych do podejmowania decyzji**

Doświadczenia „szalonych lat 90.” oraz analizy współczesnych kryzysów finansowych, przekształcających się w kryzysy gospodarcze, jak słusznie twierdzi J. Stiglitz [12, s. 84], pokazały, że:

- złe zasady rachunkowości powodują powstawanie fransyzowanej wartości firmy, tzn. wartości firmy powiększonej o wartość przyszłych zysków trwającego przedsięwzięcia;
- złe zasady rachunkowości dają w efekcie złe informacje i prowadzą do złych decyzji ekonomicznych; tak zwani „czarodzieje rynku finansowego” pokładają w tych zasadach zbyt duże nadzieje; ponadto są nader krótkowzroczni;
- spółka nie może występować równocześnie w dwóch rolach – prowadzić konsulting i księgowość firmy; zaufanie musi mieć granice, negatywne skutki pokazała, funkcjonująca na rynku od 1913 roku, spółka Artur Andersen;
- kapitalizm i konkurencyjne przedsiębiorstwa nie powstałyby bez solidnej księgowości, zdolnej dostarczyć dokładnego obrazu kapitału własnej firmy, jej rzeczywistych kosztów i zysków, gdyż tylko rzetelne informacje o majątku

firmy, jej kosztach i zyskach pozwalają na prawidłową ocenę wartości firmy, jej wyników i przyszłości.

Stosowane w praktyce złe zasady rachunkowości należy traktować jako skutek wielu błędnych decyzji podjętych nie tylko w latach 90., ale i znacznie wcześniej. Stwierdzenie to skłania do poszukiwania odpowiedzi na pytanie: jak się to stało i dlaczego nadal tak się dzieje, że złe zasady rachunkowości, dające mało wiarygodne informacje, stanowią podstawę decyzji podejmowanych przez różne podmioty gospodarcze?

Poszukując bezpośrednich przyczyn tej sytuacji, można stwierdzić, że złe zasady rachunkowości, tzw. rachunkowość kreatywna, są przede wszystkim skutkiem zignorowania dwóch podstawowych zasad ekonomii, które głoszą, że dobrobyt społeczeństwa pochodzi z pracy i produkcji dóbr oraz nie ma niczego takiego jak darmowy obiad, a także podjęcia błędnych decyzji dotyczących pieniądza. Te podstawowe zasady ekonomii amerykańscy E.V. i J.H. Bowden (w swoim podręczniku ekonomii) uznają za fundamentalne i nazywają prawami ekonomicznymi, pisząc: „Dochód pochodzi wyłącznie z produkcji. Nie możemy płacić sobie więcej niż wytwarzamy! Nie ma na to sposobu! Jeżeli wszyscy będziemy chcieli zarabiać więcej na godzinę, to wszyscy będziemy musieli produkować więcej na godzinę. Czyż nie jest to podstawowe prawo ekonomii. Bezwzględnie tak!” [2, s. 7–8].

Z tych słusznych stwierdzeń wyraźnie wynika, że nie tylko wynagrodzenia robotników i pracowników niższych szczebli (jak to polscy politycy, menedżerowie i organizacje przedsiębiorców twierdzą) powinny być związane z efektami pracy (wydajnością pracy), ale również wynagrodzenia wszystkich uczestników procesów gospodarowania, czyli wynagrodzenia menedżerów, rad nadzorczych i pracowników wszelkich instytucji obsługujących te procesy. Brak powiązań wynagrodzeń menedżerów i rad nadzorczych z efektami ich pracy jest szkodliwy, gdyż prowadzi do nieuzasadnionej – wkładem pracy w produkcję dóbr – polaryzacji społeczeństwa oraz sprzyja niezauważaniu potrzeby całkowitego oddzielenia kapitału produkcyjnego od pieniądza poszukującego zysku. Ponadto nie znajduje uzasadnienia merytorycznego, gdyż menedżerowie i zatrudnieni w radach nadzorczych są również pracownikami wynajętymi, a nie właścicielami przedsiębiorstw, w których są zatrudnieni.

Wprowadzaniu złych zasad rachunkowości, tzw. rachunkowości kreatywnej, sprzyjało też pozbawienie występujących w obiegu pieniędzy funkcji rzetelnego miernika wartości wytworzonych dóbr rynkowych. Nastąpiło to w drodze następujących błędnych decyzji: ustanowienia na konferencji w Bretton Woods w 1944 dolara amerykańskiego pieniądzem światowym, zawieszenia w 1971 roku przez USA wymienialności dolara na złoto i wprowadzenia płynnych kursów walutowych.

Dotychczasowe doświadczenia w podejmowaniu decyzji z wykorzystaniem rachunku ekonomicznego i analizy ekonomicznej, nazywanych obecnie w Polsce rachunkowością zarządczą i controllingiem, wykazują, że opanowanie organizacyjne, ekonomiczne i obliczeniowe procedury rzetelnego rachunku ekonomicznego, jako podstawy racjonalnych decyzji, tzn. spełniających wyznaczone kryteria efektywności ekonomicznej, ekologicznej i społecznej na szczeblu podmiotów i w skali gospodarki kraju, jest możliwe wówczas gdy:

- wdroży się do praktyki taką metodykę ustalania kosztów, która zapewni ustalenie rzeczywistych całkowitych kosztów wytwarzania dóbr, tzn. kosztów będących miernikiem nakładów poniesionych w wielkości niezbędnej do wytworzenia odpowiednich dóbr;
- nabędzie się umiejętność ustalania i wykorzystywania w szeroko rozumianym rachunku ekonomicznym, jako podstawy decyzji, kosztów będących miernikiem niezbędnych nakładów poniesionych na odpowiednie procesy wytwarzania dóbr oraz kosztów stanowiących czynnik rozstrzygający o wyborze w różnych obszarach decyzji ekonomicznych.

Obserwując dotychczasowe osiągnięcia teorii i praktyki w zakresie ustalania całkowitych kosztów wytwarzania dóbr, zauważa się, że występują poważne rozbieżności między treścią ekonomiczną poszczególnych składników kosztów jako kategorii ekonomii i metodyką ich ustalania. Te rozbieżności wynikają przede wszystkim z nieodróżniania:

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

Mimo występowania tych rozbieżności, współcześni polscy ekonomiści w prowadzonych badaniach nie podejmują problemu rzetelnej księgowości jako podstawy rozrachunku gospodarczego i szeroko rozumianego rachunku ekonomicznego (tzn. rachunku pozwalającego na ustalenie efektywności ekonomicznej, ekologicznej i społecznej poszczególnych struktur i rodzajów produkcji) i ograniczają się do zagadnień wchodzących w zakres, obecnie modnej w Polsce, rachunkowości zarządczej i controllingu. Dyscypliny te, jak to wynika z przedmiotu ich badań, wyznaczają sobie inne niż rzetelna księgowość cele, a mianowicie: „Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom formułowanym 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. (...). Rachunkowość zarządcza rozumiana jest też jako system rachunków służących odkrywaniu efektywnych obszarów działania podmiotu (generatorów wartości)” [11, s. 68]. Wyszczególnione cele wyraźnie wskazują, że „rachunkowość zarządcza to tylko inna nazwa rachunku ekonomicznego, który polega na porównywaniu różnych wariantów przyszłego działania gospodarczego, składającego się z nakładów i efektów, które umożliwiają wybór najlepszego spośród rozpatrywanych wariantów” [6, s. 76].

Natomiast controlling służy do realizacji zadań, jakimi są: planowanie, kontrola, informowanie i koordynowanie, „wykorzystuje informacje tworzone przez system rachunku kosztów, rachunkowości finansowej oraz dane dotyczące realizacji funkcji przedsiębiorstwa w zakresie produkcji, sprzedaży, logistyki i otoczenia (rynek, technologia, konkurencja, itd.)” [11, s. 86]. Przedmiot zainteresowań controllingu, jak widać, jest zbieżny z zainteresowaniami, od dawna wykorzystywanej w praktyce, analizy ekonomicznej.

Nietrudno zauważyć, że te obie dyscypliny, tzn. rachunkowość zarządcza i controlling, służą wprowadzaniu systemu zarządzania zorientowanego na wzrost wartości rynkowej firmy (tzw. *Value Based Management*), co w powszechnie używanym, ale źle brzmiącym i niejasnym w języku polskim, tłumaczeniu jest nazywane „zarządzaniem przez wartość” [11, s.16], zamiast zarządzaniem mającym na celu wzrost wartości rynkowej firmy.

Przyczyn nie podejmowania badań dotyczących rzetelnej rachunkowości jest wiele. Wciąż wymusza je – leżący u podstaw globalizmu – liberalizm. Nie można też pomijać faktu, że rachunkowość zarządczą i controlling 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. O powrót do rzetelnej księgowości słusznie apelował już w latach 90. XX wieku J.E. Stiglitz [12, s. 84], gdyż zapewniałaby ona zgodność treści ekonomicznej z metodyką ustalania poziomu kategorii ekonomicznych opisujących poszczególne procesy i równocześnie tworzących strukturę kosztów tych procesów.

Analiza dotychczasowych osiągnięć teorii kosztów wykazuje, że badacze zawsze wykazywali słabe zainteresowanie teorią kosztów jako systemem integrującym wszelkie rachunki kosztów wykorzystywane w rozrachunku gospodarczym i rachunku ekonomicznym, prowadzone w różnych mikro- i makroekonomicznych układach, a także zgodnością treści ekonomicznej kosztu jako kategorii ekonomii z metodyką ich ustalania. Skutkiem tego mamy kreatywną rachunkowość

i występują trudności w ustalaniu całkowitych rzeczywistych kosztów wytwarzania wyrobów oraz rzeczywistych kosztów różnych procesów.

Opowiadając się za systemowym ujęciem kosztów nie chodzi o uwolnienie rachunku kosztów z ram szczegółowej dyscypliny, jaką jest rachunkowość, i nadanie temu rachunkowi – przez analogię do systemowych ujęć innych kategorii – jakiegoś nowego formatu, ale celem takiego ujęcia jest porządkowanie i uściślanie treści ekonomicznej i metodyki ustalania składników kosztów, tworzących strukturę tego systemu. Istnieje też potrzeba uporządkowania nazw wielu pojęć, które pojawiły się w polskiej literaturze ekonomicznej wraz z wprowadzeniem rachunkowości zarządczej, controlingu i tzw. zarządzania przez wartość (z ang. Value Based Management), gdyż autorzy różnych opracowań, przenosząc osiągnięcia tych dyscyplin z literatury zagranicznej na grunt polski, nie zadbali o ciągłość nauki oraz czystość kodu językowego dyscypliny i wprowadzili liczne nowe pojęcia (źle brzmiące po polsku oraz nie zawsze jasno oddające treść ekonomiczną kategorii) w miejsce dotychczas wykorzystywanych w podejmowaniu decyzji. To ostatnie stwierdzenie dotyczy nie tylko badaczy młodych, wchodzących w świat nauki, ale także i wielu innych autorów, którzy wcześniej zajmowali się w Polsce analizą ekonomiczną i rachunkiem ekonomicznym, a obecnie rachunkowością zarządczą i controllingiem.

### **3. Założenia i ogólna charakterystyka systemu kosztów wytwarzania dóbr rynkowych**

Przez system kosztów wytwarzania określonych dóbr rynkowych, jak to wynika z ogólnej definicji systemu [4, s. 356], rozumie się skoordynowany wewnętrznie i wykazujący określoną strukturę układ elementów.

Wypełniając system kosztów konkretną, treścią niezbędne jest kierowanie się przy tym następującymi ogólnymi założeniami:

- system kosztów wytwarzania dóbr rynkowych nie może stanowić abstrakcyjnego układu elementów; dlatego prace nad systemem kosztów powinny rozpocząć się od wszechstronnej analizy procesu wytwarzania określonych dóbr, tj. badań siatki powiązań pomiędzy kategoriami opisującymi przebieg procesu i zachodzące między kategoriami wzajemne transformacje, a także analizy uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych, w jakich proces zachodzi;
- składniki systemu kosztów wytwarzania określonych dóbr powinny być ustalone w drodze kompleksowej analizy danego procesu, ukazującej zasady jego organizacji, obowiązujące normy i reguły;
- struktura systemu kosztów powinna być zbudowana tak, aby zapewniała zgodność składników systemu kosztów z przebiegiem procesu, stanowiła

źródło miarodajnych informacji, w ujęciach niezbędnych do prowadzenia rzetelnego rozrachunku gospodarczego i szeroko rozumianego rachunku ekonomicznego, stanowiącego podstawę decyzji zapewniających osiągnięcie celów wyznaczonych na odpowiednich szczeblach zarządzania procesem wytwarzania określonych dóbr;

- w kwantyfikacji poszczególnych składników projektowanego systemu kosztów wykorzystywane powinny być takie metody wyceny, które odpowiadają treści ekonomicznej poszczególnych kategorii;
- zmiany w zasadach organizacji procesu, regułach, normach oraz uwarunkowaniach wewnętrznych i zewnętrznych jego realizacji wiążą się ze zmianami w systemie kosztów.

Budowa systemu kosztów, jak to wynika z powyższych ogólnych założeń, jest podyktowana potrzebą prowadzenia rzetelnego rozrachunku gospodarczego i określania granic racjonalnych zachowań podmiotów gospodarczych w procesach gospodarowania. Rachunek kosztów ujęty w odpowiedni system (zbudowany zgodnie z wyszczególnionymi założeniami) jest w stanie pełnić następujące zadania:

- umożliwiać ustalanie prawidłowych wyników działalności podmiotów uczestniczących w procesach wytwarzania odpowiednich dóbr;
- umożliwiać ustalanie wielkości niezbędnych nakładów, w przekrojach koniecznych do prawidłowego zarządzania procesami wytwarzania dóbr rynkowych;
- tworzyć podstawy rzetelnego rozrachunku gospodarczego i rachunku ekonomicznego, zgodnie z ustalonym zakresem i przyjętymi formami organizacji procesu;
- stwarzać podstawy do prowadzenia kontroli skutków ekonomicznych procesu, zarówno w poszczególnych jego fazach, jak i końcowych skutków procesu dla bezpośrednich wytwórców dóbr, podmiotów zewnętrznych i gospodarki kraju.

W celu zapewnienia realizacji tych zadań niezbędne jest utworzenie w projektowanym systemie kosztów dwóch podstawowych układów kosztów, a mianowicie:

- kosztów będących kategorią rozrachunku gospodarczego,
- kosztów wykorzystywanych w podejmowaniu decyzji (kierując się przy tym wskazaniem szeroko rozumianego rachunku ekonomicznego, w tym rachunkowości zarządczej i controllingu).

Pierwszy układ tworzą koszty będące miernikiem niezbędnych nakładów poniesionych na odpowiednie procesy wytwarzania dóbr finalnych. Natomiast drugi układ tworzą koszty stanowiące czynnik rozstrzygający o wyborze w różnych obszarach decyzji.

#### **4. Treść ekonomiczna składników systemu kosztów procesów wytwarzania dóbr rynkowych będących kategorią rozrachunku gospodarczego**

Ustalając składniki systemu kosztów wytwarzania określonych dóbr rynkowych, tworzące strukturę pierwszego układu kosztów, czyli kosztów stanowiących miernik poniesionych na ten proces nakładów, w oparciu o analizę rzeczywistego przebiegu procesu oraz mając na uwadze zgodność treści ekonomicznej kosztów jako kategorii ekonomii z metodyką ich ustalania, należy przyjąć następujące założenia:

- Każdy koszt, tj. zarówno koszt bezpośredniego producenta dóbr, jak i koszt zewnętrzny oraz koszt społeczny (będący sumą kosztów bezpośredniego producenta dóbr i kosztów zewnętrznych danego procesu) powinny być związane z kategorią nakładów niezbędnych poniesionych na odpowiedni proces wytwarzania dóbr.
- Nakłady dodatkowe poniesione przez inne podmioty (tzn. przez podmioty nieuczestniczące w wytwarzaniu danych dóbr) na zapobieganie i usuwanie strat, które pojawiają się w procesie objętym badaniem lub w promieniu jego oddziaływania na otoczenie, wchodzi poprzez koszty zewnętrzne do kosztu społecznego.
- Żadnego kosztu (tzn. kosztu bezpośredniego producenta, kosztu zewnętrznego i kosztu społecznego) nie wiąże się z całkowitym nakładem tylko nakładem zużyty w wielkości niezbędnej do wytworzenia odpowiednich dóbr. Rozróżnianie treści ekonomicznej kategorii nakładu i kosztu jest niezwykle istotne, gdyż nie każdy nakład stanowi zużycie niezbędne czynników produkcji w procesie wytwarzania dóbr rynkowych. Może też wystąpić w procesach wytwarzania dóbr zużycie nadmierne i nieprzynoszące założonego efektu (w praktyce ma to nawet często w różnym zakresie miejsce), które stanowi stratę, a nie koszt wytworzenia danego dobra. Jasne i zgodne z teorią ekonomii oraz zasadami rzetelnej księgowości określenie treści ekonomicznej tych kategorii spotykamy w polskiej literaturze już w 1963 roku i w opracowaniach późniejszych [3].
- Warunkiem rozliczenia nakładów w koszty jest uzyskanie pozytywnego efektu procesu, czyli wytworzenie określonych dóbr rynkowych.
- Koszty będące kategorią rozrachunku gospodarczego ustala się w różnych mikroekonomicznych i makroekonomicznych ujęciach. Podstawowym ujęciem mikroekonomicznym kosztów są koszty bezpośredniego producenta, ustalone jako koszty całkowitej produkcji dóbr według rodzajów, miejsc powstawania i w przeliczeniu na jednostkę wytworzonego dobra, a także koszty zewnętrzne,



wywołane przez bezpośrednich producentów dóbr i związane z nakładami poniesionymi przez inne podmioty. Natomiast kosztami makroekonomicznymi są koszty społeczne stanowiące sumę kosztów bezpośrednich producentów dóbr i kosztów zewnętrznych tych procesów.

- Podstawową kategorią w układzie kosztów będących kategorią rozrachunku gospodarczego, w warunkach współczesnej gospodarki rynkowej, są koszty księgowe przedsiębiorstwa prywatnego (odpowiednich podmiotów gospodarczych). W rachunkowości zarządczej koszty te są często definiowane niezgodnie z treścią ekonomiczną kosztów jako kategorii ekonomii i rzetelnymi zasadami księgowości, a mianowicie jako wyrażone w pieniądzu zużycie czynników produkcji w procesie wytworzenia wyrobów lub też jako „monetarnie wyrażone zużycie dóbr oraz środki finansowe (*input*), zaangażowane w wytwarzanie nowych dóbr (*output*) i realizację celu rzeczowego przedsiębiorstwa” [10, s. 59]. Takie (jak w podanych powyżej definicjach) określanie kosztów księgowych wytwarzania dóbr nie tworzy podstaw rzetelnej księgowości, na której powstawał kapitalizm, ale podstawy księgowości kreatywnej.

Z przedstawionych powyżej założeń wyraźnie wynika, że chcąc zrozumieć czym są koszty księgowe wytwarzania dóbr rynkowych przez producentów, jako kategoria ekonomii, należy wyjść z pojęć wydatku i nakładu, gdyż koszt księgowy powstaje w procesie transformacji (czyli przekształcania się) wydatków w nakłady, a następnie nakładów w koszty księgowe wytworzenia odpowiednich dóbr. Takie określanie kosztu księgowego jest uzasadnione przebiegiem procesu wytwarzania dóbr, a mianowicie producent chcąc wytworzyć określone dobra, musi ponieść odpowiednie wydatki na zakup zasobów czynników produkcji (tj. nabyć odpowiednie składniki kapitału rzeczowego, kapitału ludzkiego i kapitału finansowego). Wydatki te dokonują, w procesie produkcji, transformacji w nakłady. Po zakończeniu produkcji i wytworzeniu odpowiednich wyrobów gotowych nakłady zużyte w wielkości niezbędnej (czyli zgodnie z obowiązującymi normami) na ich wytworzenie są rozliczane w koszty księgowe, ale tylko w koszty wyrobów spełniających wymogi ustalonych norm jakościowych, a nie wyrobów wadliwych, gdyż czynniki produkcji zużyte do wytworzenia wyrobów wadliwych oraz czynniki produkcji zużyte w wielkości nadmiernej (w tym zarówno na wyroby dobre, jak i wadliwe) stanowią straty, a nie koszty i dlatego są rozliczane w ciężar strat.

Z tego wynika, że wydatku nie można traktować automatycznie jako kosztu księgowego, gdyż fakt zakupu określonego czynnika produkcji nie oznacza jego zużycia w procesie produkcji i wytworzenia określonego wyrobu rynkowego (tzn. takiego, który może być sprzedany, wykorzystany). W praktyce zdarza się i tak, że zakupiony czynnik produkcji (np. jakiś materiał) ulega w przechowywaniu zniszczeniu i nigdy nie wchodzi do produkcji. Występują też wydatki całkowicie

zbędne, nadmierne (wynikające z przekroczenia odpowiednich norm), a niekiedy nawet zupełnie niezwiązane z danym procesem wytwarzania dóbr. Takie wydatki nie mogą, zgodnie z treścią ekonomiczną kosztów jako kategorii ekonomii, obciążać kosztów wytwarzania wyrobów.

Z powyższej charakterystyki treści ekonomicznej kategorii wydatków, nakład i koszt księgowy jasno wynika, że: wydatki wyrażają wartość zakupionych zasobów czynników produkcji celem wytworzenia określonych dóbr (wyrobów, produktów), nakłady pokazują wartość zaangażowanych czynników produkcji w proces wytwarzania wyrobów, a koszty księgowe (*Book Cost*) wartość czynników produkcji zużytych, w wielkości niezbędnej, do wytworzenia określonych wyrobów rynkowych. Natomiast wszelkie zużycie zbędne i nadmierne czynników produkcji stanowi straty, a nie koszty. Tak ustalane koszty księgowe są niewątpliwie rzeczywistymi kosztami wytworzenia wyrobów, ich treść ekonomiczna jest zgodna z metodyką ustalania oraz rozumieniem kosztu jako kategorii ekonomii.

Jednak nie tylko praktyka ustalania kosztów odbiega od ustaleń teorii ekonomii, ale nawet uznawane za klasyczne [6, s. 30] definicje kosztów różnych autorów tworzą ramy do wliczania w koszty wydatków niezwiązanych z danym procesem i niestanowiących kosztów w rozumieniu teorii ekonomii. Przykładem takiej definicji kosztów jest chociażby definicja Z. Fedaka i T. Naumiuka, według której „koszty są skutkiem prowadzenia przez przedsiębiorstwo działalności operacyjnej polegającej na produkcji wyrobów, świadczeniu usług oraz handlu i obejmują wyrażone w pieniądzu zużycie zasobów (środków trwałych, praw, surowców i materiałów), energii i usług obcych, wynagrodzenia za pracę stałego i dorywczo zatrudnionego personelu wraz z pochodnymi (np. składkami ZUS, świadczeniami socjalnymi), a także wydatki nie stanowiące zużycia” [5, s. 2]. Występujące w tej definicji stwierdzenie „a także wydatki nie stanowiące zużycia” jest wieloznaczne, gdyż nie określa czego one mogą dotyczyć ani też czy i jaki mają związek z danym procesem wytwarzania określonych dóbr.

Koszty będące kategorią rzetelnego rozrachunku gospodarczego, tzn. stanowiące miernik niezbędnych nakładów poniesionych na procesy wytwarzania odpowiednich dóbr różnią się, niekiedy dość znacznie, od kosztów ustalanych zgodnie z podaną powyżej definicją (i jej podobnymi) oraz obowiązującymi w praktyce instrukcjami ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów, nakazującymi zaliczać w koszty także i wydatki niezwiązane z procesem oraz część nowo wytworzonej wartości odprowadzanej obligatoryjnie w postaci różnych opłat, odpisów (np. na fundusz PFRON) itp.

Prowadzeniu rzetelnego rachunku kosztów będących kategorią rozrachunku gospodarczego nie służą też różne definicje kosztów, które pojawiły się w teorii wraz z rozwojem, w ostatnich latach, nowych dyscyplin, a w szczególności rachunkowości zarządczej.

## **5. Ocena popularyzowanych w Polsce przez rachunkowość zarządczą ujęć kosztów mających źródło w nakładach**

Wraz z rozwojem rachunkowości zarządczej pojawiło się w Polsce wiele nowych propozycji w zakresie ujęć kosztów mających swoje źródło w planowanych lub ponoszonych nakładach w związku z określoną produkcją, realizacją określonych celów.

Autorzy przedstawiając nowe ujęcia kosztów, nakierowane na określony cel zarządzania, nie zawsze wykazują przy tym dbałość o jasność i zgodność kodu językowego dyscypliny oraz zgodność treści ekonomicznej kosztów jako kategorii ekonomii z metodyką ich ustalania.

Stwierdzenie to uzasadnia m.in. następująca definicja: „Koszt odpowiada wyrażonemu w pieniądzu lub jego ekwiwalentach wykorzystaniu (zużyciu) zasobów (środków), związanych z prowadzoną w określonych warunkach działalnością, w celu osiągnięcia w bieżącym okresie lub w przyszłości korzyści dla organizacji” [13, s. 1–20]. Ta definicja kosztów nie tylko jest niejasna, ale wręcz błędna. Niejasna, gdyż nie wymienia tych ekwiwalentów pieniądza. Błędna z tego tytułu, że koszty wyrażamy zawsze wartościowo, czyli w pieniądzu, a o ekwiwalentach mówimy wtedy, kiedy dokonujemy wymiany, a w przypadku producenta dóbr ma to miejsce wtedy kiedy ponosi on wydatki na zakup określonych zasobów czynników produkcji. Wydatek, jak to już wcześniej wyjaśniono, nie jest pojęciem analogicznym, pod względem swojej treści ekonomicznej, do kosztu. Poza tym koszty producentów dóbr zawsze wyrażane są w pieniądzu kraju, w którym dane dobro jest wytwarzane. O jakie więc ekwiwalenty tu chodzi.

Analizując propozycje rachunkowości zarządczej dotyczące ujęć kosztów, można stwierdzić, że oprócz znanych (z tradycyjnej rachunkowości) rodzajów kosztów, pojawiły się dodatkowe, które są wieloznacznie i niejasno określone, a nawet z uwagi na ich treść ekonomiczną nie powinny być nazywane kosztami. Przykładem takiej propozycji rachunkowości zarządczej jest tzw. koszt aktywowany, „przez który rozumie się wartość wytworzonych i niesprzedanych zapasów wyrobów” [13 s. 2–5]. Wartość zapasów wyrobów gotowych, zgodnie z ustaleniami teorii ekonomii, to inwestycja w zapasy, a nie koszt. W rachunkowości zarządczej występuje też inna definicja tzw. kosztów aktywowanych, według której: „Koszty aktywowane (koszty produktu) są to koszty poniesione na nabycie lub wytworzenie aktywów przedsiębiorstwa (np. produktów). Koszty te wykazywane są w bilansie” [13, s. 2–213].

Przykładem nowych ujęć kosztów (w porównaniu z od dawna stosowanymi w rzetelnej księgowości) są też tzw. koszty działań, ustalone m.in. dla krótkookresowych decyzji operacyjnych (czyli rachunek kosztów działań na potrzeby

krótkookresowego planowania i kontroli) i decyzji taktycznych (tzn. dotyczących wyboru konkretnej opcji działania w ramach realizowanej strategii) [13, s. 6–33]. Podstawową kategorią jest tu tzw. standardowy koszt działania, określane bardzo nieprecyzyjnie, a mianowicie jest to „koszt na jednostkę nośnika działania, wyrażający zużycie zasobów niezbędnych w celu wykonania działania w określonych warunkach operacyjnych” [13, s. 6–26].

Badania dotyczące stosowania w praktyce kosztów działań, przeprowadzone w krajach anglosaskich na początku lat 90., oceniają tę propozycję wręcz negatywnie. Podstawowe wady kosztów działań, jak to stwierdził A. Szychta w oparciu o wyniki badań przedstawionych w 1991 roku przez Mitchela i Baileya są następujące: rachunek kosztów działań wymaga dużych nakładów na jego zaprojektowanie i wdrożenie, występują trudności w zbieraniu niezbędnych informacji oraz ustaleniu ośrodków odpowiedzialności, a także długi okres wdrożenia przez wieloosobowy zespół [14, s. 9–10].

Podane powyżej nowe, dodatkowe ujęcia kosztów, a także wszelkie koszty przewidywane czy planowane, zaproponowane przez badaczy uprawiających rachunkowość zarządczą, ponieważ nie są źródłem wiarygodnych informacji dotyczących kosztów wytwarzania dóbr rynkowych, nie powinny stanowić podstawy decyzji (w rachunku ekonomicznym).

Przykładem takiego przewidywanego kosztu jest tzw. koszt docelowy, definiowany jako „maksymalny dopuszczony jednostkowy koszt produktu, jaki może zostać poniesiony przy uwzględnieniu wszystkich kosztów, jakie wystąpią w cyklu życia produktu” [13, s. 47]. Taki koszt nazywany jest tzw. kosztem łącznym, stanowiącym „sumę kosztów ponoszonych przez firmę i przez klienta w pełnym cyklu życia produktu – od powstania idei produktu do całkowitego zniknięcia produktu z rynku, włącznie z jego utylizacją” [11, s. 57]. Definicja ta, jak to wynika z jej treści, nie określa ani szczegółowej struktury tych kosztów ani metodyki ich ustalania, ani też kto je ustala lub ma (czy powinien) ustalać. W tej definicji szczególnie wiele kontrowersji budzi stwierdzenie „koszt ponoszony przez klienta”. Stwierdzenie to nie określa, co się przez taki koszt rozumie. Tak ogólnie i niejasno określane koszty łączne i przewidywane są trudne do ustalenia, ponieważ na cały cykl życia produktu składa się wiele procesów i uczestniczy w nich wiele podmiotów, a także zachodzą zmiany (w czasie) szeroko rozumianych cen i uwarunkowań procesów. Gromadzenie niezbędnych, dla ustalenia tych kosztów, statystyk w praktyce jest wręcz niemożliwe.

Z dotychczasowych prób zastosowania w praktyce, proponowanych przez rachunkowość zarządczą, ujęć kosztów wynika, że występują poważne trudności w ich ustalaniu i wykorzystaniu w charakterze wiarygodnych parametrów ocen. Dowodzą tego m.in. koszty działań, których wręcz nie zaleca się ustalać oraz koszty łączne.

Oceniając przydatność różnych rodzajów kosztów zaproponowanych w ramach rachunkowości zarządczej, a także ich treść ekonomiczną, można stwierdzić, że są one tworzone zbyt często w oderwaniu od badań empirycznych wskazujących na potrzebę i możliwości ich ustalania. W związku z tym przypomina się, do dziś powtarzane, stwierdzenie prof. Krzyżanowskiego (dawno nieżyjącego profesora Uniwersytetu Jagiellońskiego), że księgowość są to działy i wydziały, żeby durnie nie wiedziały, gdzie pieniądze się podziały.

Ponieważ istotnym, a może i najważniejszym, parametrem wszelkich ekonomicznych ocen są koszty księgowe, stąd doskonalenie metodyki ich ustalania ma ogromne znaczenie. Nie może się to jednak odbywać w oderwaniu od konkretnych procesów wytwarzania wyrobów. Kreatywna rachunkowość, w szczególności szalonych lat 90., jak je określił J.E. Stiglitz, pokazuje konieczność powrotu do rzetelnej księgowości na jakiej powstawał kapitalizm [12, s. 84].

Mając to na uwadze, podstawowym zadaniem rachunkowości powinno być jasne i rzetelne przedstawienie stanu i sytuacji ekonomicznej podmiotów (przedsiębiorstw, firm, zakładów) prowadzących poszczególne procesy oraz stworzenie podstaw do sporządzania odpowiednich statystyk, stanowiących miarodajne parametry ocen procesów gospodarowania, na różnych szczeblach decyzyjnych.

Aby zapewnić realizację tego zadania, niezbędne jest prowadzenie systematycznych analiz zasad ewidencji i rozliczania kosztów w celu uzyskiwania odpowiedzi na pytanie: na ile obowiązujące zasady rachunkowości są zgodne z zachodzącą w danych procesach transformacją wydatków w nakłady i nakładów w koszty oraz czy pozwalają one na ustalenie rzeczywistego poziomu kosztów w odpowiednich podmiotach gospodarczych (przedsiębiorstwach, firmach), miejscach powstawania i w rozliczeniu na jednostkę wytworzonego dobra rynkowego. Podstawowym celem analizy kosztów jest więc ustalenie, czy rachunek kosztów jest przejrzysty i wiarygodny. Rachunkowość zarządcza powinna też mieć na względzie realizację tego celu.

## **6. Ocena ewidencji kosztów producentów dóbr według kryteriów wynikających z zadań rachunku kosztów na przykładzie kosztów produkcji węgla kamiennego w Polsce**

Producenci dóbr prowadzą statystyki kosztów w trzech podstawowych układach: rodzajowym, stanowiskowym i kalkulacyjnym. Ponieważ układ rodzajowy jest wyjściowy (dla innych ujęć kosztów) wszelkie błędy występujące w tym układzie kosztów są przenoszone na inne ich ujęcia. W związku z tym, że układ ten

jest mało analityczny, tworzone są w praktyce – dla potrzeb planowania i kontroli kosztów – bardziej rozbudowane, analityczne ujęcia kosztów rodzajowych.

Aby uniknąć błędów, ewidencja kosztów wytwarzania dóbr powinna być zgodna z rzeczywistym przebiegiem procesu (w którym te dobra są wytwarzane) i zachodzącymi, w tym procesie, transformacjami kategorii ekonomicznych. Stwierdzenie to oznacza konsekwentne przestrzeganie w praktyce następującej (jak to podano w założeniach systemu kosztów) zasady, a mianowicie wydatki poniesione na zakup czynników produkcji dokonują transformacji w nakłady w procesie produkcji. Po jej zakończeniu i uzyskaniu pozytywnego efektu (jakim jest wytworzenie odpowiednich dóbr rynkowych) nakłady dokonują transformacji w koszty wytworzenia wyrobów, ale tylko w wielkości zużycia niezbędnego (w praktyce określają to odpowiednie normy). Zużycie zbędne i nadmierne czynników produkcji w procesie wytwarzania dóbr obciąża straty, a nie koszty. Konsekwentne przestrzeganie tej zasady w praktyce zapewnia rzetelność rachunku kosztów i rozrachunku gospodarczego, co jest istotne w warunkach obowiązywania w gospodarce rynkowej zasady samofinansowania się podmiotów gospodarczych.

Jak jest to ważny problem oraz do czego prowadzi nieprzestrzeganie w długim okresie tej zasady w praktyce, pokazuje sytuacja finansowa polskiego górnictwa węgla kamiennego.

Analizując obowiązujące w górnictwie węgla kamiennego zasady ewidencji kosztów, ustalanych zgodnie z obowiązującymi w górnictwie instrukcjami, zauważa się, że opierały się one na błędnym założeniu, a mianowicie wiązano koszty z wydatkami, a nie z nakładami niezbędnymi (szeroko na ten temat [8, s. 142–172]). Wzięło się to głównie stąd, że w gospodarce centralnie planowanej podmioty górnictwa węgla kamiennego miały status przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, co zwalniało je z odpowiedzialności za wynik finansowy i kierowania się zasadą samofinansowania się, a ponadto sprzyjało rozbudowywaniu dodatkowych wydatków i w ślad za nimi pozycji kalkulacyjnych kosztów. Skutkiem tego był nacisk na wydatki i koszty, natomiast ceny nie pełniły aktywnej roli, tzn. nie stanowiły progu, którego koszty własne nie mogły przekraczać. Wraz z rozbudowywaniem wydatków powstawało wiele kont analitycznych kosztów niezwiązanych z procesem i niestanowiących nakładów niezbędnych, jak chociażby takie konta jak: nagrody dla dzieci górników za dobre wyniki w nauce, koszty wspierania organizacji społecznych i instytucji, udział w kosztach klubów sportowych, usługi fryzjerskie, usługi kosmetyczne itp. Ponadto kopalnie, organizując działalność produkcyjną na terenach pozbawionych infrastruktury, finansowały w regionach górniczych większość inwestycji o charakterze ogólnym (np. budowę szkół, przedszkoli, szpitali, osiedli mieszkaniowych, dróg, placów zabaw dla dzieci itp.). Powstałe w drodze tych inwestycji środki trwale stanowiły majątek górnictwa, wymagający amortyzowania, konserwacji i remontów. Wraz z kierowaniem górnictwa na tory

gospodarki rynkowej i wdrażaniem zasady samofinansowania się pojawiły się problemy komu i na jakich warunkach ten nieprodukcyjny majątek przekazać.

W latach 90. i następnych pojawiły się też trudności w odtwarzaniu zużytego majątku produkcyjnego z funduszu amortyzacyjnego. Problem ten sygnalizował zbyt niski udział kosztów amortyzacji w całkowitych kosztach własnych kopalń (w niektórych kopalniach ich udział w latach 80. i 90. nie przekraczał 2%, a przeciętny dla wszystkich czynnych kopalń nie przekraczał 4%). Było to spowodowane tym, że nawet tak podstawowe środki trwałe uczestniczące w procesie wydobywania, jak chociażby kombajny, nie stanowiły majątku kopalń i nie obciążały kosztów amortyzacji kopalń, lecz koszty usług materialnych, gdyż istniało w strukturze górnictwa przedsiębiorstwo wynajmu kombajnów. Mimo wprowadzenia w latach 90. nowych przepisów dotyczących amortyzacji i wyceny majątku, zakres finansowania zużytych środków trwałych funduszami pochodzącymi z amortyzacji do roku 2000 nie uległ zmianom, co wskazuje, że amortyzacja nie pełni funkcji restytucyjnej. Wyniki analizy dotyczącej tych nowych zasad amortyzowania podają M. Księżyk, I. Król, B. Klank [9, s. 54–55].

W okresie transformacji pojawiły się także trudności we wdrażaniu nowych systemów wynagradzania, eliminujących m.in. dodatkowe formy wynagradzania, które odbywały się przez konta usług materialnych i niematerialnych, stanowiąc ukryty transfer wynagrodzeń i nieewidencjonowanie ich na opodatkowanym koncie wynagrodzeń.

Przeprowadzona analiza wykazała, że podstawowe przyczyny trudności polskiego górnictwa węgla kamiennego tkwią w zaszłościach historycznych, o których już przekonywująco pisał A. Albinowski w 1988 roku [1], a przede wszystkim w długim okresie funkcjonowania przemysłu węgla kamiennego bez rynku, czyli w takich uwarunkowaniach, gdzie barier surowcowych nie sygnalizował wzrost cen węgla i mechanizm kosztów komparatywnych nie eliminował producentów posiadających wysokie, w relacji do cen światowych, koszty produkcji. Ponadto analiza uwiarydociła, że istnieje potrzeba urealnienia treści ekonomicznej i metodyki ustalania kosztów produkcji węgla kamiennego w Polsce. Przez koszt produkcji węgla kamiennego rozumie się sumę nakładów wyrażających niezbędne zużycie, w określonym czasie, czynników produkcji w związku z odkryciem zasobów przemysłowych, wydobywaniem (w tym nadaniem cech produktu handlowego) i likwidacją negatywnych skutków procesu produkcji węgla.

Aby urealnić koszty produkcji węgla kamiennego, tzn. uczynić je kategorią rzetelnego rozrachunku gospodarczego, należy podjąć następujące działania:

- przeprowadzić inwentaryzację majątku kopalń pod kątem określenia przydatności jego składników w procesie produkcji węgla;
- dokonać wyceny majątku według jego rzeczywistej wartości;

- urealnić problemy własności środków trwałych (eliminując zbędne);
- wprowadzić zasady amortyzowania w pełni zapewniające transformację wartości zużytych środków trwałych w koszty produkcji węgla kamiennego i odtwarzanie zużytego majątku z funduszu amortyzacyjnego;
- wdrożyć zgodne z założeniami systemu kosztów zasady ewidencji i rozliczania wszelkich składników kosztów zewnętrznych tego procesu;
- wprowadzić takie zasady ewidencji poszczególnych składników kosztów, aby zapewniały one pełną transformację nakładów niezbędnych, poniesionych w procesie produkcji węgla, w koszty tego produktu.

Wprowadzenie powyższych propozycji zapewni prawidłowe ustalenie kosztów bezpośrednich producentów i kosztów zewnętrznych tego procesu, a także umożliwi wykorzystania ich jako wiarygodnego parametru rachunku ekonomicznego.

## 7. Podsumowanie

Przedstawione wyniki badań pozwalają na sformułowanie następującego generalnego wniosku: nie można zaprojektować jednego, tzn. dla wszystkich wytwarzanych dóbr rynkowych, ściśle określonego systemu kosztów, gdyż poszczególne procesy wytwarzania wyrobów mają swoją specyfikę i swoisty przebieg. Można jedynie ustalić ogólne założenia systemu kosztów dotyczące treści ekonomicznej i metodyki ustalania składników kosztów wytwarzania dóbr rynkowych.

Przez metodykę ustalania kosztów wytwarzania dóbr rozumie się zespół wytycznych określających sposoby kwantyfikacji poszczególnych składników systemu kosztów, zapewniające wiarygodność i spójność rachunków kosztów na wszystkich szczeblach decyzyjnych danego procesu wytwarzania dóbr.

Różnorodność dóbr i specyfika procesów ich wytwarzania powodują, że kosztami wytwarzania poszczególnych dóbr rynkowych mogą być nie tylko koszty bezpośredniego producenta, rozpoczynającego i kończącego produkcję danego dobra, ale i koszty produkcji fazowej (czy tzw. wieloetapowej, wykonywanej kolejno przez poszczególnych producentów), posiadającej swoją specyfikę, oraz koszty społeczne dóbr, w tym mających szczególne znaczenie dla gospodarki kraju (przykładem takiego dobra jest chociażby energia elektryczna).

## Literatura

- [1] Albinowski A., *Pułapka energetyczna gospodarki polskiej*, KAW, Warszawa 1988.
- [2] Bowden E.V., Bowden J.H., *Ekonomia. Nauka zdrowego rozsądku*, Fundacja Innowacja, Warszawa 2002.



- [3] Burzym E., *O istocie pojęć wydatek, nakład, koszt*, „Rachunkowość” 1963, nr 5.
- [4] *Encyklopedia powszechna PWN*, Warszawa 1987, wyd. II, t. 4.
- [5] Fedak Z., Naumiuk T., *Organizacyjne podstawy rachunku kosztów*, „Rachunkowość” 2005, nr 1.
- [6] Kochalski C., *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość. Ujęcie modelowe*, Prace habilitacyjne 29, Poznań 2006.
- [7] Księżyk M., *System kosztów. Metodyka ustalania kosztów (na przykładzie procesów pozyskiwania węgla kamiennego w Polsce)*, Księgarnia Akademicka, Kraków 1994.
- [8] Księżyk M., *Efektywność pozyskiwania pierwotnych nośników energii w Polsce. Metodyka i kategorie*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa–Kraków 1996.
- [9] Księżyk M., Król I., Klank B., *Możliwości odtwarzania w warunkach gospodarki rynkowej rzeczowych czynników produkcji zużytych w procesach wydobywania węgla kamiennego*, „Gospodarka Surowcami Mineralnymi” 1996, t. 12, z. 3.
- [10] Sobańska J., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 2003.
- [11] Sobańska J. (red. nauk.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2009.
- [12] Stiglitz J.E., *Szalone lata dziewięćdziesiąte. Nowa historia najświetniejszej dekady w dziejach świata*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2006.
- [13] Świdarska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2003, t. I.
- [14] Szychta A., *Rozpowszechnianie rachunku kosztów działań w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 1.