

## CZĘŚĆ I. CEL RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ.

Literatury na temat rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów jest tak dużo, że każdy zainteresowany nie będzie miał problemów ze znalezieniem jej w dobrych księgarniach. Z tego też powodu nie będę tutaj cytował z tej literatury różnych definicji, kategorii czy rozwiązań z obszaru rachunku kosztu. Załączane tutaj artykuły nie mają też charakteru podręcznika w zakresie stosowania rachunku kosztów.

Celem tych artykułów jest bowiem podzielenie się z Wami moim doświadczeniem a także pasją jaką jest rachunek kosztów, pasją, którą od wielu lat realizuję również w życiu zawodowym. W dość długiej już drodze zawodowej miałem przyjemność poznać wiele firm, firm o różnym profilu działalności, z różnych branż i różnej wielkości. W każdej z tych firm zajmowałem się w sposób bezpośredni bądź pośredni rachunkiem kosztów. Miałem przyjemność pracować zawsze na wysokich stanowiskach, co umożliwiło mi szersze spojrzenie na systemy informacyjne, w tym na rachunek kosztów w powiązaniu ze strategią firmy. Miałem możliwość dogłębnego poznania aspektów produkcyjnych różnych branż i związanych z nimi systemami rachunku kosztów. A teraz chcę podzielić się z Wami tym doświadczeniem i wieloma ciekawymi spostrzeżeniami.

Tak jak w każdej literaturze, taki i ja swoje rozważania chcę rozpocząć od zdefiniowania celu. Celu rachunkowości zarządczej.

Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie kadrze menedżerskiej właściwych informacji, aby na tej podstawie kadra ta mogła podejmować właściwe decyzje.

Nie jest żadnym odkryciem stwierdzenie, że nadrzędnym celem każdej firmy (komercyjnej) jest zarabianie pieniędzy. Zatem właściwa decyzja to taka, która prowadzi do tego celu, czyli powoduje, że firma zarabia pieniądze. Właściwa informacja natomiast, to taka, która pozwala menedżerom podjąć właściwą decyzję. Właściwa informacja to taka, która, wykorzystana w procesie decyzyjnym powoduje, że menedżerowie osiągają założone cele, że w konsekwencji firma zarabia pieniądze.

Siłą rzeczy wyłaniają się następujące pytania:

**Czy informacje pochodzące z tradycyjnej rachunkowości zarządczej (rachunków kosztów) spełniają taką rolę? Czy na podstawie takich informacji menedżerowie mają możliwość podejmowania właściwych decyzji? Czy takie informacje przyczyniają się do ciągłego zarabiania pieniędzy przez firmę?**

Aby odpowiedzieć na te pytania przeanalizujemy kilka prostych przykładów. Najpierw jednak muszę wyjaśnić pewne aspekty tradycyjnych rachunków kosztów.

Niezależnie od tego jaki to jest rachunek kosztów, to każdy z nich każe przypisywać wszystkie koszty do produktu (o ile mamy do czynienia z firmą produkcyjną). W wielu firmach funkcjonują podstawowe dwie kategorie kosztu produktu – TKW – Techniczny Koszt Wytworzenia oraz CKW - Całkowity Koszt Wytworzenia. TKW w większości przypadków jest zgodny z definicją kosztu wytworzenia narzuconą przez zarówno nasze, Krajowe Standardy Rachunkowości jak i przez MSR/MSSF. Standardy te obligują do doliczania do produktu wszystkich kosztów bezpośrednich jak i pośrednich (stałych) związanych z procesem wytwarzania produktu. Standardy te nie pozwalają dopisywać do produktu kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Nie wnikając w szczegóły, koszty, które są dopisywane do produktu to m.in. amortyzacja, koszty kontroli jakości, koszty służb utrzymania ruchu, podatki, koszty wynagrodzeń zarówno pracowników bezpośrednio produkcyjnych jak i pracowników nadzoru produkcyjnego. CKW to kategoria, która absorbuje oprócz TKW również koszty ogólne firmy, koszty sprzedaży, koszty dystrybucji a także koszty finansowe. Kategoria CKW jest zdecydowanie mniej zdefiniowana i w zasadzie może być różna w zależności od firmy i przyjętych przez nią zasad. Niezależnie od tego jak w poszczególnych firmach definiowane jest TKW czy CKW, łączy ich jedna wspólna cecha – absorbują one wszystkie koszty. TKW i CKW budowane są poprzez doliczanie kosztów do produktów. Gdy mamy do czynienia z kosztami całkowicie zmiennymi (zmiennymi proporcjonalnymi) to kwestia doliczania tych kosztów jest prosta. W przypadku pozostałych kosztów tak prosto już nie jest. Koszty te doliczane są za pomocą różnego rodzaju kluczy. Mogą to być: robocizna bezpośrednia, maszynogodziny, ilość (kg, szt., litr, m, m<sup>2</sup>, itp.), paleta, partia, i z pewnością jeszcze wiele innych. Dla lepszego zobrazowania problemu alokacji kosztów na produkty posłużę się prostymi przykładami.

Firma produkuje dwa produkty: Produkt A i Produkt B. Produkcja odbywa się na dwóch gniazdach produkcyjnych G1 i G2. W poniższej tabeli prezentowane są dane do naszych przykładów.

Tabela 1.

ZAŁOŻENIA						
Dostępny czas	22 dni * 8 godzin*60 min					
Dostępny czas [min]	10 560					
PARAMETRY	C/T [min/szt]			cena	koszt	popyt
	G1	G2	TOTAL	sprzedaży	surowca	
Produkt A	1,00	7,00	8,00	52,00	24,00	1 056
Produkt B	5,00	5,00	10,00	50,00	25,00	1 056
Koszty utrzymania, w tym:	46 200					
Amortyzacja	5 000					
Koszty kontroli jakości	10 000					
Pozostałe	31 200					

W omawianych poniżej przypadkach firma (znana mi z autopsji) stosuje jako klucz do rozliczania kosztów stałych ilość (szt. lub kg).

#### Przypadek 1. Rozliczenie kosztów amortyzacji.

W omawianej firmie wyprodukowano w kolejnych miesiącach pokazane w poniższej tabeli różne ilości produktów i dokonano rozliczenia amortyzacji na produkty wg klucza ilości (szt.)

Tabela 2.

Rozliczenie kosztów	M1	M2	M3
Produkt A	1 000	700	100
Produkt B	712	1 132	1 972
Razem	1 712	1 832	2 072
Obciążenie	10 560	10 560	10 560
	O'K	O'K	O'K
Koszt amortyzacji	5 000	5 000	5 000
Jednostkowy koszt amortyzacji [zł /szt.]	2,92	2,73	2,41

Rozliczenie amortyzacji nastąpiło poprzez podzielenie kosztów amortyzacji przez całkowitą ilość produkcji. Jak widać w Tabeli 2. jednostkowy koszt amortyzacji jest różny w każdym z pokazanych okresów (M1, M2, M3). Jak to jest możliwe, że w zależności od struktury wyprodukowanego asortymentu koszt amortyzacji doliczany do produktu jest różny? W omawianym przykładzie nie zmieniliśmy amortyzacji, nie zmieniliśmy wydajności

dla poszczególnych produktów a jednostkowy koszt amortyzacji zmienił się. Może zastosowany klucz jest błędny? Rozliczmy zatem tą sama amortyzację kluczem maszynogodzin ( w naszym przykładzie maszyno minuty) zaangażowanych w proces wytwarzania. Poniższa tabela prezentuje wyniki tego rozliczenia.

Tabela 3.

Rozliczenie kosztów	M1	M2	M3
<b>Produkt A</b>	1 000	700	100
<b>Produkt B</b>	712	1 132	1 972
<b>Razem</b>	1 712	1 832	2 072
<b>Mh dla Produktu A</b>	8 000	5 600	800
<b>Mh dla Produktu B</b>	7 120	11 320	19 720
<b>Mh razem</b>	15 120	16 920	20 520
<b>Koszt amortyzacji</b>	5 000	5 000	5 000
<b>Jednostkowy koszt amortyzacji [zł /min]</b>	<b>0,33</b>	<b>0,30</b>	<b>0,24</b>
<b>Koszt jednostkowy dla A</b>	<b>2,65</b>	<b>2,36</b>	<b>1,95</b>
<b>Koszt jednostkowy dla B</b>	<b>3,31</b>	<b>2,96</b>	<b>2,44</b>

Rozliczenie wg maszynogodzin (maszyno minut) nastąpiło poprzez ustalenie kosztu amortyzacji na minutę pracy gniazd produkcyjnych a następnie pomnożenie tego kosztu przez ilość minut potrzebnych na wyprodukowanie każdego wyrobu. W tym przypadku musieliśmy rozliczyć amortyzację osobno na każdy produkt, ponieważ czas zaangażowania parku maszynowego przez te produkty jest różny. Ale i w tym przypadku jednostkowy koszt jest różny w każdym okresie, mimo, że park maszynowy jest w pełni wykorzystany. Podobną sytuację otrzymamy rozliczając koszty kontroli jakości i innych kosztów stałych. W przypadku kosztów stałych z obszaru TKW można doszukiwać się związku przyczynowo skutkowego powstawania tych kosztów. Inaczej jest w przypadku kosztów ogólnych, które nie posiadają żadnego bezpośredniego związku z kosztami produktów. Bo jaki związek z kosztami produktu ma koszt np. zarządu czy rady nadzorczej, działu księgowości czy działu kadr. Logika powstawania tych kosztów tkwi w decyzjach administracyjnych firmy a nie jako skutek trwania procesu produkcyjnego. Koszty np. wynagrodzeń prezesa nie zmieniają się w ślad za zmianą skali produkcji czy sprzedaży wyrobów. Podobnie jest ze wszystkimi działami wsparcia.

Patrząc na wyniki tych rozliczeń pojawia się następujące pytanie – może te klucze rozliczeniowe są niewłaściwe? Niestety, zastosowanie innych kluczy da kolejne, różne wyniki. Jaki zatem klucz powinniśmy wybrać? Jakie kryterium zastosować wybierając taki klucz? A może pytanie powinno brzmieć: czy koszty powinny być uzależnione od przyjętej metodologii liczenia? Z pewnością nie. Ale skoro tak różne metody istnieją i są możliwe (nikt nas nie ogranicza w wyborze) do zastosowania to z natury takiej sytuacji stoimy przed jakimś wyborem. O tym wyborze decyduje z reguły dyrektor finansowy, szef kontrolingu a w mniejszych firmach nawet główny księgowy. Znane są mi przypadki, gdzie o takim wyborze decyduje właściciel firmy (z reguły bez wsparcia tej decyzji jakimikolwiek głębszymi przemyśleniami). A co się dzieje gdy w firmie zmienia się taki decydent i ten następny ma inny pogląd na ten aspekt? Jak wtedy zmiana metody liczenia „wpływa na koszty”? Co wtedy z rentownością produktów? Wszystkie zmieniły swoją rentowność z powodu decyzji administracyjnej a nie z powodu faktycznej zmiany kosztów. Jak to ma perturbacje rynkowe? Przeanalizujemy zatem jeszcze jeden przykład.

Na rynku mamy konkurencję – dwie firmy, które wytwarzają takie same produkty. Konkurent 1 wytwarza tylko produkt B a konkurent 2 wytwarza tylko produkt A. Park maszynowy mają taki sam jak nasza firma i wydajności uzyskiwane są dokładnie takie same. Koszt amortyzacji również mają taki sam ponieważ koszt zakupu tych maszyn i okres amortyzacji były takie same. Obydwaj konkurenci w pełni wykorzystują swoje moce produkcyjne i całą produkcję sprzedają. Tabele 4 i 5 zawierają wyliczenie kosztów jednostkowych amortyzacji. W pierwszej rozliczenie kluczem ilości a w drugiej rozliczenie kluczem maszynogodzin (maszynominuty). Przyjrzyjmy się wynikom.

Tabela 4.

Rozliczenie kosztów	MY	KONKURENT 1	KONKURENT 2
Produkt A	1 000	0	1 508
Produkt B	712	2 112	0
Razem	1 712	2 112	1 508
Obciążenie	10 560	10 560	10 556
Koszt amortyzacji	5 000	5 000	5 000
Jednostkowy koszt amortyzacji [zł /szt.]	2,92	2,37	3,32

Tabela 5.

Rozliczenie kosztów	M1	KONKURENT 1	KONKURENT 2
Produkt A	1 000	0	1 508
Produkt B	712	2 112	0
Razem	1 712	2 112	1 508
Mh dla Produktu A	8 000	0	12 064
Mh dla Produktu B	7 120	21 120	0
Mh razem	15 120	21 120	12 064
Koszt amortyzacji	5 000	5 000	5 000
Jednostkowy koszt amortyzacji [zł /min]	<b>0,33</b>	<b>0,24</b>	<b>0,41</b>
Koszt jednostkowy dla A	<b>2,65</b>	<b>0,00</b>	<b>3,32</b>
Koszt jednostkowy dla B	<b>3,31</b>	<b>2,37</b>	<b>0,00</b>

Wyniki są różne w każdej firmie. Jest to efekt podobny jak w poprzednich przykładach, ponieważ różnica tkwi w ilości produktów. Ale problem pozostaje. Z tabeli 4 wynika, że w stosunku do konkurenta 1 mamy wyższe koszty jednostkowe amortyzacji (a tak naprawdę to wszystkie koszty stałe) co wskazuje nam, że jesteśmy niekonkurencyjni w produkcji B. Inaczej ma się sytuacja z konkurentem 2. Tutaj mamy niższe koszty więc jesteśmy konkurencyjni na rynku. Wniosek nasuwa się sam – zrezygnujmy z produktu B i wytwarzajmy tylko produkt A. Czy jednak mamy wystarczającą ilość informacji aby podjąć taką decyzję? Rozszerzymy więc obszar analiz tych produktów i zobaczymy jakie z tego pojawią się efekty. Ale to już w następnej części.

*Jerzy Kuncicki*