

Poziom dojrzałości rachunków kosztów w polskich przedsiębiorstwach

Mając na uwadze rosnące potrzeby informacyjne zarządzających, krytykę założeń tradycyjnego rachunku kosztów oraz światowy rozwój nowoczesnych koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów, warto postawić pytanie: jaki jest obecnie poziom zaawansowania stosowanych rachunków kosztów w przedsiębiorstwach działających w Polsce?

W niniejszym artykule zaprezentowano wyniki badania ankietowego¹, którego celem było określenie luki, „dystansu”, jaki dzieli polskie przedsiębiorstwa od wykorzystania najbardziej zaawansowanych zasobowo-procesowych rachunków kosztów, a także ustalenie kierunku rozpowszechniania zasobowo-procesowych rachunków kosztów w zależności od branży, wielkości przedsiębiorstw, struktury własności kapitału oraz faktu notowania przedsiębiorstw na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Poziomy dojrzałości rachunku kosztów

Przeprowadzenie badania nad zaawansowaniem rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach wymagało zdefiniowania i przyjęcia określonej koncepcji hierarchii rachunków kosztów, stopniującej ich „dojrzałość”. W tym celu wykorzystano zmodyfikowany model poziomów dojrzałości rachunku kosztów², który początkowo został opracowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC). Przedstawiono go na rysunku 1.

¹ Badanie zostało wykonane i opublikowane w rozprawie doktorskiej: Zieliński T.M., *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, Katedra Controllingu Analizy Finansowej i Wyceny, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu. Poznań 2014.

² Ibidem.

W modelu przyjęto, że każdy z kolejnych poziomów dojrzałości rozwija poprzedni poziom rachunku kosztów, co oznacza, że wysiłki poniesione na osiągnięcie poprzedniego poziomu mogą zostać zachowane lub zweryfikowane.

Rozwój rachunku kosztów wyraża się z jednej strony doskonaleniem zasad i założeń, a z drugiej – powstawaniem nowych koncepcji. Rozwój ten następuje wraz ze zmianami ukierunkowania rachunku kosztów z orientacji retrospektywnej na prospektywną i antycypacyjną³. Powyższe stwierdzenie potwierdza zastosowany w modelu poziomów dojrzałości podział rachunków kosztów na dwie podstawowe grupy: rachunki kosztów rzeczywistych oraz planowanych. W ramach pierwszej grupy znajdują się tradycyjne (poziomy 1–5) oraz nowoczesne rachunki kosztów oparte na kosztach rzeczywistych (poziomy 6–8). Druga grupa to zaawansowane rachunki kosztów planowanych (poziomy 9–12).

Poszczególne poziomy dojrzałości rachunku kosztów oznaczają:

- **Poziom 1** – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów. Koszty ujmowane są wyłącznie w układzie rodzajowym, bez podzia-

³ Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów – modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 19.



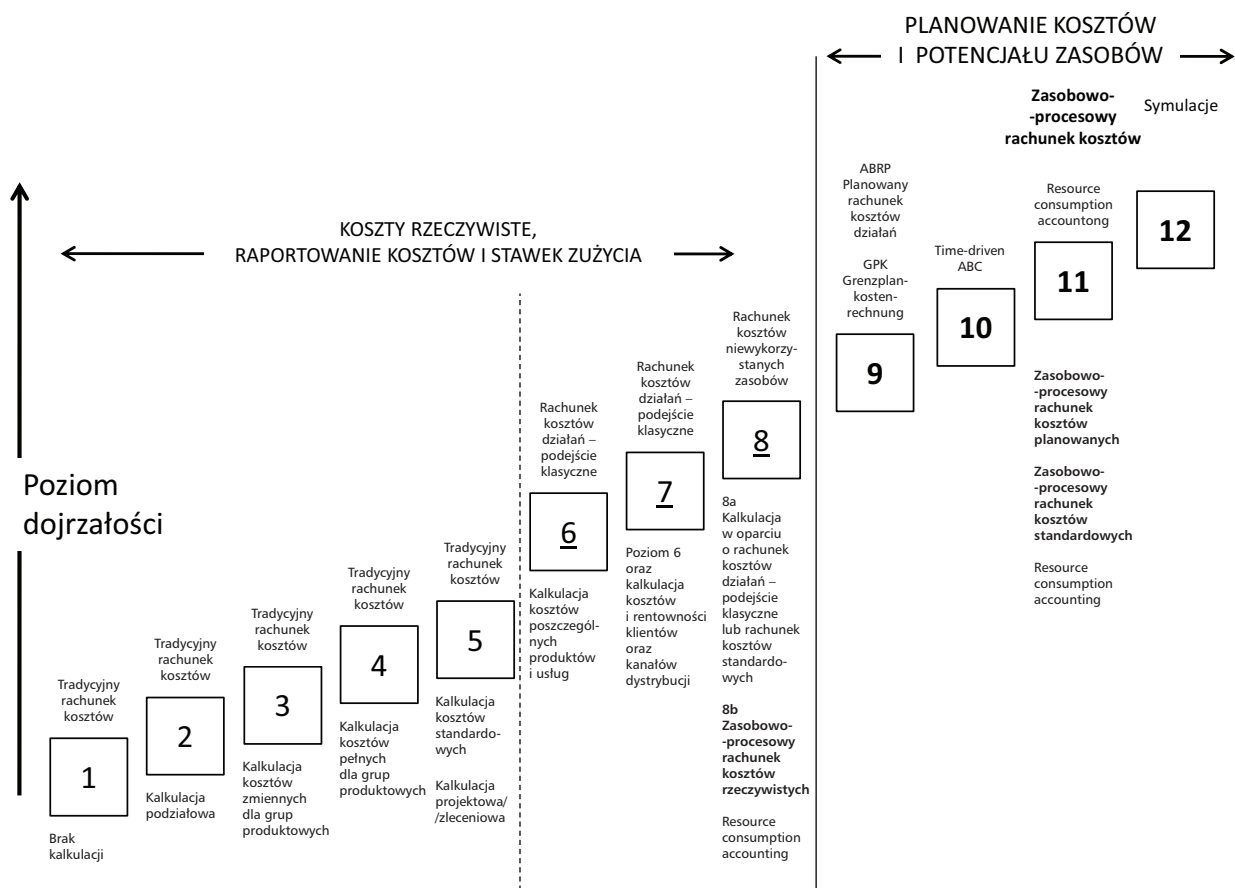
Fot.: ABC Akademia

DR TOMASZ M. ZIELIŃSKI

doktor nauk ekonomicznych Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu; autor koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów; prezes zarządu firmy ABC Akademia Sp. z o.o., producenta oprogramowania Doctor Coster® oraz lidera wdrożeń rachunku kosztów ABC/RCA w Polsce

RYSUNEK 1.

Zmodyfikowany model 12 poziomów dojrzałości rachunku kosztów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: IFAC, Evaluating the Costing Journey: a Costing Levels Continuum Maturity Model, International Federation Of Accountants, New York 2009, s. 19

tów na centra kosztów. Nie są wykonywane żadne kalkulacje kosztów jednostkowych,

- **Poziom 2** – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów, w którym koszty ujmowane są w centrach kosztów wyodrębnianych dla działów i wydziałów. Kalkulacja kosztów jednostkowych albo nie jest realizowana, albo przy jej realizacji wykorzystane są zasady kalkulacji podziałowej prostej. Na tym poziomie zaklasyfikowana jest również koncepcja *lean accounting* (szczupła rachunkowość zarządcza),
- **Poziom 3** – tradycyjny rachunek kosztów zmiennych, w którym kalkulacja kosztu jednostkowego wykonywana jest ze szczegółowością do poziomu grup produktowych/usługowych. Kalkulacja nie jest wykonywana

do poziomu konkretnych indeksów produktowych i usługowych, ale ogranicza się do kosztów bezpośrednich, które mogą być wprost przypisane do grup produktowych i usługowych,

- **Poziom 4** – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów pełnych, w którym kalkulacja kosztu jednostkowego wykonywana jest ze szczegółowością do poziomu grup produktowych/usługowych. Koszty pośrednie rozliczane są jako arbitralny narzut kosztów z wykorzystaniem tradycyjnych kluczy podziałowych, takich jak roboczogodziny, kilogramy czy sztuki,
- **Poziom 5** – tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów, np. rachunek kosztów

standardowych lub kalkulacja projekto-wa/zleceniowa. Kalkulacja kosztów jednostkowych wykonywana jest do poziomu poszczególnych produktów lub usług, z uwzględnieniem arbitralnego narzutu kosztów pośrednich,

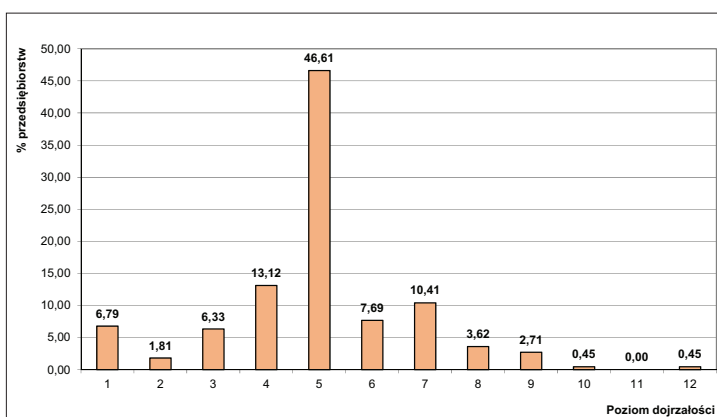
- **Poziom 6** – rachunek kosztów działań – podejście klasyczne, w którym kalkulacja kosztów jednostkowych wykonywana jest do poziomu poszczególnych produktów i usług,
- **Poziom 7** – rachunek kosztów działań uwzględniający finalne alokowanie zarówno kosztów do produktów, jak i kosztów sprzedaży do obiektów kosztowych klientów,
- **Poziom 8a** – rachunek kosztów działań – podejście klasyczne lub rachunek kosztów standardowych z wyodrębnieniem szacunkowo określanych kosztów niewykorzystanych zasobów, np. w oparciu o historyczne moce przerobowe określone na poziomie całych wydziałów,
- **Poziom 8b** – zasobowo-procesowy rachunek kosztów rzeczywistych oraz *resource consumption accounting* (oparty na kosztach rzeczywistych),
- **Poziom 9** – *activity based resource planning* (ABRP), *Grenzplankostenrechnung* (GPK),

- **Poziom 10** – rachunek kosztów działań sterowany czasem – *time-driven ABC*,
- **Poziom 11** – zasobowo-procesowy rachunek kosztów planowanych, zasobowo-procesowy rachunek kosztów standardowych oraz *resource consumption accounting*,
- **Poziom 12** – symulacje to poziom, gdzie nie ma konkretnie nazwanej koncepcji rachunku kosztów. Mogą one obejmować różne techniki i być realizowane na wiele sposobów i stopni złożoności. Jeden z przykładów symulacji nazywa się *systems dynamics*, który w uproszczeniu odzwierciedla jednoczesne współzależności pomiędzy wieloma częściami organizacji.

Poziomy 9–12 to zmiana z kalkulacji kosztów opartej na danych historycznych na kalkulację opartą na kosztach planowanych oraz kalkulację, której celem jest planowanie przyszłych kosztów, np. na potrzeby ofertowania klientów lub przyczynowo-skutkowego budżetowania elastycznego. Rachunki kosztów na tych poziomach pokazują, jakie koszty powinny zostać poniesione w związku z wykonanym poziomem działalności i w porównaniu do kosztu rzeczywistego realizowana jest w nich zaawansowana analiza odchyleń. W czterech najwyższych poziomach rachunku kosztów informację pochodzącą z poziomów od 6 do 8 wykorzystuje się do planowania przyszłego zapotrzebowania na zasoby oraz związanego z nim kosztu.

RYSUNEK 2.

Poziom dojrzałości rachunku kosztów w rozpatrywanych przedsiębiorstwach (lata 2011–2012)



Źródło: Zieliński T.M., Op. cit., s. 59

Metodyka przeprowadzonego badania

W badaniu uwzględniono dwie grupy zmiennych: zmienne określające badane przedsiębiorstwo oraz zmienną charakteryzującą poziom dojrzałości stosowanego rachunku kosztów. Przeprowadzono je w formie ankiety w latach 2011–2012 i objęto nim 574 osoby. Zwrotnie uzyskano 360 wypełnionych ankiet, z których 221 poddano analizie. Do przeprowadzenia badania wykorzystano zarówno analizę opisową, jak i testy statystyczne.

Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach

Badanie wykazało (rys. 2), że najbardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów wśród

polskich przedsiębiorstw jest rachunek kosztów 5 poziomu dojrzałości (rachunek kosztów standardowych, kalkulacja zleceniowa/projektowa). Prawie 47% przedsiębiorstw deklaruje wykorzystanie tego rachunku kosztów. Tradycyjny rachunek kosztów (poziomy 1–5) stosowany jest przez prawie 75% przedsiębiorstw. Zdecydowana większość badanych przedsiębiorstw (96,38%) stosuje rachunek kosztów rzeczowych (poziomy 1–8).

Około 8% badanych przedsiębiorstw deklaruje wykorzystanie rachunku kosztów działań (ABC) do wyceny kosztów produktów i usług (poziom 6). Tylko 10% z tej grupy koncentruje swoje rachunki kosztów na kosztach i rentowności klientów (poziom 7). Niecałe 4% rozpatrywanych przedsiębiorstw deklaruje kalkulowanie kosztów niewykorzystanych zasobów (poziom 8a).

W porównaniu do przedsiębiorstw niemieckich, gdzie według badań między 50 a 60% z nich stosuje pewną formę *Grenzplankostenrechnung* (poziom 9)⁴, polskie przedsiębiorstwa wypadają bardzo słabo. Tylko niecałe 4% z nich stosuje rachunek kosztów planowanych (poziomy 9–12).

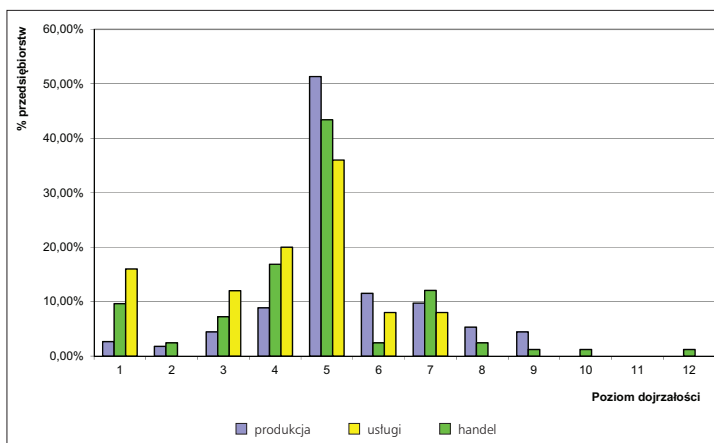
Uszczegółowieniem przeprowadzonego badania jest prezentacja wyników w podziale ze względu na przyjęte kryteria charakteryzujące rozpatrywane przedsiębiorstwa: branża, wielkość przychodów, struktura właścicielska oraz fakt notowania na giełdzie. Ma to wskazać, jaki rodzaj przedsiębiorstw jest szczególnie predestynowany do wdrażania nowoczesnych zasobowo-procesowych koncepcji rachunku kosztów.

Najbardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów we wszystkich branżach (rys. 3) jest tradycyjny rachunek kosztów klasyfikowany na poziomie 5. Przedsiębiorstwa produkcyjne (ponad 51%) stosują rachunek kosztów standardowych z narzutami kosztów pośrednich, usługowe (ponad 43%) – kalkulację kosztów bezpośrednich projektów i usług z narzutami, a handlowe (ponad 36%) do kosztów zakupu dodają arbitralny narzut kosztów pośrednich.

⁴ Kilger W., Pampel J.R., Vikas K., *Introduction: Marginal Costing as a Management Accounting Tool*, Management Accounting Quarterly, vol. 5, no. 2 2004, s. 15.

RYSUNEK 3.

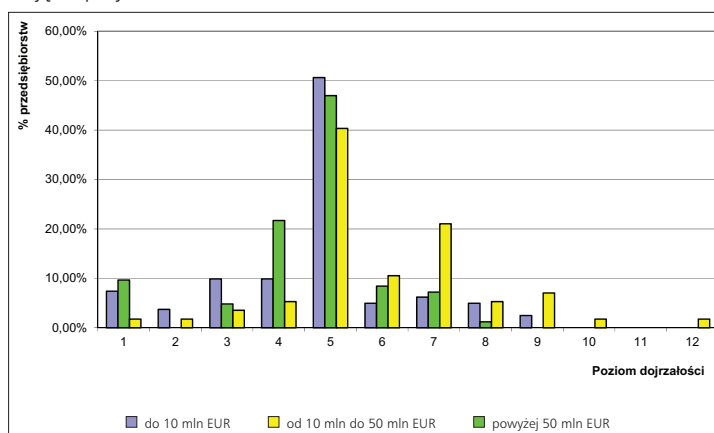
Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach – ujęcie branżowe (lata 2011–2012)



Źródło: Zieliński T.M., Op. cit., s. 62

RYSUNEK 4.

Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach – ujęcie przychodowe (lata 2011–2012)

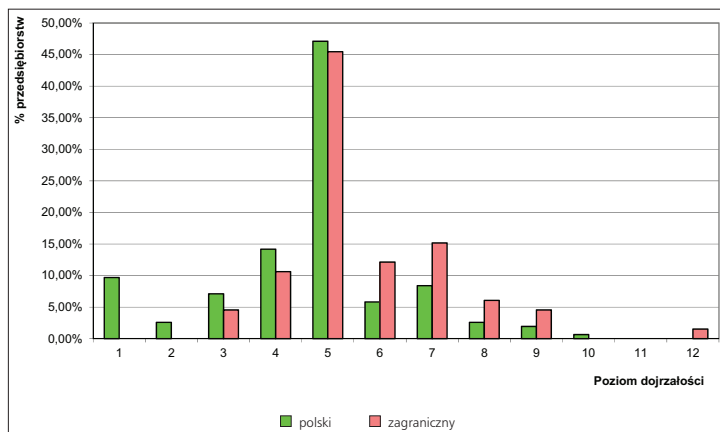


Źródło: Zieliński T.M., Op. cit., s. 64

Ponad 11% przedsiębiorstw z branży produkcyjnej wykorzystuje rachunek kosztów działań do kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, podczas gdy rachunek ten stosowany jest tylko przez nieco ponad 2% przedsiębiorstw usługowych w zakresie wyceny świadczonych usług. Rachunek kosztów ABC stosowany jest przez 8% przedsiębiorstw handlowych do wyceny sprzedawanych towarów.

RYSUNEK 5.

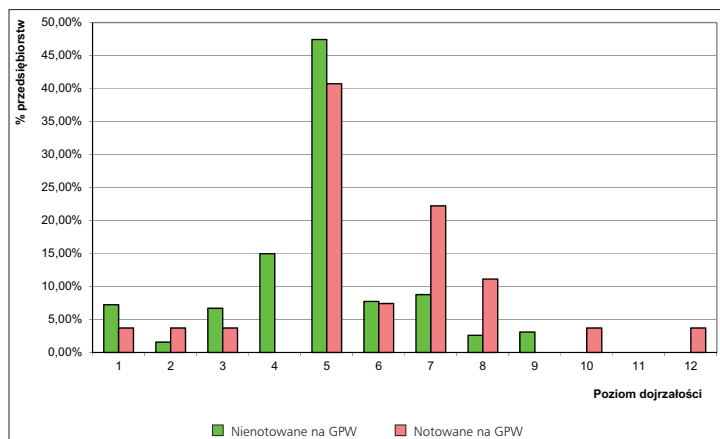
Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach – ujęcie według własności kapitału (lata 2011–2012)



Źródło: Zieliński T.M., Op. cit., s. 69

RYSUNEK 6.

Poziom dojrzałości rachunku kosztów w polskich przedsiębiorstwach – w podziale na notowane i nienotowane na GPW (lata 2011–2012)



Źródło: Zieliński T.M., Op. cit., s. 72

Mając na uwadze podział przedsiębiorstw pod względem osiąganych rocznych przychodów (rys. 4), najbardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów we wszystkich grupach przedsiębiorstw jest ponownie rachunek kosztów klasyfikowany na poziomie 5. Wskazało go ponad 40% największych przedsiębiorstw, 47%

średnich oraz 50,6% najmniejszych. Należy zauważyć, że przedsiębiorstwa o przychodach przekraczających 50 mln euro częściej wskazują na wykorzystanie nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów. Poziom 6 wskazało 10,5% największych przedsiębiorstw pod względem przychodów, poziom 7 – 21%, poziom 8 – 5,3%, a poziomy 9–12 wskazało 10,5% podmiotów.

Na rysunku 5 przedstawiono rozkład poziomów dojrzałości rachunku kosztów wśród badanych przedsiębiorstw, co pozwala ocenić skalę stosowania różnych koncepcji rachunku kosztów w ujęciu własności kapitału. Najbardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów w przedsiębiorstwach zarówno z polskim, jak i zagranicznym kapitałem jest rachunek kosztów klasyfikowany na poziomie 5. Wskazało go ponad 47% przedsiębiorstw z kapitałem polskim oraz ponad 45% przedsiębiorstw z kapitałem zagranicznym.

Jeżeli chodzi o inne poziomy dojrzałości, to przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym wyraźnie częściej (około dwukrotnie) stosują nowoczesne koncepcje rachunku kosztów w porównaniu z przedsiębiorstwami polskimi. Ponadto przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym nie wskazują wykorzystywania rachunków kosztów klasyfikowanych na dwóch najniższych poziomach dojrzałości.

Ostatnim elementem badania poziomów dojrzałości rachunków kosztów w polskich przedsiębiorstwach jest interpretacja uzyskanych wyników z podziału przedsiębiorstw na notowane i nienotowane na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie⁵.

Najbardziej rozpowszechnionym rachunkiem kosztów w przedsiębiorstwach zarówno notowanych, jak i nienotowanych na GPW (rys. 6) jest rachunek kosztów klasyfikowany na poziomie 5. Wskazało go ponad 40% przedsiębiorstw

⁵ Więcej na temat tej części badania można znaleźć w artykule: Kochalski C., Zieliński T.M., *Badania nad zaawansowaniem rachunków kosztów w spółkach giełdowych w Polsce*, [w:] *Wartość rynkowa, struktura kapitału i efektywność przedsiębiorstwa*, red. N. Duraj. Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2014, s. 59-68.

Założenia, jakie towarzyszyły wypracowywaniu tradycyjnych rachunków kosztów, uległy, a przynajmniej ulegają dezaktualizacji ze względu na ich merytorykę i arbitralność podejścia.

notowanych na GPW w porównaniu do ponad 47% przedsiębiorstw nienotowanych na giełdzie. Jeżeli chodzi o inne poziomy dojrzałości, to przedsiębiorstwa notowane na GPW wyraźnie częściej stosują nowoczesne koncepcje rachunku kosztów w porównaniu z nienotowanymi.

Podsumowanie

Wyniki przeprowadzonego badania potwierdzają, że przedsiębiorstwa działające na terenie Polski wykorzystują głównie tradycyjne rachunki kosztów (prawie 75%), co w porównaniu do przedsiębiorstw niemieckich, szeroko stosujących zaawansowany *Grenzplankostenrechnung* (poziom 9), jest wynikiem bardzo słabym.

Tradycyjne rachunki kosztów skoncentrowane na sprawozdawczości zewnętrznej w znacznym stopniu ignorują coraz bardziej precyzyjne potrzeby informacyjne kadry zarządzającej. Założenia, jakie towarzyszyły wypracowywaniu tradycyjnych rachunków kosztów, uległy, a przynajmniej ulegają dezaktualizacji ze względu na ich merytorykę i arbitralność podejścia. Ponadto, mając na uwadze nowoczesny nurt zarządzania przedsiębiorstwami pod kątem tworzenia wartości, krytycznie ocenia się również tradycyjną analizę kosztów, wskazując, że nie spełnia ona oczekiwań tego nowoczesnego nurtu zarządzania⁶.

Analizując wyniki badania w zakresie wykorzystania rachunków kosztów wyodrębniających

koszty niewykorzystanych zasobów (poziom 8 i wyższe), rachunki te w niewielkim stopniu stosowane są w polskich przedsiębiorstwach – przez niecałe 4%. Brak wyodrębniania kosztów niewykorzystanych zasobów grozi występowaniem zjawiska spirali śmierci kosztów stałych, które polega na nieświadomym i niezasadnym alokowaniu kosztów niewykorzystanych zasobów do produktów i klientów^{7, 8}. Deklarowany przez przedsiębiorstwa niewielki odsetek rachunków kosztów wyodrębniających koszty niewykorzystanych zasobów wymusza pytanie o spełnianie przez te przedsiębiorstwa wymogów sprawozdawczości zewnętrznej, która podkreśla konieczność wyodrębniania tych kosztów z kosztów produktów i usług.

Mając na uwadze jeden z celów badania, jakim była chęć określenia kierunku rozpowszechniania zaawansowanych zasobowo-procesowych rachunków kosztów wśród przedsiębiorstw działających w Polsce, istotnym ustaleniem jest stwierdzenie, że najbardziej predystynowane do ich rozpowszechniania przedsiębiorstwa o następujących atrybutach: wysokie przychody, branża produkcyjna, notowane na Giełdzie Papierów Wartościowych i z dominującym kapitałem zagranicznym. ▣

⁷ Keys D.E., van der Merwe A., *The Case for RCA: Understanding Resource Interrelationships*, Journal of Cost Management, September–October 2001, vol. 15, no. 6, s. 28.

⁸ Zieliński T.M., *Odkrywanie prawdy o zyskach – teoria i praktyka systemów ABC/M*, Akademia Menedżera, Poznań 2007, s. 97.

⁶ Kochalski C., *Koszty w przedsiębiorstwie zarządzanym przez wartość – ujęcie modelowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2006, s. 13.