

Damian Łazarczyk*

Rola rachunku kosztów stałych i zmiennych w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Słowa kluczowe: koszty stałe, koszty zmienne, rachunek kosztów, zarządzanie

Keywords: fixed costs, variable costs, cost accounting, management

Wprowadzenie

Ekonomia jest nauką o tym, jak ludzie radzą sobie z rzadkością (czyli brakiem nieograniczonej dostępności dóbr) oraz jak rozwiązują dotkliwe problemy alokacji zasobów. To „jak” oznacza system i metody zarządzania. Generalnie, zarządzanie jest określane przez pryzmat klasycznych funkcji, jakie spełnia, czyli: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola. Zarządzanie przedsiębiorstwem jest procesem dynamicznym, w którym kluczową rolę odgrywa szybkość pozyskania informacji i podjęcie na ich podstawie optymalnej decyzji. Informacja o sytuacji majątkowej i finansowej oraz rezultacie działalności jest wspólnie, prawdopodobnie, najważniejszym elementem warunkującym sukces na rynku. Potrzeba uzyskania wieloprzekrojowych informacji o kosztach determinuje procesy decyzyjne w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Koszty są powszechne i dotyczą każdego elementu zarządzania, w tym produkcji i sprzedaży. Koszty są pewne, a przychody – prawdopodobne.

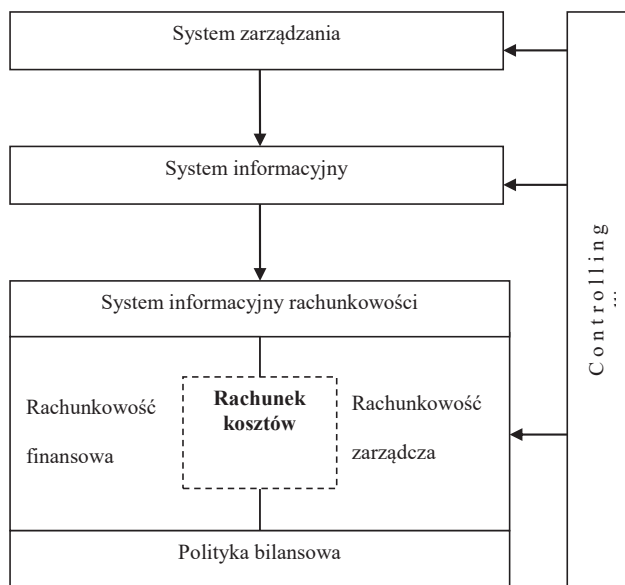
Podstawowym systemem informacyjnym w każdej jednostce gospodarczej jest system informacyjny rachunkowości. Celem rachunkowości jest opracowanie i dostarczenie informacji o przebiegu działalności gospodarczej i jej wynikach, w tym także o kosztach. Informacje o kosztach kształtują czynniki endogeniczne (wewnątrz

* mgr Damian Łazarczyk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług, Katedra Rachunkowości i Controllingu, e-mail: damian.lazarczyk@wzieu.pl

przedsiębiorstwa) oraz czynniki egzogeniczne (zewnętrzne, np. administracyjno-polityczne decyzje o cłach). Miejsce rachunku kosztów w systemie zarządzania i relacje zachodzące między elementami systemu przedstawiono na rysunku 1.

Współczesne aspekty ekonomiczne nie mogą pomijać, szczególnie przy braku nieograniczonej dostępności dóbr, kategorii rentowności, czyli opłacalności działalności gospodarczej oraz racjonalności wykorzystania aktywów. Dotarcie do przyczyn ponoszenia kosztów powinno przyświecać zarządzającym przedsiębiorstwem (menedżerom) w podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Rysunek 1. Relacje między rachunkiem kosztów, systemem rachunkowości i controllingiem



Źródło: opracowanie własne.

Celem artykułu jest odpowiedź na następujące pytania:

1. Jaki wpływ na zarządzanie przedsiębiorstwem ma system rachunku kosztów stałych i zmiennych?
2. Czy kryterium zmienności kosztów ma znaczenie w procesie podejmowania decyzji?

Na wstępie artykułu omówiono model rachunku kosztów stałych i zmiennych, a następnie scharakteryzowano proces decyzyjny oraz skupiono się na przydatności informacji o kosztach stałych i zmiennych pochodzących z rachunku kosztów w krótkookresowym zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Model rachunku kosztów stałych i zmiennych

Rachunek kosztów jest to ogół działań w systemie informacyjnym rachunkowości związanych z:

- pomiarem (ilościowym i wartościowym),
- wyceną (ustalenie wartości w zł),
- dokumentacją (dowody księgowe),
- ewidencją (księgowanie),
- rozliczaniem (podział na różne układy kosztów),
- kalkulacją (ustalenie kosztu jednostkowego np. zł/szt.),
- sprawozdawczością (sprawozdania finansowe, w tym rachunek zysków i strat),
- analizą (badanie i ocena),
- kontrolą (weryfikacja prawidłowości procesów w rachunku kosztów),
- planowaniem (proces budżetowania), kosztów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa (Nowak, 1999, s. 15–16; Sawicki, 2000, s. 87–89).

Celem rachunku kosztów jest opracowanie i dostarczenie wieloprzekrojowych informacji o kosztach działalności gospodarczej w przedsiębiorstwie.

Natomiast **rachunek kosztów stałych i zmiennych** jest to narzędzie krótkookresowego (z reguły do 12 miesięcy) zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie wykorzystującym podział kosztów na stałe i zmienne (Świdarska, 2004, s. 110). Rachunek ten nazywany jest w literaturze „rachunkiem kosztów zmiennych”, „rachunkiem kosztów częściowych” lub „rachunkiem kosztów stałych i zmiennych”. W niniejszym tekście zastosowano pojęcie: „rachunek kosztów stałych i zmiennych” w celu zwrócenia uwagi na koszty stałe.

Koszty stałe to wyrażone w złotych zużycie aktywów trwałych i obrotowych, które jest niezależne od wielkości produkcji lub sprzedaży. Koszty stałe występują w krótkim terminie. Przyjmuje się, że koszty długookresowe są zmienne.

Koszty zmienne to wyrażone w złotych zużycie aktywów trwałych i obrotowych, reagujące na wzrost lub spadek, czyli zmianę rozmiarów produkcji (sprzedaży).

Przykłady kosztów stałych i zmiennych przedstawiono w tabeli 1.

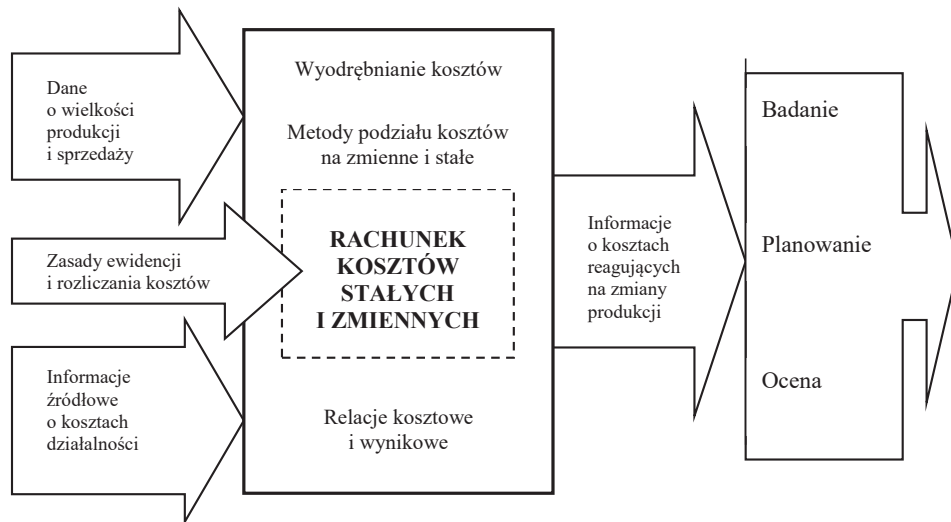
Tabela 1. Przykłady kosztów stałych i kosztów zmiennych

Koszty stałe	Koszty zmienne
Odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	Koszty zużycia materiałów bezpośrednich w produkcji
Usługi prowadzenia rachunku bankowego przedsiębiorstwa	Koszty zużycia opakowań bezzwrotnych w przedsiębiorstwie przetwórczym
Koszty czynszu za wynajem biura	Koszty zużycia benzyny w samochodach firmowych
Wynagrodzenia brutto pracowników zatrudnionych w systemie czasowym	Koszty usługi wymiany ogumienia w samochodzie firmowym
Koszty pracy w postaci składek ZUS przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą	Wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w systemie akordowym
Koszty ubezpieczeń OC i AC	Koszty opłat za przejazd autostradą w przedsiębiorstwie transportowym
Koszty zarządu (ogólnozakładowe i administracyjne)	Koszty zakupu partii materiałów i surowców

Źródło: opracowanie własne.

Model (system) rachunku kosztów stałych i zmiennych w ujęciu ogólnym przedstawiono na rysunku 2.

Rysunek 2. Model rachunku kosztów stałych i zmiennych



Źródło: opracowanie własne.

Koszty są jednym z parametrów oceny działalności operacyjnej i finansowej firmy. W analizie porównawczej zestawia się informacje o kosztach z przychodami. Stąd istotne znaczenie w modelu rachunku kosztów stałych i zmiennych ma rezultat działalności

operacyjnej przedsiębiorstwa, czyli wynik operacyjny uwzględniający także wyniki sprzedaży oraz wynik finansowy, co przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Założenia modelu rachunku kosztów stałych i zmiennych

Założenia	Rachunek kosztów stałych i zmiennych	
Cel prowadzenia	Cel zarządczy – krótkookresowy (krótkoterminowy, do 12 miesięcy)	
Podział kosztów	Koszty zasadniczej działalności operacyjnej (np. koszty działalności produkcyjnej) są dzielone na koszty zmienne i koszty stałe	
Wycena produktów pracy	Produkty gotowe i produkcja niezakończona wyceniane są na poziomie zmiennych kosztów produkcji	
Sposób ujęcia kosztów okresu	Koszty stałe traktowane są jako koszty okresu i przenoszone w całości na wynik finansowy w okresie ich poniesienia	
Struktura ustalania wyniku operacyjnego i finansowego	1.	Przychody ze sprzedaży produktów (cena x ilość sprzedaży)
	2.	Koszty zmienne produktów sprzedanych (jednostkowy koszt zmienny x ilość sprzedaży)
	3.	Marża brutto (marża na pokrycie) (poz. 1–2)
	4.	Koszty stałe (wartość bezwzględna w zł)
	5.	Wynik operacyjny (wynik uzyskany ze sprzedaży) (poz. 3–4)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szczypa (2017), s. 76–77.

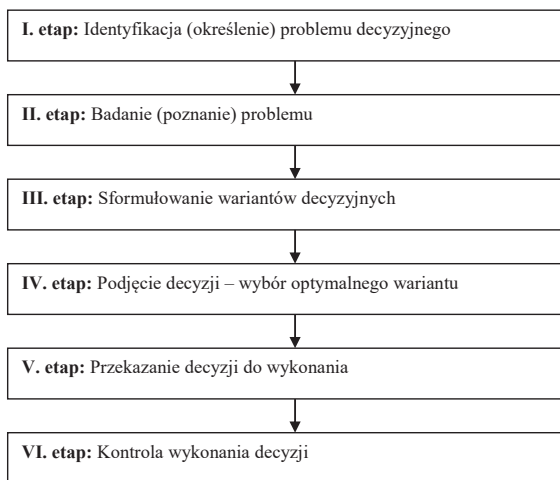
Rachunek kosztów stałych i zmiennych jest systemem rachunku kosztów nieodpowiadającym regulacjom prawa bilansowego. Dlatego też rachunek kosztów stałych i zmiennych jest stosowany w przedsiębiorstwach fakultatywnie, w zależności od potrzeb zarządczych (Nowak, Piechota, Wierziński, 2004, s. 50). Aczkolwiek, w art. 28. ust. 3. ustawy o rachunkowości (Ustawa, 1994), definiującym koszt wytworzenia, wymienia się zmienne koszty pośrednie produkcji oraz część kosztów stałych pośrednich, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Zatem rachunek kosztów stałych i zmiennych znajduje zastosowanie głównie w zarządzaniu przedsiębiorstwem, w tym: w procesie decyzyjnym.

Wykorzystanie informacji o kosztach stałych i zmiennych w procesie decyzyjnym

Zarządzanie przedsiębiorstwem jest silnie skorelowane z procesem podejmowania decyzji. Pojęcie „proces decyzyjny” oznacza wszelkie działania, w wyniku których następuje podjęcie decyzji mające na celu rozwiązanie określonego problemu. Proces decyzyjny obejmuje opracowanie i analizę zbioru wariantów rozwiązań, tj. wariantów decyzji oraz wyboru spośród nich najlepszego (Sawicki, 1998, s. 69).

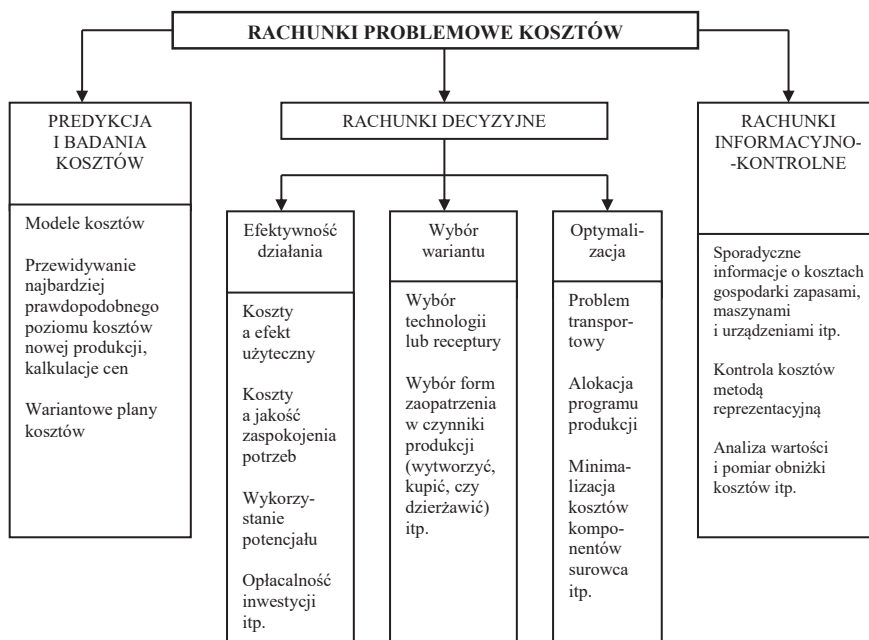
Na proces decyzyjny składa się sześć podstawowych etapów (rys. 3.)

Rysunek 3. Etapy procesu decyzyjnego



Źródło: opracowanie własne na podstawie Kiziukiewicz (2002), s. 26.

Rysunek 4. Problemowe rachunki kosztów



Źródło: Jarugowa, Malc, Sawicki (1983), s. 46.

Rachunek kosztów stałych i zmiennych wspomaga rozwiązywanie rachunków problemowych kosztów i wyników. W rachunkach problemowych korzysta się z różnych metod matematycznych i ekonometrycznych, dobieranych w zależności od zadania, które dany rachunek ma rozwiązać. Można zatem stosować analizę prognozy rentowności, metody sieciowe, metody symulacyjne, programowanie matematyczne, metodę reprezentacyjną, analizę wartości, taksonomię itp. Rachunki problemowe kosztów przedstawiono na rysunku 4.

Rachunek kosztów stałych i zmiennych wykorzystuje się w procesie decyzyjnym do:

1. Ustalania cen produktów pracy (np. wyroby gotowe, usługi, produkcja niezakończona) – cena powinna pokryć koszty zmienne i stałe oraz umożliwić osiągnięcie marży. Cena to główny (obok ilości sprzedaży) element przychodów ze sprzedaży. Ponadto, istotnym kryterium decyzyjnym jest tzw. dolna granica ceny, czyli najniższy poziom ceny, dla którego opłaca się produkować i sprzedawać dany produkt pracy. Do wyznaczenia dolnych granic cen niezbędny jest podział na koszty stałe i koszty zmienne.
2. Analizy „koszty – wielkość sprzedaży – zysk”, która jest metodą badania zależności (relacji) między zmianami wielkości sprzedaży, a zmianami kosztów i zysku. Podstawowym elementami tego badania są:
 - a) analiza prognozy rentowności, która bada i ocenia: ile należy sprzedać albo jakie muszą być przychody, aby pokryć wszystkie koszty (stałe i zmienne);
 - b) analiza wrażliwości, która bada i ocenia reakcję prognozy rentowności na zmiany cen i kosztów. Podstawą tej analizy jest wyznaczenie tzw. marży bezpieczeństwa (strefy bezpieczeństwa), która informuje: o ile mogą spaść przychody (w zł, w %), aby przedsiębiorstwo nie poniosło strat.
3. Rozwiązywanie krótkookresowych rachunków problemowych (decyzyjnych) kosztów (Kiziukiewicz, 2003, s. 327–340), w tym:
 - a) podjęcie decyzji „wytworzyć czy kupić”, np. podzespoły;
 - b) wybór asortymentu – kluczowa jest jednostkowa marża brutto, czyli różnica między ceną sprzedaży a jednostkowymi kosztami zmiennymi;
 - c) jaki wariant technologiczny wybrać? – przy podjęciu decyzji można kierować się kryterium zmienności kosztów, marży brutto albo zysku operacyjnego;
 - d) czy przyjąć dodatkowe zamówienie?; czy jest to opłacalne?
4. Badania i oceny ośrodków odpowiedzialności za koszty – jest to odmiana tzw. wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów stałych i zmiennych. Na podstawie informacji z tego rachunku kosztów ustala się kolejne stopnie marży brutto i identyfikuje się bloki kosztów stałych. Ma to na celu optymalizację zarządzania centrami kosztów w przedsiębiorstwie złożonym (np. wielowydziałowym),

na poziomach: asortymentów i ich grup, obszarów i rodzajów działalności, oddziałów, działów, całości przedsiębiorstwa.

5. Budżetowania kosztów w krótkim okresie – ustalenie budżetu kosztów stałych na dany rok obrotowy oraz preliminowanych kosztów zmiennych. Z kosztami może się wiązać wydatek (rozchód środków pieniężnych). Zatem, informacja o poziomie kosztów stałych i kosztów zmiennych umożliwia zarządzanie środkami pieniężnymi, w tym ustalanie preliminarzy wydatków na dany kwartał czy rok.
6. Kontroli kosztów, czyli czynności związanych z porównaniem założeń ekonomicznych z rzeczywistym wykonaniem. Koszty stałe to często koszty niekontrolowane, np. amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych metodą liniową. Natomiast koszty zmienne mogą podlegać kontroli, np. zużycie paliwa w środkach transportu przedsiębiorstwa.

Rachunek kosztów stałych i zmiennych posiada zarówno zalety, jak i wady. Najistotniejsze z nich ujęto w tabeli 3.

Tabela 3. Podstawowe zalety i wady rachunku kosztów stałych i zmiennych

	Zalety modelu	Wady modelu
Model (system) rachunku kosztów stałych i zmiennych	Generowanie informacji użytecznych w podejmowaniu decyzji, zwłaszcza w krótkim okresie	Niedostosowanie do zasady współmierności kosztów i przychodów wymaganej w rachunkowości finansowej, w tym zewnętrznej sprawozdawczości finansowej
	Wylimitowanie wpływu poziomu zapasów na wynik operacyjny jednostki	Praktyczne problemy z właściwym podziałem kosztów na zmienne i stałe
	Ułatwienie oceny optymalizacji wyników osiąganych przez różne jednostki wewnętrzne z punktu widzenia zysku i marży brutto	Ograniczone możliwości zastosowania w procesie podejmowania decyzji długookresowych
	Odzwiedczenie wpływu zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych na poziom kosztów	Skupienie uwagi na marży brutto, co może powodować mniejsze zainteresowanie kosztami stałymi, których udział w kosztach całkowitych wykazuje tendencję wzrostową
	Dostarczenie informacji kosztowo-wynikowych dla potrzeb analizy prognozy rentowności	
	Eliminacja aktywowania kosztów stałych w zapasach produkcji niesprzedanej	
	Ułatwienie podejmowania decyzji pozwalających na dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmian na rynku	
	Efektywniejsza kreacja cen	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Nowak (1999), s. 41–42.

Podsumowanie

Rachunek kosztów stałych i zmiennych pełni istotną rolę w zarządzaniu krótkookresowym przedsiębiorstwa, wspomaga skuteczne zarządzanie, głównie w aspekcie podejmowanych decyzji ekonomicznych. Zmienność kosztów i pewien ich stały poziom, w danym przedziale czasowym, dostarcza informacji do podejmowania decyzji *ex ante*. Koszty mogą być skutkiem podjętych decyzji, dlatego sprawne zarządzanie kosztami, drogą ich optymalizacji, było i zdaje się nadal pozostanie, we współczesnej ekonomii, jednym z priorytetów.

Informacje o kosztach stałych i zmiennych wykorzystuje się przede wszystkim do ustalania cen, rozwiązywania rachunków decyzyjnych kosztów i wyników, analizy „koszty – wielkość sprzedaży – zysk”, budżetowania kosztów działalności przedsiębiorstwa i kontroli kosztów. Wiedza na temat kształtowania się kosztów stałych i zmiennych na pewno przydaje się do zarządzania przedsiębiorstwem, szczególnie w krótkim okresie.

Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie? Odpowiedź brzmi – mądrze.

Literatura

- Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K. (1983). *Rachunek kosztów*. Warszawa: Wydawnictwo PWE.
- Kiziukiewicz, T. (red.) (2002). *Rachunkowość zarządcza*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Kiziukiewicz, T. (red.) (2003). *Zarządcze aspekty rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo PWE.
- Nowak, E. (1999). *Rachunek kosztów*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Nowak, E., Piechota, R., Wierzbński, M. (2004). *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa: Wydawnictwo PWE.
- Sawicki, K. (2000). *Analiza kosztów firmy*. Warszawa: Wydawnictwo PWE.
- Sawicki, K. (red.) (1998). *Polityka bilansowa i sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu firmą*. Wrocław: Wydawnictwo Ekspert.
- Szczypa, P. (2017). *Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu*. Warszawa: Wydawnictwo CeDeWu.
- Świdarska, G.K. (red.) (2004). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Definicje, podstawowe problemy, pytania testowe i zagadnienia sytuacyjne z rozwiązaniami*. Warszawa: Wydawnictwo Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2017, poz. 2342 ze zm.

Abstract

Cel: Celem badawczym artykułu jest przedstawienie wpływu rachunku kosztów stałych i zmiennych na zarządzanie przedsiębiorstwa, w tym proces podejmowania decyzji.

Metodologia: Badanie i ocena literatury z zakresu rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów.

Rezultat: Rachunek kosztów stałych i zmiennych pełni istotną rolę w zarządzaniu krótkookresowym przedsiębiorstwa. Informacje o kosztach stałych i zmiennych wykorzystuje się przede wszystkim do: ustalania cen, rozwiązywania rachunków decyzyjnych kosztów i wyników, analizy „koszty – wielkość sprzedaży – zysk”, budżetowania kosztów działalności przedsiębiorstwa i kontroli kosztów.

The role of fixed and variable cost accounting in the context of managing an enterprise

Purpose: This article's research aim is to explain the influence of fixed and variable cost accounting on managing an enterprise, including the decision making process.

Methodology: Reviewing and evaluating literature on both managerial and cost accounting.

Result: Fixed and variable cost accounting have a significant impact on short-term enterprise management. The information about fixed and variable cost is primarily used for: regulating the prices, closing the decisional cost and result accounts, providing "cost-sales volume-profit" analyses, as well as budgeting the operational and control costs.