

HELENA POETSCHKE

EWOLUCJA SYSTEMU INFORMACJI STATYSTYCZNEJ KOSZTÓW W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLU DETALICZNEGO

Podejmowane na coraz szerszą skalę badania nad kształtowaniem się kosztów i efektywnością handlu wewnętrznego w Polsce w celu indentyfikacji podstawowych prawidłowości ekonomicznych zmuszają do głębszej refleksji nad dotychczasowym systemem informacji kosztów w przedsiębiorstwie handlowym. Interesuje nas szczególnie system informacji kosztów w przedsiębiorstwie handlu detalicznego, które jest ostatnim ogniwem aparatu handlu, najważniejszym w tworzeniu produktu społecznego w sferze obrotu towarowego¹.

System informacji kosztów jest podsystemem mikroekonomicznego systemu informacyjnego, zdefiniowanego jako system informacyjny, który funkcjonuje w określonym układzie ekonomicznym typu przedsiębiorstwa przemysłowego, handlowego, usługowego itp. przy informacyjnej obsłudze poszczególnych sfer jego działalności². Przez system informacyjny rozumiemy system umożliwiający gromadzenie, przetwarzanie i przechowywanie informacji zarejestrowanych w dowolnej postaci oraz przekazywanie ich w określonym czasie decydom. Istotą systemu informacji jest nie sam obieg informacji, lecz ich zorganizowanie (uporządkowanie co do pożądanego zakresu, formy, częstotliwości dopływu itp.), docieranie do osób lub instytucji, które opierając się na przekazywanych informacjach podejmują decyzje w sprawach będących przedmiotem informacji³. W związku z powyższym, na system informacji kosztów składają się: gromadzenie danych z zakresu kosztów w postaci odpowiednich dokumentów źródłowych, przetwarzanie i przechowywanie informacji z zakresu kosztów za pomocą odpowiednich urządzeń ewidencyjnych na podstawie obowiązującej systematyki kosztów oraz prezentacji wyjściowych

¹ S. Wierzchośławski, *Udział handlu wewnętrznego w tworzeniu dochodu narodowego*, Ruch Prawniczy, Socjologiczny i Ekonomiczny, 1974, nr 1, s. 129.

² E. Niedzielska, *System informacji mikroekonomicznej*, w: *Informatyka — poradnik dla ekonomistów*, Warszawa 1977, s. 643.

³ B. Łukasik-Makowska, *System informacyjny*, w: *Informatyka...*, op. cit., s. 642.

informacji z zakresu kosztów w postaci sprawozdawczości dotyczącej kosztów, przekazywanej odpowiednim szczeblom decyzyjnym⁴. Uogólniając można powiedzieć, że system informacji kosztów obejmuje: 1) dokumentację zdarzeń kosztowych, 2) ich ewidencję, 3) systematykę kosztów oraz 4) sprawozdawczość z zakresu kosztów.

Nie bez wpływu na system informacji kosztów handlowych pozostaje zakres treści pojęcia kosztów, które zdefiniowane są ogólnie jako koszty związane z zakupem, transportem, magazynowaniem i sprzedażą towarów⁵. Dokładniej koszty przedsiębiorstwa handlowego są określone jako wyrażone w mierniku pieniężnym zużycie środków i przedmiotów pracy, wynagrodzenie siły roboczej oraz odzwierciedlona część produktu dodatkowego⁶. Inna definicja określa koszty przedsiębiorstwa handlowego jako niezbędne, to jest gospodarczo i społecznie uzasadnione zużycie środków rzeczowych oraz usług obcych, wyrażone w cenach nabycia, a także niezbędne wykorzystanie pracy żywej, wyrażone w płacach, związane z efektem użytecznym powstałym w danym okresie na jakimkolwiek odcinku działalności przedsiębiorstwa⁷.

Względy metodyczne i poznawcze skłaniają do prześledzenia zmian systemu informacji kosztów, zwłaszcza w odniesieniu do zakresu pojęcia kosztów i ich systematyki, której podporządkowana jest ewidencja i sprawozdawczość z zakresu kosztów. Nie podejmujemy próby określenia zmian dokumentacji zdarzeń kosztowych, gdyż z uwagi na swą szczegółowość jest to zagadnienie bardzo trudne, przekraczające możliwości jednego badacza. Chodzi zatem o określenie zmian sensu stricto dla celów poznawczych oraz próbę oceny wpływu zmian systemu informacji kosztów na możliwość dokonywania analiz porównawczych, które pozwolą zidentyfikować prawidłowości kształtowania się kosztów handlowych. System informacji kosztów w warunkach gospodarki socjalistycznej dostarcza danych dla potrzeb planowania, kontroli wykonania planu oraz dla różnego rodzaju analizy kosztów, prognozowania itp. Nasuwa się pytanie jakie możliwości analizy, planowania i kontroli kosztów stworzył system informacji kosztów zarówno na szczeblu przedsiębiorstwa, jak i na szczeblu gospodarki narodowej.

Potrzeby makroekonomiczne w zakresie systemu informacji kosztów handlowych są następujące: 1) obliczanie dochodu narodowego, 2) plano-

⁴ Takie określenie systemu informacji kosztów znajdujemy m. in. w pracy T. Wierzbickiego, *Rachunek kosztów w warunkach nowoczesnej techniki obliczeniowej*, Warszawa 1974, s. 9 - 22.

⁵ *Mała encyklopedia rachunkowości*, Warszawa 1959, s. 202.

⁶ Z. Abramowicz, *Zasady klasyfikacji i ewidencji kosztów w handlu detalicznym*, Warszawa 1968, s. 17 - 18. Podobną definicję kosztów znajdujemy w pracy zbiorowej, *Ekonomika handlu*, red. Z. Zakrzewski, Warszawa 1965, s. 394.

⁷ *Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych*, red. E. Burzymowa, Warszawa 1973, s. 152.

wanie gospodarcze, 3) ewidencja przepływów międzygałęziowych. Dla potrzeb mikroekonomicznych system informacji kosztów powinien dostarczyć informacje o kosztach: 1) ogólnych działalności, 2) jednostkowych, 3) określonej komórki i funkcji działalności przedsiębiorstwa handlowego⁸.

Spróbujmy prześledzić zmiany systemu informacji kosztów w okresie powojennym w świetle określonych powyżej wymogów oraz na tle ogólnego systemu ewidencji gospodarki narodowej. Interesuje nas system informacji kosztów handlowych od roku 1950, kiedy to w wyniku „bitwy o handel”⁹ wyeliminowano sektor prywatny i włączono handel do Narodowego Planu Gospodarczego. Jednocześnie podjęto pierwsze prace nad budową jednolitego systemu ewidencji gospodarki narodowej, który miał zabezpieczyć dane dla analiz porównawczych. Niemalże zasługi miał w tym przedsięwzięciu poznański ośrodek naukowy, którego rezultaty badań niestety nie zostały uwiecznione zawartymi opracowaniami naukowymi.

Dyskutując na łamach piśmiennictwa ekonomicznego problem jednolitego systemu ewidencji gospodarki narodowej, który zdefiniowano pod wpływem sformułowań radzieckich¹⁰, wychodzono z założenia, że statystyka jest czynnikiem organizującym całość systemu ewidencji gospodarki narodowej¹¹. Wynikały z tego następujące konsekwencje:

— wszystkie jednostki gospodarujące będą operowały jednolitym dokumentem tak pomyślanym, aby stanowił jednoczesną podstawę danych zarówno dla ewidencji operatywnej, jak księgowości i statystyki;

— wszystkie nowo wprowadzone dokumenty, formularze statystyczne, plany kont miały być uzgadniane z centralną instytucją statystyczną;

— system ewidencji miał być z punktu widzenia interesów całości gospodarki narodowej statystycznie zorganizowany, to znaczy podporządkowany potrzebom-centralnego kierowania ze strony organów państwowych, dla których ewidencja i statystyka stanowić powinny niezbędne narzędzie kierowania i zarządzania¹².

⁸ Z. Łuczkiwicz, *Wybrane problemy ewidencji kosztów handlowych*, Zeszyty Naukowe SGPiS 1974, nr 96, s. 146.

⁹ Geneza, przebieg i społeczno-ekonomiczne rezultaty szybkiego uprzemysłowienia handlu przedstawione zostały w pracy J. Kalińskiego, *Bitwa o handel, 1947 - 1948*, Warszawa 1970, s. 184.

¹⁰ J. Wróblewski podaje, że za pierwsze źródło sformułowań radzieckich uznaje uchwały XVI Konferencji WKPB z 1929 r., w których postulowano utworzenie systemu ewidencji gospodarczej obejmującego księgowość, statystykę gospodarczą i tzw. ewidencję operatywną (w: *Niektóre problemy teorii rachunkowości*, Warszawa 1965, s. 48 - 49).

¹¹ A. Machnowski, L. Zienkowski, M. J. Ziomek, *Sprawozdawczość i statystyka*, Warszawa 1954, s. 9.

¹² K. Romaniuk, *Statystyka ekonomiczna*, t. I, cz. 1-3, Warszawa 1954, s. 25 - 30. O roli statystyki jako niezbędnym narzędziem w pracy planowania i kontroli wykonania planów mówi m. in. Z. Padowicz, *Najbliższe zadania statystyki w Polsce Ludowej*, Gospodarka Planowa nr 1, 1950, s. 12-15.

Jednym z elementów jednolitego systemu ewidencji gospodarki narodowej był Jednolity Plan Kont (JPK), obowiązujący od 1950 r. Plan kont jest podstawowym narzędziem porządkującym ewidencję księgową w dostosowaniu do potrzeby ujmowania operacji gospodarczych w ekonomicznie uzasadnionych przekrojach¹³. Plan kont odzwierciedla obowiązujący zakres pojęcia kosztów i ich systematykę. JPK w odniesieniu do kosztów handlowych bazował na rozwiązaniach poprzedniego planu kont z lat 1946-1949. Koszty były ewidencjonowane trójstopniowo: syntetycznie jako koszty ogółem, analitycznie według funkcji, a w ramach funkcji według rodzajów¹⁴. Szczególny nacisk był położony na ewidencję kosztów według rodzajów, mocno rozbudowaną, co stało się w latach późniejszych przedmiotem ostrej krytyki¹⁵. Obowiązująca systematyka według funkcji: 1) koszty przerobu, 2) koszty zakupu, 3) koszty składowania specjalnego, 4) koszty sprzedaży, 5) koszty uruchomienia sieci handlowej, 6) koszty ogólne, odbiegała od klasycznego układu funkcjonalnego¹⁶. Pomimo niewątpliwych wad układ ten był w dużym stopniu przydatny dla celów kalkulacji, co odpowiadało potrzebom przedsiębiorstwa, a rozbudowana systematyka rodzajowa w ramach funkcji zaspokajała potrzeby szczebla centralnego w zakresie ustalania produktu globalnego i dochodu narodowego i przedsiębiorstwa w odniesieniu do planowania i kontroli wykonania planu kosztów. Tak rozbudowana systematyka kosztów odpowiadała zadaniom stawianym ewidencji księgowej aparatu handlu wewnętrznego, z których podstawowymi były: planowanie i kontrola wykonania planu, realizacja rozrachunku gospodarczego i kierowania gospodarką oraz ochrona własności socjalistycznej¹⁷. Rozrachunek gospodarczy był rozumiany jako metoda efektywnego gospodarowania poprzez oszczędność w zakresie kosztów¹⁸. Plany kont mimo ich skomplikowania zapew-

¹³ S. Górniak, *Usprawnienie ewidencji w przedsiębiorstwach handlowych*, Handel Wewnętrzny nr 3, 1965, s. 38.

¹⁴ *Jednolity Plan Kont dla przedsiębiorstw handlowych*, Warszawa 1949, s. 90.

¹⁵ M. Przedpelski, *Ewolucja planów kont w Polsce Ludowej*, Zeszyty Naukowe WSE w Poznaniu nr 2, 1954, s. 120; W. Gorczycki, *Nowe plany kont narzędziem pogłębienia rozrachunku gospodarczego*, Gospodarka Planowa nr 1, 1953, s. 39.

¹⁶ Np. Mellorowicz wyróżnia następujący podział według funkcji: 1) koszty sprzedaży, 2) koszty magazynowania, 3) koszty zarządu i administracji, a w ramach kosztów sprzedaży podgrupy: a) koszty reklamy, b) właściwe koszty sprzedaży, c) koszty transportu, d) koszty związane z ewidencją sprzedaży i obsługą obrotu pieniężnego (Mellorowicz, *Kosten und Kostenrechnung*, Berlin 1957, s. 109-139).

¹⁷ S. Ochocki, *Zadania księgowości w walce o wysoki poziom pracy w aparacie handlu wewnętrznego*, Życie Gospodarcze nr 3, 1951.

¹⁸ Takie ujęcie rozrachunku gospodarczego znajdujemy m. in. w pracy W. Diaczenki, *Rozrachunek gospodarczy socjalistyczną metodą gospodarowania*, Życie Gospodarcze nr 11, 1951, s. 642; B. Mrówczyńskiego, *Rozrachunek gospodarczy w państwowych przedsiębiorstwach handlowych*, Gospodarka Planowa nr 12, 1950 s. 642 i 644.

niały jednolitą klasyfikację danych odnoszących się do środków produkcji i ich sfinansowania, do nakładów ponoszonych, uzyskiwanych przychodów i wyników pracy. Ta klasyfikacja wyznaczała układ i treść wszystkich sprawozdań rachunkowych, składanych przez przedsiębiorstwa na wszystkich szczeblach¹⁹.

Możliwości dalszego ujednoczenia systemu ewidencji gospodarki narodowej zostały niestety zaprzepaszczone na skutek wzmagających się głosów krytycznych odnośnie do pogłębienia ogólnozakładowego rozrachunku gospodarczego i wprowadzenia wewnątrzzakładowego rozrachunku gospodarczego. To w efekcie doprowadziło do zmiany systematyki kosztów i ich ewidencji, czego wyrazem był Ramowy Plan Kont (RPK) wprowadzony w 1953 r. RPK wprowadzał konsekwentne zmiany w systematyce kosztów przedsiębiorstw przemysłowych zgodnie z wymogami pogłębienia rozrachunku gospodarczego²⁰. Brakowało natomiast konsekwencji w systematyce kosztów handlowych wprowadzonej przez RPK. Klasyfikację kosztów według funkcji i rodzajów zastąpiono klasyfikacją rodzajowo-funkcjonalną. Nastąpiło zatem grupowanie w ramach tego samego układu zarówno kosztów prostych, jak złożonych. Klasyfikacja ta była następująca: 1) przewozy kolejowe, wodne, powietrzne oraz przesyłki pocztowe, 2) przewozy pozostałe, 3) składowanie, przerób handlowy i pakowanie, 4) ubytki w granicach norm i straty towarowe, 5) ubytki w części przekraczającej normy, 6) nakłady na sprzedaż detaliczną pozasklepową, 7) paliwo i energia na cele produkcyjne, 8) płace, 9) narzuty na płace, 10) utrzymanie ruchomości i nieruchomości, 11) nakłady biurowe, 12) podróże służbowe i utrzymanie własnego taboru osobowego, 13) odsetki i prowizje bankowe, 14) eksploatacja opakowań, 15) pozostałe nakłady²¹.

Przedstawiona w RPK systematyka kosztów była przedmiotem krytyki na łamach piśmiennictwa ekonomicznego. Zarzucano wprowadzonej systematyce brak jakiegokolwiek myśli przewodniej. Nie odpowiadała ona potrzebom przedsiębiorstwa ani w zakresie planowania i kontroli wykonania planu kosztów, z uwagi na brak konsekwencji w grupowaniu poszczególnych kosztów²², ani w zakresie kalkulacji z uwagi na brak po-

¹⁹ S. Skrzywan, A. Kmiotek, *O nowych planach kont*, Gospodarka Planowa nr 2, 1950, s. 77. Autorzy określają też cechy jednolitego planu kont: 1) jednolitość struktury ogólnej, 2) dostosowanie do potrzeb planowania przemysłowo-finansowego, 3) ściśle związanie z systemem finansowym, 4) uzgodnienie zasad gromadzenia i grupowania materiału liczbowego, 5) uzyskanie podstaw do szybkiego sporządzania sprawozdań okresowych, posiadających cechy operatywne (s. 78).

²⁰ Piszą o tym: M. Przedpelski, op. cit., s. 123; M. Gorczycki, op. cit., s. 40 i 41; S. Skrzywan, *Rachunkowość narzędziem walki o pogłębienie rozrachunku gospodarczego*, Życie Gospodarcze nr 20, 1953, s. 701.

²¹ *Ramowy Plan Kont dla przedsiębiorstw handlowych*, Warszawa 1952, s. 102.

²² Zagadnienie to porusza m. in. F. Bożyczko (*Jakie usprawnienia byłyby wskazane w RPK dla handlu*, Rachunkowość nr 2, 1954, s. 358; pisząc, że przewozy kolejowe połączono z lotniczymi i pocztowymi, których koszt nie odgrywa prak-

działu kosztów według funkcji w jego czystej formie, jak również brak rozliczania kosztów według miejsc powstawania. Systematyka ta nie spełniała także wymogów szczebla centralnego, gdyż nie stwarzała możliwości dokładnego określenia kosztów według rodzajów koniecznych dla obliczenia wielkości dochodu narodowego i jego podziału²³. W związku z powyższym proponowano konkretne rozwiązania mające na celu zmianę klasyfikacji w takim kierunku, aby była ona bardziej logiczna i dawała jak najpełniejsze informacje w zakresie kosztów tak dla potrzeb przedsiębiorstwa, jak szczebla centralnego, co nie pozostałoby bez wpływu na usprawnienie ewidencji²⁴. Ta systematyka kosztów przetrwała z narastającymi zmianami do 1959 r., chociaż głosy krytyczne na temat takiej systematyki kosztów nie milkły. Postulowano²⁵ między innymi przejść na ewidencję kosztów obrotu towarowego według sklepów, jako głównych miejsc powstawania kosztów, ale z uwagi na trudności techniczno-organizacyjne postulat ten nigdy nie został formalnie spełniony²⁶.

Nowa systematyka kosztów handlowych została wprowadzona przez Typowy Plan Kont (TPK), obowiązujący w poszczególnych branżach od

tycznie żadnej roli, natomiast koszty transportu samochodowego, wymagające w każdym przedsiębiorstwie szczegółowej analizy zostały ukryte w pozycji, „pozostałe przewozy”. Dalej ten sam rodzaj kosztów raz jest księgowany pod właściwą pozycją rodzajową, a w innym przypadku pod zupełnie inną pozycją jak np. płace stałych kierowców samochodów osobowych.

²³ A. Ivanka (*Klasyfikacja kosztów w handlu społecznym, a jej przydatność dla analizy ekonomicznej*, Handel Wewnętrzny nr 4, 1956, s. 18 - 19) przeprowadza ostrą krytykę ówczesnej systematyki kosztów z punktu widzenia potrzeb makro. Proponuje w ramach czystej klasyfikacji rodzajowej bądź funkcjonalnej podział na grupy kosztów: M — wartości (koszty) materialne, P — praca, U — usługi, Fp — przesunięcia finansowe (odsetki, podatki, ubezpieczenia itp.) w celu właściwego określenia udziału poszczególnego przedsiębiorstwa handlowego w tworzeniu dochodu narodowego.

²⁴ W. Świetlicki (*Ewidencja kosztów w handlu wewnętrznym*, Rachunkowość nr 10, 1954, s. 435) proponował grupowanie kosztów najpierw według rodzajów, a potem według funkcji lub odwrotnie. Należałoby wyszczególnić 7 lub 8 funkcji i możliwie wszystkie rodzaje występujących kosztów. Grupowanie odbywałoby się na specjalnych kartach kosztowych odpowiadających rodzajom kosztów, gdzie kolumny odpowiadałyby funkcjom. Niestety proponowane rozwiązanie nie zostało nigdy urzeczywistnione, pomimo niewątpliwiej poprawności, a było nawet przedmiotem krytyki. Np. F. Wietecha (*Ewidencja kosztów w handlu wewnętrznym*, Rachunkowość nr 5, 1955, s. 211) zarzucał autorowi cofanie się, ponieważ nawiązywał on do niektórych rozwiązań z JPK.

²⁵ E. Kurtys, *Zagadnienia usprawnienia ewidencji księgowej kosztów obrotu towarowego*, Zeszyty Naukowe WSE Poznań nr 3, 1957, s. 45.

²⁶ Była eksperymentalnie prowadzona rejestracja kosztów w sklepach należących do różnych przedsiębiorstw handlowych. Z uwagi jednak na rozliczanie większości pozycji kosztów w sposób umowny na podstawie przyjętych kluczy podziałowych, a nie dokumentu źródłowego, nie dawała oczekiwanych rezultatów. Niemniej po raz pierwszy przedsiębiorstwo miało przesłankę do określenia rentowności poszczególnych sklepów.

1959 r.²⁷ Zmiany wprowadzone przez TPK były spowodowane zmianami modelowymi (1956 - 1958). Przed wprowadzeniem TPK na łamach piśmiennictwa ekonomicznego pojawiły się uwagi, że konieczne jest takie jednolite opracowanie ramowych planów kont, które by gwarantowało uzyskiwanie danych o całkowicie sprecyzowanej treści gospodarczej, a jednocześnie nie krępowało przedsiębiorstw w zamieszczeniu w ogólnie obowiązujących ramach rozwiązań indywidualnych najlepiej przystosowanych do ich potrzeb²⁸. Realizacją tego postulatu było wprowadzenie systematyki kosztów według rodzajów w układzie minimalnym, który miał być punktem wyjścia do dalszych klasyfikacji kosztów. W przedsiębiorstwie handlowym TPK wprowadził konto kosztów według rodzajów o charakterze fakultatywnym²⁹. Proponowana systematyka kosztów według rodzajów dla przedsiębiorstw handlu detalicznego przedstawiała się następująco: 1) płace, 2) ubezpieczenia społeczne, 3) usługi transportowo-[^]spedycyjne, 4) usługi remontowo-konserwacyjne, 5) amortyzacja, 6) niedobory i szkody w granicach norm, 7) inne koszty proste według rodzajów, 8) koszty złożone, 9) koszty ogólne³⁰.

Przedstawiona systematyka nie jest czystą klasyfikacją rodzajową, gdyż dwie ostatnie pozycje stanowią koszty złożone. Rodzajowy układ kosztów miał stanowić punkt wyjścia dla klasyfikacji kosztów według funkcji i miejsc powstawania. Celem wprowadzenia rodzajowego układu kosztów było ujednoczenie sprawozdań z zakresu kosztów będących podstawą do ustalania wysokości dochodu narodowego i przepływów międzygałęziowych³¹. Te względy uzasadniały konieczność takiego grupowania kosztów³². Niemniej uważano³³, że taki podział kosztów nie może być

²⁷ Przesłanki przeprowadzonej reformy planów kont podaje *Komentarz do Typowego Planu Kont dla Państwowych Przedsiębiorstw Handlu Wewnętrznego*, opracowanie zbiorowe pracowników Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów, Warszawa 1959, s. 8 - 12.

²⁸ S. Skrzywan, *Niektóre problemy rachunku kosztów w samodzielnym przedsiębiorstwie państwowym*, Rachunkowość nr 8, 1958, s. 310.

²⁹ *Komentarz do Typowego Planu Kont...*, op. cit., s. 95.

³⁰ *Ibidem*, s. 96.

³¹ O przydatności układu rodzajowego do obliczania wielkości przepływów międzygałęziowych pisze T. Peche (*Rachunkowość przedsiębiorstw, a rachunkowość społeczna*, Warszawa 1959, s. 32).

³² B. Binkowski, *Metody rozliczania kosztów pośrednich produkcji*, Warszawa 1964, s. 6 - 7.

³³ S. Górniak, *Z problematyki ewidencjonowania marż i kosztów handlowych*, Handel Wewnętrzny nr 2, 1963, s. 15 - 16. Autor zgłasza postulat wprowadzenia dodatkowych podziałów kosztów, a mianowicie: 1) produkcyjne i nieprodukcyjne (czyste koszty cyrkulacji), 2) zależne i niezależne od przedsiębiorstwa, 3) stałe i zmienne — określone stopniem wpływu jaki na wysokość kosztów wywierają zmiany wysokości obrotu, 4) bezpośrednie i pośrednie — podział ten określa powiązanie kosztów z miejscem ich powstawania oraz związki zachodzące między wysokością kosztów a grupami masy towarowej będącej przedmiotem handlu, co określa się też grupowaniem kosztów według nośników, 5) planowane i nieuwzględn-

uznany za wystarczający, jeżeli systematyka i ewidencja kosztów ma być podstawą pogłębionej analizy kosztów w skali przedsiębiorstwa. Pomimo głosów krytycznych na temat ewidencji kosztów jedynie według rodzajów³⁴, sytuacja taka w zasadzie trwa do dnia dzisiejszego.

Następne stadium rozwoju systemu informacji kosztów związane jest z kolejną próbą ujednoczenia systemu ewidencji i statystyki gospodarczej oraz informacji statystycznej³⁵. Prace te podjęto w związku z wprowadzeniem na coraz szerszą skalę elektronicznego przetwarzania danych na podstawie standardowych projektów przetwarzania. Prace nad wprowadzeniem jednolitego systemu ewidencji i statystyki gospodarczej miały polegać na:

1) ujednoczeniu pojęć i klasyfikacji, racjonalnym dostosowaniu zakresu i obiegu informacji liczbowych i stosowanych przekrojów do nowych potrzeb planowania i zarządzania w skali makroekonomicznej;

2) ustaleniu zasad i kierunków dostosowania ewidencji, sprawozdawczości i statystyki gospodarczej przedsiębiorstwa do wymogów wynikających z wyżej wymienionych ustaleń z równoczesnym wyeliminowaniem nadmiernych i zbędnych zapisów i sprawozdań statystycznych;

3) opracowaniu i stopniowym wprowadzaniu w przedsiębiorstwach zmian w systemie ewidencji i statystyki gospodarczej zgodnie z powyższymi zasadami, z uwzględnieniem potrzeb planowania i zarządzania przedsiębiorstwem oraz dokonywania analizy jego działalności³⁶.

Prace te niestety nie dały określonych rezultatów z powodu: 1° braku ściśle określonych wymagań aparatu kierowania i planowania co do

niane w planach. Postulaty te nie zostały zrealizowane w praktyce przedsiębiorstw handlowych. Jeżeli przedsiębiorstwa grupowały koszty według któregoś z proponowanych kryteriów to działo się to sporadycznie. Przy tym najczęściej podział ten opierał się na umownym odnoszeniu poszczególnych pozycji rodzajowych kosztów do określonych grup, a nie na dokumentacji źródłowej, na podstawie której poszczególne operacje kosztowe byłyby przyporządkowane odpowiednim grupom.

³⁴ Np. T. Peche (*Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej*, Warszawa 1973, s. 145) pisze: „Przekrój rodzajowy kosztów jest stosunkowo mało przydatny (lub wcale nieprzydatny) dla szczebli decyzyjnych w skali mikroekonomicznej (ze szczeblem przedsiębiorstwa włącznie), natomiast jest obiecujący w odniesieniu do skali makroekonomicznej”.

³⁵ Chodzi o prace Komisji Międzyresortowej d/s Jednolitego Systemu Ewidencji i Statystyki Gospodarczej powołanej zarządzeniem Prezesa RM z dnia 30 stycznia 1968 r. W uchwale nr 17/68 wydanej w tej sprawie przez Radę Ministrów z dnia 16 stycznia 1968 r. czytamy m. in. „Udoskonalenie systemu ewidencji i statystyki gospodarczej wymaga usunięcia źródeł rozbieżności danych liczbowych, ujednoczenia i integracji ewidencji, sprawozdawczości i statystyki w jednolity ściśle powiązany system zwany Jednolitym Systemem Ewidencji i Statystyki Gospodarczej”.

³⁶ K. Sowa, *Z rozważań nad przyszłością rachunkowości*, Rachunkowość nr 9, 1968. Temat ten porusza także W. Kawalec w pracy *Statystyka regionalna na tle statystyki państwowej*, Warszawa 1970, s. 75 i 76, gdzie pisze o szeroko zakrojonych pracach GUS nad usystematyzowaniem sprawozdawczości statystycznej.

informacji sprawozdawczej; 2° braku ostatecznie sprecyzowanego modelu kierowania gospodarką narodową, który byłby podstawą jednolicie działającego wieloszczeblowego systemu informacji sprawozdawczej. System informacji sprawozdawczej byłby podstawą właściwej organizacji ewidencji w przedsiębiorstwie³⁷.

W świetle powyższego postulowano na łamach piśmiennictwa ekonomicznego, aby budowę jednolitego systemu ewidencji i statystyki gospodarczej odłożyć do czasu, aż zostanie ostatecznie sprecyzowany model kierowania gospodarką narodową. Nawet zastosowanie elektronicznej techniki obliczeniowej do zarządzania nie może przewyciężyć trudności realizacji postulatu ujednoczenia systemu ewidencji gospodarki narodowej, w związku z czym postulat ten musi być gruntownie przeanalizowany od strony teoretycznej i zapewne na nowo sformułowany, a dopiero następnie wprowadzony w życie³⁸.

Prace prowadzone nad ujednoczeniem systemu ewidencji gospodarki narodowej przyczyniły się do zmian w systemie informacji kosztów, czego wyrazem był wprowadzony w 1968 r. nowy Typowy Plan Kont (TPK), który w sprawie systematyki i ewidencji kosztów handlowych postanowił, że podstawowym przekrojem klasyfikacyjnym jest przekrój rodzajowy. Rodzajowy układ optymalny składał się z 13 pozycji rodzajowych kosztów prostych i z 7 pozycji kosztów złożonych³⁹. Niezależnie od ujęcia kosztów w przekroju rodzajowym, które było obowiązujące, plan kont zalecał wyodrębnienie w ramach ewidencji analitycznej, wszystkich lub niektórych funkcji przedsiębiorstwa handlowego. I tak dla przedsiębiorstwa handlu detalicznego TPK zakładał wyszczególnienie następujących pozycji: 1) koszty składowania sezonowego (obróć artykułami rolnymi), 2) koszty obrotu sklepowego (poszczególne sklepy z ewentualnym podziałem na branżę lub sposób sprzedaży), 3) koszty obrotu pozasklepowego, 4) koszty reklamy, 5) koszty bezpieczeństwa i higieny pracy, 6) koszty administracji przedsiębiorstwa. W praktyce z postulowanego podziału funkcjonalnego, który uwzględniał potrzeby przedsiębiorstwa w zakresie systematyki kosztów, przedsiębiorstwa wykazywały dwie lub trzy pozycje: koszty reklamy i bhp, ewentualnie koszty administracyjne, które to pozycje włączone zostały w układ rodzajowy i stały się pozycjami obowiązującymi. Można zauważyć, że systematyka kosztów z 1968 r. najbardziej nawiązywała do systematyki obowiązującej w 1950 r. zgodnie z Jednolitym Planem Kont, aczkolwiek nie była tak szczegółowa. Sytuacja taka, ulegając niewielkim modyfikacjom, przetrwała do 1976 r. Modyfikacje spowodowało wprowadzenie nowego systemu ekonomiczno-finansowego,

³⁷ W. Kawalec, op. cit., s. 81.

³⁸ T. Peche, *Podstawy współczesnej...*, s. 17 i 27.

³⁹ *Typowy Plan Kont dla Państwowych Przedsiębiorstw Handlu Wewnętrznego*, opracowanie zbiorowe pracowników Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów, Warszawa 1967, s. 82 - 85.

zapoczątkowane w 1973 r. w zakresie systematyki kosztów wprowadzono w 1974 r. nową klasyfikację, opartą nadal na kryterium rodzajowym; koszty według rodzajów podzielono na dwie grupy: materialne i niematerialne, którym przyporządkowano poszczególne rodzaje kosztów zgodnie z klasyfikacją gospodarki narodowej; nastąpiło jeszcze silniejsze podporządkowanie systematyki kosztów potrzebom szczebla centralnego. Obowiązujący od 1974 r. układ obejmował tylko koszty działalności operacyjnej, obciążające okres obrachunkowy, zgrupowane według prostych składników, jednorodnych z punktu widzenia danego przedsiębiorstwa, a więc bez kosztów świadczeń wewnątrzzakładowych⁴⁰. Nie oznacza to, że w praktyce przedsiębiorstw handlowych nie został on rozszerzony o pewne pozycje kosztów złożonych, w tym kosztów niektórych funkcji. Dalsze podporządkowanie systematyki i ewidencji kosztów potrzebom szczebla centralnego wprowadził plan kont, który zaczął obowiązywać we wszystkich jednostkach gospodarki uspołecznionej od 1976 r. i obowiązuje do dnia dzisiejszego.

W odniesieniu do ewidencji kosztów przyjęto zasadę ewidencji kosztów w dwóch układach: rodzajowym — ujmującym wszystkie koszty proste i funkcjonalno-kalkulacyjny, gdzie koszty proste grupowane są według funkcji.

Wprowadzony układ rodzajowy niewiele odbiega od układu kosztów z 1974 r. Natomiast układ funkcjonalno-kalkulacyjny w przedsiębiorstwie handlu detalicznego obejmuje następujące pozycje: 1) koszty jednostek handlu detalicznego (koszty sprzedaży), 2) koszty zakupu, 3) koszty działalności pomocniczej, 4) koszty działalności bytowej, 5) koszty zarządu (ogólnoadministracyjne)⁴¹. Z uwagi na małą dokładność pierwszej pozycji plan kont zakłada, że ewidencja szczegółowa prowadzona do tego konta powinna uwzględnić podział kosztów zapewniający dostarczenie danych do obowiązującego systemu planowania i sprawozdawczości oraz analizy kosztów, a w przypadku prowadzenia rachunku rentowności dla poszczególnych sklepów — dodatkowy podział kosztów według sklepów⁴². Praktyka wykazuje jednak, że przedsiębiorstwa handlu detalicznego poza wykazywaniem kosztów dwóch funkcji szczegółowych w ramach grupy pierwszej: reklamy, bezpieczeństwa i higieny pracy — innych nie wykazują. Dzieje się tak dlatego, że tylko te grupy kosztów objęte są obo-

⁴⁰ Dziennik Urzędowy Ministerstwa Finansów nr 5, Warszawa 1974 — Instrukcja nr 132 Ministerstwa Finansów w (sprawie zasad ewidencji kosztów według ich rodzajów).

⁴¹ *Typowy Plan Kont dla Państwowych Przedsiębiorstw Handlu Wewnętrznego*, opracowanie zbiorowe pracowników Departamentu Księgowości Ministerstwa Finansów, Warszawa 1975, s. 93.

⁴² Jak dotąd, przedsiębiorstwa handlowe nie mają obowiązku rozliczania kosztów według miejsca powstawania czyli sklepów, chociaż coraz więcej mówi się na ten temat na łamach literatury ekonomicznej np. K. Krauze, *Analiza rentowności sklepów*, *Rachunkowość* nr 5, 1973.

wiązkiem sprawozdawczym. Z powyższych rozważań można wyciągnąć wnioski, że sama idea wprowadzenia dwóch układów kosztów jest dobra, ponieważ uwzględnia potrzeby przedsiębiorstwa i szczebla centralnego, chociaż znajdujemy na łamach literatury ekonomicznej głosy krytyczne, że układ rodzajowy nie zaspokaja potrzeb makro zwłaszcza w odniesieniu do określenia wielkości przepływów międzygałęziowych⁴³.

Jeżeli chodzi o uwzględnienie potrzeb przedsiębiorstwa w aktualnym systemie informacji kosztów, to szkoda, że układ funkcjonalno-kalkulacyjny został tak mało rozbudowany. Zamiast jednej pozycji „koszty jednostek handlu detalicznego”, grupującej wszystkie koszty sprzedaży celowe byłoby wprowadzenie kilku pozycji w przekroju głównych funkcji przedsiębiorstwa i wówczas przedsiębiorstwo miałoby dwa pełne układy kosztowe: rodzajowy i funkcjonalny. Należy sądzić, że takie rozwiązanie przy odpowiedniej dokumentacji byłoby możliwe i nie powinno przedstawiać większych trudności. Niewątpliwie większą trudność sprawia rozliczanie kosztów według miejsc powstawania czy nośników.

Przedstawione zmiany w klasyfikacji kosztów oraz ich ewidencji to jeden z aspektów ewolucji systemu informacji kosztów. Drugim aspektem są zmiany samego zakresu treści pojęcia kosztów handlowych. Zakres pojęcia kosztów handlowych ulegał w okresie powojennym kilkakrotnym zmianom. Próbę odzwierciedlenia zmian zakresu pojęcia kosztów handlowych stanowi zamieszczona tabela, w której przedstawione są te pozycje kosztów, które ulegały zmianom, bądź mogły ulegać, jako że z ekonomicznego punktu widzenia w większości nie należą one do kategorii kosztów, lecz stanowią elementy podziału produktu dla społeczeństwa⁴⁴, zwane przez niektórych autorów przesunięciami finansowymi⁴⁵. Zaliczanie przesunięć finansowych czyli części produktu dodatkowego do kosztów bądź na rachunek strat i zysków — budzi pewne wątpliwości. Na ogół uważa się, że przesunięcia finansowe oznaczające stratę produktu dodatkowego powinny być odnoszone na rachunek strat i zysków, natomiast przesunięcia oznaczające przekazanie części tego produktu do innego przedsiębiorstwa lub instytucji mogą być odnoszone w ciężar kosztów. W stosunku do tych ostatnich wydaje się właściwe, aby przesunięcia finansowe wynikające z nieprawidłowej działalności przedsiębiorstwa były także odnoszone na rachunek strat i zysków. Postulaty powyższe są spełnione od 1960 r., kiedy to ubytki ponad normę, (strata produktu) kary i grzywny oraz opłaty sądowe i arbitrażowe (przesunięcia wynikające z nieprawidłowej działalności) są konsekwentnie odnoszone na rachunek strat i zys-

⁴³ A. Jakubowicz, *Potrzeby informacji makroekonomicznej, a ewidencja kosztów w przedsiębiorstwach*, Zeszyty Naukowe SGPiS 1974, nr 96, s. 42 i nast.

⁴⁴ Zamieszczona tabela jest kontynuacją ujęcia zmian zakresu pojęcia kosztów handlowych, przedstawionego przez Z. Abramowicza (*Zasady klasyfikacji i ewidencji kosztów w handlu detalicznym*, Warszawa 1963, s. 7).

⁴⁵ A. Ivanka, op. cit., s. 18.

Klasyfikacja wybranych elementów kosztów i przesunięć finansowych

Ważniejsze pozycje przesunięć finansowych	Sposób zaliczania	Koszty											
		Rok	1947	1950	1951	1952	1957	1959	1960	1968	1972	1973	1974
Odsetki		-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Podatki, daniny i opłaty publ.		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Podatek obrotowy		+	+
Podatki konsumpcyjne		+
Ubezpieczenia społeczne		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Prowizja od sprzedaży		+	+	+	-
Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych		+
Opłaty sądowe, arbitrażowe, administracyjne		+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Fundusze na ryzyko i przecenę		+	+	+	+	+	+	+	+
Kary i grzywny		+	+	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-
Ofiary, subwencje i zasiłki		+	+
Ubezpieczenia rzeczowe		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Ubytki ponad normę		-	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Rezerwa na wątpliwe należności		+	-	-	-	-	-	-
Narzut na utrzymanie zarządu ^a		+	+
Narzut na utrzymanie jednostki nadrzędnej		+	.	.	.
Ryczałt na koszty ^b		+	+	+
Podatek od funduszu płac		+	+
Obciążenie funduszu płac		+	+
Odpisy na fundusze dla załogi ^c		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
Oprocentowanie środków trwałych ^d		-	-	+	+
Remonty kapitalne ^e		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Objaśnienia: - pozycja nie występuje, — pozycja nie występuje w tym zespole kont, + pozycja występuje w tym zespole kont,

Źródła: ^a Z. Abramowicz, op. cit. ^b Uchwała nr 51 Rady Ministrów z 28 II 1968 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowych przedsiębiorstw podległych Ministrowi TPK z 1967 r., op. cit. ^c Zarządzenie nr 1 Ministra Handlu Wewnętrznego i Usług z 5 I 1973 r. w sprawie gospodarki finansowej państwowymi przedsiębiorstwami handlowymi i przemysłu gastronomicznego (Dz. Urz. MHWiU nr 1), op. cit. ^d Do 1973 r. Uchwała nr 51 Rady Ministrów ..., od 1973 r. jak w odnośniku c, ^e Uchwała nr 74 Rady Ministrów z 10 III 1972 r. w sprawie zasad finansowania inwestycji i remontów w jednostkach państwowych (MP z 1972 r. nr 23 poz. 132 i nr 57, poz. 305 oraz z 1974 r. nr 22, poz. 129).

ków, o czym informuje zamieszczona tabela. Pozostałe elementy przesunięć finansowych, stanowią albo grupy kosztów, albo elementy zmniejszania wyniku przedsiębiorstwa, co jest ściśle określone przez obowiązujący system finansowy.

Z zamieszczonej tabeli wynika, że zasadnicze zmiany w zakresie treści pojęcia kosztów nastąpiły w 1973 r., kiedy włączono do kosztów 4 grupy przesunięć finansowych, rozszerzając tym samym ewidentnie zakres treś-

łu przeznaczenia części produktu dodatkowego na zaspokojenie określonych potrzeb społeczeństwa. W odniesieniu do dwóch pozostałych elementów przesunięć finansowych, to w przedsiębiorstwach handlowych stanowią one grupy kosztów, natomiast w innych działach gospodarki narodowej, na przykład w przemyśle, stanowią elementy zmniejszenia wyniku, co można uważać za obciążenie wyniku przedsiębiorstwa „podatkiem” od czynników produkcji w celu wpływu na ich efektywniejsze wykorzystywanie.

Kolejna informacja wynikająca z tabeli, to rozszerzenie zakresu kosztów w 1974 r. o element czysto ekonomicznie kosztowny, remonty kapitalne, które do tego momentu zgodnie z obowiązującym systemem finansowym na odcinku działalności inwestycyjnej były w tę działalność włączone, znajdując się tym samym poza kosztami działalności operacyjnej. Na skutek zmian finansowania inwestycji i remontów nastąpiło rozdzielanie tych dwóch operacji, co doprowadziło do włączenia całej działalności remontowej w koszty działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Z ekonomicznego punktu widzenia rozdzielanie działalności inwestycyjnej i remontowej wydaje się jak najbardziej uzasadnione.

Różnorodność przedstawionych klasyfikacji i rozwiązań ewidencyjnych, jak również zmieniający się zakres pojęcia kosztów handlowych nie pozostały bez wpływu na sprawozdawczość z zakresu kosztów, zwłaszcza co do ilości i pojemności informacyjnej sprawozdań. Sprawozdawczość z zakresu kosztów należy do sprawozdawczości finansowej grupy GUS, która stanowi zasadniczy człon statystycznej sprawozdawczości ogólnopństwowej⁴⁸. Z tych względów sprawozdawczość z zakresu kosztów jest podstawą rachunku makroekonomicznego, oceny przedsiębiorstwa przez instytucje zewnętrzne i instancje nadrzędne, leży u podstaw analizy ekonomicznej na szczeblu przedsiębiorstwa, jak również stanowi wtórny materiał empiryczny w badaniach statystycznych. Sprawozdawczość z zakresu kosztów należy do grupy statystycznej sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa handlowego, do której należą sprawozdania dotyczące: wielkości kosztów ogółem i według poszczególnych rodzajów i funkcji, poziomu kosztów, tempa obniżki kosztów, wielkości zysku lub straty, ich struktury, wielkości zysków i strat nadzwyczajnych⁴⁹.

Sprawozdawczość z zakresu kosztów minionego okresu charakteryzuje się różną formą i pojemnością informacyjną sprawozdań. Zmiany pojemności informacyjnej były dwójakiego rodzaju: po pierwsze, zmiana ulegała liczba prezentowanych w sprawozdaniu pozycji kosztowych,

⁴⁸ W. Kawalec, op. cit., s. 74 do 75, gdzie autor podaje pełną klasyfikację sprawozdawczości. Podobną klasyfikację sprawozdawczości znajdujemy m. in. w pracach: A. Machnowski, L. Ziękowski, J. Ziomek, op. cit., s. 113; *Mala encyklopedia rachunkowości*, op. cit., s. 415 - 416.

⁴⁹ F. Kroll, E. Kurtys, E. Nowak, *Rachunkowość przedsiębiorstw handlu wewnętrznego*, Poznań 1963, s. 314 - 315.

co było uwarunkowane w głównej mierze obowiązującą w praktyce klasyfikacją kosztów; po drugie, na skutek zmian zakresu pojęcia kosztów handlowych, ulegał również różnicowaniu układ prezentowanych w sprawozdaniu pozycji kosztów. (Zmiany te nakładały się na siebie; zmiany formy dotyczyły zmian rodzaju sprawozdań oraz ich symboliki.

Sprawozdawczość finansowa z zakresu kosztów jest jedyną sprawozdawczością tego rodzaju, stąd tak ważna jest jej pojemność informacyjna. Jest ona źródłem podstawowych informacji kosztowych, jakie otrzymują centralne instytucje dla potrzeb planowania i zarządzania oraz sporządzania analiz makroekonomicznych, jak również przedsiębiorstwa dla celów operatywnego kierowania i zarządzania oraz przeprowadzania analizy w skali mikroekonomicznej. Z drugiej strony informacje kosztowe stanowią jedyny dostępny materiał empiryczny, będący podstawą wszelkiego rodzaju analizy statystycznej, mającej na celu określenie prawidłowości kształtowania się kosztów w handlu socjalistycznym. Sprawozdawczość z zakresu kosztów, jak i cała sprawozdawczość finansowa przeznaczona jest dla instancji nadrzędnych, a więc jej zakres podporządkowany jest potrzebom szczebla centralnego. W takiej postaci tylko w odniesieniu do kontroli wykonania planu kosztów spełnia ona wymogi sprawozdawczości wewnętrznej z zakresu kosztów. Brak natomiast sprawozdawczości wewnętrznej o większej pojemności informacyjnej potrzebnej na szczeblu przedsiębiorstwa dla celów decyzyjnych.

Przedstawione zmiany systemu informacji kosztów nie wyczerpują zapewne problemu oceny przydatności tego systemu dla różnych potrzeb, tym niemniej skłaniają do następujących wniosków:

1) Brak wyraźnej koncepcji w tworzeniu systemu informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie handlowym, w tym systemu informacji kosztów. System informacji kosztów spełnia jedynie funkcję kontrolną, będąc mało przydatnym dla analizy ekonomicznej, stanowiącej podstawę decyzji podejmowanych na szczeblu przedsiębiorstwa. Funkcja kontrolna systemu informacji ekonomicznej była szczególnie silnie akcentowana w latach pięćdziesiątych w modelu gospodarki centralistycznej. Zmiany modelowe (1956-1958) nie miały większego wpływu na zmianę czy sprecyzowanie istniejącej koncepcji systemu informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie handlowym. Dominującą funkcją systemu informacji ekonomicznej, w tym systemu informacji kosztów, pozostała funkcja kontrolna.

2) W systematyce kosztów dominuje makroekonomiczny punkt widzenia. Stosowana klasyfikacja kosztów według rodzajów służy potrzebom obliczania dochodu narodowego i produktu społecznego. Nie negując potrzeby takiej klasyfikacji, mającej istotne znaczenie dla gospodarki narodowej jako całości, nie można się zgodzić, że jest to jedyny potrzebny podział kosztów⁵⁰.

⁵⁰ Por. T. Peche, *Uwagi w sprawie rodzajowego układu kosztów*, Rachunkowość

3) System informacji kosztów jest mało przydatny dla pogłębionego rachunku ekonomicznego w skali przedsiębiorstwa. Obowiązujący analityczny układ rodzajowy kosztów odpowiada potrzebom rozrachunku gospodarczego, służąc kontroli wykonania planu kosztów przy zastosowaniu prymitywnych narzędzi analitycznych. Brakuje ujęcia kosztów w przekroju podstawowych funkcji przedsiębiorstwa handlowego, jak również w przekroju miejsc powstawania kosztów. Uniemożliwia to podjęcie pogłębionej analizy kosztów, mimo wysuwanych w tym zakresie licznych postulatów⁵¹. Stąd też nie ma podstaw do dokonania pełnego rachunku efektywności działalności przedsiębiorstwa handlowego.

4) System informacji kosztów nie tworzy jednolitego, zwarteo systemu, z uwagi na niejednorodność pojęcia kosztów przedsiębiorstwa handlowego, wynikającą ze zmian systemu finansowego oraz brak jednoznaczności przyjętych kryteriów podziału bądź też stosowanie różnych kryteriów klasyfikacyjnych w obrębie jednego układu analitycznego. Brak konsekwencji w definiowaniu i systematyce kosztów daje niezbyt pozytywny obraz możliwości poznawczych, jakie stwarza system informacji kosztów przedsiębiorstw handlowych dla potrzeb porównawczej analizy kosztów⁵². Stąd też dane kosztowe dostarczane przez system informacji kosztów są porównywalne tylko w krótkich okresach, stanowiąc w ten sposób podstawę jedynie dla analizy operatywnej, krótkookresowej. W odniesieniu do długich okresów dane są nieporównywalne. Utrudnia to porównanie w czasie, stanowiąc poważny problem dla wszelkiego rodzaju badań statystycznych, mających na celu określenie prawidłowości rozwoju kosztów handlowych. Konieczne są w tej sytuacji różnego rodzaju zabiegi rachunkowe w celu likwidacji wpływu zmian na porównywalność danych kosztowych.

EVOLUTION OF STATISTICAL INFORMATION SYSTEM IN THE SPHERE OF COSTS OF SOCIALIZED RETAIL TRADE

Summary

The contents of the article is an attempt to present evolution of costs system and information in socialized trade and in particular in retail trade enterprises. The problem grows in significance in respect of growing interests in research on

nr 6, 1959, s. 233, A. Jarugowa, W. Male, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE Warszawa 1979, s. 27 - 30.

⁵¹ Sprawę pogłębionej analizy kosztów poruszali w swych pracach m. in. J. Dietl, R. Gałęcki, *Metody analizy kosztów skupu*, Warszawa 1956; Z. Kossut, *Międz Zakładowa analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw handlowych*, Warszawa 1961; E. Burzymowa, *Koszty i rentowność przedsiębiorstw handlowych*, Kraków 1972.

⁵² S. Wierchosławski, *Stan i kierunki badań kosztów obrotu towarowego w Polsce (1945 - 1965)*, Ruch Prawniczy, Socjologiczny i Ekonomiczny nr 3, 1967, s. 165-

trade effectiveness in socialist economy. Cost information system has been subjected to changes in all its elements in the past. They have been caused by financial system changes connected with modifications in model of functioning national economy. It has been pointed out in the article that the cost information system evolution was consequently subjected neither to the needs of macro-economic calculus nor to micro-economic one. As a result numerous changes in the (scope of cost notion and classification cause considerable limitations to usefulness of accessible source material for a deepened economic analysis in longer periods. The problem is of particular importance in research on economic regularities of shaping costs of socialist retail trade enterprises.