

ZDZISŁAW KOŁACZYK

SPOSOBY ANALIZY KOSZTÓW WŁASNYCH

Toczące się już od roku dyskusje nad stworzeniem w Polsce odpowiedniego modelu gospodarczego i sposobem usamodzielnienia przedsiębiorstw powinny również znaleźć swoje odbicie w wypracowaniu właściwych metod analizy działalności gospodarczej zakładów wytwórczych.

Jest faktem zrozumiałym, że uspołecznienie podstawowych gałęzi gospodarki narodowej, a tym bardziej dążność do usamodzielnienia reprezentujących je przedsiębiorstw, stwarza konieczność stałej oceny ich pracy. Analiza ta winna być jednym z nieodłącznych elementów systemu zarządzania w jednostkach gospodarki uspołecznionej.

Jak wynika z wypowiedzi dyskusyjnych szeregu polskich ekonomistów, pogląd powyższy jest w zasadzie podzielany, aczkolwiek niezupełnie wyraźnie go oni akcentują.

Cz. Bobrowski, E. Lipiński, S. Kurowski i inni¹ zgodnie podkreślają, że nowy model gospodarczy zmienia charakter planowania i zarządzania produkcją, przedsiębiorstwa zaś stają się jednostkami ekonomicznymi, działającymi według zasad rachunku ekonomicznego. Oparcie całej gospodarki na ścisłym reżimie oszczędności i rachunku ekonomicznym sprzyja rozwojowi nie tylko makro-, ale również i mikroanalizy.

Rachunek ekonomiczny jest przecież syntezą wszystkich elementów zarządzania, mających na celu zapewnienie rentowności, z których bodaj najważniejszym jest kierowanie w oparciu o dane analizy. W tym też sprecyzowaniu ukazuje się niezbędność analizy w szerokim zakresie, która może być podstawą dla polityki gospodarczej, pod którą należy rozumieć wydawanie makrodecyzji przez powołane do tego organy.

Materiałem niezbędnym do przeprowadzenia właściwej oceny efektów działalności przedsiębiorstwa są w odpowiedni sposób ugru-

¹ Por. *Dyskusja o polskim modelu gospodarczym*, Warszawa 1957, s. 92, 98, 112, 221.

powane dane ewidencji i sprawozdawczości księgowej oraz statystycznej. W celu dostarczenia kierownictwu danych do operatywnego zarządzania przedsiębiorstwami należy nie tylko ustalić stan środków i stopień wykonania zadań planowych, lecz również ujawnić przyczyny kształtowania się tych wielkości, określając jednocześnie wzajemny stosunek zachodzący między poszczególnymi przyczynami. Opracowanie i przygotowanie tych danych dla wyciągnięcia słusznych wniosków jest możliwe tylko w oparciu o kompleksową analizę ekonomiczną.

Systematyczna analiza danych ewidencji i sprawozdawczości nie powinna się ograniczać jedynie do wykrywania przyczyn niedociągnięć w pracy przedsiębiorstwa, ale jednocześnie zawierać wskazania pozytywne, zmierzające do podniesienia poziomu jego działalności w tych jej odcinkach, które nie nasuwają zastrzeżeń. Jeżeli wyniki tak pojętej analizy mają rzeczywiście przyczyniać się do poprawy funkcjonowania przedsiębiorstwa, staje się nieodzowne ścisłe powiązanie badań i wysuwanych wniosków z konkretnymi warunkami pracy załogi i kierownictwa. Z tego też względu nie powinno się powierzać analizy wyspecjalizowanej komórce organizacyjnej danego przedsiębiorstwa, działającej w oderwaniu od jego praktycznych możliwości i potrzeb.

Badania analityczne winny przyjąć następujące kierunki: a) zbadanie działalności przedsiębiorstwa z uwzględnieniem wzajemnych związków zachodzących między poszczególnymi fazami ruchu okrężnego środków (zaopatrzenie, produkcja, zbył); b) ocena wykorzystania zdolności produkcyjnej oraz pozytywnych i negatywnych rezultatów pracy; c) ocena zadań planowych i ich wykonania; d) rozgraniczenie wpływu zależnych i niezależnych od przedsiębiorstwa czynników na wykonanie zadań.

Jedną z metod dochodzeń w tej dziedzinie byłoby porównanie ustalonych wielkości analitycznych z odpowiednimi wielkościami osiągniętymi przez przedsiębiorstwa wykazujące analogię w zakresie rozmiaru, charakteru produkcji, wyposażenia technicznego, stopnia zatrudnienia itp.².

Omawiając kierunki analizy należy zwrócić szczególną uwagę na konieczność objęcia analizą treści samego planu. Potencjalnie plan może zawierać szereg niedociągnięć wynikających ze sztywnego charakteru jego treści w stosunku do zmiennych warunków gospodarczych oraz z samej metody planowania. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest mała elastyczność zadań planu.

² Por. A. Schnettler, *Der Betriebsvergleich*, Stuttgart 1951, s. 126—158.

Określenie kierunków analizy umożliwi dokładne sprecyzowanie jej istoty.

Pod pojęciem analizy ekonomicznej można by rozumieć operację logiczną, przy pomocy której rozdziela się nagromadzone dane księgowo-statystyczne, odnoszące się do danego zjawiska gospodarczego, wyodrębniając poszczególne jego części, cechy lub właściwości, w celu stworzenia podstaw do ustalenia oceny kształtowania się danego zjawiska.

Chcąc osiągnąć zasadniczy cel — właściwe ocenienie efektów pracy danego przedsiębiorstwa — analiza musi posłużyć się szeregiem metod poznawczych.

Prawidłowa analiza działalności gospodarczej może być przeprowadzona przy pomocy: 1) grupowania — czyli właściwej klasyfikacji czynników pracy, organizacji produkcji, zaopatrzenia itp.; 2) porównywania wyników pracy przedsiębiorstwa w ujęciu dynamicznym w obrębie i poza przedsiębiorstwem; 3) wielkości stosunkowych i średnich, które wyrażają określoną treść ekonomiczną badanego zjawiska, charakteryzując jego ilościową, jak i jakościową stronę³. Ilustracją tych metod jest graficzna prezentacja danych.

Przedstawione wyżej metody badawcze stanowią organiczną całość. Dlatego też chcąc przeprowadzić ocenę danego przedsiębiorstwa należy w całej rozciągłości zużytkować ich wartości poznawcze. Opierając się na tym zespole metod wyklucza się możliwość popełnienia błędów wynikających z jednostronnego i wycinkowego naświetlenia badanych zjawisk.

*

Do najważniejszych wskaźników działalności przedsiębiorstwa należy zaliczyć wskaźnik kosztów własnych produkcji. Znajomość kosztów jest nieodzowna, zwłaszcza wobec postępującego usamodzielnienia przedsiębiorstw. W wskaźniku tym zawarte są w syntetycznej formie tak ważne zjawiska, jak wydajność pracy, zużycie materiałów i urządzeń, energii, siły roboczej itp., które mają bezpośredni wpływ na wyniki pracy przedsiębiorstwa.

Rachunek kosztów własnych spełnia szereg zadań, jak ogólną kontrolę procesu produkcyjnego, ustalenie jednostkowego i całkowitego kosztu produktów, kontrolę wyników i w zależności od tego czy innego celu z różnego punktu widzenia należy rozwijać szczegółową ana-

³ Por. A. M. Liberman, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłu lekkiego*, Warszawa 1956, s. 31 i dalsze. Wydaje się, że ujęcie przez A. M. Libermana jest nieprecyzyjne. Według niego graficzna prezentacja danych jest jedną z równorzędnych metod poznawczych. Moim zdaniem odzwierciedlenie graficzne danych liczbowych jest tylko ich ilustracją.

lizę. Dotychczasowe doświadczenia wykazują, że celowe ugrupowanie kosztów ułatwia przeprowadzenie analizy i wykazanie rzeczywistego obniżenia kosztów. Rachunek kosztów doprowadza jednak, w pewnych przypadkach, do błędnych wniosków wynikających bezpośrednio z jego struktury (nie odpowiadające rzeczywistości zużycie środków i przedmiotów pracy itp.). Obniżenie kosztów zatem nie zawsze świadczy o dobrej pracy przedsiębiorstwa, jak również wzrost kosztów nie oznacza pogorszenia się poziomu pracy. Z tych też względów należy przed przystąpieniem do zasadniczej analizy kosztów ocenić realność rachunku kosztów, tzn. zbadać, czy we właściwy sposób uwzględnia on kompleks czynników ekonomicznych wpływających na wysokość kosztu własnego.

Osiągnięta przez przedsiębiorstwo oszczędność na odcinku kosztów może być rezultatem działania czynników wewnętrznych, jak np. zmniejszenie zużycia materiałowego, co jest zjawiskiem pozytywnym, bądź obniżenia jakościowego poziomu produkcji, co jest zjawiskiem negatywnym. Ponadto poziom i struktura kosztów uwarunkowane są w znacznym stopniu wpływem niezależnych od przedsiębiorstwa czynników zewnętrznych (zmiana cen, taryf, stawek amortyzacyjnych), których nie obejmowała dotychczasowa problematyka analizy.

Nie oznacza to wcale, że przedsiębiorstwo ma biernie rejestrować wpływ tych czynników. Kompleksowa analiza winna również uwzględnić krytyczną ocenę wpływu czynników zewnętrznych na poziom kosztów poprzez analizę układu cen i rynku. Tego rodzaju nowy kierunek analizy byłby cenny nie tylko w badaniach mikroekonomicznych, ale również rozszerzyłby zakres badań makroekonomicznych.

Dla rozumienia roli spełnianej przez koszty w toku analizy działalności przedsiębiorstw istotne jest zdanie sobie sprawy z samego pojęcia kosztów własnych. W literaturze zarówno polskiej, jak i zagranicznej jest ono różnorodnie interpretowane.

Dla L. Rosenberga⁴ „koszty własne stanowią podstawowy wskaźnik syntetyczny, charakteryzujący wyniki działalności produkcyjnej przedsiębiorstwa przemysłowego”.

A. Birman⁵ rozumie pod pojęciem kosztów „podstawowy wskaźnik, charakteryzujący jakość całej działalności przedsiębiorstwa”.

Określenia te naświetlają w sposób ogólny rolę kosztów własnych w zakresie analizy, jednakże nie wykazują ich istoty.

⁴ L. Rosenberg, *Technika rachunku kosztów własnych produkcji przemysłowej*, Warszawa 1950, s. 7.

⁵ A. Birman, *Finanse gałęzi gospodarki narodowej ZSRR*, Warszawa 1955, s. 52.

E. Schmalenbach⁶ stwierdza, że koszty przedstawiają zużycie: dóbr, spowodowane przez wytwarzanie, obrót dobrami lub inną działalnością gospodarczą.

Analogicznie ujmuje zagadnienie kosztów A. Miller⁷, twierdząc, że koszty są ściśle określonym zużyciem dóbr w celu wytwarzania.

Zaletą sformułowań Millera i Schmalenbacha jest zwrócenie uwagi na istotę kosztów. Jednakże istota ich została ujęta w sposób niepełny, gdyż autorzy ci ograniczają się jedynie do rzeczowej strony zagadnienia, tj. do zużycia dóbr w produkcji, natomiast nie uwzględniają pracy żywej oraz tego, że koszty stanowią kategorię wartościową.

Bardziej odpowiednie wydaje się określenie kosztów przez H. Kliema⁸, dla którego koszty są wartościowym wyrażeniem zużycia pracy żywej i uprzedmiotowionej w celu produkcji.

Dodatnią stroną wymienionych w końcu definicji jest ściśle powiązanie kosztów z celem ich ponoszenia, tj. z produkcją. Koszty ukazują się tu jako funkcja rezultatów wytwarzania. Należy tu zaznaczyć, że w danych warunkach, z uwagi na interes społeczny, może być przedsiębiorstwu powierzony szerszy zakres funkcji gospodarczych. Mając na uwadze zagadnienie faktycznego w danym społeczeństwie podziału tych funkcji, dochodzi się do wniosku, że nie sama produkcja jest efektem, który przeciwstawiać można kosztom, lecz całość efektów pracy przedsiębiorstwa (pełna efektywność ekonomiczna). Stąd też jednym z zadań analizy kosztów własnych winno być ustalenie społecznej i ekonomicznej konieczności poszerzenia funkcji gospodarczych przedsiębiorstw⁹. W tym sformułowaniu nie jest istotna absolutna wysokość kosztów, lecz względna. Wobec tego syntetyczna ocena działalności przedsiębiorstwa powinna być wyrażona w wielkościach względnych. Takimi też wielkościami, które odbijają stosunek zużycia siły i środków do rezultatów, są wszystkie typowe przejawy oszczędnego gospodarowania, jak wzrost wydajności pracy, postęp techniczny, pełne wykorzystanie zdolności produkcyjnej, przyspieszenie obiegu środków obrotowych, likwidację przerostów administracyjnych we wszystkich szczeblach organizacyjnych itp. Są to jednocześnie zasadnicze źródła obniżenia kosztów własnych produkcji. Przedsiębiorstwo

⁶ E. Schmalenbach, *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, Leipzig 1930.

⁷ Par. A. Miller, *Grundzüge der industriellen Kosten und Leistungserfolgsrechnung*, Koeln 1955, s. 20.

⁸ Por. H. Kliem, *Probleme der Kostenferfassung u. Kostenanalyse in sozialistischen Industriebetrieb*, Heft 6, Berlin 1954, s. 6.

⁹ Por. F. E. Clark and C. P. Clark, *Principles of Marketing*, wyd. 3, New York 1947, s. 784.

ponosi często wydatki, które nie są gospodarczo uzasadnione. Znajdują one zwykle swoje źródło w niedostatecznym wykorzystaniu techniki oraz zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa, brakach na oddinku zaopatrzenia, terminowości realizacji produkcji, wadliwej organizacji pracy oraz (naruszaniu obowiązujących stawek w zakresie płac.

Jak z powyższego wynika, badania w zakresie kosztów winny obejmować w szerokiej skali czynniki wewnętrzne, zależne od samego przedsiębiorstwa, jak również czynniki zewnętrzne. Z tych też względów analiza kosztów ma charakter kompleksowy, ujmując wszystkie czynniki tak wewnętrzne, jak zewnętrzne, wpływające na kształtowanie się poziomu i struktury kosztów.

Należy jednak zaznaczyć, że wskaźnik kosztów nie ma uniwersalnego charakteru i w całej pełni nie może służyć jako podstawa analizy, ponieważ rejestruje tylko zjawiska wymierne. Rachunek kosztów nie wykaże na przykład jako ujemnych przejawów działalności przedsiębiorstw, zewnętrznych jej następstw, nie dających się ilościowo uchwycić. Okazuje się zatem, że ocena pracy przedsiębiorstwa oparta na rachunku kosztów jest niepełna.

*

Poziom analizy kosztów w praktyce jest wysoce niezadowolająca. Prowadzenie działalności przedsiębiorstw w oparciu o ściśle obowiązujące plany przyczyniło się do powstania i rozwoju swoistej metodyki ich pracy. Zarówno w praktyce gospodarczej, jak i literaturze ekonomicznej przyjęto koncepcję oceny działalności przedsiębiorstwa przez porównanie wielkości osiągniętych z planowanymi. Porównanie to polega na stwierdzeniu wielkości i kierunków odchyłeń wykonania od planu, wykryciu przyczyn, które je wywołały i wskazaniu dróg usprawnienia pracy przedsiębiorstw.

Podane poniżej przykładowe definicje ukazują cel, jaki stawia analizie kosztów współczesna literatura ekonomiczna.

Z. Fedorowicz¹⁰ stwierdza, że „celem analizy wykonania planu kosztów jest: 1) wykazanie przebiegu realizacji zadań obniżenia kosztów i występujących odchyłeń od planu; 2) wskazanie przyczyn tych odchyłeń oraz metod przeciwdziałania przekroczeniom planowego poziomu kosztów; 3) wskazanie istniejących rezerw i możliwości dalszego obniżenia kosztów”.

E. Winter¹¹ podaje, że celem analizy kosztów własnych jest wy-

¹⁰ Z. Federowicz, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1954, s. 115.

¹¹ E. Winter, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1953, s. 85.

krycie rezerw przez ujawnienie czynników wpływających na odmienne kształtowanie się kosztów od przewidywanych w planie oraz ustalenie rozmiaru odchyłań kosztów faktycznych od planowanych na skutek działania tych czynników".

Tak zarysowany cel występuje we wszystkich pracach z tej dziedziny.

Oceniając pracę przedsiębiorstw na podstawie stopnia wykonania zadań planowych, uznawano za dobrze prosperujące te przedsiębiorstwa, które osiągały i przekraczały powyższe zadania. Uwzględnianie jednostronne kryterium realizacji planu miało w niedawnej przeszłości również następstwa natury organizacyjnej. Jak wiadomo, wypłacanie wynagrodzenia pracownikom w postaci premii uzależniano częściowo od wykonania planu. Nieuchronną konsekwencją tego była dążność operatywnych jednostek gospodarczych do obniżania zadań planowych. Takie ustalanie zadań stwarzało gwarancję ich wykonania i przekroczenia, a co za tym idzie, zapewniało uzyskanie premii, pomimo efektów nieproporcjonalnych do możliwości. W tych warunkach zadania planowe, obciążone błędami, nie mogą stanowić wystarczającej podstawy do analizy. Porównanie rzeczywistych wielkości z planowanymi daje o tyle niewłaściwy obraz działalności przedsiębiorstwa, że wykazywane nieraz obniżenie kosztów własnych sprzeciwia się często faktycznym tendencjom przedsiębiorstwa, które nie osiągnąwszy jeszcze optimum rozmiaru swej wielkości znajduje się w fazie kosztów rosnących. Szkodliwość tego zjawiska polega między innymi na tym, że wszelkie decyzje i oceny dokonywane są w oparciu o fikcyjną podstawę, jak również niewykorzystane są możliwości produkcyjne przedsiębiorstw w stopniu optymalnym.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy przyznać, że L. A. Szołomo-wicz¹² ujmuje to zagadnienie w sposób bardziej poprawny, gdyż uważa, że analiza nie może się ograniczać jedynie do porównania danych faktycznych z planem. Powinna ona zawierać również ocenę planu techniczno-przemysłowo-finansowego przedsiębiorstwa z punktu widzenia tego samego ogólnego celu — ujawnienia i mobilizacji wewnętrznych rezerw.

Jednakże i ten autor nie dostrzega innego motywu w ocenie samej koncepcji planu, jak ujawnienie i mobilizację wewnętrznych rezerw przedsiębiorstwa. Jest rzeczą godną uwagi, że wszyscy bez wyjątku autorzy minionego dziesięciolecia nie rozumieją głębokiego

¹² Por. A. Szałamowicz, *Analiza działalności gospodarczej przedsiębiorstwa przemysłowego*, Warszawa 1951, s. 15.

znaczenia oddziaływania oceny dokonywanej w przedsiębiorstwie, a odnoszącej się do zewnętrznych elementów układu ekonomicznego. A przecież krytyczne naświetlenie ustalonych cen, taryf, stawek amortyzacyjnych itp. w odniesieniu do kosztów, przedstawia dużą wartość dla ogólnej polityki gospodarczej państwa, jak i dla koncepcji systemu gospodarczego. Dotychczasowe publikacje zajmujące się problemem analizy kosztów nie wykazują na ogół zrozumienia dla roli rachunku kosztów w określaniu optimum rozmiaru przedsiębiorstwa. Poprzednio podana została w wątpliwość celowość jednostronnego pojmowania roli analizy jako narzędzia kontrolującego realizację zadań produkcyjnych. Wydaje się, że analizie działalności przedsiębiorstw przypisać może w udziale rola znacznie szersza. Wyniki badań współzależności między kosztami a faktycznymi rozmiarami produkcji mogą służyć do opracowań struktury organizacyjnej przemysłu.

Nie stanowi również żadnego novum w zakresie sposobów przeprowadzania analizy uregulowanie jej trybu w obowiązujących przepisach¹³.

Uchwała powyższa wskazuje jedynie na cel analizy: „wyniki analizy powinny być wykorzystane dla operatywnego kierownictwa, a w szczególności winny służyć do: 1) ustalenia środków zaradczych zapobiegających powstawaniu nieprawidłowości i błędów w gospodarce ujawnionych w toku analizy; 2) rozpowszechniania osiągnięć i doświadczeń pozytywnych”.

Powyższe unormowanie należy oceniać jako jeden z pierwszych aktów, wysuwających w sposób generalny potrzebę przeprowadzenia analizy przedsiębiorstw uspołecznionych. Natomiast problem zastosowania metod badań pozostał nadal otwarty; sugeruje więc całkowitą dowolność w tym zakresie przedsiębiorstwom.

Krytyczna ocena samego planu winna być potraktowana przede wszystkim pod kątem widzenia stworzenia prawidłowej podstawy dla analizy faktycznych procesów występujących w przedsiębiorstwie. Skoro w obowiązującym u nas systemie kierowania gospodarką zadania określone są przez plan, występuje konieczność z jednej strony oceny przedsiębiorstw z punktu widzenia z góry określonych zamierzeń, a z drugiej strony potrzeba stałego ulepszania tego podstawowego instrumentu w działaniu przedsiębiorstw, jakim jest plan.

¹³ Uchwała Prezydium Rządu z dnia 18 IX 1954 r. w sprawie obowiązku dokonywania analizy działalności gospodarczej przedsiębiorstw i zakładów działających według zasad rozrachunku gospodarczego, Monitor Polski, A — 92 z dnia 5 X 1954 r.

Mając na względzie rolę planu jako podstawę analizy pracy przedsiębiorstwa, należy wziąć pod uwagę konieczne następstwa wynikające stąd dla jego układu i treści. Skoro jedynie plan realny może być podstawą analizy, a nadmierna jego drobiazgowość nasuwa pod tym względem uzasadnione obawy, wydaje się wskazane ujmowanie treści planu w sposób raczej ogólny.

Postulat ten pozostaje w sprzeczności z dotychczasową tendencją w kierunku coraz to większej, wewnętrznej rozbudowy planu. Tendencja ta miała zresztą swoje uzasadnienie w chęci dokładnego precyzowania zadań planowych pod kątem widzenia potrzeb wymagających zaspokojenia, a ponadto w uczynieniu kontroli pracy przedsiębiorstwa bardziej efektywną, przez umożliwienie ujawnienia tych miejsc, w których powstają odchylenia od planu. Doświadczenia dotychczasowe wskazują jednak na to, że w miarę dalszej rozbudowy układu planu zwiększają się trudności porównywania wielkości wykonanych z planem, który staje się jednocześnie coraz mniej realny. Z tych też względów wydaje się celowe zastosowanie w tej dziedzinie rozwiązania kompromisowego, które by, nie przekreślając konkretnego ujęcia samego planu, dawało jednocześnie szersze możliwości poruszania się w dochodzeniu analitycznym, przy zabezpieczeniu realności tej podstawy analizy, jaką plan winien przedstawiać.

Poprawność analizy kosztów uzależniona jest w dużym stopniu od źródeł, na których się ona opiera. Dane ewidencji księgowej i statystycznej jako materiał analityczny odpowiadają w zasadzie postulatowi badań nad kosztami. Ewidencja księgowa bowiem, ze względu na układ i wzajemne powiązanie kont odpowiadające ich treści ekonomicznej, wiernie rejestruje, w oparciu o systematyczną dokumentację, wszystkie procesy gospodarcze zachodzące w przedsiębiorstwie. Drugim podstawowym źródłem analizy kosztów jest sprawozdawczość zestawiona w oparciu o dane ewidencji księgowo-statystycznej.

Analiza materiału sprawozdawczego powinna w pierwszym rzędzie pozwolić na wstępną ocenę kształtowania się kosztów własnych. Ocena ta wskazuje na kształtowanie się faktycznych kosztów produkcji w porównaniu z okresem poprzednim, zarówno w odniesieniu do całej produkcji, jak i do jednostki wyrobu. Jednakże wstępna ocena kosztów własnych i osiągniętego wskaźnika obniżki nie jest w stanie, na podstawie sprawozdawczości, ujawnić przyczyn kształtowania się tych wielkości. Trzeba sięgnąć do czynników wewnętrznych i zewnętrznych wpływających na poziom kosztów. Analiza ta nie może zatem oprzeć się wyłącznie na danych sprawo-

zdawczości, gdyż obok czynników znajdujących w niej swoje odzwierciedlenie, istnieją również czynniki, które wymagają zbadania w oparciu o dokumentację pierwotną. Uzyskanie niezbędnych danych na podstawie dokumentów wymaga jednak dużego nakładu pracy, a w pewnych przypadkach jest niemożliwe. Dla uzyskania tych danych należałoby prowadzić ewidencję nakładów produkcyjnych według ich rodzajów, podczas gdy dotychczasowa ewidencja kosztów prowadzona jest w przekroju kalkulacyjnym. Chcąc więc uzyskać poprawne wskaźniki ilustrujące kształtowanie się zjawiska w czasie, trzeba korygować istniejące dane sprawozdawcze. Utrudnia to, a nawet niejednokrotnie uniemożliwia przeprowadzenie poprawnej analizy. Stąd wniosek, że opracowanie i wprowadzenie sprawozdawczości przydatnej dla potrzeb analizy kosztów jest jednym z podstawowych czynników warunkujących poprawność dokonywanej analizy. Tego rodzaju analiza może stać się skutecznym instrumentem bieżącej kontroli pracy przedsiębiorstwa, pozwalającym na prowadzenie oszczędnej gospodarki. Ma to szczególnie wielkie znaczenie w warunkach rozwijającego się nowego systemu zarządzania, opartego na daleko posuniętej decentralizacji. Jak wiadomo, system ten wymaga równoczesnego poszerzenia roli i zakresu analizy.

Na tle dotychczasowych rozważań można podjąć próbę określenia zasadniczych kierunków ulepszenia metodyki analizy kosztów własnych.

Zasadnicze niedociągnięcia utrudniające wprowadzenia właściwych metod analizy kosztów, mają swoje źródło, jak to już określono, w niedostosowaniu do potrzeb badań form ewidencji księgowej, jak i obowiązującego systemu sprawozdawczości. Skonfrontowanie i porównanie wielkości planowych z wykonaniem jest, jak to już wyżej zaznaczono, prawie że niemożliwe. Podczas gdy plan przedstawia koszty w układzie kalkulacyjnym, sprawozdawczość księgowa grupuje je w przekroju rodzajowym. Ponadto plan, w przeciwieństwie do sprawozdawczości, nie może z natury rzeczy uwidaczniać, rejestrowanych *ex post*, takich pozycji składowych kosztów, jak przeście, braki, nakłady nieprodukcyjne itp. Ta rozbieżność między planem a sprawozdawczością w poważnym stopniu ogranicza możliwość analizy kosztów w relacji: plan — wykonanie.

Nie pomijając jednak oceny działalności przedsiębiorstwa w oparciu o ogólnie ujętą treść planu, należy skoncentrować uwagę w analizie kosztów na samym wykonaniu zadań, traktowanym dynamicznie. Wydaje się celowe przeprowadzenie analizy kosztów w ich

wielkościach rzeczywistych zarówno względnych, jak i bezwzględnych. Porównywalne wskaźniki okresu badanego z wskaźnikami okresów poprzedzających okres analizowany, odpowiednio ugrupowane, umożliwiają wyciągnięcie bardziej prawidłowych wniosków aniżeli wyprowadzone proporcje między planem a jego wykonaniem, zwłaszcza w odniesieniu do tendencji rozwojowych. Wykrycie tendencji zwykłej kosztów zmiennych może być sygnałem dla kierownictwa przedsiębiorstwa, wskazującym na konieczność szczegółowej analizy danej grupy kosztów i wobec tego natychmiastowego przeciwdziałania tym przyczynom, które wywołują niepożądane zjawiska.

Zasygnalizowana wyżej metoda porównywania poniesionych kosztów w przekroju czasowym, napotyka na zasadniczą trudność, jaką jest duża płynność warunków działania przedsiębiorstw (zmiana asortymentów, gatunkowości itp.).

Obok tej metody zasadniczy Wpływ na jakość wyników analizy kosztów miałyby wprowadzenie w przedsiębiorstwach uspołecznionych zasad normatywnego rachunku kosztów.

W praktyce przedsiębiorstw przemysłowych normatywny rachunek kosztów znajduje się dopiero w stadium prób doświadczalnych. Polega on na opracowaniu bieżących norm nakładów pracy żywej i przedmiotowionej obowiązujących w danym okresie sprawozdawczym przy określonej konstrukcji wyrobu i technologii jego wykonania oraz przy danym wyposażeniu technicznym i organizacji pracy. Według tego systemu sporządza się na poszczególne jednostki kalkulacyjne (wyroby gotowe lub zespoły wchodzące w skład wyrobu) kalkulacje normatywne w przekroju kosztów bezpośrednich i pośrednich.

Należy tu podkreślić, że istota normatywnego rachunku kosztów różni się zakresem od metody „Standartkost” stosowanej w USA i krajach Europy zachodniej. Podczas gdy normatywny rachunek kosztów obejmuje swym zakresem działania sferę produkcji, normując tylko pozycję kosztów bezpośrednich, to koszty standardowe normują je we wszystkich fazach ruchu okrężnego środków. Są one „jednostkowymi kosztami własnymi jak najekonomiczniej pracującego idealnego przedsiębiorstwa”¹⁴.

Pomimo tego ograniczenia zakresu, pozwoliłyby normatywny rachunek kosztów na ewidencję faktycznych odchyleń od normatywów, przy jednoczesnym wskazaniu ich przyczyn, a tym samym

¹⁴ Por. Leitner, *Die Selbstkostenberechnung industrieller Betrieb*, cyt. za H. Millerem, *Standart und Plarikosten-rechnung*, Stuttgart 1949, s. 16.

umożliwiłyby przeprowadzenie systematycznej, codziennej analizy kosztów. Dzięki temu analiza stałaby się operatywnym instrumentem w zarządzaniu przedsiębiorstwami.

Niezależnie od ogólnych metod analizy kosztów, stosowane są szczegółowe sposoby badań poszczególnych grup kosztów. Dotyczy to przede wszystkim najważniejszej pozycji składowej kosztów, a mianowicie zużycia materiałowego, które w przemyśle lekkim i spożywczym, stanowi około 70%—90% ogólnej sumy kosztów.

Szczególnie błędnym sposobem wydaje się przeprowadzanie analizy w oparciu o normy planowe (receptury) zużycia materiałowego, obejmującego w jednej pozycji całą sumę kosztów jednostkowych wyrobu. Normy te, ustalone na podstawie tzw. doświadczeń praktycznych, są najczęściej podwyższone, gdyż uwzględniają braki i straty pozaprodukcyjne. Pomijając już fakt sztucznego podwyższenia norm planowych o powyższe pozycje, przedsiębiorstwa pozbawiają się praktycznie możliwości eliminacji usankcjonowanych w ten sposób braków. Porównanie zatem faktycznego zużycia ilościowego z planem kryje w sobie niebezpieczeństwo wyciągnięcia błędnych wniosków, które przecież mają stanowić podstawę do oceny działalności przedsiębiorstwa.

Podstawową rolę w analizie kosztów materiałowych odegrałoby oparcie się na normach technicznych zużycia surowca na jednostkę wyrobu. Normy te powinny być opracowane przy uwzględnieniu zarówno wyników technicznych, jak i dotychczasowej praktyki. Przyjęcie takich norm w analizie w miejsce istniejących dotychczas receptur, mających zresztą charakter orientacyjny, pozwoliłoby na systematyczną, bieżącą kontrolę zużycia surowców, jako jednej z najważniejszych pozycji składowej kosztów. Wydanie bowiem określonej partii surowców i materiałów winno być zrównoważone przyjęciem do magazynu odpowiedniej partii wyrobów gotowych i określonym stadium wykończenia produkcji w toku¹⁵.

¹⁵ Przykładowo: norma techniczna przewiduje zużycie 60 kg materiału A, 30 kg materiału B i 10 kg materiału C na jednostkę wyrobu X. Przy założeniu że cykl produkcyjny trwa 1 dzień — przerób 900 kg materiału A, 450 kg materiału B i 150 materiału C daje w efekcie 15 jednostek wyrobu X. Eliminując możliwość przestojów produkcyjnych i nieprodukcyjnych oraz zakładając niezmienny stan wyposażenia technicznego, ilość produktów gotowych, wyrażonych w miernikach naturalnych (sztuki), winna być jednakowa. Ujemne odchylenia od normalnej ilości przychodowanych wyrobów gotowych oznaczałyby zwiększenie się zużycia materiałów na jednostkę wyrobu w stosunku do zużycia przewidzianego normą techniczną. Natomiast dodatnie odchylenia, przy tej samej jakości wyrobów, wykazywałyby oszczędność w zużyciu surowców.

Zastosowanie norm technicznych musiałyby spowodować zmiany w ewidencji materiałowej w zakresie rozliczenia surowców i materiałów w oparciu o ceny niezmiennie. Operowanie tego rodzaju cenami może prowadzić jednak do zaciemnienia obrazu tych stosunków ekonomicznych, których powinny być odbiciem. Pod tym względem ceny niezmiennie nasuwają chyba jeszcze poważniejsze zastrzeżenia niż ceny bieżące. Ogólnie biorąc oczekuje się od cen tego, by z jednej strony pozostawały w ścisłym stosunku do kosztów produkcji, z natury rzeczy zmiennych w czasie, a z drugiej strony wyrażały rolę danego artykułu w równie zmiennym układzie efektywnego zapotrzebowania. Zastrzeżenia te wskazują jednocześnie konieczność spojrzenia na cenę w toku analizy nie tylko jako na wielkość rachunkową, lecz także na to, że kryje się w niej określona treść ekonomiczna. W praktyce jednak, mimo powyższych zastrzeżeń, można posługiwać się cenami niezmiennymi z uwagi na ich dużą przydatność w konkretnych badaniach. Wprowadzenie niezmiennych cen wyeliminowałoby konieczność odchyień spowodowanych zmianami cen poszczególnych materiałów. W tych samych cenach należałoby sporządzać kalkulację jednostkową kosztu każdego wyrobu. Wyeliminowałoby to konieczność sporządzania planowych kalkulacji, gdyż jednostkowe kalkulacje kosztu zużycia materiałowego, wyrażone w cenach niezmiennych, byłyby stałą podstawą analizy kosztów materiałowych.

Podstawą do przeprowadzenia jednostkowej kalkulacji byłyby normy techniczne zużycia poszczególnych surowców i materiałów. Suma iloczynów zużycia materiałów przez cenę niezmienną dałaby koszt jednostki wyrobu. Tak ustalona kalkulacja w zakresie poszczególnych produktów pracy mogłaby stać się podstawą porównania z faktycznym wykonaniem oraz wykazywać wpływ czynników wewnętrznych i zewnętrznych na ogólny wskaźnik kształtowania się jednostkowego kosztu zużycia materialnego.

Faktyczne zużycie materiałów w procesie wytwarzania nie zawsze będzie się pokrywało z danymi kalkulacji wstępnej, skutkiem przesunięć w strukturze zużycia. Dlatego też niezbędne do wyliczenia ogólnego wskaźnika zużycia materiałowego byłoby ustalenie wartości rzeczywistego zużycia wyrażonego w cenach niezmiennych i bieżących.

Ogólny wskaźnik kształtowania się jednostkowego kosztu zużycia materiałowego można obliczyć w oparciu o następujący wzór:

$$Wkm = \frac{Wb}{Kn} \cdot 100,$$

gdzie

Wkm — wskaźnik kosztu zużycia materiałowego,

Wb — wartość rzeczywistego zużycia według cen bieżących,

Kn — jednostkowy koszt wyrażony w cenach niezmiennych.

Metodą różnicową można ustalić wpływ czynników zewnętrznych na ten wskaźnik (zmiana cen), jak również wpływ czynników wewnętrznych (przesunięcia w strukturze zużycia materiałów).

Wpływ pogorszenia się działalności przedsiębiorstwa na odcinku gospodarki materiałowej na ogólny wskaźnik kosztów zużycia materiałowego można wyrazić wzorem:

$$W_{pm} = \frac{(W_n - K_n) \cdot 100}{K_n},$$

gdzie

W_{pm} — wskaźnik przesunięć w strukturze zużycia materiałów,

W_n — wartość rzeczywistego zużycia według cen niezmiennych.

Natomiast wpływ czynników zewnętrznych (zmiana cen) na wysokość wskaźnika zużycia materiałowego ustala się w oparciu o wzór:

$$W_{zc} = \frac{W_b}{W_n} \cdot 100,$$

gdzie W_{zc} — wskaźnik zmiany cen.

Chcąc zobrazować w sposób ogólny kształtowanie się kosztów zużycia materiałowego wszystkich wyrobów, należy obliczyć zbiorczy wskaźnik ważony, który otrzymuje się z jednostkowych kosztów zużycia materiałowego. Jako wagi przyjmuje się tu udział tych wyrobów w całości produkcji gotowej. Wyliczenie ogólnego wskaźnika kosztów materiałów i porównanie go w ujęciu dynamicznym stanowi pierwszy etap szczegółowej analizy zużycia materiałowego, określając właściwe dla niej kierunki i zakres.

Zarówno metoda badań w oparciu o normy zużycia materiałowego, jak i inne metody badań nad kosztami wzbogacone być mogą ujęciem graficznym. Prezentacja graficzna danych liczbowych przedstawia się w przeprowadzonych analizach bardzo ubogo pod względem treściowym. Wykresy, diagramy, nomogramy — to przede wszystkim wizualna forma przedstawiania danych liczbowych, plastyczniej określająca ogólne związki przyczynowe między poszczególnymi zjawiskami ekonomicznymi.

Wszystkie te formy pozwalają na wydobycie w pełnym zakresie proporcji między odpowiednimi grupami kosztów. Należy jednak obiektywnie podkreślić, że ewidencja kosztów nie dostarcza na po-

trzeby prezentacji graficznej niezbędnych danych umożliwiających wykazanie czy to stosunków kosztów względnie stałych do zmiennych, czy to stosunków zachodzących w ramach kosztów zmiennych w ujęciu kosztów degresywnych, proporcjonalnych i progresywnych. Potencjalne możliwości tkwiące w graficznym ujmowaniu zjawisk nie są w pełni wykorzystane również dlatego, że operowanie układem osi współrzędnych, skalą logarytmiczną czy też wykresami kołowymi nie jest w praktyce rozpowszechnione.

Analiza kosztów mogłaby być przeprowadzona według następującej kolejności. Punktem wyjściowym analizy powinno być badanie struktury kosztów w przekroju kalkulacyjnym i rodzajowym. Pozwoliłoby to na celowe skoncentrowanie dalszej analizy na szczegółowych pozycjach kosztów. Następnym etapem analizy winno być porównanie rzeczywistych kosztów w ujęciu dynamicznym w przekroju kosztów bezpośrednich i pośrednich. Badania te umożliwiłyby wyjawienie tendencji rozwojowych na odcinku kosztów. Powyższe porównanie powinno być poparte wykazaniem współzależności między poszczególnymi elementami kosztów całkowitych, a mianowicie kosztów względnie stałych i zmiennych w rozbiciu na koszty degresywne, proporcjonalne i progresywne. Dzięki temu można by wykazać przy pomocy prezentacji graficznej, w jaki sposób wahania procesu produkcyjnego wpływają na poziom kosztów. Zaleca się również szczególnie dokładne przeanalizowanie braków i przestojów w ujęciu dynamicznym. Dalszym etapem analizy byłoby wyliczenie bezwzględnego obniżenia kosztów własnych na jednostkę produkcji porównywalnej oraz wykazanie, w jakim stosunku został wykonany plan kosztów przedsiębiorstwa. Pozwoliłoby to na ocenę działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia nałożonych na niego zadań. Analizę kosztów zamykać winno, o ile jest to w warunkach gospodarki socjalistycznej możliwe, badanie gospodarczego optimum produkcji w powiązaniu z technicznym i ustalenie ich wpływu na wykorzystanie zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa¹⁶.

Wydaje się, że tak ujęta analiza kosztów pozwala dostatecznie i wszechstronnie je naświetlić na tle całokształtu zadań i warunków pracy przedsiębiorstwa.

Ogół przedstawionych uwag wskazuje, na ścisłe uzależnienie skuteczności analizy kosztów od źródeł, na których się ona opiera, a przede wszystkim od ewidencji i sprawozdawczości oraz od metod jej przeprowadzania.

Wskaźnik kosztów, jak wykazano, nie stanowi pełnej podstawy dla oceny działalności przedsiębiorstwa, gdyż ujmuje tylko zjawiska ilościowo wymierne. Ponadto ocena przedsiębiorstwa, oparta na badaniu kosztów może w pewnych przypadkach doprowadzić do błędnych wniosków. Na koszty należy patrzeć jako na element pewnej proporcji, przy czym nie wystarcza przeciwstawiać koszty samym rezultatom produkcyjnym, lecz i pozaprodukcyjnej działalności przedsiębiorstwa.

Ograniczenie zakresu analizy do relacji plan — wykonanie jest błędne. W związku z tym samo pojęcie analizy działalności przedsiębiorstw wymaga gruntownej rewizji.

Analiza winna obejmować wpływ wszystkich czynników, wewnętrznych i zewnętrznych, traktowanych jednakowo krytycznie, co uzasadnia pojmowanie analizy jako kompleksowej, a jednocześnie pozwala rozumieć jej rolę w szerszym zasięgu aniżeli działalność przedsiębiorstwa.

Zasadniczym czynnikiem umożliwiającym analizę kosztów jest, jak widzieliśmy, rozpatrywanie osiągniętych wielkości w ujęciu dynamicznym przez porównanie kilku okresów sprawozdawczych. Taka analiza, opierająca się na uprzednio ocenionej wiarygodności danych sprawozdawczych, umożliwiłaby wyciągnięcie słusznych wniosków. Poważną trudnością w przeprowadzeniu tego rodzaju badań nad kosztami jest wyodrębnienie tych czynników zewnętrznych, których wpływ na koszty nie jest bezpośrednio zależny od przedsiębiorstwa, jak również sprowadzenie odnośnych wielkości do stopnia porównywalności.

Dużą wartość dla analizy kosztów mógłby przedstawiać normatywny rachunek kosztów w tym stopniu, w jakim można go doprowadzić do najdrobniejszej nawet operacji, na podstawie rozwiązań naukowych.

Za użyteczną można również uważać metodę analizy kosztów materiałowych na jednostkę wyrobu w oparciu o normy techniczne zużycia materiałowego i opracowaną na ich podstawie jednostkową kalkulację w cenach niezmiennych i bieżących.

Szersze niż dotąd zastosowanie w analizie kosztów mogłaby mieć prezentacja graficzna badanych wielkości. Warunkiem jednak jej szerokiego wykorzystania jest rozbudowa i ulepszenie ewidencji i sprawozdawczości.

Należy sądzić, w związku z postępującym ciągle usamodzielnianiem przedsiębiorstw, że w nowej koncepcji zarządzania analiza winna być zaliczana do ich funkcji, gdyż dostarcza niezbędnych wniosków do wydawania rzeczowych mikrodecyzji.