

**BLOG PROFESOR GERTRUDY KRYSYNY ŚWIDERSKIEJ**

**Rachunkowość, sprawozdawczość finansowa, rachunek kosztów, controlling**

# **Recepta na pandemię – kontrola czy cięcie kosztów**

---

Bankructwa obawia się w 2021 r. ponad jedna trzecia firm - głównie mikro i małych z branż produkcyjnej i usługowej. Wśród przedsiębiorstw będących na rynku niecałe dwa lata widmo upadłości towarzyszy co drugiej – wynika z badań na zlecenie Rejestru Dłużników BIG InfoMonitor. Najczęstszymi powodami ryzyka likwidacji, wymienianymi w badaniu, był spadek płynności finansowej (66 proc.), odwołanie kontraktów i gwałtowny odpływ zamówień (39,6 proc.), a także wzrost kosztów prowadzenia działalności (20,8 proc.).

Okres epidemii to dla większości przedsiębiorców nie tylko czas uzyskiwania mniejszych niż zazwyczaj przychodów, a nawet okresowej ich utraty, ale także wzmożonych kosztów. Wielu przedsiębiorców musi podjąć radykalne działania, by zachować choćby minimalną płynność finansową albo zabezpieczyć swój biznes na lepsze czasy. Są więc zmuszeni z jednej strony do cięcia kosztów, z drugiej do ponoszenia nowych

Proponuję, aby przedsiębiorcy odpowiedzieli na kilka pytań zanim zaczną ciąć koszty:

1. Co oznacza stwierdzenie „zarządzanie kosztami to proces świadomy”
2. Czy gromadzenie i przetwarzanie kosztów przy wykorzystaniu prostych układów rodzajowych i kalkulacyjnych pozwala na identyfikację przyczyn powstawania kosztów i ich kontrolę?
3. Czy stosowanie rachunku kosztów zmiennych pozwala na identyfikację przyczyn powstawania kosztów i ich kontrolę?
4. Jaką informacją kosztową powinni dysponować menadżerowie by w sposób odpowiedzialny zarządzać kosztami?
5. Czy w firmie właściwie zarządzającej kosztami są potrzebne okresowe cięcia kosztów?

### Zarządzanie kosztami to proces świadomy

Czy menedżer podejmujący decyzje o redukcji personelu, poszukiwaniu tańszych źródeł zaopatrzenia, rezygnacji z produkcji niektórych wyrobów czy niektórych kanałów dystrybucji dysponuje odpowiednimi informacjami. Czy jest pewien, że informacja o rentowności wyrobów z których zamierza zrezygnować jest prawidłowa. A może została zniekształcona?

Często popełnianym przez menedżerów błędem jest złe zrozumienie istoty zarządzania kosztami. Zapominają, że koszty reprezentują jedynie rezultaty finansowe zużywanych zasobów, że są efektem podjętych decyzji.

***Koszty to wyrażone w pieniądzu lub jego ekwiwalentach zużycie (wykorzystanie) zasobów w celu osiągnięcia w bieżącym lub przyszłym okresie korzyści dla organizacji.***

Przyczyną powstawania kosztów jest wykorzystanie zasobów. Trzeba więc wiedzieć jak jest wartość zasobu, ile tego zasobu wykorzystano aby wytworzyć wyrób, czy obsłużyć klienta. Trzeba mieć możliwość odpowiedzi na pytania: dlaczego zasób tyle kosztował i dlaczego zużyto go w tej ilości. Tylko taka wiedza pozwala realnie ocenić np. rentowność poszczególnych produktów czy kanałów sprzedaży, a następnie podjąć trafne decyzje

oszczędnościowe. Aby zarządzać kosztami należy znać przyczyny ich powstawania.

### **Czy proste układy rodzajowe i kalkulacyjne kosztów pozwalają na identyfikację przyczyn powstawania kosztów?**

W wielu firmach, zarządzanie kosztami polega na analizie zarejestrowanych kosztów rodzajowych. Znając wysokość kosztów rodzajowych: amortyzacji, zużycia materiałów i energii, wynagrodzeń, usług obcych, itd. można porównać je z kosztami w innych okresach sprawozdawczych i stwierdzić czy ich poziom uległ zwiększeniu czy zmniejszeniu. Nie można jednak uzyskać wiarygodnej informacji o przyczynach ich wzrostu lub spadku. Na poziom tych kosztów mogą mieć wpływ: zróżnicowany proces produkcyjny i technologia produkcji (np. im więcej operacji technologicznych tym większe koszty wynagrodzeń), różnorodne produkty.

Bardziej zaawansowany układ rodzajowo-kalkulacyjny także nie pozwala na identyfikację przyczyn powstawania kosztów. Układ ten jest stosowany w celu uzyskania informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania finansowego. Kalkulacja kosztów wytworzonych produktów przebiega zwykle w dwóch etapach. W pierwszym ustalane są koszty bezpośrednie poszczególnych produktów i gromadzone w miejscach powstawania koszty pośrednie. W drugim koszty pośrednie są doliczane do kosztów bezpośrednich produktów. Typowymi kluczami rozliczeniowymi kosztów pośrednich są wielkości zmienne w stosunku do rozmiarów produkcji (np. płace bezpośrednie, roboczogodziny bezpośrednie). Często stosowanym uproszczeniem, w tradycyjnym rachunku kalkulacyjnym, jest odnoszenie całości kosztów pośrednich na produkty za pomocą jednego klucza rozliczeniowego. W wyniku niewłaściwego rozliczenia kosztów pośrednich dochodzi do przypisania niektórym obiektom kosztów (np. wyrobom) zawyżonych lub zaniżonych kosztów. Informacje o kosztach są zniekształcone i powodują podejmowanie błędnych decyzji.

Menedżerowie uzyskując informacje z działu finansowo księgowego często zastanawiają się dlaczego:

- Koszt wytworzenia najbardziej skomplikowanych wyrobów jest niższy od znacznie mniej skomplikowanych, niewymagających zaangażowania drogich maszyn i technologii;
- Narzut kosztów pośrednich w stosunku do robocizny bezpośredniej dochodzi do 500 a nawet 1000%;
- Inżynierowie podważają jakość księgowej kalkulacji kosztów, dokonują własnych obliczeń i proponują wycofanie z produkcji wyrobów, które według danych z księgowości są najbardziej rentowne;
- Oferty na realizację dużych zleceń przegrywają z ofertami konkurentów, których ceny są nierealistycznie niskie;
- Przygotowanie informacji dla podejmowania konkretnych decyzji zajmuje dużo czasu.

Proste układy kalkulacyjne pozwalają (w pewnym stopniu) na identyfikację przyczyn powstawania kosztów zużytych materiałów bezpośrednich czy robocizny bezpośredniej. Natomiast, nie umożliwiają uzyskanie informacji jaka była przyczyna powstania kosztów pośrednich, gdyż większość z nich nie zależy od rozmiarów produkcji, lecz od złożoności i zróżnicowania procesów. Im krótsze serie będziemy wytwarzać, tym więcej będzie działań związanych z przygotowaniem produkcji (przebrojeniem maszyn). Im wyższa jakość wyrobów, tym więcej będzie kontroli, większy nadzór, itd. Nie uzyskamy informacji o tym ile

kosztowała eksploatacja maszyn i pomieszczeń czy zatrudnienie określonej grupy pracowników.

### **Czy stosowanie rachunku kosztów zmiennych pozwala na identyfikację przyczyn powstawania kosztów?**

Menadżerowie koncentrują się często na zarządzaniu kosztami zmiennymi pozostawiając ogromną część kosztów nazwaną kosztami stałymi nietkniętą. Paradoksalnie jednak koszty te nie tylko nie są stałe, ale podlegają największym zmianom.

Zła kwalifikacja kosztów do zmiennych i stałych kosztów wynika przede wszystkim ze złego zrozumienia przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwach. Znaczna część kosztów, klasyfikowanych jako stałe, zmienia się względem takich wartości jak:

- ilość zamówień,
- ilość wysyłek towarów,
- czas poświęcony na ustawianie maszyn,
- liczba kontroli jakości itp.

Koszty te nie ulegają zmianie wraz ze zmianą ilości sztuk w zamówieniu i dlatego nie są zaliczane do zmiennych.

### **Podsumowując**

Uproszczony sposób rozliczenia kosztów pośrednich, nie uwzględniający różnych przyczyn powstawania kosztów, prowadzi do zniekształcenia informacji o kosztach produktów, klientów itd.. Wraz ze wzrostem złożoności produkcji oraz skomplikowaniem procesów produkcyjnych udział tych kosztów szybko rośnie. J. G. Miller i T. E. Vollmann, opisali już w połowie lat osiemdziesiątych, zjawisko zmiany udziału kosztów w strukturze kosztów przedsiębiorstw. O ile na początku wieku dwudziestego, udział kosztów pośrednich sięgał co najwyżej 20% wszystkich kosztów przedsiębiorstwa, o tyle w wielu współczesnych przedsiębiorstwach sięga on od 60 do 80% kosztów.

### **Jaką informacją powinni dysponować menadżerowie by w sposób odpowiedzialny zarządzać kosztami?**

Informacja kosztowa stanowi podstawę informacyjną dla całego systemu zarządzania.

**Informacja ta powinna wskazać jakie są przyczyny powstania kosztów**, czyli jakie zasoby, w jakich ilościach i po jakiej cenie wykorzystano świadcząc usługi, wytwarzając wyroby, obsługując klientów. Potrzebne są więc informacje:

- Ile kosztują poszczególne zasoby, np. pracownik (grupa pracowników), eksploatowana maszyna, wykorzystywane pomieszczenie itd.?

- Ile zasobu trzeba wykorzystać (zużyć) by wykonać usługę, wyrób czy działanie?
- Co sprawiło, że wykorzystano większą ilość zasobu niż przewidywano?

System zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie obejmuje rachunek kosztów oraz narzędzia wykorzystujące informacje z niego pochodzące do planowania i podejmowania decyzji, kierowania i kontroli.

Rachunek kosztów powinien odwzorowywać sposób konsumpcji zasobów. Oznacza to, że powinny być określone ilości i wartości zasobów konsumowanych przez poszczególne obiekty kosztów.

W zarządzaniu organizacją niezbędna jest informacja o kosztach między innymi:

- zasobów ekonomicznych, np. pracowników, maszyn i urządzeń, powierzchni,
- procesów, działań, operacji,
- wyrobów, zarówno obecnie wytwarzanych, jak przyszłych,
- klientów, kanałów dystrybucji, segmentów rynku,
- cyklu życia produktu lub klienta,
- dostawców, kooperantów,
- projektów, np. z zakresu prac badawczych i restrukturyzacyjnych,
- jednostek organizacyjnych w ramach przedsiębiorstwa.

Rachunek ten zakłada wykorzystanie nie tylko informacji finansowych, ale także informacji niefinansowych.

### **Czy w firmie zarządzającej kosztami w sposób odpowiedzialny są potrzebne cięcia kosztów?**

Przedsiębiorstwo dysponujące właściwym systemem zarządzania kosztami jest w stanie na bieżąco kontrolować zużycie zasobów i przeciwdziałać ich nadmiernemu zużyciu. Nie ma więc potrzeby dokonywania okresowych cięć kosztów, czy wynajmowania do tego zadania zewnętrznych specjalistów.