

Zarządczy wymiar rachunku kosztów postulowanych

Aleksandra Bryła*

Streszczenie: *Cel* – prezentacja rachunku kosztów postulowanych jako elementy operatywnej rachunkowości zarządczej, wspomagającego różnorodne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem. *Metodologia badania* – studia literatury przedmiotu, zwłaszcza w zakresie możliwości wdrożenia rozwiązań modelu kosztów postulowanych w przedsiębiorstwach różnych branż. *Wynik* – rachunek kosztów postulowanych spełnia określone funkcje wewnątrz przedsiębiorstwa, tj. funkcję informacyjną, kontrolną, planowania, organizowania, koordynowania, motywowania, kalkulacyjną oraz sterowania. *Oryginalność/Wartość* – zastosowanie tej koncepcji we współczesnych przedsiębiorstwach pozwala na bieżące (w możliwym zakresie) oraz okresowe ujawnianie odchyleń powstałych w procesie produkcji lub świadczenia usług, ze wskazaniem przyczyn oraz komórek (ośrodków odpowiedzialności) i przedmiotu (usługi), którego dotyczą.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, zarządzanie kosztami, analiza odchyleń kosztowych

Wprowadzenie

Studia literaturowe z zakresu rachunku kosztów, a także badania i przemyślenia autorki artykułu pozwalają na stwierdzenie, że koncepcja rachunku kosztów postulowanych, współistniejącego z tradycyjnym rachunkiem kosztów bądź innym preferowanym przez jednostkę modelem rachunku kosztów, może zostać wykorzystana w podmiotach gospodarczych jako instrument zarządzania wspierający rozwiązywanie problemów operacyjnych. Konkretna postać rachunku kosztów postulowanych powinna być dostosowana do warunków branżowych, w jakich działają przedsiębiorstwa, a w szczególności otoczenia rynkowego podmiotów, stosowanych technologii, stopnia niepewności działania.

Jedną z przesłanek stosowania rachunku kosztów postulowanych jest skierowanie uwagi zarządzających na odchylenia występujące pomiędzy kosztami rzeczywistymi poniesionymi na wytwarzanie produktów lub realizację usług a przyjętym dla nich wcześniej kosztem postulowanym (wzorcem). Ich pojawienie się jest bowiem sygnałem różnych zakłóceń w działalności jednostki. Brak odchyleń może sugerować (z bardzo dużym stopniem prawdopodobieństwa), że koszty produkcji kształtują się na pożądanym poziomie. Wystąpienie odchyleń powinno być natomiast sygnałem do natychmiastowego zainteresowania się ich przyczyną, rodzajem i miejscem powstania. W ten sposób rachunek kosztów postulowanych nie jest wyłącznie zwykłą rejestracją kosztów historycznych, lecz stanowi część rachunkowości zarządczej jako narzędzie operatywnego kierowania przedsiębiorstwem.

* dr Aleksandra Bryła, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunkowości i Controllingu Przedsiębiorstw, e-mail: aleksandra.bryla@ue.wroc.pl.

Celem artykułu jest zaprezentowanie rachunku kosztów postulowanych jako systemu operatywnej rachunkowości zarządczej, wspomagającego różnorodne aspekty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem.

1. Podstawowe założenia koncepcji rachunku kosztów postulowanych w wymiarze zarządczym

Rachunek kosztów postulowanych, tj. rachunek kosztów, który w procedurach ustalania i interpretacji kosztów faktycznych wykorzystuje koszty postulowane (Sołtys 2005: 53) odpowiada potrzebom operatywnego zarządzania jednostką gospodarczą. Stanowi on jednocześnie jedno z narzędzi controllingu, którego prawidłowe wykorzystanie pozwala aktywnie oddziaływać na poziom kosztów na poszczególnych etapach ich kształtowania. Rachunek kosztów postulowanych jednoczy w sobie cechy różnych form rachunku kosztów, a w szczególności rachunku kosztów planowanych i rachunku kosztów normatywnych.

Ramowo zakres rachunku kosztów postulowanych określa się następująco (Matuszewicz 1971: 6):

- a) ustalanie przed rozpoczęciem działalności i okresowe aktualizowanie kosztów postulowanych¹, które stanowią wzorzec opracowany dla istniejących w przedsiębiorstwie warunków produkcyjnych i technicznych traktowany jako wytyczne okresu bieżącego (dyrektywy) dla bezpośrednich wykonawców;
- b) porównanie kosztów faktycznych z przyjętymi wzorcami i ustalenie ewentualnych odchyleń, które umożliwią prowadzenie wstępnej, bieżącej i następnej kontroli przyczyn powstałych odstępstw od ustalonego kosztu postulowanego;
- c) przeprowadzenie analizy odchyleń kosztów faktycznych od kosztów postulowanych, dzięki której możliwe będzie podjęcie kroków zaradczych zmierzających do ograniczenia możliwości powstawania odchyleń w przyszłości; przedmiotem tej analizy jest:
 - wysokość odchyleń,
 - miejsca i przyczyny ich powstania,
 - zakres odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa za ich wysokość.

Rachunek kosztów postulowanych stanowi jedną z odmian rachunku kosztów apriorycznych², co oznacza, że koszty faktycznie poniesione są odzwierciedlane w sposób rozdzielczy i ustalane według poniższego ogólnego wzoru:

$$K_f = K_w \pm Z_w \pm O \quad (1)$$

¹ Koszty postulowane są to „koszty aprioryczne, którym w rachunku *ex ante* przyznano wstępnie znaczenie kosztów indywidualnie niezbędnych zarówno w rozumieniu zasad racjonalnego gospodarowania (strona kwantytatywna), jak i w możliwych do osiągnięcia (tzn. bez niebezpieczeństwa zmiany jakościowej) granicach, zakreślonych teoretyczną formułą kosztu własnego (strona kwalitatywna)” (Malc 1963: 59).

² Mianem rachunku kosztów apriorycznych określa się każdy rachunek *ex post*, posługujący się w systemie ewidencyjnym (ewidencyjno-rozliczeniowym – przyp. A.B.) wielkościami ustalonymi z góry. Mogą to być wielkości przewidywane lub tylko pożądane, jak i wielkości zadane (i zaakceptowane – przyp. A.B.) do wykonania. Sposób ustalania i ewidencji kosztów zakłada ich kwantytatywne rozszczepienie na koszty aprioryczne oraz odchylenia, co przesądza o jego więzi z rachunkiem *ex ante*.

gdzie:
 K_f – koszty faktycznie poniesione,
 K_w – koszty wzorcowe (ustalone z góry),
 Z_w – zmiana kosztów wzorcowych (z poziomu wyjściowego do poziomu uznanego za wzorzec aktualny),
 O – odchylenia od wzorca aktualnego.

Swoiste cechy rachunku kosztów postulowanych, w tym zastosowanie rozdzielczej formy ewidencji i prezentacji kosztów, są niekiedy traktowane w literaturze jako specyficzne funkcje tego typu rachunku kosztów. Syntetyczne zestawienie funkcji rachunku kosztów postulowanych jako odmiany rachunku kosztów apriorycznych prezentuje tabela 1.

Tabela 1

Funkcje rachunku kosztów postulowanych

| Rodzaje funkcji | Cechy funkcji |
|-----------------|---|
| Aktywna | <ul style="list-style-type: none"> – czynne oddziaływanie z góry na wysokość przyszłych kosztów – koszty postulowane muszą być mobilizujące i jednocześnie możliwe do osiągnięcia – w miarę doskonalenia metod i technik ustalania oraz kontroli różnice pomiędzy kosztami faktycznymi a postulowanymi będą się zawężać – analiza odchyleń pozwala na ocenę zarówno poziomu kosztów faktycznych, jak i poziomu zadań kosztowych (kosztów postulowanych) |
| Porównawcza | <ul style="list-style-type: none"> – znalezienie właściwej miary odniesienia dla porównania kosztów faktycznych z np. kosztami postulowanymi – śledzenie wpływu różnorodnych czynników na wahania kosztów |
| Analityczna | <ul style="list-style-type: none"> – bieżące ustalanie odchyleń kosztów według rodzaju, miejsc ich powstawania, przyczyn ich występowania, zakresów odpowiedzialności oraz w przekroju nośników kosztów – analiza powstałych odchyleń i wnioskowanie o charakterze powstałych różnic kosztowych – wyodrębnienie przyczyn obiektywnych i subiektywnych mających wpływ na zróżnicowany poziom kosztów |
| Kontrolna | <ul style="list-style-type: none"> – najbardziej użyteczna, a tym samym najczęściej wykorzystywana – bieżąca aktualizacja kosztów postulowanych stanowi najlepszą płaszczyznę odniesienia dla kosztów faktycznych – ciągła weryfikacja odchyleń kosztowych |

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Jarugowa, Malc, Sawicki 1983: 213–216; Malc 1963: 59–61).

Problematyka rachunku kosztów postulowanych (a ściślej rachunku kosztów normatywnych) w początkowym okresie jego istnienia ograniczała się tylko do niektórych przedsiębiorstw i branż³. Rozwiązania tego modelu przyjęły się wówczas w jednostkach przemysłu metalowego, gumowego, kosmetycznego, cukierniczego, obuwniczego⁴.

Można przyjąć, że obecnie zmodyfikowana koncepcja rachunku kosztów postulowanych okaże się konkurencyjna w stosunku do stosowanego w praktyce modelu rachunku kosztów standardowych. Wydaje się, że koncepcja ta może być wykorzystywana zarówno w przedsiębiorstwach wytwórczych, jak i usługowych, przy czym musi ona uwzględniać

³ Podstawy rachunku kosztów postulowanych zostały opracowane (rozwinęte w formie rachunku kosztów normatywnych) na przełomie lat 1958/1959. Zob. szerzej: (Fedak 1959; Skrzywan, Fedak 1960: 318–336).

⁴ Szczegółowe rozwiązania przedstawiają m.in. opracowania: (Zapolski 1958; Zapolski 1959; Berus, Bartnikowski 1959; Fedak 1959).

specyficzne warunki produkcyjno-organizacyjne każdej jednostki oraz warunki rynkowe. Wpływa to na postać rachunku kosztów postulowanych możliwą i uzasadnioną do wprowadzenia w konkretnych warunkach działalności. Na postać rachunku kosztów postulowanych w określonych warunkach składają się:

- odmiana (system) rachunku kosztów (okresowa lub zleceniowa),
- metoda rachunku kosztów (półfabrykatowa lub bezpółfabrykatowa),
- wariant rachunku kosztów (dyspozycyjny lub rozliczeniowy).

Dwa pierwsze elementy warunkujące określą postać rachunku kosztów, występują również w ramach tradycyjnego rachunku kosztów. Jednakże rachunek kosztów postulowanych, dzięki możliwościom prezentacji odchyleń w przekroju miejsc i przyczyn ich powstawania oraz podmiotów odpowiedzialnych za ich wystąpienie, pozwala na pełniejszą realizację nadrzędnej funkcji informacyjnej, a tym samym wyodrębnionych w jej ramach funkcji szczegółowych (tabela 1) właściwych rachunkowi kosztów postulowanych. Ostatni element znajduje natomiast szczególnie wyraz w modelu rachunku kosztów postulowanych. Wynika on ze stosowanej w nim rozdzielczej formy prezentacji kosztów faktycznych i dotyczy momentu oraz sposobu ustalania odchyleń od wielkości postulowanych.

Stosowanie okresowego lub zleceniowego systemu rachunku kosztów jest zdeterminowane, przede wszystkim, wewnętrznymi warunkami działalności podmiotu, a w szczególności podmiotową, funkcjonalną i przedmiotową strukturą procesów. Struktury te są jednym z kryteriów wyodrębnienia jednostek odniesienia kosztów (jednostek ewidencyjnych, obiektów kalkulacyjnych).

Wykorzystanie okresowego systemu rachunku kosztów postulowanych jest możliwe przy produkcji masowej i wielkoseryjnej, a także przy produkcji średnioseryjnej o krótkim cyklu produkcyjnym, kiedy koszty są grupowane w układzie asortymentowym. Przedmiotem pomiaru są wówczas koszty postulowane i faktyczne całej wytworzonej w danym okresie rozliczeniowym (np. dekada, miesiąc) ilości produkcji (usług).

Przy niepowtarzalnej produkcji jednostkowej i małoseryjnej o długim cyklu produkcyjnym poszczególnych serii ma zastosowanie zleceniowa odmiana rachunku kosztów postulowanych. Wyraża się ona w ustalaniu, w sposób bezpośredni lub pośredni, zarówno kosztów postulowanych, jak i faktycznie poniesionych w odniesieniu do ściśle określonych rzeczowo i ilościowo zakresów produkcji (usług) objętych jednym zleceniem produkcyjnym, np. jednostki wyrobu, serii wyrobów, bądź serii części składowych wyrobu.

Stosowanie metody półfabrykatowej bądź bezpółfabrykatowej rachunku kosztów postulowanych odnosi się do wieloetapowych (wielofazowych) procesów produkcyjnych. Metody te różnią się podmiotowym zakresem odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych jednostki za wysokość kosztów. W metodzie półfabrykatowej koszt jednostkowy półfabrykatów jest ustalany narastająco od początku procesu, natomiast w metodzie bezpółfabrykatowej koszt jednostkowy produktu finalnego ustalany jest poprzez zsumowanie kosztów jednostkowych poszczególnych faz produkcji lub iloczynów kosztów jednostkowych i ilości półfabrykatów danej fazy wchodzących w skład jednostki wyrobu⁵. Wyraźnie widać, że metoda półfabrykatowa pozwala na zwiększenie odpowiedzialności komórek, które biorą udział w wytwarzaniu produktu, za poniesione koszty. Zapewnia ona pełniejszą realizację kontrolnej i analitycznej funkcji rachunku kosztów. Jednocześnie wysoka praco-

⁵ Szerzej na temat kalkulacji kosztów w modelu rachunek kosztów postulowanych zobacz (Sołtys red. 2003: 134–137).

chłonność tej metody oraz ograniczone możliwości techniczne przetwarzania informacji skłaniają przedsiębiorstwa od wyboru „łatwiejszej” metody bezpółfabrykatowej rachunku kosztów postulowanych. Wybór i zastosowanie jednej z omawianych metod rzutuje na rozwiązania ewidencyjne rachunku kosztów oraz na postępowanie kalkulacyjne.

Wariant dyspozycyjny lub rozliczeniowy różni się odmiennym sposobem ujawniania odchyleń. Jak pisze w swojej pracy D. Sołtys (2005: 54), „u podstaw metodycznych dyspozycyjnego wariantu rachunku kosztów postulowanych leży ustalanie (ujawnianie, dokumentowanie) odchyleń od kosztów postulowanych jako zużycia czynnika na jednostkę produktu (nośnika) „z góry”, tj. przed zaangażowaniem (zużyciem) danego czynnika w działalności (np. w procesie produkcyjnym). Teoretycznie wariant ten zakłada pełne rozpoznanie powstałych odchyleń jeszcze przed zaangażowaniem zasobów w działalności. Przy stosowaniu tego wariantu szczególnie wysokie wymagania stawiane są wobec dokumentacji, ponieważ od jej jakości zależy zakres ujawnianych (bieżąco) odchyleń.

W wariantcie rozliczeniowym rachunku kosztów postulowanych odchylenia są ujawniane okresowo po zaangażowaniu czynnika w działalności z uwzględnieniem, gdzie jest to możliwe, skwantyfikowanego efektu, np. uzysku z procesu produkcyjnego.

Przez oznaczoność odchyleń rozumiemy określenie ich wysokości, treści, rodzajów, miejsc powstawania i nośników kosztów, których dotyczą, a przede wszystkim przyczyn ich powstawania oraz ośrodków odpowiedzialnych za to. Osiągnięcie pełnej oznaczoności wszystkich odchyleń od kosztów postulowanych przed zaangażowaniem czynników w produkcji nie jest w praktyce możliwe (Malc 1963: 91–97). Jest to determinowane specyfiką zużycia zasobów, istotą procesów gospodarczych oraz rozwiązań organizacyjnych samego rachunku kosztów. Oznacza to, że w praktyce wariant dyspozycyjny w czystej postaci na ogół nie występuje. Najczęściej są to rozwiązania wykorzystujące obydwa sposoby ustalania odchyleń (część odchyleń można oznaczyć przed zaangażowaniem czynników w produkcji, a część po ich zaangażowaniu). O określeniu danego wariantu rachunku kosztów postulowanych mianem dyspozycyjnego albo rozliczeniowego decyduje zakres odchyleń ustalanych z góry na podstawie dokumentacji źródłowej (Sołtys 2005: 55).

Zasadniczymi czynnikami, warunkującymi wprowadzenie i prawidłowe działanie rachunku kosztów postulowanych, są (Jarugowa, Malc, Sawicki 1983: 213):

- a) uporządkowanie technologii produkcji (procesu);
- b) opracowanie norm zużycia materiałów i norm pracy i oraz innych parametrów, np. w modelu ABC dla działań (dotyczy kosztów bezpośrednich);
- c) przygotowanie bazy wyjściowej do opracowania możliwie ścisłych preliminarzy (budżetów – przyp. A.B.) kosztów pośrednich;
- d) właściwe zorganizowanie obiegu dokumentów, w szczególności dotyczące zmian norm i odchyleń od norm.

Ustalenie kompetencji poszczególnych jednostek organizacyjnych w zakresie akceptacji odchyleń od norm oraz uprawnień do emitowania dokumentacji odchyleniowej.

2. Potencjalne korzyści z zastosowania rachunku kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie

Posiadanie wiedzy o kosztach, ich strukturze i wysokości, czy też czynnikach je determinujących, wpływa bezpośrednio na poprawność procesu decyzyjnego. Brak tej wiedzy może natomiast prowadzić do działań nieracjonalnych, polegających na nieuzasadnionym wydat-

kowaniu środków, co w konsekwencji może spowodować trudności w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa

Zasadniczą przesłanką stosowania rachunku kosztów postulowanych jest skierowanie uwagi zarządzających na odchylenia występujące pomiędzy kosztami rzeczywistymi poniesionymi na wytwarzanie produktów lub realizację usług a przyjętym wcześniej kosztem postulowanym (wzorcem), ponieważ rachunek kosztów postulowanych koncentruje się przede wszystkim na odchyleniach od kosztów postulowanych, sygnalizujących występowanie różnorodnych zakłóceń w działalności jednostki. Odchylenia od kosztów postulowanych wyrażają, najogólniej mówiąc, różnicę pomiędzy wysokością kosztów faktycznych i odpowiadających im (przedmiotowo i podmiotowo) kosztów postulowanych⁶. Odchylenia stanowią składową część kosztów faktycznie ponoszonych przez podmiot.

Ustalanie⁷ i weryfikacja⁸ odchyleń od kosztów postulowanych jest podstawowym warunkiem wykorzystania informacji o odchyleniach do celów decyzyjnych. Porównanie kosztów, które mają być poniesione na wytworzenie wyrobu lub wykonanie usługi w konkretnych warunkach (aktualnych, istniejących w momencie podejmowania decyzji o jej realizacji) z wyjściowymi kosztami postulowanymi, czyli jeszcze przed rozpoczęciem procesu produkcyjnego/usługowego, pozwala na zwiększenie możliwości decyzyjnych odnośnie do skutków ekonomicznych podejmowanych działań. Jednocześnie umożliwia uaktualnienie bieżącej bazy porównawczej ponoszonych kosztów i aktywnie wpływa na kształtowanie się kosztów bieżącego okresu oraz poziom faktycznych odchyleń (Sołtys 2005: 130–134).

Ze względu na moment powstania i przekazywane treści, informacje o odchyleniach od kosztów postulowanych można podzielić na (Gierusz 1996: 114, Malc 1963: 85):

- bieżące (obejmujące okresy miesięczne lub krótsze), dotyczące:
 - sprostowań w celu określenia bazy wyjściowej dla okresu następnego,
 - niedotrzymania, które wykazują wartość algebraiczną, przyczyny powstania, zakres odpowiedzialności oraz pozycje kosztów, w których odchylenia zaistniały,
- okresowe – są sporządzane na podstawie bieżących i okresowych danych, mają zatem charakter porządkujący i syntetyzujący, ukazują też zbiorczo:
 - przyczyny występowania odchyleń typowe dla danego okresu sprawozdawczego,
 - pozycje kosztów, których odchylenia dotyczą,
 - ośrodki odpowiedzialne za powstanie odchyleń.

Stopień szczegółowości i zakres końcowych raportów o kosztach powinien zależeć od potrzeb informacyjnych odbiorców raportów na poszczególnych szczeblach zarządzania.

Jako potencjalne korzyści z zastosowania rachunku kosztów postulowanych, odpowiadającego potrzebom operatywnego zarządzania jednostką gospodarczą, wymienić można w szczególności:

⁶ Jak zauważa W. Malc „każda odmiana rachunku kosztów postulowanych – to przede wszystkim rachunek różnic od wielkości postulowanych” (Jarugowa, Malc, Sawicki 1983: 211).

⁷ Ustalać, czyli ogólnie „stwierdzać, wykazać coś po uprzednim zbadaniu” (Dubisz red. 2003: t. 4, 287).

⁸ Weryfikację definiuje się ogólnie jako „działanie zmierzające do stwierdzenia prawdziwości, prawidłowości, słuszności lub autentyczności czegoś, a także wykrycia i poprawienia błędów” (Dubisz red. 2003: t. 4, 387). W rachunku kosztów postulowanych przez weryfikację odchyleń rozumieć należy określenie w jakim stopniu stanowią one niedotrzymanie kosztów uznanych w danych warunkach za niezbędne, w jakim zaś świadczą o zaistnieniu okoliczności sprostowania kosztów postulowanych – (Malc 1963: 57).

- stworzenie podstaw do skutecznego zarządzania,
- usprawnienie techniki i organizacji procesów produkcyjnych przez weryfikację konstrukcji, receptur, technologii, norm zużycia, systemów dokumentacji źródłowej i ewidencji w toku prac przygotowawczych do wdrożenia rachunku kosztów postulowanych,
- umożliwienie bieżącego (w możliwym zakresie) oraz okresowego ujawniania odchyleń powstałych w procesie produkcyjnym/usługowym, ze wskazaniem przyczyn oraz miejsc powstania i przedmiotu (rodzaju produktu/usługi), którego dotyczą oraz ich analizę, wyciągnięcie wniosków i podjęcie prawidłowych decyzji,
- przygotowanie informacji dla kontrolno-decyzyjnych rachunków problemowych (np. o przewidywanych kosztach przyszłych procesów, które mogą być wykorzystane m.in. do kształtowania cen na wytwarzane wyroby lub realizowane usługi), gdyż w warunkach szybkich zmian w otoczeniu oraz wzrastającej konkurencyjności potrzebne są informacje nie tylko o zdarzeniach, które miały miejsce w przeszłości, ale również o kosztach i efektach przyszłych działań,
- umożliwienie analizy wielkości postulowanych według wydzielonych wcześniej obiektów kosztowych (zasobów prostych, zasobów złożonych, działań, usług produktów),
- dostarczenie informacji o zapotrzebowaniu jednostki na odpowiednie zasoby (materiały, pracownicy, sprzęt),
- określanie celów działania motywujących pracowników do ich osiągnięcia.

Uwagi końcowe

W świetle rozważań zawartych w powyższym artykule można argumentować, że koncepcja rachunku kosztów postulowanych jako system operatywnej rachunkowości zarządczej wspomaga różnorodne aspekty zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem. Będąc narzędziem zarządzania kosztami, rachunek kosztów postulowanych spełnia następujące funkcje wewnątrz: informacyjną, kontrolną, planowania, organizowania, koordynowania, motywowania, kalkulacyjną oraz sterowania.

Jak już wcześniej wspomniano, zastosowanie tej odmiany rachunku kosztów we współczesnych przedsiębiorstwach pozwala na bieżące (w możliwym zakresie) i okresowe ujawnianie odchyleń powstałych w procesie produkcji lub świadczenia usług, ze wskazaniem przyczyn oraz komórek (ośrodków odpowiedzialności) i przedmiotu (usługi), którego dotyczą. Analiza odchyleń od kosztów postulowanych ma na celu ocenę wpływu czynników technicznych, ekonomicznych i organizacyjnych – w ich wzajemnym przyczynowo-skutkowym powiązaniu – na wysokość i strukturę ponoszonych kosztów. Największą zaletą analizy kosztów prowadzonej w warunkach rachunku kosztów postulowanych, jest możliwość ustalania odchyleń w trakcie realizacji procesu produkcyjnego/usługowego, a w wielu przypadkach jeszcze przed rozpoczęciem tego procesu (należy dążyć, aby możliwie największy zakres odchyleń ustalony został w trybie *ex ante*), co oznacza że koszty są w znacznym stopniu badane przed ich poniesieniem. Pozwala to, poprzez właściwe decyzje, na aktywne wpływanie na poziom ponoszonych przez jednostkę kosztów.

Literatura

- Berus W., Bartnikowski S. (1959), *Normatywny rachunek kosztów w fabryce narzędzi*, „Rachunkowość” nr 1 i 2.
- Fedak Z. (1959), *Rachunek kosztów postulowanych w przemyśle*, „Rachunkowość” nr 4.
- Gierusz J. (1996), *Rachunek kosztów produkcji sprzężonej. Aspekty metodologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1983), *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa.
- Malc W. (1963), *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Matuszewicz J. (1971), *Rachunek kosztów postulowanych*. Monografie i Opracowania SGPiS, Warszawa.
- Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów* (2003), red. D. Sołtys, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Skrzywan S., Fedak Z. (1960), *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Polskie Wydawnictwo Gospodarcze, Warszawa.
- Słownik Języka Polskiego* (2003), red. S. Dubisz, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Sołtys D. (2005), *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław.
- Zapolski Z. (1958), *Normatywny rachunek kosztów w Południowych Zakładach Wytwórczych Silników Elektrycznych w Tarnowie*, „Rachunkowość” nr 10.
- Zapolski Z. (1959), *Normatywny rachunek kosztów w Południowych Zakładach Wytwórczych Silników Elektrycznych w Tarnowie*, „Rachunkowość” nr 10 i 11.

MANAGERIAL DIMENSION OF POSTULATED COST ACCOUNTING

Abstract: *Purpose* – presentation of the postulated cost accounting as the operative system of management accounting, supporting various aspects of business management. *Design/Methodology/Approach* – literature studies, particularly with regard to the possibility of implementing postulated cost accounting solutions in various industries. *Findings* – postulated cost accounting fulfills important functions within the company, for example informative function, control, planning, organizing, coordinating, motivating, imputed and control. *Originality/Value* – the application of this concept in modern enterprises allows you to show deviations – current and periodic reports, which were created in the production process or the provision of services, indicating the reasons and activity centers (responsibility centers) and object (services) to which they relate.

Keywords: management accounting, cost management, estimation of cost deviations

Cytowanie

- Bryła A. (2014), *Zarządczy wymiar rachunku kosztów postulowanych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 827, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 69, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 19–26; www.wneiz.pl/frfu.