

Konrad Stępień

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

RACHUNEK KOSZTÓW PEŁNYCH *VERSUS* RACHUNEK KOSZTÓW ZMIENNYCH

Streszczenie: Wraz ze zmianami zachodzącymi w rachunkowości nastąpiły także zmiany w rachunku kosztów. Początkowo rachunek kosztów służył do ustalenia kosztu wytworzenia produktów w przedsiębiorstwie. Z czasem jednak zaczął być wykorzystywany przez menedżerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem do planowania przyszłej jego działalności. Niniejsze opracowanie poświęcono dwóm modelom rachunku kosztów: rachunkowi kosztów pełnych i rachunkowi kosztów zmiennych. Pokazano w nim miejsce rachunku kosztów w strukturze współczesnej rachunkowości. Przedstawiono tło historyczne powstania rachunku kosztów pełnych i zmiennych oraz dokonano analizy porównawczej tych dwóch wiodących modeli rachunku kosztów. Zaprezentowano także wyniki badań empirycznych dotyczących funkcjonowania rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych, praktyka polskich przedsiębiorstw.

1. Wstęp

Od wielu wieków rachunek kosztów stanowi istotną część systemu rachunkowości. Jednak wraz ze zmianami zachodzącymi w rachunkowości nastąpiły także zmiany w rachunku kosztów. Początkowo rachunek kosztów służył wyłącznie do ustalenia kosztu wytworzenia produktów w przedsiębiorstwie. Z czasem zaczął być wykorzystywany przez menedżerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem do planowania jego przyszłej działalności.

Zmiana funkcji rachunku kosztów w przedsiębiorstwie spowodowała jego intensywny rozwój. Pierwotnie stosowany rachunek kosztów pełnych coraz częściej jest wypierany przez nowe modele rachunku kosztów, które mają szerokie zastosowanie w działalności przedsiębiorstwa.

Celem głównym niniejszego opracowania jest analiza porównawcza dwóch wiodących modeli rachunku kosztów: rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych. Celami szczegółowymi zaś są: ukazanie miejsca rachunku kosztów w strukturze współczesnej rachunkowości, przedstawienie tła historycznego powstania rachunku kosztów pełnych i zmiennych, a także zaprezentowanie i omówienie wyników badań empirycznych dotyczących funkcjonowania rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw.

2. Miejsce rachunku kosztów w strukturze funkcjonalnej współczesnej rachunkowości

Rachunkowość jako nauka praktyczna podlega ciągłej ewolucji na skutek zmian zachodzących w działalności podmiotów gospodarczych. Przejawem tego procesu doskonalenia rachunkowości są m.in. zmiany, jakie występują w jej strukturze. Przez wiele lat, począwszy od przełomu XVI i XVII wieku, rachunkowość funkcjonowała w podmiotach gospodarczych, realizując pewien rodzaj czynności pozwalający wyróżnić tzw. **funkcjonalną strukturę rachunkowości**, obejmującą trzy podstawowe jej elementy [Stępień 2008, s. 51]:

- 1) księgowość,
- 2) rachunek kosztów,
- 3) sprawozdawczość finansową.

Księgowość to część rejestracyjna systemu rachunkowości, określana w praktyce jako prowadzenie ksiąg rachunkowych. Jej zadaniem jest ujmowanie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych i dostarczanie danych zarówno na potrzeby procesów obliczeniowych, jak i do sporządzania sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa.

Z kolei **rachunek kosztów** najczęściej definiuje się jako:

- ogół działań w systemie rachunkowości, obejmujących mierzenie, grupowanie, przetwarzanie, prezentowanie, interpretowanie i analizowanie wyrażonych ilościowo i wartościowo skutków procesów zużycia zasobów majątkowych przedsiębiorstwa, zachodzących w związku z jego działalnością gospodarczą [Czubakowska i in. 2006, s. 30],
- system identyfikacji, pomiaru, przetwarzania informacji o kosztach do celów rachunkowości finansowej (według wymogów sprawozdawczych) i rachunkowości zarządczej (według potrzeb procesów zarządzania) [Sojak 2003, s. 32].

Sprawozdawczość finansowa obejmuje natomiast sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych, w określonej formie i na określoną datę, głównie na potrzeby odbiorców zewnętrznych.

Wraz z przemianami zachodzącymi w gospodarce krajów wysoko rozwiniętych, spowodowanymi procesem globalizacji gospodarki światowej i zmianą orientacji przedsiębiorstw z produkcyjnej na rynkową, pojawiło się zapotrzebowanie na nowe informacje, niezbędne w procesie podejmowania decyzji. Rachunkowość przystosowała się do nowych potrzeb i odpowiednio przekształciła w dwa wzajemnie powiązane nurty [Stępień 2008, s. 51–52]:

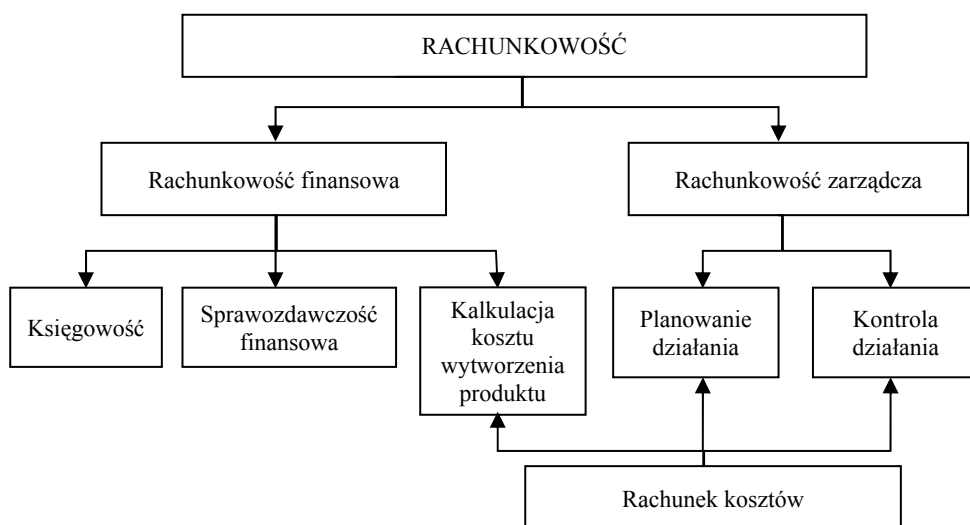
- **rachunkowość finansową,**
- **rachunkowość zarządczą.**

Nowa funkcjonalna struktura rachunkowości łączy w sobie zarówno retrospektywne, jak i prospektywne aspekty współczesnej rachunkowości. Przy czym rachunkowość finansowa tworzy informacje o działalności gospodarczej w okresie przeszłym przede wszystkim na potrzeby odbiorców zewnętrznych. Podlega standaryzacji i służy głównie celom rozliczeniowym. Podstawowymi formami przepływu informa-

cji pochodzących z rachunkowości finansowej są sprawozdania finansowe, których forma określona jest przepisami prawnymi.

Natomiast rachunkowość zarządcza, nazywana również rachunkowością menedżerską, jest nastawiona na tworzenie informacji na potrzeby wewnętrzne. Daje ona podstawy do podejmowania decyzji dotyczących przyszłej działalności. Tym samym wspiera proces zarządzania w przedsiębiorstwie.

Warto podkreślić, że pierwotnie wyróżniane trzy elementy rachunkowości w ramach jej struktury funkcjonalnej nie zanikły. Nadal stanowią działy rachunkowości, jednakże uwzględniając nową rolę rachunkowości. Rysunek 1 prezentuje miejsce rachunku kosztów w strukturze funkcjonalnej współczesnej rachunkowości.



Rys. 1. Rachunek kosztów w strukturze funkcjonalnej współczesnej rachunkowości

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sojak 2003, s. 24].

Jak wynika z rys. 1, rachunek kosztów jest źródłem informacji zarówno do celów rachunkowości finansowej – przy wycenie produktów gotowych (kalkulacja kosztu wytworzenia produktu), jak i rachunkowości zarządczej – w procesie decyzyjnym w zakresie planowania oraz kontroli kosztów i wyników przyszłej działalności przedsiębiorstwa.

Rachunek kosztów zmienił swoją funkcję. Pierwotnie wykorzystywany był głównie *ex post* do ustalania kosztu wytworzenia produktów. W zasadzie pełnił funkcję informacyjno-kontrolną w tym zakresie. Jednak rachunek kosztów zmienił swoją orientację na informacyjno-kontrolno-decyzyjną nastawioną *ex ante*. Zaczął być szeroko stosowany przez kierownictwo przedsiębiorstw również w procesie podejmowania różnorodnych decyzji, gdyż umożliwił planowanie i kontrolę przyszłej działalności przedsiębiorstwa [Sojak 2003, s. 23].

Warto zauważyć, że w rachunku kosztów został przesunięty akcent z dążenia do precyzyjnego ustalania prawdziwego kosztu, na rachunki różnych kosztów dla różnych celów i różnych modeli decyzyjnych, rezygnując z prawdy absolutnej na rzecz prawdy względnej. Do podstawowych zadań rachunku kosztów należą więc [Sojak 2003, s. 24, 26]: kontrola gospodarności, kalkulacja cen i kosztów, umożliwianie podejmowania decyzji gospodarczych związanych z planowaniem produkcji, ustalenie wyniku i wycena zapasów, ustalanie efektywności wariantowych rozwiązań produkcyjnych, analiza i obserwacja zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w trakcie jego rozwoju.

Obecnie od rachunku kosztów wymaga się zarówno dokładności w wycenie majątku i wypracowanego wyniku finansowego, jak i dostarczania wariantowych informacji do podejmowania decyzji oraz informacji o stopniu wykonania zaplanowanych do osiągnięcia wyników i przyczynach ich niewykonania. Podkreślić należy, że trwa nieustanny rozwój rachunku kosztów na potrzeby rachunkowości zarządczej.

3. Rys historyczny rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych

Za wstępny okres rozwoju rachunku kosztów uważa się przełom XIX i XX wieku. Duży postęp techniczny i rozwój przemysłu spowodowały szybki wzrost produkcji. Cele zarządzania przedsiębiorstwami były skierowane na wypracowanie i udoskonalanie mechanizmów masowej produkcji, prowadzących do stopniowego obniżania jednostkowych kosztów wytwarzania wyrobów [Turyna 1997, za: Świdarska (red.) 2006, s. 1–9].

Celem ówczesnego rachunku kosztów była wycena wytworzonych produktów, oparta na kosztach historycznych, oraz pomiar wyniku finansowego na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Stosowane wówczas rozwiązania wynikały z założenia, że cała działalność produkcyjna przedsiębiorstwa jest konsekwencją dążenia do otrzymania określonych produktów. Z tego względu przyjęto, że wszystkie koszty, jakie powstają przy działalności produkcyjnej, są kosztami tych produktów [Świdarska (red.) 2006, s. 1–9]. Tak zrodził się tzw. rachunek kosztów pełnych.

W latach 30. XX wieku w USA oraz z końcem lat 40. w Europie Zachodniej nastąpiły zmiany w systemie zarządzania przedsiębiorstwami. Zaczęto odchodzić od strategii produkcyjnej na rzecz strategii rynkowej. Działania takie były skutkiem zmian preferencji nabywców, którzy przestali poszukiwać dóbr masowych, natomiast zainteresowani byli dobrami konsumpcyjnymi o wyższej jakości i wyższych walorach użytkowych [Świdarska (red.) 2006, s. 1–9].

Intensywne zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw, walka o udział w rynku, wytwarzanie krótkich serii wyrobów o wysokiej jakości, stosowanie różnych cen spowodowały zmiany w podejściu do rachunku kosztów. Uwzględnianie w kalkulacji wyrobów pełnych kosztów produkcyjnych, zarówno zależnych od wielkości produkcji, jak i od niej niezależnych, pozbawiało kadry menedżerskie wiedzy o zacho-

waniu się kosztów, a w konsekwencji o zachowaniu się wyników pod wpływem zmian na rynku i wahań w wykorzystaniu mocy produkcyjnych. Ustalanie cen wyrobów na podstawie rachunku kosztów pełnych powodowało, że przy podejmowaniu decyzji cenowych uwzględniano jedynie relacje zachodzące wewnątrz przedsiębiorstwa, całkowicie abstrahując od zmian cenowo-popytowych na rynku. Chcąc uniknąć problemów towarzyszących stosowaniu rachunku kosztów pełnych, stworzono rachunek kosztów zmiennych, nazywany również rachunkiem kosztów częściowych [Świdarska (red.) 2006, s. 1–10 – 1–11].

4. Porównanie rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych

Rachunek kosztów, zaspokajając potrzeby informacyjne różnych odbiorców, wymaga zastosowania odpowiednich procedur przetwarzania informacji o kosztach. Procedury te, oparte na określonych założeniach, realizowane są zgodnie z określonymi regułami. Zespół założeń i zasad oraz odpowiadających im procedur, zgodnie z którymi następuje przetwarzanie informacji o kosztach, nazywa się modelem rachunku kosztów [Czubakowska i in. 2006, s. 108].

Ze względu na zakres rzeczowy kosztów odnoszonych na produkty wyróżnia się dwa podstawowe modele rachunku kosztów:

- **rachunek kosztów pełnych,**
- **rachunek kosztów zmiennych.**

Rachunek kosztów pełnych, zwany także tradycyjnym, uznawany jest historycznie za pierwszy model rachunku kosztów oparty na kosztach poniesionych, czyli historycznych. To rachunek kosztów powszechnie stosowany w przedsiębiorstwach do celów rachunkowości finansowej i sprawozdawczości finansowej. Jego powszechność stosowania spowodowana jest wymogami prawa bilansowego¹. Rachunek kosztów pełnych opiera się na następującej filozofii [Gabrusewicz i in. 2000, s. 78]: **zostały poniesione określone koszty i wyprodukowane określone wyroby, dlatego wszystkie koszty produkcyjne (koszty wytworzenia) są kosztami tych wyrobów i powinny być rozliczone na te wyroby.** Z tego powodu w rachunku kosztów pełnych jako koszty produktów traktuje się pełne koszty wytworzenia produktów, stąd też nazwa tego rachunku. Pełne koszty wytworzenia produktów obejmują: koszty produkcji bezpośredniej i koszty pośrednie produkcji, czyli koszty wydziałowe.

¹ Od 1995 r. ustawa o rachunkowości do kosztu wytworzenia produktu nakazuje zaliczać koszty bezpośrednie produkcji oraz tzw. uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji, obejmującą koszty zmienne, a także część kosztów stałych pośrednich produkcji, odpowiadającą normalnemu poziomowi wykorzystania zdolności produkcyjnych (art. 28 ust. 3). Natomiast od 2009 r. ustawa o rachunkowości dopuszcza, by jednostki niepodlegające obowiązkowi badania sprawozdań przez biegłego rewidenta mogły przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu wliczać wszystkie koszty bezpośrednie i pośrednie produkcji (art. 28 ust. 4a).

Model rachunku kosztów pełnych charakteryzuje się pewnymi cechami:

- stosuje podział kosztów całkowitych na koszty bezpośrednie i pośrednie,
- koszt jednostkowy wyrobu ustalany jest na podstawie pełnego zużycia wszystkich czynników produkcji,
- rozliczenia kosztów pośrednich na poszczególne wyroby dokonuje się za pomocą kluczy rozliczeniowych, które mają zapewnić proporcjonalny podział kosztów pośrednich na wytworzone wyroby.

Zauważyć należy, że rachunek kosztów pełnych spełniał swoje zadania, gdy zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa były w pełni wykorzystywane oraz kiedy udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych był relatywnie niski. Wszystkie te czynniki sprawiają, że rachunek kosztów pełnych staje się coraz mniej przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem, zwłaszcza w krótkim okresie. Trzeba jednak zaznaczyć, że rachunek kosztów pełnych jest natomiast przydatny przy podejmowaniu decyzji długookresowych, albowiem w długim okresie przychody powinny pokryć wszystkie koszty przedsiębiorstwa.

Z kolei rachunek kosztów zmiennych stosowany jest wyłącznie na potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa. Opiera się na podziale kosztów na stałe i zmienne. Zakłada się przy tym, że koszty zmienne wytworzenia są proporcjonalne do wielkości produkcji, koszty stałe zaś mają charakter bezwzględnie stałych w danym przedziale zmienności produkcji. Model ten szczególnie przydatny jest w zarządzaniu przedsiębiorstwem w krótkim okresie.

Rachunek kosztów zmiennych opiera się na następującej filozofii [Gabrusewicz i in., s. 79]: **koszty stałe wytworzenia traktowane są jako koszty gotowości do produkcji, dlatego też wyrobom gotowym należy przypisać wyłącznie koszty zmienne.** Z tego względu w rachunku kosztów zmiennych jako koszty produktów traktuje się wyłącznie zmienne koszty wytworzenia produktów, stąd też nazwa tego rachunku. Koszty stałe (pośrednie) wydziałowe, będąc kosztami gotowości produkcyjnej, nie muszą być absorbowane przez produkcję, dlatego traktowane są jako koszty okresu i obciążają wynik finansowy. Zmienne koszty wytworzenia produktów obejmują zatem: koszty produkcji bezpośredniej i zmienne koszty pośrednie produkcji, czyli zmienne koszty wydziałowe.

Podział kosztów na stałe i zmienne umożliwia przystosowanie się przedsiębiorstwa do zmiennych warunków otoczenia, dlatego też rachunek kosztów jest przydatny przy podejmowaniu decyzji bieżących, dotyczących wielkości i struktury produkcji, różnicowania cen poszczególnych wyrobów. Umożliwia trafniejszą ocenę opłacalności sprzedaży wyrobów.

Ponadto kontroluje proces tworzenia się kosztów stałych, które w dużym stopniu zależne są od posiadanego potencjału produkcyjnego. Ułatwia także przedsiębiorstwu podejmowanie decyzji pozwalających na szybsze dostosowanie się do zmian zachodzących na rynku oraz umożliwia syntetyczną i szybką ocenę działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia dwóch kryteriów: zysku i marży brutto.

Mimo wielu zalet rachunek kosztów zmiennych ma również pewne słabości. Zaliczyć można do nich mogące się pojawić praktyczne trudności z podziałem kosztów na stałe i zmienne. Warto wspomnieć o problemie skracania horyzontu czasowego w procesie podejmowania decyzji, co może mieć niekorzystny wpływ na decyzje długookresowe, które są podejmowane na podstawie rachunku kosztów pełnych. Ponadto nadmierne skupianie uwagi na marży na pokrycie może być przyczyną ograniczania znaczenia zysku ze sprzedaży poprzez nienależyte dowartościowanie rangi kosztów stałych, a które w wielu przedsiębiorstwach mają tendencję do wzrostu.

Porównanie rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych na podstawie różnych kryteriów prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Rachunek kosztów pełnych a rachunek kosztów zmiennych

Kryterium porównań	Rachunek kosztów pełnych	Rachunek kosztów zmiennych
Cel prowadzenia	Sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych Jest zgodny	Potrzeby wewnętrzne jednostki gospodarczej Nie jest zgodny
Zgodność z wymogami ustawy o rachunkowości		
Nadrzędne kryterium klasyfikacji kosztów	Możliwość przypisania kosztów produktom	Reagowanie kosztów na wahania produkcji
Kategorie kosztów	Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie	Koszty zmienne Koszty stałe
Zakres kosztów produktów	Techniczny koszt wytworzenia: • koszty bezpośrednie • koszty pośrednie produkcji	Zmienne koszty wytworzenia: • koszty bezpośrednie • koszty zmienne pośrednie produkcji
Zakres kosztów okresu	Koszty okresu: • koszty zarządu • koszty sprzedaży	Koszty okresu: • koszty stałe produkcji • koszty zarządu • koszty sprzedaży
Przydatność decyzyjna	Decyzje długookresowe	Decyzje krótkookresowe
Orientacja decydentów	Procesy produkcyjne	Rynek

Źródło: [Czubakowska i in. 2006, s. 114].

Zauważyć należy, że stosując rachunek kosztów pełnych, zarządzający przedsiębiorstwami nastawieni byli na procesy produkcyjne. Ich uwaga skoncentrowana była na udoskonalaniu mechanizmów masowej produkcji, prowadzących do stopniowego obniżania jednostkowych kosztów wytwarzania wyrobów. W przypadku zaś rachunku kosztów zmiennych menedżerowie cele zarządzania przedsiębiorstwem zaczęli kierować na rynek, aby zaspokajać potrzeby konsumentów.

5. Rachunek kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw

Na początku lat 90. XX wieku, w okresie przemian gospodarczych w Polsce, w przedsiębiorstwach funkcjonował wyłącznie tradycyjny rachunek kosztów pełnych. Powszechność funkcjonowania tego modelu rachunku kosztów wynikała z faktu, że przez wiele lat polskie podmioty zobligowane były prawnie do jego stosowania. Rachunek kosztów wykorzystywano w tym czasie w zasadzie do tworzenia informacji o kosztach rzeczywistych niezbędnych do sporządzenia sprawozdań finansowych.

Dynamiczne zmiany zachodzące wówczas w warunkach działania podmiotów w Polsce sprawiły, że rachunek kosztów pełnych nie umożliwiał efektywnego zarządzania podmiotami w sytuacji nasilającej się konkurencji. Skłoniło to w wielu przypadkach kadry menedżerskie do modernizowania systemu rachunku kosztów w zarządzanych przez nich przedsiębiorstwach.

Z przeprowadzonych badań empirycznych nad modernizacją rachunku kosztów w 92 polskich przedsiębiorstwach w latach 1990–2000 wynika, że aż 94,5% podmiotów uznało tradycyjny rachunek kosztów pełnych za niewłaściwy z punktu widzenia potrzeb informacyjnych procesów zarządzania. Jedynie 5,5% badanych jednostek uznało rachunek kosztów pełnych za właściwy i nie zamierzało go zmieniać w najbliższych latach [Sobańska (red.) 2009, s. 467–469].

Warto zauważyć, że grupę przedsiębiorstw niezamierzających zmieniać rachunku kosztów pełnych stanowiły cztery jednoosobowe spółki Skarbu Państwa z branży energetycznej i jedna spółka publiczna branży chemicznej. Wszystkie te przedsiębiorstwa dotychczas nie miały problemów ze sprzedażą produktów, nie odczuwały presji konkurencji i w pełni wykorzystywały moce produkcyjne.

Wśród 94,5% jednostek źle oceniających rachunek kosztów pełnych z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem, aż 40% zastąpiło tradycyjny rachunek kosztów pełnych innymi modelami, głównie odmianami rachunku kosztów zmiennych. W grupie tej, obok podmiotów prywatnych opartych na polskim kapitale, dominowały przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego [Sobańska (red.) 2009, s. 467].

W kolejnych 47% jednostek uznających rachunek kosztów pełnych za niedobry zaplanowano zmiany tego rachunku. Natomiast w pozostałych 7,5% przedsiębiorstwach nie przewidywano jego zmiany w najbliższym czasie z takich przyczyn, jak: brak środków na wdrażanie nowego systemu, brak „klimatu w zarządzie” do wprowadzenia zmian, restrukturyzacja firmy. Grupę tę stanowiły firmy państwowe, samorządowe i jednoosobowe spółki Skarbu Państwa [Sobańska (red.) 2009, s. 467].

W przedsiębiorstwach, które dokonały zmian w rachunku kosztów, funkcjonujący pierwotnie rachunek kosztów pełnych został zastąpiony przez mieszane (hybrydowe) rachunki kosztów, budowane według zasad kilku modeli, głównie rachunku kosztów zmiennych standardowych czy wielostopniowego i wieloblokowego ra-

chunku kosztów zmiennych. Tylko w kilku podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego wdrażano nowoczesne systemy rachunku kosztów procesów czy celu.

Kolejne wyniki badań przeprowadzonych w 2005 r. w zakresie stosowania rachunku kosztów w podmiotach w Polsce wykazały, że w 2005 r. w przedsiębiorstwach różnych branż nadal preferowany był tradycyjny rachunek kosztów pełnych, ale liczba jego zastosowań zmniejszyła się o 19% w porównaniu z 1999 r. Ponadto wzrosło zainteresowanie rachunkiem kosztów zmiennych standardowych (1999 r. – 16,7%, 2005 r. – 32,2%), zwiększyło się także zastosowanie nowoczesnych systemów rachunku kosztów działań czy celu (3,3%) [Sobańska (red.) 2009, s. 472].

Zaprezentowane wyniki badań empirycznych wskazują na powolną ewolucję rachunku kosztów w praktyce polskich przedsiębiorstw. Jednak kierunek tych zmian zgodny jest z ewolucją rachunku kosztów przedsiębiorstw rozwiniętej gospodarki rynkowej.

6. Podsumowanie

Rachunek kosztów pełnych spełniał swoją rolę, gdy moce produkcyjne przedsiębiorstwa były w pełni wykorzystywane oraz kiedy udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych był relatywnie niski. Ze względu na możliwość przypisania wszystkich kosztów produkcyjnych wytworzonym produktom rachunek kosztów pełnych stał się mniej przydatny w zarządzaniu przedsiębiorstwem, zwłaszcza w krótkim okresie.

Z kolei rachunek kosztów zmiennych, opierając się na podziale kosztów na stałe i zmienne, umożliwia przystosowanie się przedsiębiorstwa do zmiennych warunków otoczenia. Dlatego ten rachunek kosztów jest przydatny przy podejmowaniu decyzji bieżących, dotyczących wielkości i struktury produkcji, różnicowania cen poszczególnych wyrobów.

Pomimo zdecydowanie większej przydatności rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu przedsiębiorstwem w polskiej praktyce gospodarczej nadal preferowany jest rachunek kosztów pełnych. Wprawdzie wielu menedżerów przedsiębiorstw opowiada się za zmianą modelu rachunku kosztów, jednak dużo przedsiębiorstw nie przewiduje takich zmian z różnych powodów, wśród których dominuje brak środków na wdrażanie nowego systemu.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. [2006], *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. [2000], *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Sobańska I. (red.) [2009], *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sojak S. [2003], *Rachunkowość zarządcza*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.

Stępień K. [2008], *Rentowność a wypłacalność przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa.

Świdorska G.I. (red.) [2006], *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.

Turyńska J. [1997], *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwa Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.

TOTAL COSTING VERSUS VARIABLE COSTING

Summary: Changes in the cost accounting have taken place together with changes in accounting. Initially cost accounting served to measure the cost of a product manufactured in an enterprise. However, in the course of time it began to be used by managers to the management of enterprises for the planning of their future activity. This paper presents two models of cost accounting: total costing and variable costing. It shows the place of cost accounting in the modern accounting structure. It presents the history of the evolution of the total costing and variable costing and perform the comparative analysis of these two leading models of cost accounting. This paper also presents the **results of empirical research in the range of functioning** of cost accounting in the practice of Polish enterprises.