

Ewa Grzybowska*

STANDARDY RACHUNKU KOSZTÓW W STANACH ZJEDNOCZONYCH
PRÓBA PORÓWNIANIA Z ZASADAMI RACHUNKU KOSZTÓW W POLSCE

Światowa tendencja do stosowania na coraz szerszą skalę jednolitych standardów rachunkowości i rachunku kosztów znajduje odzwierciedlenie zarówno w systemach rachunkowości krajów socjalistycznych, w których potrzeba jednolicie uregulowanych problemów rachunkowości i rachunku kosztów wynika z samej istoty gospodarki planowej, jak również w krajach kapitalistycznych. W związku z tym nasuwają się pytania:

- z czego wynikają potrzeby jednolitego normowania rachunkowości i rachunku kosztów?
- jakie zagadnienia podlegają normowaniu i dlaczego?
- czy istnieje możliwość i płaszczyzna porównania jednolitych zasad rachunkowości i rachunku kosztów opracowanych w warunkach socjalistycznych i kapitalistycznych?
- jeśli tak, to czy można znaleźć podobne rozwiązania?
- jakie wnioski nasuwają się w trakcie porównań?

Na te pytania starano się odpowiedzieć w niniejszym opracowaniu.

I. STANDARDY RACHUNKU KOSZTÓW A ZASADY RACHUNKU KOSZTÓW

Analiza zarówno amerykańskiej, jak i polskiej literatury dotyczącej zagadnień rachunku kosztów nasuwa kilka wniosków. Po pierwsze: w obu przypadkach do określenia jednolitych sposobów

*Mgr, asystent stażysta w Katedrze Rachunkowości UŁ.

postępowania w rachunku kosztów używa się zamiennie różnych pojęć. W Stanach Zjednoczonych najczęściej stosuje się terminy: "standard", "zasada", "reguła". W Polsce używa się pojęć: "norma", "zasada", "reguła", "przepis". Tu nasuwa się drugi wniosek: w nomenklaturze polskiej dotyczącej jednolitych zasad rachunku kosztów nie jest używane pojęcie "standard".

Termin "standard" interpretowany jest różnie, w zależności od kontekstu, w którym został użyty. Amerykańskie prawo publiczne (*Public Law 90-370*) interpretuje standardy rachunku kosztów¹ jako główne, generalne zasady postępowania zmierzające do uzyskania porównywalnych i spójnych danych oraz właściwego ich rozpoznania w różnych warunkach. Standardy są więc skierowane na wynik rachunku, a nie na metody, czy procedury rachunkowości. Standardy będą uznane za jednolite tylko wtedy, gdy poprzez ich zastosowanie będzie można uzyskać rzetelne, pewne, spójne i porównywalne dane o kosztach.

Istotne w definicji standardu jest użycie pojęcia "zasada". Przez zasadę zarówno w Polsce, jak i w Stanach Zjednoczonych rozumie się pewną regułę postępowania, normę, prawo podstawowe. Polskie zasady prowadzenia rachunkowości czy rachunku kosztów są więc - podobnie jak w Stanach Zjednoczonych - podstawowymi regułami postępowania. Celem ich stworzenia jest również otrzymanie rzetelnych, wyczerpujących i porównywalnych informacji o kosztach w różnych warunkach gospodarczych. Polskie zasady są również skierowane na wynik rachunku. Ponieważ w obu przypadkach termin "zasada" jest interpretowany podobnie i używany w tych samych okolicznościach, do określenia tych samych warunków, można przyjąć, że jednolite standardy amerykańskie jako zasady przewodnie i polskie zasady stosowania rachunku kosztów są pojęciami bardzo do siebie zbliżonymi. Nie ulega wątpliwości, że różnią się one charakterem, sposobami formułowania, zakresem, lecz w kwestii merytorycznej można traktować je jednoznacznie. Wniosek ten jest bardzo istotny z punktu widzenia dalszych rozważań. Stwierdzenie merytorycznej zgodności terminów: "jednolita zasada" i "standard" pozwoli na dokonanie próby porównania standardów amerykańskich rachunku kosztów z zasadami funkcjonującymi w Polsce.

¹ R. K. Mautz, *Questionnaire Used in the Study of Feasibility of Adopting Uniform Cost Accounting Standards*, New York 1969, s. 286.

II. PRZESŁANKI PODEJMOWANIA DZIAŁAŃ W KIERUNKU NORMALIZACJI RACHUNKU KOSZTÓW

Od wielu lat prowadzone są badania nad możliwościami i sposobami wykorzystania jednolitych standardów rachunkowości i rachunku kosztów w praktyce gospodarczej. W zakresie rachunku kosztów kładzie się obecnie szczególnie duży nacisk na porównywalność i spójność informacji. W Stanach Zjednoczonych, przykładem działań podejmowanych w kierunku ujednolicenia zasad rachunku kosztów są prace Komisji Standardów Rachunku Kosztów - CASB (*Cost Accounting Standards Board*). Komisja ta powstała w 1970 r. jako ciało² stworzone w celu wprowadzenia jednolitości i spójności, w obrębie zasad rachunku kosztów stosowanych w kontraktach zbrojeniowych, przewyższających sumę 100 tys. dol. Istotny jest fakt, że na wyroby przemysłu zbrojeniowego nie istnieje rynek. Tak więc nie istnieje cena rynkowa tych produktów, jak również nie mogą działać mechanizmy, które funkcjonują na rynkach innych towarów. Istotnego znaczenia nabierają w takim układzie koszty, związane z produkcją przemysłu zbrojeniowego, jako element podstawowy przy ustalaniu ceny danego kontraktu. Z uwagi na ogromne sumy, jakie corocznie w Stanach Zjednoczonych rząd przeznacza na cele zbrojeniowe, nie może on pozwolić na stosowanie elastycznych i różnorodnych procedur rachunku kosztów, bo w kontekście nie oddziałujących na przedsiębiorstwa przemysłu zbrojeniowego mechanizmów rynkowych mogłoby to w krótkim czasie spowodować ujemne skutki finansowe. W Stanach Zjednoczonych stosowanie jednolitych, obowiązujących standardów rachunku kosztów zmniejsza w znacznym stopniu możliwości "oszukania" państwa poprzez, nadmierne podnoszenie cen³ i umożliwia bieżącą kontrolę przebiegu realizacji kontraktów i szybką interwencję w momencie dostrzeżenia nieprawidłowości. Komisja Standardów Rachunku Kosztów była więc jednym z nielicznych przykładów ciała powoływanego przez

² *Standards Rules and Regulation as of June 30, 1975, Cost Accounting Standards Board, Washington 1975.*

³ *J. C o l g a n, Cost Accounting Standards in the United States and Poland (maszynopis referatu na seminarium doktorskie prof. A. Jarugowej), November 1976, North Texas State University.*

państwo w celu jednolitego uregulowania na drodze prawnej standardów rachunku kosztów.

Socjalistyczne stosunki produkcji stwarzają szczególne warunki dla rozwoju jednolitych zasad rachunkowości i rachunku kosztów. Fakt ten wynika z potrzeb w zakresie otrzymywania ujednoliconych, porównywalnych danych, które umożliwiają wgląd, kontrolę i analizę przebiegu procesów gospodarczych w skali całej gospodarki narodowej, stanowią element niezbędny dla planowania i zarządzania. Metody prowadzenia rachunku kosztów muszą uwzględniać zarówno wymogi mikro, jak i makroekonomiczne. Dokonywanie porównań nie tylko w czasie, ale i w przestrzeni staje się możliwe tylko w warunkach maksymalnego sprecyzowania i ujednolicenia pojęć dotyczących rachunku kosztów. W Polsce podstawowym instrumentem służącym do jednolitej ewidencji i zapewniającym jednolitość w skali całej gospodarki narodowej są plany kont⁴ oraz przepisy i zarządzenia, określające zasady prowadzenia rachunkowości i rachunku kosztów w jednostkach gospodarki uspołecznionej⁵.

System planów kont tworzy nie tylko podstawy księgowości⁶, ale jest również podstawą planowania, kontroli i analizy złożonych procesów gospodarczych, jakie mają miejsce we współczesnych przedsiębiorstwach. Plan kont stanowi jeden z podstawowych wymogów nowoczesnej i prawidłowej rachunkowości⁷, przez jego zastosowanie dąży się do zapewnienia w pełni jednolitości, operatywności i prawidłowości ewidencji księgowej.

⁴ Typowy plan kont dla państwowych przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1975.

⁵ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r., w sprawie ogólnych zasad rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej, M.P. 1972, nr 56, poz. 300, a także Wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych, Warszawa 1968.

⁶ J. Doraczyński, System planów kont w Polsce, Warszawa 1957.

⁷ M. Przedpełski, Z problematyki powstania i rozwoju planów kont, Poznań 1959, z. 8.

III. PRÓBA ZESTAWIENIA STANDARDÓW RACHUNKU KOSZTÓW W POLSCE I W STANACH ZJEDNOCZONYCH

Komisja Standardów Rachunku Kosztów opracowała i opublikowała 14 jednolitych standardów obowiązujących firmy pracujące na kontraktach rządowych. Dalej podano krótką charakterystykę poszczególnych standardów amerykańskich⁸, dokonując jednocześnie próby porównania ich z odpowiadającymi im zakresem problematyki polskimi aktami prawnymi. Porównanie to dokonane zostało w sposób bardzo ogólny, celem jego jest bowiem nie wychwycenie podobieństw i różnic w zastosowaniu konkretnych metod, podziałów czy klasyfikacji w ramach danego standardu, ale ukazanie ogólnych tendencji oraz cech wspólnych i różnic w podejściu do danego problemu.

Standard 401. Spójność zasad estymowania, grupowania i sprawozdawczości kosztów (*Consistency in Estimating, Accumulating and Reporting Costs*).

Celem tego standardu jest zapewnienie stosowania takich samych rozwiązań rachunku kosztów zarówno przy estymowaniu kosztów, jak również przy gromadzeniu i raportowaniu kosztów aktualnych (rzeczywistych). Szczególna spójność musi być zachowana w klasyfikacji kosztów jako bezpośrednie i pośrednie. Standard ten pozwala na uzyskanie kosztów porównywalnych, co szczególnie sprzyja kontroli kosztów przez cały okres realizowania danego kontraktu. W każdym wypadku rozwiązania rachunku kosztów, dotyczące estymowania, grupowania i sprawozdawczości kosztów, opracowane przez CASB wymagają spójności w odniesieniu do:

- a) klasyfikacji poszczególnych kosztów jako bezpośrednich bądź pośrednich;
- b) grupy kosztów pośrednich, którymi obciąża się każdy element kosztu kontraktu;
- c) metod alokacji kosztów pośrednich na dany kontrakt.

W Polsce w typowym planie kont zawarta jest szczegółowa klasyfikacja kosztów bezpośrednich i pośrednich. Podział ten jest

⁸ M a u t z, op.cit.; *Standards Rules and Regulation...*

obligatoryjny dla wszystkich państwowych przedsiębiorstw przemysłowych⁹. Układ kosztów według rodzaju jest jednolity dla całej gospodarki narodowej. Układ według grup kalkulacyjnych był jednolity w ramach branży¹⁰. Obligatoryjnie określone były również w ramach poszczególnych branż klucze podziałowe kosztów pośrednich. Obecnie następuje rekonstrukcja rachunku kosztów.

Standard 402. Spójność w grupowaniu kosztów dla tego samego celu (*Consistency in Allocating Costs Incurred for the Same Purpose*).

Standard ten nie pozwala na obciążanie kontraktu, poza konkretnymi kosztami, także dodatkowo częścią tych samych elementów kosztów nastawionych na inne cele, poprzez grupowanie ich jako koszty pośrednie. Oznacza to, iż żaden finalny nośnik kosztów nie może zawierać kosztu grupowanego jako pośredni, jeżeli podobne koszty były traktowane jako bezpośrednie. Kryteria grupowania kosztów na produkt, umowę lub inny finalny nośnik kosztów muszą być takie same dla podobnych celów. Każdy typ kosztu może być grupowany na określony nośnik tylko raz i na określonej podstawie.

Polskie przepisy jednolicie i szczegółowo określają klasyfikację kosztów na bezpośrednie i pośrednie¹¹, zasady te są stałe w długim okresie, więc każdy rodzaj kosztu jest przyporządkowany obligatoryjnie odpowiedniej grupie, w związku z czym nie istnieje możliwość dowolnego zaliczania kosztu to do jednej, to do drugiej grupy. Natomiast CASB w swoim standardzie wymaga tylko konsekwencji w traktowaniu danych kosztów nastawionych na podobne cele jako bezpośrednich bądź pośrednich we wszystkich realizowanych kontraktach, w danym okresie.

Standard 403. Alokacja kosztów zarządu na poszczególne segmenty (*Allocation of Home Office Expenses to Segments*).

Standard ten wskazuje metody alokacji kosztów zarządu na jednostki organizacyjne (segmenty), które znajdują się pod kon-

⁹ Typowy plan kont...

¹⁰ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; Wytyczne w sprawie zasad...

¹¹ Ibidem; Typowy plan kont...

trolą tego zarządu. Koszty zarządu są tu dzielone na trzy kategorie jako koszty:

- a) określonej działalności;
- b) różnych działów, których relacje do tych działów mogą być obiektywnie zmierzone;
- c) związane z zarządzaniem organizacją jako całością.

W Polsce nie istnieją koszty zarządu tak określone jak w Stanach Zjednoczonych. Funkcje zarządu rozumianego w sensie podobnym jak w standardzie 403 CASB spełniało do tej pory zjednoczenie, którego koszty były pokrywane z funduszy tworzonych w ciężar kosztów przedsiębiorstw. Koszty zarządu ponoszone na szczeblu przedsiębiorstwa wchodzi, jak wiadomo, w skład kosztów ogólnozakładowych jako tzw. koszty administracyjno-gospodarcze. Ich grupowanie jest na ogół upraszczane, nie związane z wyodrębnionymi funkcjami zarządzania, obsługującymi poszczególne dziedziny gospodarowania w przedsiębiorstwie¹². W związku z tym są one na ogół rozliczane tylko do sprzedanych produktów i usług, bez uwzględnienia ich związków z pośrednimi nośnikami właściwych dziedzin gospodarowania.

Standard 404. "Kapitalizacja" aktywów trwałych (*Capitalization of Tangible Assets*).

Standard ten wyznacza kryteria kapitalizacji aktywów trwałych, przez które rozumiany jest ogół środków rzeczowych pozostających w posiadaniu przedsiębiorstwa. Określa on minimalne wymagania, które muszą być spełnione, aby dany aktyw mógł być kapitalizowany. Realizujący kontrakt musi przedstawić na piśmie zasady, którymi posługuje się przy kapitalizacji. Jeżeli jego metody w rażący sposób odchodzą od rozwiązania przewidzianego przez standard, musi nastąpić zmiana jego polityki, aby odpowiadała ona wymaganiom standardu 404 CASB. W myśl kryteriów określonych w tym standardzie¹³ aktyw trwały musi być kapitalizowany, jeżeli "cykl życia" tego aktywu nie przekracza 2 lata, a koszty nabycia nie są większe od 500 dol. (polityka kapitalizacji może również określać inne, dodatkowe kryteria).

¹² Szerzej analizuje ten problem A. Jarugowa, Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych, Warszawa 1966.

¹³ Standards Rules and Regulation...; Colgan, op. cit.

Polskie kryteria kapitalizacji środków rzeczowych przedsiębiorstw różnicują zasady kapitalizacji. Kryteria kapitalizacji przedmiotów nietrwałych wymagają, aby kapitalizowany aktyw charakteryzował się "cyklem życia" nie dłuższym niż 3 lata i kosztami nabycia nie przekraczającymi 30 tys. zł. Natomiast w kwestii kosztów remontów środków trwałych jako rozliczane w czasie mogą one podlegać rozliczaniu przez¹⁴:

- a) stopniowe odpisywanie poniesionych kosztów rzeczywistych;
- b) tworzenie rezerwy na koszty przewidywane (koszty remontów budynków, budowli i środków transportu drogowego mogą być rozliczane w czasie tylko przy zastosowaniu alternatywy a)¹⁵).

Okres rozliczania powinien wynikać z długości cyklów międzyremontowych, ale nie może wynosić więcej niż 3 lata, a w wypadkach uzasadnionych szczególnymi względami ekonomicznymi 5 lat¹⁶. Okresy te podlegają odpowiedniemu skróceniu w przypadku postawienia środka trwałego w stan likwidacji, jego sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania.

Standard 405. Rachunkowość dla kosztów niedozwolonych (*Accounting for Unallowable Costs*).

Standard ten nie pozwala na zaliczanie tzw. kosztów nieuzasadnionych jako kosztów danego kontraktu i wliczanie ich do wartości produkcji. Przedsiębiorcy są zobowiązani takie koszty identyfikować i wykreślać te pozycje z dokumentów rachunkowych. Standard nie podaje jednak kryteriów traktowania kosztów jako niedozwolonych dla danego kontraktu.

W Polsce z definicji kosztów wynika¹⁷, że pod tym pojęciem należy rozumieć zużycie środków trwałych i obrotowych oraz usług obcych w normalnych warunkach, w ramach celowej, gospodarczo lub społecznie uzasadnionej działalności jednostek gospodarujących. Natomiast są traktowane jako nadzwyczajne straty¹⁸:

¹⁴ Typowy plan kont...

¹⁵ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; Wytyczne w sprawie zasad...

¹⁶ Ibidem.

¹⁷ A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, Warszawa 1979, s. 10.

¹⁸ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; a także Instrukcja nr 14/XS Ministerstwa Finansów z dnia 27 maja 1976 r. w sprawie za-

- a) w składnikach majątku powstałe na skutek zdarzeń losowych,
- b) wynikające z przedawnienia i umorzenia należności,
- c) z tytułu kar i grzywien,
- d) z tytułu spisania kosztów anulowanych zleceń i produkcji zaniechanej,
- e) wynikające z utworzenia rezerw w ciężar strat,
- f) wynikające z zaokrągleń oraz odpisania drobnych zobowiązań,
- g) z tytułu niedoborów i szkód niezawinionych przekraczających normy ubytków naturalnych oraz inne straty określone w przepisach rządowych.

Ponadto rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym jednostek gospodarki społecznej, które weszło w życie z dniem 1 stycznia 1983 r., określa koszty nieuzasadnione jako¹⁹:

a) 50% kosztów poniesionych w związku z usunięciem ujawnionych przez odbiorców wad wyrobów, usług, robót i obiektów budowlanych, w tym także w ramach udzielonych gwarancji;

b) następujące rodzaje kosztów o charakterze administracyjno-gospodarczym, których łączna wysokość w roku podatkowym przekracza w warunkach porównywalnych łączną wysokość tych kosztów w roku ubiegłym:

- koszty podróży służbowych w kraju, wydatki na zakup biletów służbowych oraz ekwiwalenty za używanie własnych pojazdów samochodowych do celów służbowych;

- wydatki reprezentacyjne;

- narzuty na utrzymanie zrzeszeń przedsiębiorstw i związków spółdzielczych nie będących centralnymi związkami (z wyłączeniem narzutu z tytułu przystąpienia w danym roku do kolejnego zrzeszenia).

zasad klasyfikacji i ewidencji strat i zysków nadzwyczajnych działalności eksploatacyjnej jednostek gospodarki społecznej, Dz. Urz. Min. Fin. 1976, nr 10, poz. 19.

¹⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie kosztów i strat uznanych za nieuzasadnione przy opodatkowaniu podatkiem dochodowym jednostek gospodarki społecznej, "Rzeczpospolita" 1982, nr 269.

Standard 406. Okres finansowy dla rachunku kosztów (*Cost Accounting Period*).

W kwestii okresów finansowych dla rachunku kosztów zarówno w Polsce, jak i w Stanach Zjednoczonych długość okresu finansowego zdeterminowana jest przez typ działalności. Zwykle za okres finansowy przyjmuje się 1 rok.

Standard 407. Koszty standardowe dla materiałów i płac bezpośrednich (*Use of Standard Cost for Direct Material and Direct Labor*).

Standard ten przedstawia kryteria stosowania kosztów standardowych przy estymowaniu, grupowaniu i raportowaniu kosztów materiałów i płac bezpośrednich oraz metody kontroli tych kosztów i analizy odchyleń od kosztów standardowych.

Wytyczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji w państwowych przedsiębiorstwach przemysłowych w Polsce określają istotę, cele, warunki stosowania oraz metody rachunku kosztów normatywnych²⁰. Rachunek ten zaleca się stosować przede wszystkim w przedsiębiorstwach o produkcji masowej lub seryjnej. Przepisy dopuszczają również stosowanie tego rodzaju rachunku w odniesieniu tylko do niektórych elementów kosztów, m. in. materiałów i płac bezpośrednich. Ponadto przedsiębiorstwa są zobligowane do opracowania indywidualnych norm zużycia materiałów, czasu pracy oraz norm braków i odpadków itp. w celu ustalenia kontrolowanych cen regulowanych²¹. Natomiast przy opracowywaniu kalkulacji kosztu własnego produkcji, podejmowanej w nowych zakładach opierającej się na zakupionej licencji na nowe wyroby lub wymagającej uruchomienia nowych linii produkcyjnych dozwolone jest stosowanie średnich 3-letnich norm²², obliczanych jako iloraz sumy przewidywanych kosztów i projektowanej (przewidywanej) ilości produkcji.

²⁰ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; Wytyczne w sprawie zasad...

²¹ Modyfikacje w systemie ekonomicznym przedsiębiorstw na rok 1983, "Rzeczpospolita" 1982, nr 269.

²² Rozporządzenie ministra do spraw cén w sprawie zasad ustalania kosztów uzasadnionych w przemyśle, "Rzeczpospolita" 1982, nr 269.

Standard 408. Rachunek kompensowanej nieobecności personalnej
(*Accounting for Cost of Compensated Personal Absence*).

Standard ten zaleca rozliczanie kosztów związanych z urlopami, chorobami, służbą wojskową w postaci narzutu tych kosztów w poszczególnych okresach.

W Polsce koszty urlopów pracowników bezpośrednio zatrudnionych przy produkcji są rozliczane proporcjonalnie do rozmiarów produkcji mierzonych płacami bezpośrednimi. Natomiast nieobecności związane z chorobami przedsiębiorstwo w części pokrywa z funduszy własnych (ta część obciąża koszty danego przedsiębiorstwa), część natomiast jest wypłacana z ZUS-u, który reguluje wypłacanie zasiłków chorobowych.

Standard 409. Amortyzacja środków trwałych (*Depreciation of Tangible Capital Assets*).

Standard ten narzuca obowiązek dokonywania obciążeń amortyzacyjnych w okresie finansowym, w którym określone środki były użyte i przyniosły korzyści. Podstawowa różnica pomiędzy standardem 409 a przepisami polskimi polega na dopuszczaniu w Stanach Zjednoczonych wszelkich metod dokonywania amortyzacji (a więc również metody progresywnych lub degresywnych odpisów), dopóki odzwierciedlają one koszt majątku rzeczowego w stosunkowo długim okresie. W Polsce stosuje się wyłącznie tzw. liniową metodę amortyzacji²³. W myśl obowiązujących aktów prawnych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w równych ratach co miesiąc, w wysokości 1/12 kwoty rocznej amortyzacji (lub co kwartał w wysokości 1/4 kwoty rocznej amortyzacji - jeżeli przedsiębiorstwo nie musi sporządzać miesięcznych sprawozdań finansowych) od wartości początkowej (brutto) środków trwałych. Nie należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych uznanych za trwale nieczynne²⁴. Kryteria zaliczania środków trwałych za trwale nieczynne określają dodatkowe przepisy²⁵. Odpisów amortyzacyjnych doko-

²³ Uchwała nr 95 Rady Ministrów z dnia 27 kwietnia 1973 r., w sprawie zasad amortyzacji środków trwałych, M.P. 1973, nr 25, poz. 151.

²⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie zasad amortyzacji niektórych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w 1983 r., "Rzeczpospolita" 1982, nr 269.

²⁵ Uchwała nr 95 Rady Ministrów z dnia 27 kwietnia 1973 r. ...

nuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych, które zawiera wykaz, dołączony do uchwały w sprawie amortyzacji środków trwałych.

Standard 410. Alokacja kosztów ogólnozakładowych i administracyjnych (*Allocation of General and Administrative Expenses*).

Standard ten określa metody alokacji kosztów ogólnozakładowych i administracyjnych, zaleca rozliczanie tych kosztów proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich danego kontraktu. W Polsce koszty ogólnozakładowe obejmują część kosztów pośrednich związanych z administracją przedsiębiorstwem jako całością, czyli koszty administracyjno-gospodarcze, oraz kosztów dotyczących produkcji jako całości, np. utrzymanie budynków, laboratoriów, higiena pracy, wyznalazczość, czyli tzw. koszty ogólnoprodukcyjne²⁶. O kosztach ogólnozakładowych była mowa wcześniej (patrz Standard 403), natomiast część kosztów ogólnoprodukcyjnych w przemysłach, w których udział kosztów ogólnozakładowych w ogólnej sumie kosztów pośrednich produkcji jest znaczny, można rozliczać podobnie jak koszty wydziałów pomocniczych²⁷, pozostałą część tych kosztów rozlicza się łącznie z kosztami administracyjno-gospodarczymi na jednostki kalkulacyjne. Dozwolone jest operowanie faktycznymi stawkami tych kosztów, choć zaleca się stawki lub narzuty stabilizowane. Sposoby eliminowania kosztów nieuzasadnionych są dopiero w opracowaniu.

Standard 411. Rachunek kosztów zakupu i utrzymania materiałów (*Accounting for Acquisition Costs of Material*).

Celem tego standardu jest pokazanie metod grupowania i alokacji kosztów związanych z gospodarką materiałami. Wymienia się tu metody²⁸: Lifo, Fifo, metodę kosztu przeciętnego oraz metodę kosztu standardowego. Polskie przepisy ustalają²⁹ obligatoryjnie metody podobne do zalecanych przez CASB: metodę kosztu przecięt-

²⁶ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; Wytyczne w sprawie zasad...

²⁷ Ibidem.

²⁸ Colgan, op. cit.

²⁹ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...

nego lub ceny przeciętnej, metodę "pierwsze weszło i pierwsze wyszło" (Lifo), metodę "ostatnie weszło, pierwsze wyszło" (Fifo) oraz inne, określone w przepisach branżowych. Jednak w odróżnieniu od polskich amerykańskie przepisy traktują metodę Lifo za niemożliwą do zaakceptowania w większości wypadków, zwłaszcza w warunkach inflacji.

Standard 412. Pomiar i rozliczenie kosztów emerytur (*Composition and Measurement of Pension Cost*).

Standard ten opisuje składniki i podstawę obliczania kosztów emerytur oraz określa kryteria odnoszenia ich na okresy sprawozdawcze. Polskie przepisy zdecydowanie różnią się w tym względzie od standardu CASB. W Polsce przedsiębiorstwo co miesiąc płaci składkę na ubezpieczenia społeczne za pracowników w wysokości 33% sumy wynagrodzenia określonego jako podstawa wymiaru tej składki³⁰. Ze składki na ubezpieczenie społeczne 25,5% podstawy wymiaru tej składki przeznaczają się na dochód funduszu emerytalnego³¹.

Standard 414. Koszty środków pieniężnych jako element obsługi kapitałowej (*Cost of Money as an Element of Facilities Capital*).

Standard ten traktuje o kompensowaniu przedsiębiorstw za kapitał zaangażowany w czasie realizacji kontraktu. Jest to innymi słowy kompensata kosztów zaangażowania kapitału (ten sam kapitał złożony w banku przynosiłby korzyści w postaci odsetek). Zasady tego standardu nie znajdują odzwierciedlenia w warunkach polskich.

Standard 415. Rachunek dla kompensaty kosztów rozliczanych w czasie (*Accounting for Deferred Compensation Costs*).

Standard ten mówi o konieczności odniesienia kosztów rozliczanych w czasie na okresy finansowe, przy jednoczesnym zapewnieniu wypłacalności, czyli możliwości terminowego zaspokojenia pow-

³⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 lipca 1982 r. w sprawie wysokości składki na ubezpieczenia społeczne za pracowników uspołecznionych zakładów pracy, Dz.U. 1982, nr 25, poz. 178.

³¹ Ibidem.

stałego zobowiązania. Przepisy polskie określają istotę i zasady rozliczeń międzyokresowych kosztów. Jeżeli przepisy szczegółowe nie stanowią inaczej, można dokonywać rozliczeń w czasie kosztów³²:

a) przygotowania nowej produkcji (ze zróżnicowaniem w ramach przemysłu wytwórczego i wydobywczego),

b) remontów środków trwałych (patrz standard 404 CASB),

c) zakupu materiałów (kontraktacji i skupu),

d) sprzedaży dostaw eksportowych.

Rozliczenia te nie mogą być dokonywane przez okres dłuższy niż 3-5 lat. Stan rozliczeń międzyokresowych (zarówno czynnych, jak i biernych) weryfikuje się według zasad i w terminach określonych w przepisach o ogólnych zasadach rachunkowości jednostek gospodarki uspołecznionej³³ oraz w przepisach szczegółowych.

4. PODSUMOWANIE

Na podstawie przedstawionej próby porównania można stwierdzić, iż jakkolwiek warunki i przesłanki standaryzacji rachunku kosztów w Polsce i w Stanach Zjednoczonych, a także stopień uogólnienia i zakres, jaki obejmują standardy, są odmienne, jednak w samych rozwiązaniach znaleźć można wiele podobieństw. Porównanie zasad normowania rachunku kosztów w obu krajach nasuwa kilka wniosków.

1. Standardy rachunku kosztów w Stanach Zjednoczonych obejmują swym zasięgiem więcej zagadnień. W Polsce zakres jednolitych zasad rachunku kosztów jest mniejszy, m. in. dlatego, że wiele zagadnień wychodzi poza krąg rachunku kosztów i rachunkowości, wchodzi w skład przepisów dotyczących "prawa finansowego" i gospodarczego. Nasuwa to wniosek, iż standardy amerykańskie rachunku kosztów są bardziej zwarte, obejmują całość danego problemu w różnych przekrojach i na różnych płaszczyznach. Standardy rachunku kosztów wydawane przez CASB są pojmowane znacznie szerszej niż polskie przepisy, dotyczące rachunkowości i rachunku kosztów. Obrazuje to tab. 1.

³² Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...; Wytyczne w sprawie zasad...

³³ Zarządzenie ministra finansów z dnia 23 listopada 1972 r. ...

Tabela 1

Zestawienie standardów rachunku kosztów
w Polsce i Stanach Zjednoczonych

Standardy rachunku kosztów w Stanach Zjednoczonych	Zasady i przepisy dotyczące finansów i rachunkowości w Polsce			
	finansowe		rachunkowe	
	całkowicie	częściowo	całkowicie	częściowo
Spójność w estymowaniu, grupowaniu i raportowaniu kosztów			x	
Spójność w grupowaniu kosztów dla tego samego celu			x	
Alokacja kosztów zarządu na poszczególne segmenty				x
Kapitalizacja aktywów trwałych		x		x
Rachunkowość dla kosztów niedozwolonych		x		x
Okres finansowy dla rachunku kosztów			x	
Koszty standardowe dla materiałów i płac bezpośrednich			x	
Rachunek kompensowanej nieobecności personalnej		x		x
Amortyzacja środków trwałych		x		x
Alokacja kosztów ogólnozakładowych i administracyjnych			x	
Rachunek kosztów zakupu i utrzymania materiałów			x	
Pomiar i rozliczenie kosztów emerytur		x		
Koszty środków pieniężnych jako element obsługi kapitałowej				
Rachunek dla kompensaty kosztów rozliczanych w czasie			x	

Źródło: Opracowanie własne.

Na podstawie tab. 1 widzimy, że niektóre zagadnienia są regulowane w Polsce częściowo przez przepisy rachunkowości, a częściowo przez przepisy finansowe. Niektóre normowane w Stanach Zjednoczonych poprzez standardy zagadnienia nie znajdują odpowiednika w przepisach polskich (patrz standard 403 i 414 CAJIB). Oczywiście i vice versa. Istnieje wiele problemów w Polsce szczególnie i jednolicie regulowanych, które w ogóle nie podlegają standaryzacji w Stanach Zjednoczonych.

2. Wiele zagadnień z zakresu rachunku kosztów w obu krajach podlega standaryzacji w podobny sposób, np. takie same metody stosuje się w Polsce i w Stanach Zjednoczonych do ustalenia wartości zużycia materiałów. Zaobserwować można również sporo różnic (np. metody amortyzacji środków trwałych). Wiele zagadnień jest standaryzowanych na innym poziomie z powodu różnic w założeniach systemów społeczno-ekonomicznych (np. rachunek kompensowanej nieobecności personalnej, czy zasady rozliczania ubezpieczeń z tytułu emerytur).

3. Standardy rachunku kosztów w Stanach Zjednoczonych stanowią nie tylko dobrą ochronę interesów finansowych rządu amerykańskiego, są one również przykładem reguł rachunku kosztów, które na pewno nie są doskonałe, ale zasługują na uwagę ze względu na jasność sformułowań, istotność podejmowanych problemów oraz skuteczność działania.

W kontekście niniejszego opracowania oraz dotychczasowych obserwacji rzeczywistości gospodarczej (przede wszystkim polskiej) można wysnuć wnioski natury ogólnej.

1. Koncepcja standardu wydaje się być trafnym rozwiązaniem problemów obiektywności, rzetelności i porównywalności danych o kosztach. Standardy rachunku kosztów pozwalają na wyeliminowanie różnic w interpretacji poszczególnych norm lub ogólnie akceptowanych reguł postępowania w rachunku kosztów i pozwalają na zmniejszenie zastosowania tych alternatyw, jeżeli kryteria ich użycia nie zostały dostatecznie wyraźnie określone. Stosowanie standardów stanowi bodziec do poszukiwań lepszych, wydajniejszych i efektywniejszych metod pracy. Wykorzystywanie jednolitych standardów rachunku kosztów pozwala na otrzymanie jednolitych, spójnych i porównywalnych informacji o kosztach. Generalnie stwierdza się w Stanach Zjednoczonych, iż jakkolwiek nadal istnieje jeszcze wiele organizacji sprzeciwiających się wszelkim pró-

bom ustanowienia na drodze prawnej standardów rachunku kosztów, to jednak mają one duży wpływ na sprawozdawczość finansową. Stanowią one ponadto swoiste zabezpieczenie rządu przed finansowymi skutkami stosowania elastycznych procedur rachunkowości.

2. W warunkach polskich istnieje konieczność ścisłego, jednoznacznego formułowania i konsekwentnego egzekwowania standardów rachunku kosztów. Dogodne warunki dla wymienionych działań stwarza reforma gospodarcza, która nie tylko wprowadza w nich nowy mechanizm gospodarczy, ale również powoduje, iż wzrasta ranga rachunkowości i rachunku kosztów jako dziedzin niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania gospodarki narodowej.

Ewa Grzybowska

COST ACCOUNTING STANDARDS IN THE UNITED STATES - AN ATTEMPT
AT THEIR COMPARISON WITH COST ACCOUNTING PRINCIPLES IN POLAND

At present, in conditions of intensive socio-economic growth there can be observed a constant search for new forms of measuring, grouping, presenting, and interpreting specific economic phenomena both at the micro- and macro-economic level. The last decade or so witnessed considerable changes in approach to the problem of accounting and its role in making economic decisions. The aim of this article is to indicate needs, possibilities, and dimensions in which uniform principles of accounting and costs accounting elaborated in socialist and capitalist conditions could be confirmed, and point at similar solutions and differences in approach to specific problems. The article presents an attempt at comparing uniform cost accounting principles concerning socialized economic units in Poland with standards elaborated by the Cost Accounting Standards Board in the United States. The final part of the article contains conclusions ensuing from the comparison. It also outlines possibilities of applying the standard concept in the Polish conditions.