

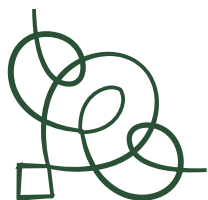
Andrzej Bieniek



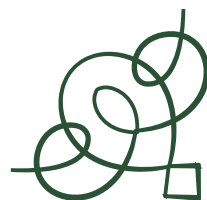
Zarys systematyki kosztów własnych



Edycja naukowa Anna Szychta



Warszawa 2022



Nota wydawnicza

W 2004 roku powstała Komisja Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce Rady Naukowej Zarządu Głównego Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. Jej głównym celem jest zachowanie dorobku naukowego rachunkowości oraz osiągnięć organizacyjnych ruchu zawodowego księgowych w Polsce. Potrzebę podjęcia takiego zadania ujawniły sympozja i spotkania związane z obchodami 100-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich, które przypadły w 2007 roku.

Z uwagi na bogactwo i różnorodność historycznego dorobku naukowego i organizacyjnego SKwP członkowie Komisji podjęli pracę nad jego inwentaryzacją, czego efektem są między innymi wymienione niżej zrealizowane publikacje:

1. W. Bień, *Historia organizacji księgowych w Polsce (1907–2006)*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.
2. *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.

3. Luca Pacioli, *Tractatus XI De Computis et Scripturis Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalité*, E. Pogodzińska-Mizdrak, S. Sojak (red.), tłumaczenie: R. Sosnowski, K. Dereszowska, K. Mydlarz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa 2007.
4. S. Sojak, J. Gierusz, P. Kozak, E. Czerska, *Zestawienie prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 1948–2006*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 37 (93)/2007.
5. S. Sojak, E. Czerska, *Zestawienie tytułów profesorskich, prac habilitacyjnych i doktorskich z zakresu rachunkowości obronionych w Polsce w latach 2007–2016*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 92 (148), Warszawa 2017.
6. *Historia kół naukowych rachunkowości w Polsce*, P. Kozak (red.), „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 37 (93)/2007.
7. *Historia katedr rachunkowości w uczelniach polskich*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
8. *Ogólnopolskie Zjazdy Katedr Rachunkowości we fraszkach Jana Balińskiego*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.
9. *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce. Kontynuacja*, S. Sojak (red.), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Warszawa 2022.

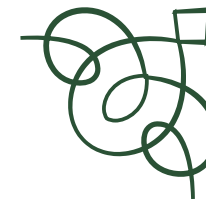
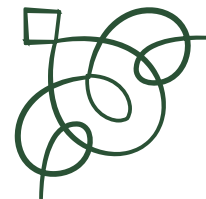
Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, uznając szczególną wartość prac prowadzonych przez Komisję, postanowił wydawać w ramach Złotej Serii Rachunkowości Polskiej reprinty polskich dzieł, które w momencie ich pierwszej publikacji były nowatorskie i twórcze dla tej dziedziny. Dotychczas ukazały się reprinty dzieł:

- Pawła Ciompy, *Zarys ekonometrii i teoria buchalteryi* z 1910 roku, wydany w 2017 roku, poprzedzony wstępem Sławomira Sojaka,
- Juliusza Aua, *Nauka rachunkowości dla potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej* z 1889 roku, edycję naukową tekstu wydanego w 2018 roku wstępem poprzedził Mikołaj Turzyński,
- Teofila Seiferta, *Polskie bilansoznawstwo* z 1930 roku, edycję naukową tekstu wydanego w 2019 roku wstępem poprzedził Waldemar Dotkuś,
- Tomasza Lulka, *Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej* z 1921 roku, edycję naukową tekstu wydanego w 2020 roku wstępem poprzedziła Elżbieta Pogodzińska-Mizdrak.

Na jubileusz 115-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich, przypadający w 2022 roku, przedstawiamy piątą z przygotowanych reprintów, a mianowicie *Zarys systematyki kosztów własnych* Andrzeja Bieńka. Pierwodruk ukazał się w 1938 roku w Warszawie, a edycję naukową przygotowała Anna Szychta.

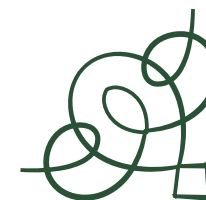
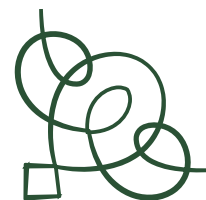
Redaktor naukowy serii
Sławomir Sojak

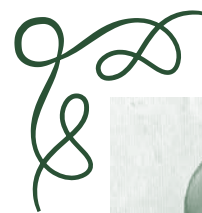




Życie i dzieło Andrzeja Bieńka

Anna Szychta





Biografia Andrzeja Bieńka

Andrzej Bienieć urodził się 17 października 1895 roku w Bratucicach k. Bochni (w zaborze austriackim) w rodzinie chłopskiej. Był synem Michała i Katarzyny z domu Rachwał (Tabliczka#122).

Po ukończeniu szkoły podstawowej w Bratucicach uczęszczał do gimnazjum w Bochni. Naukę przerwał 6 września 1914 roku i wstąpił do Legionów Polskich. Służył najpierw w Pułkach Piechoty (nr 2 i 4), a następnie – od 16 czerwca 1916 roku – w orkiestrze pułku. Jako żołnierz Legionów zdał w 1916 roku egzamin dojrzałości przed Państwową Komisją Egzaminacyjną Kuratorium Okręgu Szkolnego Krakowskiego w gimnazjum klasycznym w Białej (Łazarowicz, 2009). Następnie rozpoczął studia na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego. Wkrótce jednak przeniósł się do Krajowej Szkoły Kupieckiej w Przemyślu, którą ukończył w 1918 roku. Podczas edukacji w tej szkole pracował w cukrowni w Chodorowie, będącej własnością rodziny Lanckorońskich (Wikipedia, 2022).

Andrzej Bieniek zwrócił się w czerwcu 1917 roku do Tymczasowej Rady Stanu Królestwa Polskiego o przyznanie mu obywatelstwa Królestwa Polskiego (Cisek i in., 2019). Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w listopadzie 1918 roku ponownie wstąpił do służby wojskowej. Był porucznikiem Wojska Polskiego.

W roku akademickim 1919/1920 rozpoczął studia w Wyższej Szkole Handlowej w Warszawie (przemianowanej na Szkołę Główną Handlową w 1933 roku), na dwóch kierunkach: handlowym i dyplomatyczno-konsularnym. W 1924 roku obronił pracę dyplomową pt. *Rozbiory Polski w świetle prawa międzynarodowego*, napisaną pod kierunkiem prof. dr. Juliana Makowskiego. Praca ta została opublikowana w Warszawie w 1934 roku. W 1931 roku uzyskał stopień magistra nauk ekonomicznych za pracę pt. *Makler okrętowy i przewoźnik morski*, której promotorem był prof. Maurycy Chorzewski.

Podczas studiów w Warszawie pracował jako nauczyciel przedmiotów handlowych w Państwowej Szkole Męskiej Handlowej w Łodzi. W wyniku konkursu Ministerstwa Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego został nauczycielem w Państwowej Szkole Handlowej Męskiej im. Roeslerów w Warszawie w 1927 roku i w tym samym roku został powołany przez senat Wyższej Szkoły Handlowej w Warszawie na stanowisko asystenta przy wykładach księgowości prowadzonych przez prof. Edwarda Mińskiego. Od 1929 roku był asystentem u prof. Henryka Sachsa, a następnie u prof. Konrada Czerwińskiego. W 1931 roku został mianowany na stanowisko starszego asystenta (Łazarowicz, 2009). W 1938 roku uzyskał w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie stopień naukowy doktora nauk ekonomicznych na podstawie pracy doktorskiej pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*, przyjętej przez profesorów: Maurycego Chorzewskiego, Edwarda Lipińskiego i Kazimierza Kasperskiego. Promotorem pracy był prof. M. Chorzewski. W tym samym roku praca ta została opublikowana przez Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce.

W latach 30. XX wieku A. Bieniek wykładał na kursach księgowości prowadzonych przez Związek Księgowych w Polsce. Prowadził wykłady z następujących przedmiotów: Zasady inwentaryzacji i bilansowania oraz Księgowość przemysłowa (*Wykładowcy*, 1938, s. 40).

Pracy pedagogicznej A. Bieńka jako wykładowcy akademickiego towarzyszyła działalność publikacyjna, redakcyjna i organizacyjna w ramach stowarzyszeń zawodowych.

Oprócz zainteresowania tematyką organizacji księgowości i rachunku kosztów przywiązywał dużą wagę do metodyki nauczania przedmiotów handlowych. Był autorem publikacji dotyczących nauczania w szkołach handlowych (np. *Kantor wzorowy*, 1928), a od 1935 roku prowadził wykłady na temat nauczania przedmiotów handlowych dla studentów Studium Pedagogicznego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie (Łazarowicz, 2009). Był też redaktorem „Wiadomości Pedagogiczno-Handlowych” (1938–1939), stanowiących organ Stowarzyszenia Nauczycieli Szkół Zawodowych, Sekcji Głównej Handlowej, oraz członkiem komitetu redakcyjnego czasopisma „Młody Kupiec” (1935–1939), adresowanego do młodzieży gimnazjów kupieckich i szkół handlowych i wydawanego przez to samo Stowarzyszenie. Pełnił także funkcję wiceprezesa Stowarzyszenia Nauczycieli Szkół Zawodowych. Ponadto był w gronie stałych współpracowników „Czasopisma Księgowych w Polsce” (*Stali współpracownicy*, 1939).

Andrzej Bieniek brał udział w pracach Komitetu Naukowego Związku Księgowych w Polsce oraz Komisji Kosztów Własnych w Instytucie Naukowym Organizacji i Kierownictwa. W 1931 roku uczestniczył w VII Międzynarodowym Kongresie Księgowych w Bukareszcie w charakterze obserwatora, delegowanego przez Radę Główną Zrzeszeń Księgowych i Rzeczoznawców oraz „Czasopismo Księgowych w Polsce” (Bieniek, 1931). W 1937 roku reprezentował Polskę na IX Międzynarodowym Kongresie Księgowości w Paryżu, na którym przedstawił referat pt. *Wstęp do systematyki kosztów własnych* (Bieniek, 1937).

Pełnił funkcję sekretarza generalnego Rady Głównej Zrzeszeń i Rzeczoznawców Księgowości. Występował ponadto z inicjatywami zjednoczenia ruchu organizacyjnego księgowych w Polsce (Łazarowicz, 2009).

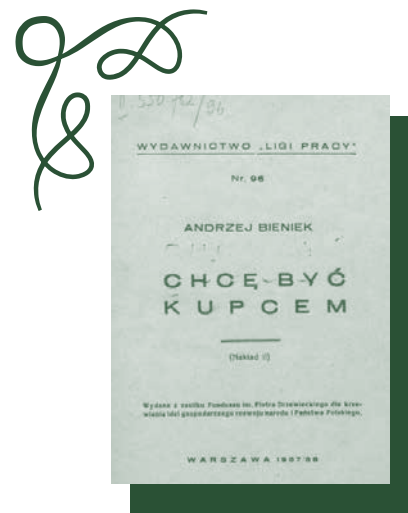
Podczas II wojny światowej dr A. Bieniek był jednym z wykładowców Kursów Gospodarczych w Warszawie (w roku akademickim 1940/1941), a następnie w Miejskiej Szkole Handlowej (1941–1943). Prowadził zajęcia z księgowości, księgowości przemysłowej i księgowości bankowej. W Miejskiej Szkole Handlowej pełnił też funkcję skarbnika. W szkołach tych, kierowanych przez prof. Edwarda Lipińskiego, realizowano w konspiracji program przedwojennej Szkoły Głównej Handlowej.

Doktor Andrzej Bieniek pracował podczas okupacji w niemieckim przedsiębiorstwie jako rewident, dzięki czemu miał możliwość przekraczania granic Generalnej Guberni. Wykorzystywał to w działalności konspiracyjnej w Armii Krajowej (AK) w celu utrzymywania kontaktów z Polakami walczącymi z okupantem na ziemiach polskich przyłączonych do III Rzeszy. Miał pseudonimy „Krawczyk” i „Drabek”. Od 1942 roku kierował Wydziałem Centralnej Księgowości, wchodzącym w skład VII Oddziału Komendy Głównej AK, nazywanego Biurem Finansów i Kontroli (Łazarowicz, 2009; Wikipedia, 2022).

Andrzej Bieniek, wraz z kilkoma członkami AK działającymi w Biurze Finansów i Kontroli, został aresztowany przez Gestapo w Warszawie 15 maja 1944 roku. W czasie przesłuchań w alei Szucha był poddawany wielotygodniowym okrutnym torturom. Został rozstrzelany przez Niemców w ruinach getta w Warszawie 26 lipca 1944 roku.

Andrzej Bieniek był żonaty z Marią Miecznikowską (1906–2002). Małżonkowie mieli córkę Zdzisławę (1931–1944), która zginęła w powstaniu warszawskim, i syna Andrzeja Zbigniewa (1934–1978).

Porucznik A. Bieniek został odznaczony za zasługi dla odzyskania niepodległości przez Polskę Krzyżem Niepodległości (1932), dwukrotnie Krzyżem Walecznych, medalem pamiątkowym „Za Wojnę 1918–1921”, Medalem Dziesięciolecia Odzyskanej Niepodległości oraz Odznaką Pamiątkową 4. Pułku Piechoty Legionów Polskich (Wikipedia, 2022).



Bibliografia Andrzeja Bieńka

Andrzej Bieniek, gdy pracował jako nauczyciel w szkołach handlowych w latach 20. i jako wykładowca akademicki w latach 30. XX wieku, wydał prawie 40 publikacji o różnicowanym charakterze. Były wśród nich podręczniki,

skrypty i przykłady ewidencyjne, monografie oraz artykuły opublikowane głównie w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce”. Ich chronologiczny wykaz z podziałem na publikacje książkowe, skrypty i broszury dydaktyczne oraz artykuły i referaty, które udało się odnaleźć, zawiera poniższa bibliografia. Wykaz ten został sporządzony w wyniku kwerendy przeprowadzonej przez autorkę w Bibliotece Uniwersytetu Łódzkiego i bibliotece cyfrowej POLONA (portal Biblioteki Narodowej) oraz na podstawie przeglądu katalogu publikacji A. Bieńka w bibliograficznej bazie WorldCat (OCLC).

Publikacje książkowe

- *Polska metoda księgowości oparta na ekonomicznym systemie Taylora*, Biblioteka Państwowej Szkoły Handlowej Męskiej w Łodzi, Łódź 1927, s. 95.
- *Rozbiory Polski w świetle prawa międzynarodowego*, Drukarnia W. Merkel, A. Kowalewski i S-ka, Warszawa 1934, s. 78.
- *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych*, Biblioteka Rady Głównej Zrzeszeń Księgowych i Rzeczoznawców Księgowości w Polsce, Warszawa 1935, s. 327.
- *Kilka uwag o reklamie*, Z. Drabik, Warszawa 1935.
- *Wstąpię do szkoły handlowej*, VIII wydań w latach 1934–1937, w tym: Wydawnictwo „Ligi Pracy”, nr 36, Warszawa 1935/36; nr 76, Wydanie ósme, 1936/37, s. 32.
- *Chcę być kupcem*, Wydawnictwo „Ligi Pracy”, nr 96, Warszawa 1938/39, s. 13.
- *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa 1938, s. XII, 131.
- *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych (Organizacja rachunkowości przemysłowej)*, Związek Księgowych w Polsce, Oddział Warszawa 1939, s. 206.
- *Zasady analizy bilansów*, Stowarzyszenie Nauczycieli Szkół Zawodowych. Sekcja Główna Handlowa, Warszawa 1939, s. 75.
- *Quelques remarques sur la théorie des prix de revient* (Kilka uwag na temat teorii kosztów – tłum. AS), Association des Comptables en Pologne, Varsovie, Drukarnia Wacław Zajączkowski, Warszawa 1939, s. 20.

Skrypty i broszury dydaktyczne

- *Kantor wzorowy w szkołach handlowych*, Biblioteka Państwowej Szkoły Handlowej Męskiej w Łodzi, druk. J. B. Kondecki, Warszawa-Łódź 1928, s. 105.
- *Temat dla przedsiębiorstwa handlowego pod firmą: FR BERGER i S-ka w Warszawie*, Warszawa-Łódź 1928, s. 10.
- *Temat dla przedsiębiorstwa przemysłowego pod firmą: Tkalnica mechaniczna „Włókno” s.a. w Łodzi*, druk. J. B. Kondecki, Warszawa 1928, s. 27.
- *Temat dla przedsiębiorstwa bankowego pod firmą: Bank Handlowy s.a. w Warszawie*, druk. J. B. Kondecki, Warszawa 1928, s. 15.
- *Temat dla działu ogólnego (korespondencyjnego)*, druk. J. B. Kondecki, Warszawa 1928, s. 22.
- *Temat dla przedsiębiorstwa przemysłowego*, druk. J. B. Kondecki, Warszawa 1929; druk. J. Jankowski, Warszawa 1931, s. 15.
- *Temat dla przedsiębiorstwa przemysłowego (Fabryka maszyn parowych)*, Warszawa 1933, s. 16.
- *Temat dla przedsiębiorstwa bankowego*, Zakłady Graf.-Introl. J. Dziewulski, Warszawa 1933, s. 16.
- *Temat dla przedsiębiorstwa bankowego pod firmą: Fr. Berger i S-ka w Warszawie*, Warszawa 1933, s. 8.
- *Kontrola sprzedaży detalicznej dla celów księgowości*, Kursy Korespondencyjne dla Nauczycieli Szkół Handlowych, nr 2, Warszawa 1934, s. 39.

- *Szkolna kasa oszczędności w szkole handlowej*, Wydawnictwo Towarzystwa Przyjaciół Państwowej Szkoły Handlowej im. J. i M. Roeslerów, Warszawa 1934, s. 28.
- *Zasady inwentaryzacji i bilansowania (skrypt dla Kursu Rzeczoznawców Księgowości)*, Warszawa 1936.
- *Księgowość przemysłowa (skrypt dla Kursu Rzeczoznawców Księgowości)*, Warszawa 1936.

Artykuły i referaty

- *Sprawozdanie z VII Międzynarodowego Kongresu w Bukareszcie*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 9, 1931, s. 262–269.
- *Polskie metody przebitkowej księgowości*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 12, 1932, s. 359–360.
- *Stosunek nowoczesnych metod księgowości do metod dawniejszych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 4, 1933, s. 100–104.
- *Dorobek polski w metodach przebitkowych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 5, 1933, s. 144–147.
- *Statmografia*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 6, 1934, s. 158–159.
- *Rozporządzenie o sporządzaniu bilansów*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 10, 1934, s. 263–268.
- *Kontrola w magazynie*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 2, 1937, s. 47–49.

- *Wstęp do systematyki kosztów własnych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 7/8, 1937, s. 223–234.
- *Międzynarodowy Kongres Księgowości. Paryż 16–19.IX.1937*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 10, 1937, s. 302–306.
- *Kalkulacja kosztów własnych a księgowość*, IV Ogólno-Krajowy Kongres Księgowych i Rzeczoznawców Księgowości, Katowice 31.X–1.XI.1937, Komisja Naukowa, s. 1–7.
- *Prawo harmonizacji w kosztach własnych*, „Przegląd Organizacji”, nr 4, 1937, s. 108–109.
- *Prawo wyższej techniki*, „Przegląd Organizacji”, nr 5, 1937, s. 138–140.
- *Kalkulacja kosztów własnych a księgowość*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 2, 1938, s. 33–44.



Obszary tematyczne zainteresowań Andrzeja Bieńka

Pierwszą pracą A. Bieńka była jego dysertacja dyplomowa pt. *Rozbiory Polski w świetle prawa międzynarodowego*, napisana w Wyższej Szkole Handlowej w 1924 roku, którą autor opublikował 10 lat później. Praca ta, licząca 78 stron, zawiera trzy rozdziały i załączniki przedstawiające: zestawienia roszczeń Austrii, Prus i Rosji do ziem polskich, traktat podziału Polski z 1795 roku i akt abdykacji króla Stanisława Augusta Poniatowskiego. Autor oparł analizę aspektu prawnego trzech rozbiorów Polski na traktatach i dokumentach dyplomatycznych oraz 25 publikacjach wydanych w językach polskim, francuskim i niemieckim.

Książki A. Bieńka, które ukazały się w latach 1927–1934, miały w większości charakter dydaktyczny i popularyzatorski i były ściśle związane z jego pracą nauczyciela w szkołach handlowych – najpierw w Łodzi, a potem w Warszawie. Dotyczyły metod i technik księgowości podwójnej, nauczania zasad i sposobów ewidencji księgowej w przedsiębiorstwach o różnym rodzaju działalności (handlowych, przemysłowych i banko-

wych) oraz organizacji praktycznego nauczania księgowości. Andrzej Bieniek był zwolennikiem zastosowania nowych technik ewidencyjnych z użyciem maszyn księgowych.

Jego pierwsza książka z zakresu księgowości pt. *Polska metoda księgowości oparta na ekonomicznym systemie Taylora*, wydana w Łodzi w 1927 roku, stanowiła próbę „ujęcia w systematyczną całość «dorobku polskiego» na polu ekonomizacji i organizacji pracy księgowej” (Bieniek, 1927, s. 4). Autor przekonywał, że do pracy obrachunkowej należało stosować zasady naukowej organizacji pracy sformułowane przez Fredericka W. Taylora, ponieważ tayloryzacja pracy administracyjnej „to pierwszy i najważniejszy warunek usprawnienia przemysłu i handlu, a co za tym idzie osiągnięcia samodzielnego i niezależnego bytu” (Bieniek, 1927, s. 6). W tej książce opisał sposób ewidencji księgowej zgodnie z techniką Szwajcara Alfonsa Rufa, udoskonaloną w 1922 roku przez łódzkiego organizatora Pawła Kina. Udoskonalenia te zostały opatentowane przez P. Kina w kraju i za granicą i były tak znaczne, że Bieniek nazwał tę ulepszoną technikę ewidencyjną metodą polską. Zalecał zastosowanie przynajmniej jednej piszącej maszyny do obliczeń i jednej z technik księgowości z użyciem maszyny w kantorze wzorowym w szkołach handlowych. Organizację kantoru (działu księgowości) i wytyczne dotyczące nauczania jego prowadzenia w przedsiębiorstwach przedstawił w podręczniku przeznaczonym dla nauczycieli szkół handlowych, napisanym na podstawie swoich kilkuletnich doświadczeń w zorganizowaniu kantoru i praktycznego nauczania księgowości w Państwowej Szkole Handlowej Męskiej w Łodzi (Bieniek, 1928).

W innej pracy dydaktycznej, przeznaczonej do nauczania młodzieży w szkołach kupieckich, A. Bieniek (1934a) opisał możliwe sposoby kontrolowania sprzedaży detalicznej z punktu widzenia księgowości, wskazując różne czynniki, od których zależał wybór odpowiedniej metody kontroli.

Znaczenie zawodu kupca, korzyści, które ten zawód zapewnia gospodarce i narodowi, a także wykształcenie zawodowe w szkole kupieckiej były tematami broszur popularyzatorskich A. Bieńka wydanych kilka razy w drugiej połowie lat 30. XX wieku: *Wstąpię do szkoły handlowej* i *Chcę być kupcem*. Było to związane z jego działalnością w Stowarzyszeniu Nauczycieli Szkół Zawodowych.

Z kolei praca dydaktyczno-naukowa A. Bieńka w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie i aktywność szkoleniowa w ramach Związku Księgowych w Polsce w tym okresie były zorientowane głównie na zagadnienia ewidencji, kalkulacji i badania kształtowania się kosztów. Jego prace opublikowane w latach 1935–1939 odnoszą się do istoty, klasyfikacji i analizy kosztów, organizacji i prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych oraz do analizy bilansu. Szczególnie artykuły i książki z zakresu kalkulacji i analizy kosztów w przedsiębiorstwach przemysłowych miały ogromny walor dydaktyczny i naukowy.

W 1935 roku został opublikowany, przy finansowym wsparciu Zrzeszenia Pracowników Banku Polskiego, obszerny podręcznik A. Bieńka pt. *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych* (liczący ponad 320 stron). Książka ta stanowiła kompendium wiedzy o zasadach prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych, oparte na przykładach dwóch najbardziej typowych rodzajów produkcji: produkcji jednostkowej i produkcji masowej o charakterze złożonym. Podręcznik zawierał 13 rozdziałów, w ramach których przedstawiono całościowy przykład liczbowy prezentujący poszczególne księgi rachunkowe, zestawienia kosztów produkcji i raporty biura fabrycznego, których zasady sporządzania zostały opisane w pracy.

Tytuły rozdziałów:

1. Wiadomości wstępne
2. Rachunki kosztów produkcji
3. Szczegółowa kontrola czynników produkcji
4. Koszty ogólne i koszty własne
5. Organizacja przedsiębiorstwa przemysłowego
6. Sprzedaż
7. Księgowanie w fabrykach, w których zarząd i biuro administracyjne są w innej miejscowości, niż wydział wytwórczy

8. Inwentarz
9. Przegląd rachunków
10. Rachunki pomocnicze
11. Księgi szczegółowe
12. Prace przygotowawcze do zamknięcia
13. Bilans przedsiębiorstwa przemysłowego.

Wykorzystanie przez A. Bieńka podczas pisania tego podręcznika ponad 30 pozycji w językach polskim, angielskim, niemieckim i francuskim miało z pewnością wpływ nie tylko na uwzględnienie w nim i objaśnienie zasad prowadzenia ksiąg szczegółowych i ewidencji na poszczególnych kontach kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych, lecz także na prezentację bardzo ważnych, ale słabo wcześniej opisanych w literaturze polskiej zagadnień dotyczących klasyfikacji czynników produkcji i ich kontroli. Andrzej Bieniek zaprezentował w książce szczegółowy wykaz składników kalkulacji kosztów całkowitych, koszty zmienne i koszty stałe oraz ich wpływ na ustalanie rentowności przedsiębiorstwa. Autor (1935, s. 160) podkreślał zarządcze aspekty kalkulacji kosztów, stwierdzając, że kalkulację całkowitych kosztów własnych przeprowadza się w fabryce w celu porównania ceny rynkowej z kosztami własnymi i wyciągnięcia z tego porównania odpowiedniego wniosku, mającego na celu obniżenie kosztów własnych i ceny sprzedaży wyrobów.

Podręcznik ten był przejawem pogłębionego zainteresowania A. Bieńka problematyką kalkulacji oraz badania struktury i kształtowania się kosztów, którą przedstawił w dwóch artykułach opublikowanych w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” (Bieniek, 1937c, 1938a) i w dwóch w „Przeglądzie Organizacji” (Bieniek, 1937a, 1937b), a także w referatach na Ogólnokrajowym Kongresie Księgowych i Rzeczoznawców Księgowości w Katowicach oraz na Międzynarodowym Kongresie Księgowości w Paryżu w 1937 roku. Następnie zagadnienia te rozwinął i usystematyzował w dysertacji doktorskiej na temat systematyki kosztów własnych, której charakterystyka jest przedstawiona w kolejnej części opracowania.



Zarys systematyki kosztów własnych Andrzeja Bieńka

Monografia pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*, licząca 131 stron, stanowiła pracę złożoną przez Andrzeja Bieńka w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie w celu uzyskania stopnia doktora nauk ekonomicznych, który został mu nadany w 1938 roku. Punktem wyjścia rozważań autora w monografii była teza o powiązaniu kosztów własnych, ceny i wartości oraz o rozwoju tych kategorii opartym na wspólnej płaszczyźnie, to znaczy „wrdzonym duchowi ludzkiemu prawie własności” (Bieniek 1938b, s. XI).

Książka składa się z trzech części: *Wiadomości wstępne*, *Kalkulacja kosztów własnych*, *Koszty w ujęciu ekonomicznym*.

Andrzej Bieniek rozpoczął część pierwszą dysertacji od objaśnienia istoty kosztów własnych i wydatków. Stwierdził, że pojęcie kosztów własnych należało rozumieć znacznie szerzej niż ówczesnie czyniono w literaturze ekonomicznej i praktyce. Do kosztów własnych zaliczał „wszystkie poświęcenia, wydatki, płace i ofiary, jakie przedsiębiorstwo ponosi

w związku z wytwarzaniem, względnie nabywaniem, przechowywaniem i sprzedażą wyrobów (towarów) oraz w związku z zarządzaniem przedsiębiorstwem”. Podkreślał, że określenie w niektórych publikacjach kosztów jako wydatków nie jest ścisłe, ponieważ „istota kosztów niekoniecznie polega na wydatkowaniu sum pieniężnych”, a pewne wydatki nie są kosztami (Bieniek, 1938b, s. 3). Pojęcie kosztów własnych należało odnosić do jakiegoś przedmiotu, w praktyce bowiem nie ma „kosztów własnych”, są tylko koszty własne wyrobu, towaru, usługi (Bieniek, 1938b, s. 4).

W celu wnikliwego objaśnienia istoty kosztów autor przytoczył i krytycznie ocenił kilka definicji kosztów sformułowanych w publikacjach polskich i zagranicznych autorów, w tym definicję zaproponowaną przez Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, który powołał specjalną Komisję Normalizacji i Nomenklatury przy Sekcji Kosztów Własnych, w celu m.in. ustalenia istoty kosztów własnych¹. Ocena ta stanowiła podstawę do wskazania przez Bieńka sześciu warunków, które powinny być spełnione, aby określenie kosztów własnych było zgodne z ich istotą, a także do sformułowania następującej definicji: „koszty własne (lub krótko: koszty) są to uzasadnione gospodarcze wysiłki i poświęcenia, wyrażone w sumach pieniężnych, a ponoszone dla określonego celu gospodarczego, bez względu na formę i czas ich poniesienia” (Bieniek, 1938b, s. 8).

Następnie A. Bieniek dokonał podziału i opisu kosztów własnych na podstawie różnych kryteriów klasyfikacji, nawiązując do opinii innych polskich autorów (np. Konrada Czerwińskiego, Stanisława Guzickiego, Jana Chodorowskiego, Edwina Hauswalda, Alfreda W. Kwiecińskiego), uczonych niemieckich (Eugena Schmalenbacha, Konrada Mellerowicza), francuskich (np. Jeana Bournisieny) i angloamerykańskich (Alfreda Marshalla, Johna M. Clarka). Na tle krytycznej analizy tych opracowań A. Bieniek przedstawił swoją systematykę kosztów własnych w przekroju kalkulacyjnym i według kryterium zmienności kosztów. Klasyfikacje te są powiązane z dwoma sformułowanymi przez niego zasadami:

- 1) koszty własne służą za podstawę do określenia ceny ze strony zbywcy,

¹ Definicja kosztów sformułowana przez tę komisję brzmiała następująco: „koszt jest to wartość zużycia środków działania na wykonanie określonego działania” (Bieniek 1938b, s. 6).

2) wobec dużej zmienności kosztów własnych w czasie przy jednocześnie małej zmienności cen należy przyjąć taką politykę kosztów własnych, która by jak najlepiej zabezpieczała przedsiębiorstwo od ryzyka i strat (Bieniek, 1938b, s. 20).

Stosownie do tych dwóch przekrojów klasyfikacji kosztów A. Bieniek (1938b, s. 21–22) wyróżnił dwie duże grupy zagadnień, które następnie szczegółowo objaśnił:

1) kalkulację kosztów, czyli „stwierdzanie rzeczywiste poniesionych kosztów w stosunku do wytworzonej jednostki produkcji”,

2) ekonomikę kosztów, to znaczy przewidywanie kształtowania się kosztów w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa.

Na potrzeby kalkulacji koszty własne przedsiębiorstwa produkcyjnego podzielił na koszty wytworzenia i koszty ogólnego zarządzania (koszty ogólne), a w przypadku przedsiębiorstwa handlowego – na koszty nabycia i koszty ogólnego zarządzania. Konieczność wyodrębnienia kosztów wytworzenia z całkowitych kosztów własnych wynikała ze stosowanej już wówczas zasady ostrożnego szacowania wartości wyrobów gotowych w bilansie, to znaczy według niższej z dwóch wartości: „ceny wytworzenia” albo „ceny rynkowej”. Następnie autor trafnie określił i wyjaśnił zakres kosztów wytworzenia, stwierdzając, że „zalicza się do nich wszystkie koszty, które są ściśle związane z czynnościami zmierzającymi do wytworzenia wyrobu, bez względu na to, czy te koszty ponoszone są w okresie wytworzenia wyrobu, czy przed tym okresem, czy też wreszcie po wykończeniu wyrobu”. Zgodnie z koncepcją kosztów pełnych podzielił je na koszty bezpośrednie i pośrednie, a następnie na elementy składowe.

Część druga monografii dotyczy zagadnień kalkulacji kosztów własnych. Autor szczegółowo opisał w niej takie zagadnienia, jak:

- struktura kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych, przedstawiona także na schematach,

- zasady rozliczania kosztów pośrednich na wyroby i dobór kluczy rozliczeniowych dla różnego rodzaju składników kosztów pośrednich,
- ustalanie i rozliczanie kosztów działów pomocniczych,
- istota i ujmowanie kosztów ogólnych, obejmujących koszty administracyjne, finansowe i sprzedaży,
- traktowanie kosztów przestojów normalnych (uzasadnionych gospodarczo), koniunkturalnych i nienormalnych (niemających uzasadnienia gospodarczego).

Warto podkreślić nowatorski charakter i precyzyjność zaleceń A. Bieńka (1938b, s. 46–50) dotyczących traktowania kosztów spowodowanych przestojami w pracy przedsiębiorstwa. Koszty przestojów normalnych należało zaliczać do kosztów produkcji jako koszty pośrednie. Kosztów przestojów koniunkturalnych nie można było zaliczać do kosztów własnych bieżących wyrobów, lecz trzeba było je pokrywać z rezerw utworzonych w okresie pomyślnym dla przedsiębiorstwa albo obciążać nimi kapitał zapasowy. Koszty przestojów nienormalnych powinny być pokryte z rachunku właściciela przedsiębiorstwa albo pomniejszać część zysku, która przypadała na dywidendę.

Część trzecia opracowania zawiera charakterystykę kosztów w ujęciu ekonomicznym, co A. Bieniek nazywał „ekonomiką kosztów”, czyli badaniem kosztów w przyszłości, to znaczy przewidywaniem wysokości tych kosztów i obmyślaniem sposobów osiągnięcia jak największego zysku. Autor podkreślał, że analiza kształtowania się kosztów własnych ma stanowić podstawę do formułowania ogólnych wytycznych dotyczących polityki przedsiębiorstwa na przyszłość, które jednak muszą być stale korygowane ze względu na zmienność różnych czynników wpływających na działalność przedsiębiorstwa (Bieniek 1938b, s. 86). W tym celu jest niezbędne poznanie przyczyn ponoszenia i zasad kształtowania się kosztów zmiennych i kosztów stałych, co A. Bieniek szczegółowo opisał w tej części publikacji. Tłumaczył, że koszty stałe są ponoszone bez względu na to, czy w danym okresie gospodarczym przedsiębiorstwo pracuje, czy nie. Koszty zmienne są zaś ponoszone tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo pracuje. Andrzej Bieniek (1938b, s. 97) podzielił koszty stałe na dwie części:

1) koszty stałe inwestycyjne – odpowiadające wartości nabytego majątku stałego i podlegające zaliczeniu do kosztów własnych produkcji w danym okresie w wysokości raty umorzeniowej, a także koszty organizacyjne, ponoszone przed uruchomieniem przedsiębiorstwa, które „powinny być rozłożone na szereg następnych wyrobów” (Bieniek 1938b, s. 88);

2) inne koszty stałe, tzn. takie, których wysokość jest niezmienna tylko przez kilka okresów gospodarczych, ponieważ są one zależne „od natężenia pracy przedsiębiorstwa”, choć „nie wzrastają proporcjonalnie do wzrostu tego natężenia, lecz zmieniają się jakby skokami co pewien czas”.

Po szczegółowej charakterystyce tych kosztów i omówieniu różnych metod umarzania wartości środków trwałych oraz skutków ekonomicznych ich zastosowania autor objaśnił kształtowanie się kosztów zmiennych (proporcjonalnie, regresywnie, progresywnie) względem stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa (wielkości produkcji).

Prezentowaną pracę A. Bieńka kończą rozważania dotyczące:

1) relacji kosztów stałych do kosztów zmiennych, zwieńczone między innymi konkluzją, że nie można ustalić stałej i ścisłej granicy między kosztami stałymi a zmiennymi; można jednak przyjąć, że pewne koszty są przeważnie stałe, a inne – przeważnie zmienne;

2) powiązań kosztów własnych i rentowności przedsiębiorstwa z uwzględnieniem trzech faz rynkowego życia przedsiębiorstwa (wzrostu produkcji, stabilizacji poziomu produkcji, zbliżania się do pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych), graficznego przedstawienia prognozy rentowności i przykładu liczbowego objaśniającego kształtowanie się jednostkowych kosztów własnych i wielkości zysku/straty ze sprzedaży przy różnych poziomach wielkości produkcji.

Wykaz literatury monografii A. Bieńka (1938, s. VIII-IX) zawiera 24 pozycje w języku polskim i 18 prac w językach angielskim, niemieckim i francuskim, co świadczyło o znajomości przez autora ówczesnych kluczowych prac z zakresu ekonomii, teorii produkcji, księgowości i rachunku kosztów, w tym amerykańskiego ekonomisty J. M. Clarka i niemieckich autorów E. Schmalenbacha, K. Mellerowicza i E. Schneidera.

Rozważania i analizy A. Bieńka zawarte w jego opublikowanej rozprawie doktorskiej, dotyczące kształtowania się składników kosztów własnych, zaproponowana klasyfikacja kosztów, opracowana na potrzeby kalkulacji kosztów jednostkowych, poparta licznymi i krytycznymi odniesieniami do kluczowych zagranicznych i polskich pozycji literatury przedmiotu, a także ocena poglądów innych polskich autorów świadczą o tym, że monografia ta stanowi jedną z najbardziej wartościowych międzywojennych publikacji z zakresu rachunku kosztów w Polsce (Szychta i in., 2018, s. 155).

Przychylnie opinie o monografii A. Bieńka ukazały się w 1938 roku w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” i „Przeglądzie Organizacji”. W pierwszym z nich napisano m.in. (*Koszty własne*, 1938, s. 246):

Chcąc dobrze kalkulować, trzeba znać istotę kosztów, ich ugrupowanie, wzajemny wpływ na siebie, ich stosunek do produkowanego przedmiotu, a wreszcie ich rozwój w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa. Te zagadnienia rozważa autor w swojej pracy, wprowadza czytelnika w sposób naukowy, a prosty, w podstawowe zagadnienia kosztów własnych. Dla księgowych ważna jest systematyka kosztów z punktu ujęcia technicznego i ekonomicznego – dla inżynierów i kierowników przedsiębiorstw – stanowi dużą korzyść zaznajomienie się z podstawowymi prawami kalkulacji rachunkowej.

„Przegląd Organizacji” uznał monografię A. Bieńka za bardzo interesującą i podkreślił, że wśród licznych źródeł, na które powoływał się autor, dominowały artykuły opublikowane właśnie w tym czasopiśmie. W notatce bibliograficznej dotyczącej tego tytułu zamieszczono także spis treści. Zapowiedziano też przygotowanie merytorycznej analizy książki w przyszłości, po otrzymaniu opinii od recenzenta (*Bibliografia*, 1938, s. 198).

Podsumowanie

Publikacje książkowe i artykuły dr. Andrzeja Bieńka potwierdzają, że jako nauczyciel szkół handlowych w Łodzi i Warszawie, a następnie wykładowca akademicki w SGH w Warszawie oraz wykładowca księgowości na kursach organizowanych podczas II wojny światowej miał w dwudziestoleciu międzywojennym i latach okupacji hitlerowskiej istotny wkład w kształcenie księgowych i pracowników handlu, a także w polskie piśmiennictwo w obszarze nowych technik księgowości oraz rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami. Jego książki i artykuły charakteryzowały się wnikliwością, a zarazem prostotą przedstawionych rozważań oraz prezentowanych zagadnień, a także ich przydatnością dla księgowych, inżynierów i zarządzających przedsiębiorstwami. Dodatkowym ich walorem było to, że były napisane przez nauczyciela akademickiego wywodzącego się z kręgów księgowości, przyjmującego szeroką perspektywę badawczą, opartą na zasadach naukowej organizacji i zarządzania. Andrzej Bieniek był w pełni świadomy roli, jaką prawidłowo zorganizowana i prowadzona rachunkowość w przedsiębiorstwach, zwłaszcza produkcyjnych, może odgrywać w poprawie stanu gospodarczego Polski odrodzonej po 123 latach zaborów, o której niepodległość walczył w czasie I i II wojny światowej, za co został zamordowany w 1944 roku.

Doktor Andrzej Bieniek jako „świetnie zapowiadający się naukowiec”, jak określił go prof. Witold Bień (1967, s. 71), żołnierz Legionów Polskich, a następnie Wojska Polskiego oraz działacz Armii Krajowej w okresie okupacji niemieckiej, poprzez swoje publikacje, w tym zwłaszcza rozprawę doktorską, przyczynił się do stworzenia podwalin pod rozwój rachunku kosztów w teorii i praktyce w Polsce. Niestety, jego prace nie były znane i propagowane po II wojnie światowej. Prezentowany reprint opublikowanej rozprawy doktorskiej A. Bieńka (1938b) zasługuje obecnie na zainteresowanie nie tylko historyków rachunkowości. Nadal pozostaje on aktualnym źródłem wiedzy o kosztach i ich kształtowaniu się w działalności gospodarczej przedsiębiorstw.



Literatura

1. Bibliografia (1938), „Przegląd Organizacji”, nr 6, s. 198.
2. Bień W. (1967), *Sześćdziesiąt lat organizacji księgowych w Polsce*, [w:] *Rachunkowość polska*, (red.), W. Bień, S. Skrzywan, E. Terebucha, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 41–76.
3. Bieniek A. (1927), *Polska metoda księgowości oparta na ekonomicznym systemie Taylora*, Biblioteka Państwowej Szkoły Handlowej Męskiej w Łodzi, Łódź.
4. Bieniek A. (1931), *Sprawozdanie z VII Międzynarodowego Kongresu w Bukareszcie*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 9, s. 262–269.
5. Bieniek A. (1934a), *Kontrola sprzedaży detalicznej dla celów księgowości, Kursy Korespondencyjne dla Nauczycieli Szkół Handlowych*, nr 2, Warszawa.
6. Bieniek A. (1934b), *Rozbiory Polski w świetle prawa międzynarodowego*, Drukarnia W. Merkel, A. Kowalewski i S-ka, Warszawa.
7. Bieniek A. (1935), *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych*, Biblioteka Rady Głównej Zrzeszeń Księgowych i Rzeczoznawców Księgowych w Polsce, Warszawa.
8. Bieniek A. (1936/37), *Wstąpię do szkoły handlowej*, Wydawnictwo „Ligi Pracy”, nr 76, wyd. 8, Warszawa.
9. Bieniek A. (1937), *Międzynarodowy Kongres Księgowości. Paryż 16–19.IX.1937*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 10, s. 302–306.
10. Bieniek A. (1937a), *Prawo harmonizacji w kosztach własnych*, „Przegląd Organizacji”, nr 4, s. 108–109.
11. Bieniek A. (1937b), *Prawo wyższej techniki*, „Przegląd Organizacji”, nr 5, s. 138–140.
12. Bieniek A. (1937c), *Wstęp do systematyki kosztów własnych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 7–8, s. 223–256.
13. Bieniek A. (1938a), *Kalkulacja kosztów własnych a księgowość*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 2, s. 33–44.

14. Bieniek A. (1938b), *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
15. Bieniek A. (1938/39), *Chcę być kupcem*, Wydawnictwo „Ligi Pracy”, nr 96, Warszawa.
16. Cisek J., Kozłowska E., Wieczorek Ł. (2019), *Bieniek Andrzej, Żołnierze Niepodległości*, [w:] *Słownik Legionistów Polskich 1914–1918*, Muzeum Józefa Piłsudskiego w Sulejówku, <https://zolnierze-niepodleglosci.pl/%C5%BCo%C5%82nierz/183395/>, dostęp 30.01.2022.
17. Łazarowicz E. (2009), *Andrzej Bieniek*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 52 (108), s. 183–184.
18. *Koszty własne* (1938), „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 8, s. 246.
19. *Młody Kupiec*, <http://mbc.cyfrowemazowsze.pl/dlibra/docmetada-ta?id=15954&from=publication>, dostęp 30.01.2022.
20. *Stali współpracownicy Redakcji*, (1939), „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 2.
21. Szychta A., Jędrzejewski S., Turzyński M. (2018), *Rachunkowość w Polsce w okresie międzywojennym 1918–1939*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
22. Tabliczka#122, *Andrzej Bieniek*, <http://armiakrajowa.org.pl/tabliczki/122.html>, dostęp 04.02.2022.
23. Tanewski P. (2016), *Księgowy*, „Gazeta SGH”, 2/16 (323), https://ssl-administracja.sgh.waw.pl/pl/br/gazeta/archiwum/Documents/323_02_2016_luty_2016.pdf, dostęp 04.02.2022.
24. *Wiadomości Pedagogiczno-Handlowe*, <http://katalog.nukat.edu.pl/lib/item?id=chamo:2966077&fromLocationLink=false&theme=nukat>, dostęp 30.01.2022.
25. Wikipedia (2022), *Andrzej Bieniek (ekonomista)*, [https://pl.wikipedia.org/wiki/Andrzej_Bieniek_\(ekonomista\)](https://pl.wikipedia.org/wiki/Andrzej_Bieniek_(ekonomista)), dostęp 30.01.2022.
26. WorldCat, https://www.worldcat.org/search?q=Andrzej+Bieniek+1895+1944&fq=&d-blis=638&start=1&qt=page_number_link, dostęp 30.01.2022.
27. *Wykładowcy* (1938), „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 8, s. 40–42.

ZARYS SYSTEMATYKI KOSZTÓW WŁASNYCH



ANDRZEJ BIENIEK

ZARYS SYSTEMATYKI KOSZTÓW WŁASNYCH

DRUKARNIA
M. STARZYŃSKI I S-KA
WARSZAWA, UL. CHŁODNA Nr. 37
TELEFON 669-46



18 558

Praca ta złożona została w Szkole Głównej
Handlowej w Warszawie celem uzyskania
stopnia doktora nauk ekonomicznych i przy-
jęta została przez Pp. Profesorów: M. Cho-
rzewskiego, E. Lipińskiego i K. Kasperskiego

BIBLIOTEKA
AKADEMII HANDLU ZAGRANICZNEGO
WE LWOWIE.

L. inw. 3101

2

WARSZAWA 1938

WYDAWNICTWO ZWIĄZKU KSIĘGOWYCH W POLSCE
WARSZAWA, UL. ŻŁOTA 6

SPIS RZECZY

	str.
Wstęp	XI
CZĘŚĆ PIERWSZA. WIADOMOŚCI WSTĘPNE.	
I. <i>Pojęcie kosztów własnych.</i> Zakres kosztów własnych, wydatki nie mogą być utożsamiane z kosztami	1
II. <i>Istota kosztów własnych.</i> Koszty powinny być uzasadnione gospodarczo; określenia kosztów własnych przez różnych autorów; definicja kosztów własnych	3
III. <i>Podział kosztów własnych.</i> Dotychczasowe badania w tym kierunku są szczupłe; podział kosztów własnych, dokonany przez różnych autorów; stosunek kosztów własnych do ceny, właściwości kosztów własnych i ceny; dwa punkty widzenia, z jakich można badać koszty własne: kalkulacja i ekonomika	8
CZĘŚĆ DRUGA. KALKULACJA KOSZTÓW WŁASNYCH.	
I. <i>Charakterystyka kosztów własnych w ujęciu kalkulacyjnym.</i> Termin doliczania kosztów własnych do danego dobra; dwa rodzaje kosztów własnych w ujęciu kalkulacyjnym: koszty związane ze zdobywaniem dobra, będącego przedmiotem gospodarowania, i koszty ogólnego zarządzania.	24
II. <i>Koszty wytworzenia.</i> Charakterystyka kosztów wytworzenia	27
A. <i>Koszty bezpośrednie.</i>	28
1. <i>Wartość zużytych materiałów.</i> Ustalenie tych kosztów; zasady szacowania materiałów	29
2. <i>Robocizna wytwórcza.</i> Ustalenie tego kosztu; świadczenia dla robotników; stosunek kosztu robocizny do kosztu zużytych materiałów i innych kosztów wytworzenia	30
3. <i>Inne koszty bezpośrednie.</i>	32
B. <i>Koszty pośrednie.</i>	33
1. <i>Charakterystyka kosztów pośrednich.</i>	33
2. <i>Koszty pośrednie ogólne.</i> Różne rodzaje kosztów pośrednich, różne stąd zasady ustalania ich wysokości; przegląd kosztów pośrednich; wspólna zasada przydziału kosztów pośrednich; możliwość stosowania indywidualnych zasad (kluczów) przydziału kosztów pośrednich; czy oprocentowanie kapitału własnego jest kosztem? — koszty przestojów: a) przestoje normalne, b) przestoje koniunkturalne, c) przestoje nienormalne	34

3. Zasada przydziału kosztów pośrednich. Przegląd stosowanych w praktyce zasad przydziału kosztów pośrednich; czas jako wspólne kryterium przydziału dla wszystkich kosztów pośrednich	51		
4. Koszty oddziałów pomocniczych. Charakterystyka tych kosztów, ich występowanie; wykres przydziału kosztów wytworzenia; zasady przydziału kosztów oddziałów pomocniczych. Przegląd kosztów wytworzenia	54		
III. Koszty nabycia.			
A. Bezpośrednie koszty nabycia. Charakterystyka i przegląd tych kosztów	58		
B. Pośrednie koszty nabycia. Koszty ilościowe lub wagowe i koszty wartościowe	59		
IV. Koszty ogólnego zarządzania. Charakterystyka tych kosztów; ujmowanie ich w księgowości		61	
A. Podział kosztów ogólnych.			
1. Koszty handlowe (administracyjne)	6		
2. Koszty sprzedaży, ogólne koszty sprzedaży i procentowe koszty sprzedaży; koszty sprzedaży w rozumieniu ustawodawstwa podatkowego	64		
3. Koszty finansowe.	66		
B. Przydział kosztów ogólnych. Zależność kosztów ogólnych od czasu, od wartości wyrobu, od wielkości przestrzeni, zajmowanej przez wyrób (towar) oraz od stopnia wymaganej przez ten wyrób obsługi; postępowanie w praktyce przy przydziale tych kosztów; jak należało by postępować w celu dokładnego przydziału tych kosztów: obliczenie wartości, obliczenie objętości użytkowej magazynu, obliczenie średniego czasu, obliczenie stopnia staranności wymaganej obsługi, obliczenie stawki przydziału kosztów ogólnych; przykład przydziału kosztów ogólnych.		67	
Rekapitulacja. Wykres układu kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych.		76	
CZĘŚĆ TRZECIA. KOSZTY W UJĘCIU EKONOMICZNYM.			
I. Charakterystyka kosztów własnych w ujęciu ekonomicznym. Koszty ponoszone doraźnie i ponoszone z góry na dłuższy czas; zagadnienie stałości i zmienności kosztów własnych; bezzwrotność i nieodręczalność kosztów własnych; brak równowagi w życiu gospodarczym; walka o byt; chęć wyróżniania się; ograniczona zdolność konsumpcyjna człowieka.			80
II. Koszty stałe. Ogólna charakterystyka.			87
1. Inwestycje. Rodzaje kosztów inwestycyjnych; umorzenie przedmiotów stałego użytku; różne metody umarzania: metoda procentowa, degresja i progresja przy umarzaniu, indywidualne metody umarzania.			87
2. Inne koszty stałe. Względna niezmiennność kosztów stałych, wzrost skokami; stałość istnieje tylko na przestrzeni niezbyt długiego czasu.			97

III. <i>Koszty zmienne. Charakterystyka kosztów zmiennych; koszty proporcjonalne, koszty progresywne, koszty regresywne; kształtowanie się kosztów zmiennych przy zmianach w ilości produkcji.</i>	106
IV. <i>Stosunek kosztów stałych do kosztów zmiennych. Przedsiębiorstwa o przewadze kosztów stałych i przedsiębiorstwa o przewadze kosztów zmiennych.</i>	110
V. <i>Koszty własne a rentowność przedsiębiorstwa. Szybkość obrotów a koszty własne; wyprzedaż; powolny obrót i niewyprzedawanie nabywanych zapasów działają, jak niżka ceny; niżka ceny powoduje powiększenie szybkości obrotów do pewnych granic.</i>	113
A. <i>Faza od założenia przedsiębiorstwa do osiągnięcia normalnego natężenia pracy. Wybitna proporcjonalność kosztów zmiennych; punkt krytyczny (martwy), w którym koszty własne równają się osiąganym dochodom ze sprzedaży</i>	118
B. <i>Faza utrzymywania pracy przedsiębiorstwa na normalnym poziomie wyzyskania maksymalnej sprawności gospodarczej</i>	123
C. <i>Faza od normalnego natężenia pracy w miarę zbliżania się do wyzyskania całkowitej sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa. Progresa kosztów własnych, drugi punkt krytyczny (martwy)</i>	125
Résumé	129

LITERATURA.

- Bieniek A.: Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych, Warszawa, 1935;
Bildziukiewicz A.: Zasady kalkulacji kupieckiej, Wilno, 1937;
Biuletyny Instytutu Naukowego Organizacji i Kierownictwa;
Bońkowski S. i Chankowski H.: Arytmetyka handlowa, 3 części, Warszawa, 1927;
Chodorowski Jan: Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle, Warszawa, 1933;
Czasopismo Księgowych w Polsce, organ Związku Księgowych w Polsce;
Czerwiński K.: Organizacja przedsiębiorstw przemysłowych (skrypt), Warszawa, 1928;
Czylok i Nowak: Arytmetyka handlowa, 3 części, Kraków, 1928;
Dudziński K.: Rachunkowość dla rzemieślników i przemysłowców, Warszawa, 1926;
Góra W.: Analiza bilansów (skrypt), Warszawa, 1929/30.
Hauswald E.: Koszt wytwarzania w przemyśle, Warszawa, Księgarnia Techniczna;
Kwieciński A. W.: Aktualne zagadnienia kalkulacji przemysłowej, Katowice, 1932;
Lipa A. i Gajęcki A.: Arytmetyka handlowa, 2 części, Warszawa, 1932;
Pawłowski St.: Arytmetyka handlowa, Lwów—Warszawa, 1930;
Poradnik Księgowego, Warszawa, 1936, praca zbiorowa.
Przegląd Organizacji, organ Instytutu Naukowego Organizacji i Kierownictwa;
Rukściński Z.: Zarys rachunkowości fabrycznej, Warszawa, 1932;
Sachs H.: Księgowość przemysłowa (skrypt), Warszawa, 1932;
Straszewicz Z.: Zarys ekonomii politycznej, Warszawa, 1924;
Tygodnik Handlowy, organ Stowarzyszenia Kupeców Polskich.
Wakar A.: Zagadnienie ceny zmiennej, Warszawa, 1936.
Wiadomości Kupieckie, organ Centr. Związku Det. Kupeców Chrz. R. P.
Zawadzki W.: Zastosowanie matematyki do ekonomii politycznej, Wilno, 1914;
Zawadzki W.: Pojęcie równowagi gospodarczej i jego znaczenie, Ekonomista, 1928, t. IV;
Barone E.: Principii di Economia politica, Roma, 1912, tłum. niemieckie, Berlin, 1927;
Beste T.: Die optimale Betriebsgrösse als betriebswirtschaftliches Problem, Leipzig, 1933;
Bournisien J.: Theorie du prix de revient, La Comptabilité et les Affaires, Mars, 1921;

- Calmes A.: Der Fabrikbetrieb;
 Calmes A.: Die Fabrikbuchhaltung;
 Clark J. M.: The studies in the Economics of the overheadcosts, Chicago, 1923/26;
 Fowler R. F.: Depreciation of Capital, London, 1934.
 Feuerstein E.: Das Ganze der Fabrikbuchhaltung, 3 Afl., Leipzig;
 Hildebrandt R.: Mathematisch — graphische Untersuchungen über die Rentabilitätsverhältnisse des Fabrikbetriebes, Berlin, 1925;
 Marshall A.: Principles of Economics, tłum. polskie z wyd. VII przez dra Znamierowskiego Cz., tomów 2, Warszawa, 1925;
 Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, tom I, Berlin, 1933, t. II Berlin, 1936;
 Schmalenbach E.: Theorie der Produktionskostenermittlung, Zeitschrift f. handelswissenschaftliche Forschung, 3 Jahrg.
 — Kontenrahmen, Leipzig, 1927;
 — Grundlagen der Selbstkostenrechnung u. Preispolitik, Leipzig, 1934;
 — Dynamische Bilanz, IV Auflage, Leipzig, 1926;
 Schneider E.: Theorie der Produktion, Wien, 1934;
 v. Stackelberg H.: Grundlagen einer reinen Kostentheorie, Wien, 1932;
 Zoll W.: Das Kostenproblem in der Wirtschaftstheorie, Stuttgart, 1936;
 Szczegółowa bibliografia kosztów własnych w językach: polskim, rosyjskim, angielskim, niemieckim i francuskim, zebrana została przez Marię Ponikowską i wydana została jako odbitka hektograficzna przez Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa w Warszawie, październik—grudzień, 1934. Jest to obszerny i sumiennie zestawiony spis bibliograficzny dzieł, broszur i artykułów (tych ostatnich tylko w języku polskim), dotyczących zagadnienia kosztów własnych, które ukazały się do roku 1934.

SPIS NAZWISK.

- | | |
|--------------------------|--|
| Ahleff H. | Lipa A. |
| Bajkowski Al., inż. | Łagiewski C. |
| Barone E. | Marg (Mar-ja Ponikowska i G-uzicki St. |
| Beste Th. | Marshall A. |
| Bieniek A. | Mellerowicz K., dr. |
| Bieńkowski St. dr., inż. | Nawrocki B., inż. |
| Bielik W. | Nowak |
| Bildziukiewicz A. | Pawłowski S. |
| Błociszewski M. | Pigou A. C. |
| Bońkowski S. | Razowski L. |
| Bournisien J. | Reinhardt H. |
| Chankowski H. jr. | Robinson Joan |
| Chodorowski J. | Rukściński Z. |
| Clark J. M. | Sachs H. |
| Czerwiński K. | Schmalenbach E., dr. |
| Czyłok | Scheffs M. |
| Fowler R. F. | Schneider E. |
| Gajęcki A. | Schultz H. |
| Garcke (and Fells) | Scovell C. |
| Gauthey G. | Sraffa P. |
| Góra W. | v. Stackelberg H., dr. |
| Guzicki S. | Stepanow A. |
| Harrod R. F. | Straszewicz Z. |
| Hauswald E. | Vielrose A. inż. |
| Hildebrandt R. | Viner J. |
| Kałuski M. dr. | Wakar A. |
| Jantzen I. | Wojnarowicz St., inż. |
| Kruszelnicki L. | Zawadzki W. |
| Kucharzewski A., inż. | Znamierowski Cz. dr. |
| Kwieciński A. W. | Zoll W. |
| Leger F. | |

W S T Ę P.

Doniosłość zagadnienia kosztów własnych można porównać z doniosłością zagadnienia wartości i ceny. Te trzy pojęcia powstały i rozwijają się na wspólnej płaszczyźnie, a mianowicie na wrodzonym duchowi ludzkiemu prawie własności. Ilekroć bowiem jest mowa o jednym z tych trzech zagadnień, to zawsze, poszukawszy tła, znajdziemy prawo własności, które w danym wypadku jest już to zainteresowane w kierunku swego spotęgowania, już to zagrożone jest w swym stanie posiadania.

Wszystkie te trzy zagadnienia występują jednocześnie, jakkolwiek nie z jednakową siłą i wyrazistością. Najbardziej uchwytna jest cena, w każdym bowiem wypadku pogwałcenia lub zmiany prawa własności jest ona ustalana w sumie pieniężnej lub w ściśle określonym stosunku dóbr, będących przedmiotem zmiany prawa własności. Mniej uchwytne i najczęściej niewymierna z matematyczną dokładnością jest wartość, która opiera się na psychice ludzkiej, mianowicie na subiektywnym poczuciu zadowolenia z posiadania danego przedmiotu lub prawa, albo też na przeświadczeniu, że posiadany przedmiot lub prawo można wymienić na inny przedmiot lub prawo, mogący dać zadowolenie z posiadania go.

Koszty własne można określić tylko w niektórych wypadkach i zwykle tylko z pewnym przybliżeniem; określenie to jest możliwe zasadniczo tylko o tyle, o ile jest ono dokonywane w czasie następującym bezpośrednio po nabyciu lub wytworzeniu przedmiotu. Jest bowiem właściwością natury ludzkiej, że poniesione poświęcenia, koszty i przebyte trudy odczuwa i należycie ceni człowiek tylko bezpośrednio po ich poniesieniu lub przebyciu. Im więcej czasu upłynie od chwili dokonania poświęceń, wyłożenia kosztów lub przebycia trudów, tym mniej się je odczuwa, tym niżej się je szacuje. Tym też tłumaczyć można wyprzedaże poniżej kosztów własnych zapasów towarów, nagromadzonych w okresach znacznie poprzedzających wyprzedaż; nie

spotyka się natomiast prawie nigdy, aby wyprzedawano poniżej kosztów własnych towary tuż po ich nabyciu, lub wyroby tuż po ich wytworzeniu.

Wartość i cena opierają się bezpośrednio na subiektywnym poczuciu prawa własności, natomiast na koszty własne wpływa materialny, a więc obiektywny szacunek zużytych dóbr i wysiłków, związanych z nabyciem lub wytworzeniem dobra. Określenie wartości i ceny nie wymaga zatem żadnego rachunku, żadnych prac umysłowych; poczucie wartości wytwarza się w człowieku zupełnie samodzielnie i wiąże się ono zwykle na stałe z przedmiotem; przy kształtowaniu się ceny pomagają i współpracują inni ludzie zainteresowani w posiadaniu danego przedmiotu, lub posiadający taki sam przedmiot na zbycie.

Koszty własne mogą być określone tylko na podstawie ścisłego rachunku, wymagającego nieraz znacznego trudu i wysiłku. Dlatego też koszty własne bywają nie zawsze badane i nie zawsze określane z należyłą dokładnością. Trzeba bowiem i o tym pamiętać, że praca i wysiłki, jakie należałoby wyłożyć celem ustalenia kosztów własnych, pociągają również za sobą koszty, które są niekiedy niewspółmiernie wielkie w stosunku do ofiar i wysiłków, wyłożonych na nabycie lub wytworzenie danego dobra. W wielu zatem wypadkach rezygnuje się z ustalania kosztów własnych, gdyż praca z tym ustalaniem związana powiększyłaby te koszty w stopniu niewspółmiernie wielkim.

Z tych właśnie przyczyn spotyka się w praktyce tylko rzadko ścisłe określenie kosztów własnych, a to znów powoduje, że problem kosztów własnych pozostawia dziś jeszcze wiele do zbadania i wyjaśnienia.

C Z Ę Ś Ć P I E R W S Z A.

Wiadomości wstępne

I. Pojęcie kosztów własnych.

Trzeba na samym wstępie ustalić i sprostować pojęcie, jakie nadaje się wyrażeniu „koszty własne”, — jest to bowiem konieczne zarówno z uwagi na dalszy tok rozprawy, jak i z powodu niejednolitego traktowania tego zagadnienia w literaturze i w praktyce. Aż nazbyt często spotyka się pogląd, że przez koszty własne należy rozumieć wszystkie te poświęcenia i wydatki¹⁾, jakie przedsiębiorca (przemysłowiec, rzemieślnik, kupiec) musi wyłożyć na zdobycie jakiegoś dobra, stanowiącego przedmiot czynności gospodarczych jego przedsiębiorstwa, a więc na wejście w prawne posiadanie wyrobu lub towaru aż do momentu złożenia go w magazynie, gdzie będzie czekał na sprzedaż.

Według tego rozumowania, do kosztów własnych zalicza się w przemyśle wszystkie wydatki i poświęcenia, jakie są konieczne do wytworzenia wyrobu aż do chwili oddania go przez fabrykę do magazynu w postaci nadającej się do sprzedaży. Analogicznie przez koszty własne w handlu rozumie się wszystkie te wydatki i poświęcenia, które kupiec ponosi na zakupienie, sprowadzenie i złożenie towaru do magazynu.

Takie rozumowanie jest niesłuszne. Pojęcie kosztów własnych możnaby najkrócej, aczkolwiek nieco lapidarnie, określić przez wyrażenie: „tyle mnie to kosztuje”. Otóż przemysłowiec wyrób gotowy kosztuje nie tyle i nie tylko tyle, ile musiał on wydać na jego wytworzenie; napewno żaden przemysłowiec nie zgodziłby się oddać wytworzonego przez siebie wyrobu za cenę, równającą się kosztom wytworzenia. Podobnie też i kupca towar

znacznie więcej kosztuje, niż wydał on na zakup i sprowadzenie towaru do magazynu. Gdyby tylko te ofiary i wydatki miały stanowić rzeczywiste koszty własne, to zarówno przemysłowiec, jak i kupiec, odstąpiwszy swe dobro po cenie takich kosztów, nie powinni ponieść żadnej straty, nie osiągnąwszy również zysku. Tak tymczasem nie jest, każdy bowiem z nich przy sprzedaży towaru po cenie, dającej jedynie równowartość poniesionych na wytworzenie względnie nabycie kosztów, naraziłby się na znaczną stratę.

Oprócz kosztów, bezpośrednio związanych z wytworzeniem wyrobu względnie nabyciem towaru, każdy przedsiębiorca musi ponosić cały szereg innych kosztów, niezwiązanych wprawdzie bezpośrednio z tymi czynnościami, nie mniej jednak koniecznych i nieuniknionych, wynikających bowiem z prowadzenia przedsiębiorstwa.

W każdym przedsiębiorstwie istnieje więc oprócz kosztów wytworzenia względnie nabycia, inna grupa kosztów, związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwa, a częściowo wynikających z samego istnienia przedsiębiorstwa. Te koszty są również kosztami własnymi przedsiębiorstwa, bo ono je ponosi dla celów gospodarowania. Nieuwzględnienie tych kosztów w kalkulacji ceny sprzedaży nadawałoby przedsiębiorstwu charakter charytatywny, lub też wywołałoby wrażenie, że koszty te pokrywane są z innych źródeł dochodu, nie wynikających z działalności gospodarczej przedsiębiorstwa, a więc n.p. z subsydiów publicznych.

Przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe, oparte na zasadach gospodarczych i ograniczające się do własnych lub wypożyczonych kapitałów, nie mogą nie uznawać tych kosztów za „własne” i nie uwzględniać ich w kalkulacji.

Do kosztów własnych zaliczyć zatem należy oprócz kosztów wytworzenia wyrobu względnie nabycia towaru również i koszty, związane z zarządzaniem przedsiębiorstwa, jako to: pensje personelu administracyjnego, podatki, koszty utrzymania biura i t. p., oraz koszty, wynikające z istnienia przedsiębiorstwa, jak n. p. niektóre podatki (świadcstwo przemysłowe, podatek od nieruchomości i t. p.).

Pojęcie kosztów własnych jest zatem pojęciem znacznie szerszym, niż to się spotyka w literaturze i w praktyce. Koszty własne różnią się od ceny sprzedaży jedynie o zysk lub o stratę, co można

¹⁾ Inż. A. Kucharzewski, artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 7/8 z r. 1934, str. 257 i 258; również i A. Kwieciński: Aktualne zagadnienia kalkulacji przemysłowej, str. 13 oraz artykuł tegoż autora w Przeglądzie Organizacji Nr 7/8 z r. 1934, str. 255.

wyrazić równaniem: $Kw = C - Z$, lub $Kw = C + S$, w czym Kw = koszty własne, C = cena sprzedaży, Z = zysk, S = strata.

Na podstawie powyższego możnaby powiedzieć, że do kosztów własnych zalicza się wszystkie poświęcenia, wydatki, prace i ofiary, jakie przedsiębiorstwo ponosi w związku z wytwarzaniem, względnie nabywaniem, przechowywaniem i sprzedażą wyrobów (towarów) oraz w związku z zarządzaniem przedsiębiorstwa. Natomiast określenie kosztów, jako wydatków²⁾, nie jest ścisłe, gdyż — jak to później będzie wyjaśnione — istota kosztów niekoniecznie polega na wydatkowaniu sum pieniężnych; można ponosić koszty, nie wydając jednocześnie gotówki, ani innych przedmiotów majątku, — naodwrot też — nie wszystkie wydatki gotówkowe (lub inne) należą do kategorii kosztów.

II. Istota kosztów własnych.

Należy z kolei podkreślić, że koszty własne można określać jedynie w stosunku do jakiegoś przedmiotu; tym przedmiotem jest w przedsiębiorstwach przemysłowych wyrób gotowy, zaś w przedsiębiorstwach handlowych — towar, jako przedmiot czynności gospodarczych tych przedsiębiorstw³⁾.

Jeżeli przedsiębiorstwo nie wykonywa czynności gospodarczych, to nie można mówić o kosztach własnych tego przedsiębiorstwa. Takie przedsiębiorstwo nie spełnia swego zasadniczego zadania gospodarczego, a więc nie może być rozpatrywane, jako jednostka gospodarcza. Chwilowe przerwy w działalności gospodarczej, w okresie organizacji lub w okresach normalnych przestojów (n. p. cukrownie), nie mogą tu być oczywiście brane w rachubę, gdyż koszty w tym czasie poniesione, rozłożone będą na przedmioty produkowane względnie nabywane w późniejszym okresie. We wszystkich innych wypadkach nie ma kosztów własnych, lecz tylko przedsiębiorca ponosi straty z własnych kapitałów (zakładowych lub zapasowych⁴⁾).

²⁾ A. W. Kwieciński: Aktualne zagadnienia kalkulacji przem., str. 13.

³⁾ W innych przedsiębiorstwach określa się koszty własne świadczeń lub usług (przedsiębiorstwa przewozowe, bankowe i t. p.).

⁴⁾ Do takich strat zaliczyć należy również „koszty“ częściowego unieruchomienia przedsiębiorstwa nie dla celów gospodarczych. Gdyby kosztami, ponoszonymi na unieruchomione oddziały przedsiębiorstwa, obciążono wyroby, produkowane przez inne oddziały, możnaby dojść wręcz do fantastycznych wyników, nie odpowiadających ani w przybliżeniu rzeczywistości. Jest to zagadnienie t. zw. przestojów, o których szerzej będzie mowa w części drugiej.

Jedynie zatem te poświęcenia, prace i ofiary, lub nakłady majątkowe, które ponoszone są w związku z działalnością gospodarczą przedsiębiorstwa, można uważać za koszty. Każdy koszt zatem powinien być uzasadniony gospodarczo. Wszelkie poświęcenia, ofiary lub nakłady majątkowe, które nie są gospodarczo uzasadnione, nie mogą być zaliczane do kosztów; są to tylko straty, ponoszone przez przedsiębiorcę z jego prywatnej kieszeni.

Koszt powstaje zawsze w wyniku działalności gospodarczej, której celem w przedsiębiorstwach zarobkowych jest sprzedaż wyrobów, towarów lub usług dla osiągnięcia zysku. Koszt jest środkiem działalności gospodarczej i zestawiać go zawsze należy z przedmiotem tej działalności, t. j. z wyrobem, towarem, lub z usługą. Mówi się zresztą nawet potocznie: „to kosztuje mnie tyle a tyle“, „takie są koszty tego a tego“. Jakiegokolwiek poświęcenie bez wskazania celu gospodarczego (przedmiotu), dla którego zostało poniesione, nie ma uzasadnienia, a więc nie jest kosztem. Jedynie tylko te poświęcenia, przy których wskazano cel gospodarczy (wyrób, towar, usługa), wymagający ich poniesienia, są realnym zjawiskiem gospodarczym, mogącym podlegać badaniu i systematyzowaniu.

Nie ma zatem w praktyce „kosztów własnych“, są tylko „koszty własne wyrobu, towaru, lub usługi“⁵⁾.

Czas poniesienia kosztu może się nie pokrywać z czasem, przez który wyrób lub towar jest własnością przedsiębiorstwa, lub w którym świadczona jest usługa. Jest dość powszechne zjawisko, że koszty niektóre ponosi się z góry na pewien czas, nieraz nawet na szereg lat; również dość często się zdarza, że koszt jakiś bywa ponoszony w terminie późniejszym, niekiedy nawet po dokonaniu

⁵⁾ Konieczność gospodarczego uzasadnienia kosztów jest powszechnie zbyt mało doceniana. Przedsiębiorcy, zapatrzeni w swój warsztat pracy, jako na źródło zysków, zaliczają do kosztów każdy wydatek i każdą stratę, nie bacząc na gospodarcze uzasadnienie. Jeżeli skutkiem tego ich koszty własne znacznie wzrosną i przekroczą nawet ceny rynkowe, uciekają się do pomniejszenia rzeczywistych kosztów własnych, nie dostrzegając zła, leżącego w nieuzasadnionych gospodarczo stratach. Należy tu bardzo częste zjawisko obniżania robocizny w przedsiębiorstwach źle zarządzanych, w których znaczna część urządzeń stoi bezczynnie, powodując straty. W ten sposób gospodarczo uzasadniony koszt (robocizna) ratuje gospodarczo nieuzasadnioną stratę. Takie postępowanie przedsiębiorstw idzie po linii najmniejszego oporu.

niu sprzedaży danego wyrobu lub towaru. Warunkiem jest jednak zawsze, aby koszt był rzeczywiście poniesiony i gospodarczo uzasadniony w stosunku do danego przedmiotu.

Dość liczne są próby ustalenia istoty kosztów własnych, w wielu jednak wypadkach wskutek zbyt wąskiego pojmowania zakresu kosztów własnych określenia te są niezadowalające nawet po pobieżnym rozważeniu. W Polsce poważną pracę w tym kierunku rozpoczął Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, który powołał do życia specjalną komisję kosztów własnych. Komisja ta zajęła się, jako jednym z najważniejszych zagadnień, ustaleniem istoty kosztów własnych. Trzeba tu podkreślić, że praca tej komisji zakończona została istotnie poważnym rezultatem.

Dr E. Schmalenbach określa istotę kosztów własnych w następujący sposób: „Przez koszty należy rozumieć wartość zużytych do pewnego celu dóbr, którą należy uwzględnić w kalkulacji kosztów własnych⁶⁾. Według niego zatem do kosztów własnych zalicza się tylko wartość dóbr, zużytych dla pewnej działalności, którą to wartość wykazuje się w kalkulacji kosztów własnych. Nie dość jasne jest u niego określenie „zużyte dobro“, trudno bowiem uważać zapłacony podatek za zużyte dobro, nie łatwo również byłoby pogodzić się z tym określeniem n. p. koszt reklamy w prasie, lub koszt opłat stemplowych.

Francuski autor J. Bournisien określa koszty własne w następujący sposób: „przez koszty własne jakiegoś produktu lub świadczenia należy rozumieć sumę według cen kupna wszystkich elementów, które zostały zużyte do osiągnięcia tego produktu⁷⁾. Określenie to mówi o używaniu „elementów“ (u Schmalenbacha były „dobra“), jednak to określenie „element“ wymagałoby szczegółowszego objaśnienia, jest ono bowiem zbyt lakoniczne. Odnosi się również wrażenie, że autor ma w swej definicji na myśli jedynie koszty wytworzenia, chodzi mu bowiem tylko o wejście w posiadanie dobra („obtenir“), nie wspomina zaś o szeregu innych kosztów, niezwiązanych bezpośrednio z wytworzeniem

⁶⁾ E. Schmalenbach: *Theorie der Produktionskostenermittlung*: „Kosten sind die in der Selbstkostenrechnung anzusetzenden Werte der für eine Leistung verzehrten Güter“.

⁷⁾ J. Bournisien: *Théorie du prix de revient* (La Comptabilité et les Affaires, mars 1921): „Lex prix de revient d'un produit ou service est la somme des valeurs d'achat de tous les éléments qui ont été consommées pour obtenir ce produit“.

lub nabyciem. Z tego względu uważać należy definicję Bournisien'a za niewystarczającą.

Inż. St. Guziński podaje swą definicję kosztów własnych w innej nieco formie, a mianowicie: „Koszt własny jest to suma wszystkich wydatków oraz strat, wynikających ze zmniejszenia ilości i wartości posiadanych środków działania, poniesionych w związku z wykonywaniem określonego zadania lub przeprowadzeniem operacji gospodarczych⁸⁾. Ta definicja ujmuje znacznie szerzej pojęcie kosztu własnego; koszt własny — to zmniejszenie posiadanych „środków działania“ (tam było „dobro“ lub „element“). Niebardzo tylko możnaby się zgodzić na określenie „wydatków oraz strat“ jako kosztów własnych, bo wydatek, to jeszcze nie koszt, a strata wogóle nie jest kosztem. Definicja ta jest przytem zbyt rozwlekła.

Wspomniana komisja kosztów własnych Instytutu Naukowego Organizacji i Kierownictwa opracowała definicję kosztów własnych, która brzmi: „Koszt jest to wartość zużycia środków działania na wykonanie określonego zadania⁹⁾. To określenie nie jest dostatecznie obszerne, aby można było posługiwać się nim przy definiowaniu kosztów własnych. Możliwy więc zarzucić przede wszystkim nielogiczność stylistyczną budowie samego zdania. Przez formę gramatyczną „zużycie“ rozumie się zwykle czynność zużywania czegoś, a zatem powiedzenie „zużycie środków działania“ oznacza, że środki działania zostały zużyte, że mianowicie dokonana została czynność zużywania tych środków. Z definicji komisji wynika zatem, że czynność „zużycia“ posiada wartość, bo jest powiedziane: „wartość zużycia“. Chodziło tu oczywiście o wartość tych środków działania, które zostały zużyte, a więc o wartość zużytych środków działania. Definicja ta powinna zatem brzmieć raczej w ten sposób: „Koszt jest to wartość zużytych środków działania na wykonanie określonego zadania“. Wyrażenie „środki działania“ nie zdaje się być szczęśliwe, chociaż możnaby nim objąć wszystkie koszty, jakie ponosi przedsiębiorstwo.

Drugi autor niemiecki, który zajmował się szeroko kosztami własnymi z punktu widzenia teoretycznego, dr K. Mellerowicz, określa koszty własne w podobny sposób, jak Schmalenbach, a miano-

⁸⁾ Przegląd Organizacji Nr 7/8 z r. 1934, str. 287.

⁹⁾ Przegląd Organizacji Nr 7/8 z r. 1934, str. 287.

wicie: „Koszty, to zużycie dóbr, wyrażone w pieniądzach, dla osiągnięcia świadczenia.¹⁰⁾ Definicję tę trudno zastosować do szeregu kosztów, jak n. p. do robocizny i pensyj, wypłacanych personalowi przedsiębiorstwa, nie ma tu bowiem zużywania dóbr. To też Mellerowicz spostrzegł to później przy rozpatrywaniu robocizny, gdzie powiada, że jest ona ofiarą, trudem, a więc że stąd można koszty określić, jako ofiarę i trud.¹¹⁾

Ekonomista angielski A. Marshall zajmuje się kosztami produkcji¹²⁾, które określa jako wysiłki i poświęcenia, związane pośrednio lub bezpośrednio z różnymi rodzajami pracy, wymaganymi w związku z produkcją dobra. Należy jednak pamiętać, że w szerokim ujęciu ekonomicznym przez produkcję rozumie się wszystkie te czynności, które są konieczne do całkowitego osiągnięcia celu gospodarczego, a więc do produkcji w takim ujęciu zalicza się oprócz czynności wytwórczych również administrację i sprzedaż.

Na podstawie powyżej przytoczonych określeń i rozważań można by wytworzyć sobie własny sąd o istocie kosztów własnych. Należy pamiętać o następujących warunkach, które powinny być spełnione, aby określenie kosztów własnych zgodne było z ich istotą. Warunki te są:

- 1) koszty własne dotyczą dobra (wyrobu, towaru, usługi), które jest przedmiotem czynności gospodarczych przedsiębiorstwa;
- 2) koszty własne powstają tak długo, dopóki przedsiębiorstwo nie spełni swego celu gospodarczego, t. j. dopóki nie sprzeda swego wyrobu lub towaru, dopóki nie wyświadczy usługi;
- 3) koszty własne mogą być ponoszone w różnej formie, jak n. p. w formie pracy i wysiłków przedsiębiorcy, w formie doraźnych wydatków za świadczenia innych osób, w formie zużywania się dóbr kapitałowych, stanowiących majątek stały przedsiębiorstwa a koniecznych do wykonywania czynności gospodarczych;
- 4) czas, w którym ponoszone są faktycznie koszty, nie musi się pokrywać z czasem, przez jaki dobro jest własnością przedsiębiorstwa przed jego sprzedażą (przed wyświadczeniem usługi);

¹⁰⁾ K. Mellerowicz: *Kosten u. Kostenrechnung*, str. 25: „Kosten sind demnach geldwerter Gutsverbrauch zur Leistungserstellung“.

¹¹⁾ K. Mellerowicz: *op. cit.* str. 29.

¹²⁾ A. Marshall: *Principles of Economics*, tłum. polskie dra Znamierowski, tom I, str. 324.

5) tylko te wysiłki i poświęcenia mogą być uważane za koszty, które są gospodarczo uzasadnione;¹³⁾

6) koszty własne określa się w pieniądzach.

Zatem: koszty własne (lub krótko: koszty) są to uzasadnione gospodarczo wysiłki i poświęcenia, wyrażone w sumach pieniężnych, a ponoszone dla określonego celu gospodarczego, bez względu na formę i czas ich poniesienia.

III. Podział kosztów własnych.

Kwestia podziału kosztów własnych nasuwa znacznie więcej zastrzeżeń, niżby się to na pierwszy rzut oka mogło zdawać. Zastrzeżeń tych jest więcej, niż przy definiowaniu kosztów własnych, sama zaś kwestia podziału jest o tyle trudniejsza do rozwiązania, że panuje tu niemal chaos. Systematyka kosztów własnych prawie nie istnieje do tego czasu, wszelkiego rodzaju próby w tym kierunku są tylko pobieżnymi badaniami, przeważnie w jednostronny sposób traktującymi to zagadnienie.

W niemalym stopniu przyczynili się do powstania chaosu w tej dziedzinie sami przedsiębiorcy i techniczni kierownicy przedsiębiorstw przemysłowych. Zarówno jednym, jak i drugim, chodzi przeważnie w pierwszym rzędzie o wyciągnięcie z przedsiębiorstwa jak największych zysków i z tego też powodu zajmują się oni zagadnieniem kształtowania się kosztów własnych w czasie, starając się już z góry ustalić, przy jakich kosztach da się osiągnąć możliwie największy zysk, oraz które koszty mają największy wpływ na wysokość tego zysku. To też badania kosztów własnych z punktu widzenia rentowności przedsiębiorstwa w poszczególnych okresach gospodarczych posunięte są dziś znacznie naprzód, posiadamy liczną i wartościową literaturę w tym kierunku. Ale i na tym koniec. Doszło prawie do tego, że zagadnienie kosztów własnych ograniczone zostało do kwestii rozwoju kosztów własnych w stosunku do rozmiarów działalności przedsiębiorstwa i jego rentowności.

Poglądy autorów co do podziału kosztów własnych można by zgrupować w następujący sposób. Jedni autorzy badają koszty własne wyłącznie w płaszczyźnie ich rozwoju, opierając się na statystyce

¹³⁾ Na ten charakterystyczny szczegół zwrócił uwagę K. Mellerowicz w swej obszernej pracy na str. 42, t. I.

i nie wspominając nawet o możliwości badania ich w płaszczyźnie kalkulacji jednostkowej, ścisłej; tych autorów jest zresztą najwięcej. Druga grupa autorów bada koszty własne wyłącznie w ujęciu kalkulacyjnym, — trzecią wreszcie grupa, reprezentowana przede wszystkim przez autorów amerykańskich, przeprowadza podział kosztów własnych jednocześnie w kilku kierunkach zależnie od różnych punktów widzenia, nie szukając jednolitego kryterium podziału. Ostatnia grupa autorów próbuje znaleźć wspólne kryterium podziału i rozpatruje koszty własne w dwóch zasadniczych przekrojach: w przekroju pionowym, t. j. w ujęciu kalkulacyjnym, i w przekroju poziomym, t. j. w ujęciu jakby dynamicznym. W przytoczonym porządku przedstawione są poniżej próby podziału kosztów własnych przez autorów, których można by nazwać przedstawicielami wymienionych grup.

Grupa 1. Autorzy, badający tylko rozwój kosztów w czasie. Dr E. Schmalenbach mówi w swych pracach wyłącznie o kształtowaniu się kosztów w czasie w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa, dzieląc je na:

- 1) koszty stałe,
- 2) koszty zmienne, te zaś na:
 - a) koszty proporcjonalne,
 - b) koszty degressive¹⁴⁾,
 - c) koszty progresywne.

Z tego podziału widać, że Schmalenbacha interesują wyłącznie zagadnienia ruchu gospodarczego, stara się przewidywać, jak się będą kształtować koszty własne w różnych okolicznościach i w różnych warunkach, oraz jakie będą rezultaty pracy przedsiębiorstwa przy odpowiednim ukształtowaniu się kosztów; nie zdaje sobie natomiast sprawy, że dla innych celów gospodarczych należy koszty ustalać z matematyczną dokładnością dla każdego dobra oddzielnie tuż po jego wytworzeniu lub nabyciu, że cenę podaży trzeba kalkulować nie tylko na podstawie przewidywań, opartych na statystyce, ale przede wszystkim na podstawie rzeczywiście poniesionych kosztów.

W podobny sposób ujmuję to zagadnienie A. W. Kwieciński¹⁵⁾; w swej pracy zajmuje się on wyłącznie rozwojem kosztów w czasie, interesuje go problem kosztów jedynie z punktu widze-

¹⁴⁾ E. Schmalenbach: *Theorie der Produktionskostenermittlung*.

¹⁵⁾ A. W. Kwieciński: *Aktualne zagadnienia kalkulacji przemysł.*

nia rentowności przedsiębiorstwa, a więc z punktu widzenia przedsiębiorcy, chcącego osiągnąć w przyszłości jak największy zysk. Podział kosztów Kwiecińskiego pokrywa się podziałem Schmalenbacha.

A. Marshall dzieli koszty produkcji na:¹⁶⁾

- a) specjalne, bezpośrednie lub pierwotne,
- b) dodatkowe, czyli koszty ogólne prowadzenia przedsiębiorstwa.

Do kosztów pierwotnych zalicza koszt surowca i robocizny, do kosztów ogólnych zaś zalicza wszystkie inne koszty, a więc i koszty trwałych urządzeń oraz pensje „wyższych“ pracowników. Z jego zapowiedzi w przedmowie¹⁷⁾ oraz z całego jego wykładu wynika, że interesuje go tylko rozwój kosztów w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa, stąd też jego koszty specjalne czyli pierwotne (bezpośrednie) pokrywają się z kosztami zmiennymi u innych autorów, a koszty dodatkowe — z kosztami stałymi.

Pomijając nie całkiem właściwe nazwy dla tych dwóch rodzajów kosztów, jakie przyjął Marshall, trzeba podkreślić, że wymienionym wyżej podziałem objęte są nie tylko koszty wytworzenia, lecz całkowite koszty własne. Zaliczenie do kosztów zmiennych jedynie kosztów surowca i robocizny jest tylko podziałem „z grubszą“, są bowiem i inne koszty zmienne. Przypuszczać należy, że Marshallowi nie chodziło o dokładną specyfikację kosztów własnych, lecz o zasadniczy podział na dwie główne grupy, co w zupełności wystarczyło dla jego wywodów.

¹⁶⁾ A. Marshall: op. cit. str. 343, tom I. Należy przy tej okazji podkreślić, że wszyscy ekonomiści, którzy zajmowali się zagadnieniem kosztów własnych, badali wyłącznie rozwój kosztów w stosunku do rozmiarów przedsiębiorstw, a nie zajmowali się zagadnieniem kalkulacji kosztów. Wystarczy tu przytoczyć: Piero Sraffa: *Sulle relazioni fra costo e quantità prodotta* (*Annali di Economia*, listopad 1925), H. Schultz: *Theoretical Considerations relating to Supply* (*The Journal of political Economy*, sierpień 1927), A. C. Pigou: *The Law of Diminishing and Increasing Costs* (*The Economic Journal*, czerwiec 1927), Jacob Viner: *Cost Curves and Supply Curves* (*Zeitschrift für Nationalökonomie*, t. III, 1932), R. F. Harrod: *The Law of Decreasing Costs* (*The Economic Journal*, grudzień 1931), Joan Robinson: *Decreasing Costs* (*The Economic Journal*, wrzesień 1933).

¹⁷⁾ A. Marshall: op. cit., przedmowa do wyd. VII, str. III.

Wiedeński autor v. Stackelberg przeprowadza w swej pracy próbę systematyki kosztów własnych.¹⁸⁾ Według niego koszty własne dzielą się na:

- 1) koszty bezpośrednie (direkte Kosten), które znowu rozpadają się na:
 - a) koszty materiałów, służących do obrotu (Betriebsstoffe),
 - b) świadczenia (zużywanie się) urządzeń ruchu (Leistungen der Betriebsanlagen),
 - c) robociznę (Arbeitsleistung);
- 2) koszty pośrednie (indirekte Kosten), do których zalicza koszty majątku inwestowanego;
- 3) niewłaściwe koszty pośrednie (uneigentlich indirekte Kosten), przez które rozumie koszty stałych zapasów oraz stałe inne świadczenia (feste Vorräte und dauernde Mitwirkung).

Odnosi się wrażenie, że v. Stackelberg zupełnie niepotrzebnie zajmował się systematyką kosztów własnych, nie wniósł bowiem nic nowego w tej dziedzinie. W trakcie swej pracy zajmuje się wyłącznie rozwojem kosztów w czasie i mógł bez uszczerbku dla niej zaniechać systematyki.

Grupa 2. Autorzy, którzy zajmowali się wyłącznie kalkulacją kosztów.

Próby systematyki kosztów własnych przeprowadzał St. Guzicki, starając się w krótkim artykule podać na wzorach matematycznych układy kosztów własnych od najprostszego do najbardziej rozwiniętego.¹⁹⁾ W rozważaniach swych obejmuje wszystkie koszty własne, a więc nie tylko koszty wytworzenia, lecz również i inne koszty, jak: koszty sprzedaży, koszty finansowe, odpisy umorzeniowe i t. d. Nie zajmuje się on jednak zupełnie rozwojem kosztów w czasie, przedstawia jedynie koszty w ujęciu kalkulacyjnym, a więc tak, jak to jest potrzebne do przeprowadzenia końcowej kalkulacji wytworzonego wyrobu. Brak temu podziałowi wszechstronności, nie mniej jednak, jeżeli chodzi o kalkulację kosztów, to praca St. Guzickiego jest w języku polskim najlepsza.

Podział kosztów własnych przeprowadzał również K. Czerwiński, ujmując je w podobny sposób, jak Guzicki, — ograniczył się

¹⁸⁾ H. v. Stackelberg: Grundlagen einer reinen Kostentheorie, str. 4.

¹⁹⁾ St. Guzicki, artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 12 z r. 1934, str. 438, p. t.: Wzory kalkulacyjne.

jednak do stwierdzenia, że koszty dzielą się na 4 grupy, t. j.: 1) koszty wytworzenia, 2) koszty warsztatowe, 3) koszty ogólne i 4) koszty sprzedaży.²⁰⁾ Nie jest to oczywiście podział ani kompletny, ani systematyczny; niekompletny, gdyż nie uwzględnia rozwoju kosztów w stosunku do zakresu działalności przedsiębiorstwa, — niesystematyczny zaś, gdyż w jednym rzędzie zestawione są niewspółmierne grupy kosztów.

Tenże autor podjął w r. 1936 nową próbę podziału kosztów;²¹⁾ podaje on następujące grupy kosztów:

- 1) koszty bezpośrednie (surowiec i robocizna w przedsiębiorstwach przemysłowych, a całkowite koszty nabycia w przedsiębiorstwach handlowych),
- 2) koszty pośrednie,
- 3) koszty stałe, powstające niezależnie od produkcji,
- 4) koszty proporcjonalne do obrotu.

W podziale tym brak również jednolitego kryterium; w pierwszej i drugiej grupie kryterium podziału stanowi towar wzgl. wyrób gotowy, — w trzeciej grupie za kryterium przyjęty jest czas, wreszcie w czwartej grupie kryterium stanowi stosunek do rozwoju przedsiębiorstwa i czas. W pierwszej grupie (koszty bezpośrednie) wymienione są koszty nabycia w handlu, co nie jest słuszne, gdyż w handlu są również pośrednie koszty nabycia.

Z. Straszewicz przeprowadza w swej pracy podział kosztów produkcji, jakkolwiek z jego wywodów wynika, że podziałem tym obejmuje nie tylko koszty wytworzenia, lecz wszystkie koszty własne²²⁾. Według niego koszty dzielą się na:

- 1) koszty pośrednie, do których zalicza:
 - a) oprocentowanie kapitału,
 - b) umorzenie kapitałów (dóbr kapitałowych),
 - c) utrzymanie zarządu, koszty handlowe, podatki, oświetlenie, ogrzewanie i t. d.,
- 2) koszty bezpośrednie, do których zalicza:
 - a) materiał,
 - b) robociznę,
 - c) inne koszty.

²⁰⁾ K. Czerwiński: Organizacja przedsiębiorstw przemysłowych (skrypt) Warszawa, 1928.

²¹⁾ K. Czerwiński: Koszty własne, art. w Poradniku Księgowych II, Warszawa 1936.

²²⁾ Z. Straszewicz: Zarys ekonomii politycznej, str. 131.

Podział powyższy ujmuje koszty własne jedynie z punktu widzenia potrzeb kalkulacji, jakkolwiek autor czyni wzmiankę, że koszty pośrednie są przeważnie niezmiennie, zaś koszty bezpośrednie są przeważnie zmienne i proporcjonalne.

Wspomniana już komisja kosztów własnych przy Instytucie Naukowym Organizacji i Kierownictwa zajmowała się systematyką kosztów własnych, badając je wyłącznie z punktu widzenia kalkulacyjnego. Podzielone więc zostały koszty na bezpośrednie i pośrednie, te dwie zaś grupy podzielone zostały na podgrupy. Podział ten ogłoszony został w organie Instytutu Naukowego O. i K.

Grupa-3. Autorzy, którzy badają koszty z różnych punktów widzenia.

Czołowy autor amerykański w dziedzinie kosztów własnych J. M. Clark nie wyodrębnia kosztów wytworzenia z ogółu kosztów własnych²³⁾. Widzi on tylko „koszty“, które zresztą bardzo często miesza z wydatkami; poza kosztami istnieją tylko straty. Koszty dzieli z różnych punktów widzenia, a więc:

- 1) wydatki utrzymania w ruchu (operacyjne) i koszty stałe (operating expenses and fixed charges, lub constant costs);
- 2) koszty różniczkowe i inne (różnicowe, pozostałe) koszty (differential and residual costs);
- 3) koszty zmienne i koszty stałe (variable and constant costs);
- 4) koszty bezzwrotne, czyli przepadłe (sunk costs);
- 5) koszty natychmiastowe i odraczone (urgent and postponable costs);
- 6) wydatki bezpośrednie i pośrednie (direct and indirect expenses).

Podział ten w poszczególnych punktach jest niewątpliwie słuszny, jednak autor nie stara się o zachowanie zasad systematyki i współmierności w swym podziale. Zresztą określenia, podawane przez Clarka, nie wszędzie są dość trafne i zrozumiałe. Określenie „koszty bezzwrotne“ nie jest dość uzasadnione, ściśle bowiem mówiąc, wszystkie koszty są bezzwrotne, skoro raz zostały poniesione. Raz Clark mówi o kosztach, drugi raz o wydatkach, co również utrudnia śledzenie jego wykładu.

²³⁾ J. M. Clark: The studies in the Economics of overheadcosts, str. 46 do 58.

Opieranie się na takim ujmowaniu kosztów własnych doprowadzić może w praktyce do niepożądanych komplikacji. Jeżeli bowiem wykazywać się będzie wspólnie wszystkie koszty własne, bez wyodrębnienia kosztów wytworzenia, to powstanie wskutek tego w księgowości przemysłowej zamęt, nie można bowiem będzie ustalić kosztów wytworzenia, niezbędnych dla racjonalnej inwentaryzacji.

J. Chodorowski, który opiera się głównie na literaturze i praktyce amerykańskiej, przeprowadza podział kosztów własnych w podobny sposób, jak Clark²⁴⁾. Rozpatruje mianowicie koszty po kolei z różnych punktów widzenia i dzieli je tak, jak na nie w danym wypadku patrzy i jak je widzi. Nie ma również i w tym podziale jednolitego systemu. Według Chodorowskiego koszty własne dzielą się:

1. podział według rodzajów — na:
 - a) koszty materiałów,
 - b) koszty robocizny,
 - c) inne koszty;
2. podział według miejsca powstawania — na:
 - a) koszty wytwórni,
 - b) koszty administracyjne,
 - c) koszty sprzedaży,
 - d) koszty finansowe;
3. podział według stosunku do kapitału — na:
 - a) koszty operacyjne,
 - b) koszty utrzymania warsztatu pracy;
4. podział według stosunku do wyrobu — na:
 - a) koszty bezpośrednie,
 - b) koszty pośrednie;
5. podział według stosunku do czasu — na:
 - a) koszty stałe,
 - b) koszty zmienne;
6. podział kombinowany — na:
 - a) koszty materiałów bezpośrednich i pośrednich,
 - b) koszty robocizny bezpośredniej i pośredniej i t. d.

W podziale Chodorowskiego widać już pewien wpływ systematyki, przeprowadzonej w Europie, wyodrębnia on koszty wytworzenia, czego nie spotyka się u autorów amerykańskich.

²⁴⁾ Chodorowski Jan: Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle, Warszawa, 1933, str. 11 do 14.

Przykładem braku jednolitej systematyki w dziedzinie kosztów własnych może służyć podział, dokonany przez innego polskiego autora, który w jednym rzędzie stawia koszty w ujęciu kalkulacyjnym z rodzajami kosztów, rozpatrywanymi z punktu widzenia ich rozwoju w czasie. Autor ten dzieli więc koszty własne na²⁵⁾:

- 1) koszty tworzywa,
- 2) robociznę bezpośrednią,
- 3) koszty proporcjonalne,
- 4) koszty stałe.

W pierwszych dwóch punktach podaje autor grupy kosztów w ujęciu kalkulacyjnym, w drugich zaś dwóch podaje cechy kosztów z punktu widzenia ich stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa; nie dostrzega on, że koszt tworzywa, jak i koszt robocizny bezpośredniej są kosztami naogół proporcjonalnymi w stosunku do ilości produkcji.

Inny z autorów polskich²⁶⁾, przeprowadzając podział kosztów własnych, ustala następujące grupy:

- 1) materiał,
- 2) robocizna,
- 3) szereg innych kosztów, określanых nazwą kosztów ogólnych.

Ponieważ w dalszych rozważaniach temu autorowi wypadło zwrócić uwagę na różne kształtowanie się kosztów w stosunku do ilości produkcji, podzielił później ostatnią grupę kosztów jeszcze na koszty stałe i zmienne. Jest to oczywiście duża nieścisłość, gdyż koszty materiału i robocizny są również kosztami zmiennymi.

W wyczerpującej pracy przedstawia niemiecki autor K. Mellerowicz podział kosztów w inny jeszcze sposób²⁷⁾. Dzieli on mianowicie koszty na 4 działy z następującymi poddziałami:

1. koszty kapitałowe:
 - a) oprocentowanie kapitałów,
 - b) umorzenie,
 - c) ryzyko,
 - d) podatki;

²⁵⁾ B. Nawrocki: artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1934 p. t.: Organizacja produkcji, str. 134.

²⁶⁾ A. Stepanow, artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1934, str. 124.

²⁷⁾ K. Mellerowicz: Kosten und Kostenrechnung, t. I, str. 33 i n.

2. koszty pracy:

- a) robocizna i świadczenia uboczne,
- b) pensje i świadczenia uboczne,
- c) ubezpieczenie personelu,
- d) wynagrodzenie przedsiębiorcy,
- e) inne koszty osobowe;

3. koszty materiałów:

- a) surowce,
- b) materiały pomocnicze,
- c) części gotowe;

4. świadczenia osób trzecich:

- a) ze strony państwa, instytucyj publicznych i prywatnych,
- b) świadczenia za przewóz,
- c) inne świadczenia.

Mellerowicz nazywa później²⁸⁾ koszty kapitałowe kosztami stałymi, inne zaś kosztami obrotowymi. Niezależnie od powyższego podziału, dzieli Mellerowicz koszty na trzy funkcjonalne grupy:

- a) koszty finansowania (kapitałowe),
- b) koszty wytwarzania,
- c) koszty obrotu.

Dzieli wreszcie koszty z różnych punktów widzenia, jak:

1. podział według ważności:
 - a) koszty główne,
 - b) koszty poboczne;
2. podział według częstotliwości:
 - a) koszty jednorazowe,
 - b) koszty bieżące;
3. podział według produkcji:
 - a) koszty jednostkowe,
 - b) koszty zbiorowe;
4. podział według dotychczasowej wytwórczości:
 - a) koszty przeciętne,
 - b) koszty warstwowe, krańcowe, różniczkowe.

Nie wiadomo z tego, który podział jest ważniejszy, który ma istotne znaczenie dla systematyki kosztów. Niewątpliwie te wszystkie podziały są słuszne, mają rację bytu, brak tu jednak jednego wspólnego kryterium. Względna wartość posiada podział kosztów

²⁸⁾ K. Mellerowicz, op. cit. str. 44 i 46.

na główne i poboczne, — niewiele również mówi podział na jednorazowe i bieżące.

Grupa 4. Autorzy, którzy ujmują koszty z punktu widzenia kalkulacji oraz w ich rozwoju w stosunku do ilości produkcji. Zagadnieniem systematyki kosztów własnych zajmował się w ostatnim czasie jeden z polskich autorów, który doszedł do wyników dosyć zadowalających²⁰⁾. Dzieli on koszty produkcji (te tylko koszty ma na uwadze) na:

1. koszty własne okresowe, które utożsamia z „wartością rozchodowanych środków działania w pewnym czasokresie“,

2. koszty własne jednostkowe, które u niego są równoznaczne z „wartością rozchodowanych środków działania na wyprodukowanie względnie dokonanie sprzedaży jednostki lub serii wyrobów względnie na wykonanie pewnego całego zadania“.

Wynika z tych określeń, że autor, opierając się na definicji kosztów własnych, podanej przez wspomnianą już komisję kosztów własnych przy Instytucie Naukowym Organizacji i Kierownictwa²¹⁾, przeprowadza podział wszystkich kosztów własnych w dwóch zasadniczych kierunkach, t. j. w kierunku rozwoju kosztów w czasie oraz w kierunku narastania ich na poszczególnych dobrach, będących celem działalności gospodarczej przedsiębiorstwa. Terminologia autora nie wydaje się zbyt szczęśliwa, nie mniej jednak sam podział uważać należy za systematyczny. Można by natomiast mieć zastrzeżenia co do dalszego podziału kosztów w ich rozwoju w czasie, jaki przeprowadził autor; dzieli on mianowicie koszty w czasie na: a) statyczne, b) periodyczne i proporcjonalne. Skoro rozpatruje się koszty w czasie, to nie mogą one być statyczne, a następnie koszty proporcjonalne też mogą być periodyczne.

Znacznie głębszy i zbliżony do istoty zagadnienia podział kosztów własnych przeprowadza E. Hauswald w swych pracach²²⁾.

²⁰⁾ Inż. A. Bajkowski, artykuł p. t.: Zasadnicze ugrupowanie kosztów produkcji — w Przeglądzie Organizacji Nr 3 z r. 1936, str. 77, oraz dalszy ciąg tegoż artykułu w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1936, str. 116.

²¹⁾ Patrz strona 5.

²²⁾ E. Hauswald: Koszt wytwarzania w przemyśle, Warszawa, oraz artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 5 z r. 1934, str. 149 p. t.: Zasady i prawa dynamiki kosztów wytwarzania.

Niestety — zajmuje się one również tylko kosztami produkcji. Widzi on, że koszty te mogą być badane w liczbach absolutnych dla poszczególniej jednostki towaru, oraz w liczbach względnych, określających kształtowanie się kosztów w czasie. Według niego koszty wytworzenia zestawia się albo:

1) dla pewnych okresów, jak godzina, dzień roboczy, tydzień, miesiąc normalny itp., otrzymując wtedy t. zw. koszty okresowe (Zeitkosten), albo też

2) jako koszty jednostkowe dla wyrobu, czyli jednej sztuki.

W podziale tym jest oprócz wymienionego braku jeszcze inny brak, a mianowicie autor przyjął dla podziału kosztów niewspółmierne kryteria; raz rozpatruje koszty dla jednostki czasu, drugi raz dla jednostki towaru. Mówiąc o kosztach, zawsze należy brać pod uwagę towar, gdyż inaczej wogóle nie byłoby kosztów.

Ustalenie kryterium podziału kosztów własnych. Aby przeprowadzić możliwie najsluszniejszy podział kosztów własnych, należy rozważyć przynajmniej pokrótce stosunek kosztów własnych do ceny. Te dwa zagadnienia: koszty własne i cena — są ściśle z sobą związane. Twierdzenie, że cena rynkowa nie zależy od kosztów własnych, jest słuszne tylko w pewnych ściśle określonych warunkach.

Jest oczywiście zrozumiałe, że koszty własne jednego przedsiębiorstwa nie wpłyną na kształtowanie się ceny na zorganizowanym rynku i przy wolnej konkurencji. Jedno przedsiębiorstwo, zwłaszcza jeżeli ono dopiero wstępuje na rynek, musi się raczej dostosować do istniejących już cen i tak ukształtować swą produkcję, aby koszty jego produktów były niższe od ceny. Jeżeli jednak weźmie się pod uwagę całą produkcję, a więc wszystkie przedsiębiorstwa, działające w danej dziedzinie produkcji, to koszt własny ich produktów (przeciętny koszt jednostki produkcji) musi być niższy od ceny, w razie bowiem trwania przez dłuższy czas stanu, w którym koszty te byłyby wyższe od cen, kapitały zaangażowane w jednej produkcji zostałyby wycofane i przeniesione do innego działu produkcji, który daje zyski. Koszty te nie muszą być równe u wszystkich producentów, nierówne też są ich zyski, przeciętnie jednak muszą one być niższe od ceny.

Podobne wyniki musiano by osiągać, gdyby się rozpa-
trywało przedsiębiorstwo przeciętne dla danej produkcji³²⁾.

Wynika z tego, że określenie ceny ze strony zbywcy jest
możliwe na podstawie znajomości kosztów włas-
nych³³⁾, że koszty własne stanowią podstawę, na której buduje
się cena.

Ileć cę cena rynkowa spada poniżej kosztów własnych w danej
dziedzinie produkcji, tyleć cę w życiu gospodarczym zachodzą
wstrząsy, przekształcenia, przegrupowania sił gospodarczych, po
których musi znowu nastąpić równowaga; cena musi się znaleźć
z powrotem ponad kosztami własnymi. Jest zaś rzeczą obojętną,
czy nastąpi to drogą obniżenia się kosztów własnych, czy drogą
podniesienia się cen. Żadne gospodarstwo nie może
bez straty dla siebie zbywać części swego ma-
jątku poniżej kosztów własnych³⁴⁾. Koszty własne
stanowią dolną granicę dla ceny, w zasadzie nieprzekraczalną.
Cena jest zależna od kosztów własnych, podnosi się mianowicie
z ich wzrostem i obniża się przy stałej niższej kosztów.

Ale koszty własne i cena posiadają odmienne cechy, wywołujące
zaburzenia w normalnym kształtowaniu się ich wzajemnego sto-
sunku. Koszty własne posiadają mianowicie większą tendencję
do zmian, a więc już to do zmniejszania się (n. p. wskutek odkryć
nowych terenów produkcji, wskutek ułatwień w komunikacji,
wskutek lepszej organizacji, lepszego kierownictwa itp.), — już
to do zwiększania się (n. p. wskutek ograniczenia konsumpcji,
wskutek nowych podatków i ciężarów społecznych, wskutek mniej
korzystnych umów zbiorowych z robotnikami, wskutek ustawo-

³²⁾ T. zw. firma reprezentatywna (representative firme) u Marshalla (Principles of Economics) lub firma przeciętna w równowadze u Pigou: The Law of Diminishing and Increasing Costs, tłum. niem. W. Zolla w *Kostenproblem in der Wirtschaftstheorie*, str. 62 i n.

³³⁾ Występuje to wyraźnie zwłaszcza w produkcji na zamówienie, która jest pierwotną formą produkcji na sprzedaż. Podkreślenie tego znaleźć można u Marshalla, op. cit., t. I, str. 139, 323 oraz 327.

³⁴⁾ Przy zbywaniu majątku umarzalnego należy oczywiście uwzględnić od-
powiednie odpisy na umorzenie, jako zwrot kosztów własnych. To samo wyraża
v. Stackelberg, op. cit. str. 40 w zdaniu: Jeżeli koszty własne są na każdym stop-
niu rozwoju produkcji wyższe od dochodu, nie może wogóle istnieć żadna pro-
dukcja. Porównaj również: Chodorowski, op. cit. str. 8.

wego skrócenia czasu pracy itp.). Ceny natomiast wykazują dąż-
ność do stabilizacji (kartele i monopole ze strony zbywców, —
oraz budżetowanie ze strony nabywców).

Jeżeli koszty własne ulegają niższej, wtedy przy utrzymaniu się
tej samej ceny zbywca otrzymuje większy zysk. Jeżeli jednak
koszty własne powiększają się, powstaje wtedy dla przedsię-
biorstwa ważne zagadnienie, jak należy postąpić, aby uniknąć straty.
Zwyżka ceny w takim wypadku zwykle nie może być stosowana
wobec dzisiejszej produkcji przeważnie na skład i wobec konku-
rencji. Pozostają zatem przedsiębiorcy inne sposoby, mniej wpra-
wdzie wygodne, ale najczęściej jedynie możliwe do zastosowania.
Przedsiębiorca może zatem już to: 1) ulepszyć organizację pracy
i zarządzania w swym przedsiębiorstwie, już to 2) nabyć lepsze,
sprawniejsze urządzenia techniczne³⁵⁾, już to wreszcie 3) kompre-
sować koszty własne w innych pozejach. Te trzy możliwości
przywrócenia równowagi między ceną a kosztami własnymi sta-
nowią trzon polityki kosztów własnych.

A zatem przy przeprowadzaniu podziału kosztów własnych należy
mieć na uwadze następujące dwie zasady:

1) koszty własne służą za podstawę do okre-
ślenia ceny ze strony zbywcy,

2) wobec dużej zmienności kosztów własnych w czasie przy
jednocześnie małej zmienności cen należy przyjąć ta-
ką politykę kosztów własnych, która by jak
najlepiej zabezpieczała przedsiębiorstwo od
ryzyka strat.

Jeżeli chodzi o pierwsze zagadnienie, to należy badać koszty bez
względu na czas ich poniesienia, w liczbach absolutnych — tak,
jak gromadziły się one (nawarstwiały) na danym wyrobie lub to-
warze; trzeba zatem obliczać ile dane dobro kosztuje, za ile za-
tem możnaby je odstąpić bez straty. Należy więc zestawić stan
kosztów własnych, obciążających dany wyrób lub towar aż do
chwili jego sprzedaży. Suma kosztów własnych będzie zatem licz-

³⁵⁾ Przedsiębiorca może tu korzystać z t. zw. oszczędności wewnętrznych,
określonych przez Marshalla w jego *Principles of Economics*, a sprecyzowanych
dokładniej przez J. Vinera w pracy: *Cost Curves and Supply Curves*, tłum. niem.
u Zolla: *Kostenproblem i. d. Wirtschaftstheorie*, str. 76 i n.

bą ostateczną, ustaloną i niezmienną. Będzie to zatem ostateczna kalkulacja kosztów własnych.

Jeżeli zaś chodzi o ustalenie zasad polityki kosztów własnych, to należy badać, w jaki sposób kształtują się poszczególne pozycje tych kosztów w czasie w stosunku do następnych wyrobów lub towarów. Łatwo bowiem spostrzec, że jedne pozycje kosztów własnych ulegają tylko małym zmianom w ciągu dłuższego okresu czasu, inne zaś zmieniają się dość poważnie. Chodzi tu zatem o rozwój kosztów własnych w czasie w stosunku do rozwoju produkcji.

Wynika z tego, że w zagadnieniu kosztów własnych należy oddzielnie rozpatrywać:

1) kalkulację kosztów, czyli stwierdzanie rzeczywistych kosztów w stosunku do wytworzonej jednostki produkcji,

2) rozwój kosztów w stosunku do rozwoju całej produkcji²⁶⁾.

Koszty w ujęciu kalkulacyjnym, to stan obciążenia danego dobra w pewnym momencie, lub innymi słowy, to suma poświęceń, ofiar i wysiłków, wyrażona w pieniądzu, jakie musiano rzeczywiście ponieść dla osiągnięcia danego celu gospodarczego. Suma ta już się nie zmienia, począwszy od momentu, w którym ją ustalono, a wyrażona jest w liczbach ścisłych, absolutnych.

Możnaby więc przyjąć, że badanie zasad kalkulacji kosztów jest badaniem niezmiennego stanu kosztów, odnoszących się do wyprodukowanej jednostki; stan ten wyraża się w liczbach absolutnych, niezmiennych, przedstawiających wartość pieniężną kosztów, rzeczywiście poniesionych na dane dobro. Koszty te w żadnym razie nie są zwrotne, są bowiem faktem dokonanym. Przy tym zagadnieniu chodzi zatem o rejestrację rzeczywiście ponoszonych kosztów, odpowiednie ich segregowanie i usta-

²⁶⁾ Taki podział kosztów nie został wyraźnie przeprowadzony w literaturze; z ogólnych określeń Marshalla (przedmowa do VII wyd., str. III) można wnioskować, że zna on taki podział kosztów, lecz nie zajmuje się nim, oświadczając, że interesuje go tylko zagadnienie rozwoju zjawisk gospodarczych. U nas zwrócili na to uwagę cytowani już autorzy: A. Bajkowski i E. Hauswald. Porównaj również A. Bieniek, op. cit. str. 10.

lenie ich wysokości w stosunku do każdego produktu oddzielnie. Zasady te stanowią istotę kalkulacji ostatecznej, końcowej, dokonanej na podstawie znanego materiału faktycznego. Racjonalnie zorganizowana księgowość powinna wykazywać koszty dla celów kalkulacji każdego wyrobu (towaru) oddzielnie, a przynajmniej powinna dostarczać faktycznego materiału dla tej kalkulacji.

Jeżeli chodzi o badanie rozwoju kosztów w czasie, to bierze się pod uwagę przewidzianą wysokość poszczególnych pozycji kosztów i określa się ją stosunkiem do rozwoju pracy przedsiębiorstwa. Przy tym badaniu przewiduje się, jakie będą koszty własne, jeżeli przedsiębiorstwo rozporządzać będzie odpowiednimi środkami, a jego produkcja wyniesie żadaną ilość dóbr. Rzecz jasna, że nie może tu chodzić o określanie kosztów w liczbach absolutnych, gdyż te koszty jeszcze nie zostały poniesione, a przy badaniu opierać się można tylko na doświadczeniu z poprzednich okresów gospodarczych. Ponieważ zaś doświadczenie daje obraz faktów, dokonanych w określonych warunkach, a warunki te według wszelkiego prawdopodobieństwa nie powtórzą się dokładnie nigdy, toteż i prawdopodobieństwo dokładności tak przewidywanych kosztów jest małe. W tych badaniach otrzymuje się raczej wytyczne wielkości, od których mogą być w przyszłości nawet znaczne odchylenia. Ustalone wielkości dają podstawę do kształtowania zasad polityki przedsiębiorstwa na przyszłość, nie mogą zaś być uważane za ścisłe dane, nie można bowiem nigdy dokładnie przewidzieć, jakie czynniki i w jakim stopniu będą oddziaływać w przyszłości na wysokość kosztów, poza danymi środkami produkcji i przyjętą ilością produkowanych dóbr. Badanie rozwoju kosztów możnaby określić, jako kalkulację wstępną, przewidującą takie, a nie inne kształtowanie się kosztów, nie mającą jednak pretensji do ścisłego sprawdzenia się przy wykonaniu zamierzonego procesu gospodarczego.

Jeżeli stwierdzanie rzeczywiście poniesionych kosztów w stosunku do wykonanej jednostki produkcji określiliśmy jako kalkulację kosztów, to przewidywanie rozwoju kosztów w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa określać by można jako ekonomikę kosztów.

Jak wynika z poglądów różnych autorów, przedstawionych poprzednio, lepiej i wszechstronniej opracowana jest do tego czasu ekonomika kosztów; literatura o kalkulacji kosztów jest znacznie uboższa, zagadnienie zaś samo jest znane głównie przez księgo-

wych — praktyków, podczas gdy zagadnieniem ekonomiki kosztów zajmują się przeważnie teoretycy inżynierowie i ekonomiści.

Wydać się jednak, że należyte zrozumienie ekonomiki kosztów może nastąpić na podstawie należytego zaznajomienia się z zasadami ich kalkulacji; ruch jest szeregiem następujących po sobie stanów faktycznych. Skoro zatem mowa o systematyce kosztów własnych, to najpierw wypada opisać i przedstawić zasady kalkulacji, jako stwierdzanie i systematyzowanie faktów dokonanych, a potem dopiero ekonomikę kosztów, jako przewidywanie rozwoju kosztów w związku z rozwojem przedsiębiorstwa. Toteż i w pracy tej opisane będą najpierw zasady kalkulacji kosztów własnych, a następnie dopiero zasady ekonomiki kosztów, przy czym ze względu na to, iż literatura, poświęcona temu drugiemu zagadnieniu, jest — jak się rzekło — bogatsza i bardziej wszechstronna, — w pracy tej silniejszy nacisk został położony, jakby dla zrównoważenia tego stanu, na kalkulację kosztów. O ekonomice kosztów czytelnik znajdzie liczne i wyczerpujące rozprawy, prace i artykuły, czego nie można powiedzieć o kalkulacji.^{36a)}

^{36a)} Dopiero na końcu swej pracy podaje K. Mellerowicz (op. cit. t. II, cz. 2), że koszty własne ustala się dla 3 celów: 1) dla określenia ceny (kalkulacja), 2) dla kontroli obrotu, 3) dla dysponowania obrotem przedsiębiorstwa. Jeżeli jego cele, podane pod 2) i 3), połączymy mianem „prowadzenie przedsiębiorstwa”, lub „polityka przedsiębiorstwa”, — otrzymamy podział na 2 zasadnicze działy, omówione powyżej; wydaje się zaś, że połączenie celów Mellerowicza, wyrażonych pod 2) i 3), jest możliwe, a nawet celowe.

CZĘŚĆ DRUGA.

Kalkulacja kosztów własnych

I. Charakterystyka kosztów w ujęciu kalkulacyjnym.

Z pojęcia i nazwy wynika, iż koszty własne dla celów kalkulacji należy ujmować natychmiast w tym momencie, w którym są ponoszone w związku z danym dobrem, a więc choćby wyrób nie został całkowicie wykonany, względnie towar nie był jeszcze definitywnie nabyty. Skoro tylko przedsięwzięto czynności gospodarcze, zmierzające do wytworzenia wyrobu lub nabycia towaru, skoro jednocześnie czynności te wywołały potrzebę poniesienia kosztów, należy te koszty notować oddzielnie dla każdego dobra. W pewnym momencie zgromadzone więc zostaną w ten sposób wszystkie koszty oddzielnie dla każdego wyrobu lub towaru i zostaną ustalone w liczbach absolutnych, nieulegających już dalszym zmianom.

Ważną jest rzeczą, aby był dokładnie określony ten moment, w którym ma być zakończone dopisywanie kosztów do wyrobu (towaru); możnaby bowiem przyjąć, że tym momentem powinna być chwila sprzedaży lub chwila wydania tego dobra nowemu właścicielowi. Tymczasem chwila sprzedaży nie ma poważniejszego znaczenia dla zakończenia dopisywania kosztów, gdyż jest wiele wypadków, że do danego dobra należy dopisywać te koszty, które poniesione zostały w czasie znacznie późniejszym po dokonaniu jego sprzedaży.

Praktyka przyjęła pod tym względem za ostateczny moment dopisywania kosztów do danego dobra — czas, następujący bezpośrednio po złożeniu wyrobu lub towaru w magazynie w stanie gotowym do sprzedaży. Skoro zatem wyrób został ostatecznie wykonany, względnie towar definitywnie nabyty i złożony w magazynie, gdzie będzie oczekiwał sprzedaży, przeprowadza się kalkulację kosztów własnych tego dobra, uwzględniając przytem wszystkie te koszty, jakie były poniesione, lub będą w przyszłości

poniesione w związku z nabyciem lub wytworzeniem, przechowaniem i sprzedażą tego dobra.

Złożenie wyrobu w magazynie po całkowitym wykończeniu, względnie towaru po definitywnym nabyciu w stanie gotowym do sprzedaży, stanowi zatem moment, w którym ustala się koszty własne danego dobra.

Takie postępowanie byłoby jednak w niektórych przedsiębiorstwach w odniesieniu do każdej jednostki wyrobu (towaru) oddzielnie — zbyt trudne do przeprowadzenia ze względów praktycznych. Tam mianowicie, gdzie jednostki wyrobów (towarów) wymagają zbyt niskich kosztów własnych, a jednocześnie jednostki te są bardzo liczne (produkcja masowa oraz handel detaliczny), — zapisywanie i kontrolowanie kosztów własnych dla każdej jednostki byłoby utrudnione, gdyż same czynności kontroli kosztowałyby zbyt dużo w stosunku do pozostałych kosztów własnych. W których przedsiębiorstwach i w jakich warunkach należy zapisywać koszty dla celów kalkulacji dla każdej jednostki dobra oddzielnie, określić można jedynie, kierując się zasadami racjonalnej organizacji.

Gdzie więc tego zajdzie potrzeba, wystarczy ustalać koszty własne dla grupy jednakowych jednostek co pewien czas, n. p. co tydzień lub co miesiąc. W innych przedsiębiorstwach (produkcja jednostkowa oraz handel hurtowy), gdzie jednostki produkowanych wyrobów względnie nabywanych towarów są odpowiednio większe pod względem wartości, można koszty własne kontrolować oddzielnie dla każdej jednostki.

Ale i w tych wypadkach nie wszystkie koszty własne można zapisywać oddzielnie dla każdej jednostki tuż po ich poniesieniu, jest bowiem cały szereg kosztów, niedających się ustalić dokładnie w stosunku do produkowanego wyrobu względnie nabywanego towaru. Należą tu między innymi: koszty zarządzania przedsiębiorstwem, opłacane podatki i komorne za lokal itp., jak również prawie wszystkie koszty, które poniesione zostały już po dokonaniu kalkulacji, które jednak należą do danego dobra.

Rozpatrując szczegółowo wszystkie pozycje kosztów, można zauważyć, iż jedne z nich związane są ściśle z wytwarzaniem wyrobu względnie nabywaniem towaru, inne zaś odnoszą się do ogólnego zarządzania przedsiębiorstwem. Podział taki wynika

z samej organizacji przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, których czynności streszczają się do wytwarzania wyrobów (nabywania towarów) oraz do sprzedaży ich z zyskiem. Ponieważ znaczna część kosztów, obciążających dane dobro, ponoszona jest w ścisłym związku z wytwarzaniem wyrobu (z nabywaniem towaru), ponieważ następnie te koszty można stosunkowo łatwo skontrolować i wyodrębnić od reszty kosztów, dlatego też przeprowadza się w praktyce podział kosztów na takie właśnie dwie grupy.

Koszty zarządzania przedsiębiorstwem nie odnoszą się specjalnie do żadnej jednostki dobra, dotyczą one całości przedsiębiorstwa, ponoszone są w różnych okresach czasu, niepokrywających się często z czasokresem nabywania względnie wytwarzania, przechowywania i sprzedaży danego dobra, — koszty te rozkładają się zatem w odpowiedni sposób na wszystkie wyroby (towary), które zostały wytworzone (nabyte) i sprzedane w danym okresie czasu. Wynika z tego, że koszty zarządzania stanowią odrębną grupę kosztów własnych. Podział taki występuje zarówno w przedsiębiorstwach przemysłowych, jak i handlowych; niekiedy nawet inny personel pracuje przy zarządzaniu przedsiębiorstwem, a inny przy wytwarzaniu (nabywaniu). Zdarza się nawet, że warsztaty wytwórcze przedsiębiorstwa przemysłowego znajdują się w innej miejscowości, niż zarząd.

Zatem w przedsiębiorstwach przemysłowych koszty, ustalane dla celów kalkulacji, dzielą się na:

- 1) koszty wytwarzania,
- 2) koszty ogólnego zarządzania.

zaś w przedsiębiorstwach handlowych — na:

- 1) koszty nabycia,
- 2) koszty ogólnego zarządzania.

Widać z powyższego, że w obydwóch rodzajach przedsiębiorstw jednakowo kształtują się koszty ogólnego zarządzania, natomiast koszty wejścia w prawne posiadanie danego dobra inaczej kształtują się w przedsiębiorstwach przemysłowych (koszty wytworzenia), inaczej zaś w przedsiębiorstwach handlowych (koszty nabycia). Zachodzi zatem potrzeba oddzielnego rozpatrzenia kosztów, ściśle związanych z wejściem w posiadanie dobra w jed-

nych i drugich przedsiębiorstwach, — natomiast koszty ogólnego zarządzania rozpatrzone być mogą wspólnie.

Konieczność wyodrębnienia kosztów wytworzenia z ogółu kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych wynika również ze stosowanej powszechnie zasady szacowania składników majątkowych do bilansu według najniższych cen, t. j. według cen nabycia w przedsiębiorstwach handlowych, a według cen wytworzenia w przedsiębiorstwach przemysłowych. Rzecz naturalna, że w razie obniżenia się ceny rynkowej poniżej tych cen, szacować się będzie składniki majątkowe zgodnie z tą zasadą według ceny rynkowej.

Zasada ta jest wyrazem racjonalnej i przezornej gospodarki, która uważa za mniejsze zło niedoceniać składników majątkowych, niż szacowanie ich po cenach zbyt wysokich, a więc z reguły po cenach rynkowych, jak to zalecają zwolennicy t. zw. bilansów dynamicznych²⁷⁾. Szacowanie po cenach rynkowych powoduje wykazywanie nie zrealizowanych zysków, które w wielu wypadkach mogą się okazać wogóle nieosiągalne²⁸⁾.

Cheąc zatem prowadzić politykę ostrożną, opierającą się na zrealizowanych, a nie przypuszczalnych zyskach, należy wyłączać koszty ogólnego zarządzania z ogółu kosztów własnych, celem ustalenia kosztu wytworzenia poszczególnych wyrobów dla celów bilansowych.

II. Koszty wytworzenia w przedsiębiorstwie przemysłowym.

Do kosztów wytworzenia zalicza się wszystkie te koszty, które są ściśle związane z czynnościami, zmierzającymi do wytworzenia wyrobu, bez względu na to, czy te koszty ponoszone są w okresie wytwarzania, czy przed tym okresem, czy też wreszcie po wykończeniu wyrobu. Cały szereg kosztów, związanych ściśle z wytwarzaniem, ponoszonych jest z góry na pewien czas (na miesiąc lub nawet na rok); należą tu n. p.: niektóre podatki (podatek przemysłowy), opłata komornego itp. Te koszty należy w odpowiedni sposób podzielić na wszystkie wyroby, które wytworzone zostaną w okresie, na który poniesiono dany koszt.

²⁷⁾ E. Schmalenbach: *Dynamische Bilanz*, IV Aufl., Leipzig, 1926.

²⁸⁾ Porównaj artykuł M. Scheffsa w *Czasopiśmie Księgowych* Nr 2 z r. 1936, p. t.: *Niemieckie teorie bilansowe*, str. 33.

Do kosztów, ponoszonych zwykle po skończeniu wytworzenia wyrobu, należą n. p. pensje personelu technicznego (płatne z dołu), komorne płacone z dołu itp. Również i te koszty powinny być przydzielone w odpowiedni sposób do wyrobów, wytworzonych w okresie, za który je poniesiono. Obojętną jest przytem rzeczą, czy koszty te ustalane będą oddzielnie dla każdej jednostki wyrobu, czy też dla grupy jednakowych jednostek wyrobu.

Analizując koszty wytworzenia, łatwo spostrzec, że wysokość jednych można ściśle określić w stosunku do danego wyrobu lub grupy wyrobów, natomiast wysokości innych kosztów w taki dokładny sposób nie można ustalić. Jeżeli n. p. chodzi o materiały, zużyte na wytworzenie danego wyrobu, to ich wartość pieniężną można na podstawie szczegółowych notowań określić z dokładnością prawie matematyczną. Jeżeli natomiast weźmie się pod uwagę koszt oświetlenia lokalu fabrycznego, to najczęściej nie da się dokładnie wyliczyć, ile z wydatkowanej na ten cel kwoty przypaść ma na poszczególne wyroby, zwłaszcza jeżeli produkowane jednostki wyrobów nie są do siebie podobne.

Można innymi słowy powiedzieć, że jedne koszty wytworzenia obciążają wytwarzany wyrób bezpośrednio, inne natomiast na drodze pośredniej, mianowicie przez zastosowanie odpowiedniego klucza przydziału tych kosztów. Koszty bezpośrednie można bez dodatkowych działań odnotowywać bezpośrednio na koncie danego wyrobu, natomiast koszty pośrednie mogą być dopisywane na to konto dopiero po uskutecznieniu odpowiedniego podziału sumy tych kosztów.

W myśl powyższego koszty wytworzenia dzielą się na:

A. koszty bezpośrednie i

B. koszty pośrednie.^{29a)}

A. Koszty bezpośrednie.

Przy zorganizowaniu odpowiedniej kontroli można niektóre koszty wytworzenia ustalić z matematyczną dokładnością w stosunku do produkowanych wyrobów, można jak gdyby zidentyfikować je dla danego wyrobu. Koszty te ponoszone są z reguły w tym

^{29a)} Mellerowicz, op. cit., t. II, cz. 1, str. 98 i 99 nazywa je kosztami jednostkowymi i ogólnymi; te nazwy nie są ścisłe, bo koszty ogólne, przydzielone do jednostki wyrobu, też są kosztami jednostkowymi.

samym czasie, w którym odbywa się wytwarzanie danego wyrobu, można zatem nimi obciążać wyrób już w momencie ich ponoszenia, a więc jeszcze w okresie wytwarzania, lub najpóźniej tuż po ukończeniu czynności wytwórczych. Koszty te nie podlegają żadnemu podziałowi, w całości obciążają ten wyrób, na który zostały poniesione.

Do kosztów bezpośrednich zalicza się w pierwszym rzędzie wartość materiałów, zużytych na wytworzenie wyrobu, i wysokość opłaconej robocizny, przypadającej na dany wyrób, oraz niektóre inne koszty, które w pewnych wypadkach można ściśle ustalić w stosunku do wyrobu.

1. Wartość zużytych materiałów.

W każdej produkcji zużywa się pewną ilość surowców, półfabrykatów i innych materiałów pomocniczych, których wartość stanowi składową część kosztu wytworzenia. Koszt materiałów poniesiony był wprowadzić wcześniej, a mianowicie przedsiębiorca już przy kupnie danych materiałów musiał wyłożyć odpowiednią kwotę swemu dostawcy, — materiały te jednak znajdowały się w magazynie w takim samym stanie, w jakim je kupiono i mogło być nawet niewiadome, na jaki wyrób zostaną zużyte. Skoro jednak materiał zostanie wydany do warsztatu i przetworzony, należy uznać jego wartość za część definitywnie poniesionego kosztu wytworzenia danego wyrobu.

Wartość zużywanych materiałów należy liczyć zasadniczo po tej cenie, jaką wykazała kalkulacja kupna, a więc po cenie zakupu, powiększonej o koszty sprowadzenia, ubezpieczenia i złożenia do magazynu. Będzie to zatem cena kosztów nabycia. Zdarza się jednak, że cena rynkowa materiałów ulega znaczniejszym wahaniom. Jeżeli mianowicie cena materiałów ulegnie znacznej, a stalej wyższe, to do kosztów wytworzenia należy przyjąć wartość materiałów po tej właśnie wyższej cenie³⁹⁾. Takie postępowanie jest uzasadnione koniecznością wykładania odpowiednio większych kwot na zakup nowych partii materiałów do produkcji. Gdyby przedsiębiorca kalkulował swe wytwory przy starej, niższej cenie materiałów, musiałby ponieść stratę na wyrobach, które będzie produkował z następnych, już droższych materiałów; musiałby bowiem w tym wypadku cały zysk, osiągnięty ze sprze-

³⁹⁾ E. Schmalenbach: *Theorie der Produktionskostenermittlung* w *Zeitschrift f. handelswiss. Forschung* oraz A. Bieniek: *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych*, str. 39.

daży taniej skalkulowanych wyrobów, przeznaczyć na zakup droższego surowca.

Naodwrot — jeżeli cena materiałów na rynku spadnie, należy jako część kosztu wytworzenia przyjmować wartość zużytych materiałów, obliczoną przy tej niższej cenie. Konieczne to jest choćby ze względu na konkurencję. Wszystkie powyższe uwagi dotyczą większych i stałych zmian w cenie materiałów, jeżeli bowiem wahania cen są nieznaczne i krótkotrwałe, wtedy ustawiczne zmienianie cen przy kalkulacji wytworzenia spowodowałoby niepotrzebny zamęt.

Zdarza się również niekiedy, że wartość zużytych do produkcji materiałów przelicza się po cenie średniej, wypośredkowanej z kilku różnych cen. Następuje to wtedy, gdy przedsiębiorca zakupi surowce od kilku dostawców, a od każdego z nich uzyska inną cenę. Możliwe jest wreszcie szacowanie zużytych do produkcji materiałów według cen stałych (preliminarzowych), jakoteż według cen znormalizowanych dla danego surowca i dla danej branży⁴⁰⁾.

Razem z wartością materiałów zużytych do produkcji wykazuje się również, jako bezpośredni koszt wytworzenia, — koszt ubezpieczenia tych materiałów. Miesięczny koszt tego ubezpieczenia dzieli się przez pieniężną wartość średniego zapasu materiałów w magazynie, przez co otrzymuje się kwotę ubezpieczenia, przypadającą na jednostkę wartości materiałów. Kwotę tę należy następnie mnożyć przez pieniężną wartość materiałów, zużytych do wytworzenia danego wyrobu. Tak uzyskana kwota stanowić będzie dodatkowe obciążenie bezpośrednie danego wyrobu.

Materiały wydaje się z magazynu zasadniczo tylko na podstawie zamówień kierownictwa warsztatów wytwórczych. W zamówieniach tych wskazany jest wyrób, na który przeznaczone są materiały. W produkcji jednostkowej podaje się na tych zapotrzebowaniach numer lub nazwę wyrobu, zaś w produkcji masowej — nazwę gatunku wyrobów. Na podstawie tych zapotrzebowań oblicza się dokładnie, ile zużyto poszczególnych materiałów na dany wyrób (uwzględniając oczywiście ewentualne zwroty materiałów).

2. Robocizna wytwórcza.

Kwoty, płacone robotnikom, zatrudnionym przy wytwarzaniu wyrobów, stanowią bezpośredni koszt wytworzenia. Praca robotni-

⁴⁰⁾ Porównaj K. Mellerowicz: *op. cit.*, str. 134, t. I.

ków podlega ścisłej kontroli, dokonywanej przez majstrów fabrycznych i innych kierowników produkcji, można zatem zawsze ściśle ustalić, ile pracy robotników zostało zużyte na wytworzenie danego wyrobu, a zatem jaką kwotą należy obciążyć ten wyrób z tytułu robocizny. Kierownictwo warsztatów wytwórczych sporządza w krótkich odstępach czasu (zwykle co tydzień lub co dwa tygodnie) szczegółowe raporty robocizny, wykazując w nich podział pracy na poszczególne wyroby (gatunki wyrobów). Na podstawie tych wykazów można robociznę określać dokładnie w stosunku do każdego wyrobu.

Rzecz naturalna, że różne świadczenia na rzecz robotników, a w pierwszym rzędzie świadczenia społeczne na ubezpieczenie robotników, zaliczać należy razem z samą robocizną do bezpośrednich kosztów wytworzenia. Świadczenia te stanowią bez wątpienia zwiększenie bezpośredniego kosztu z tytułu robocizny, o ile można je na równi z robocizną obliczyć dokładnie w stosunku do każdego wyrobu. W taki sam sposób potraktowane będą świadczenia dla robotników w formie wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, w formie premij, wynagrodzenia za urlopy i t.p. Warunkiem zasadniczym uznania za koszt bezpośredni danego świadczenia jest zawsze możliwość dokładnego ustalenia wysokości tego świadczenia w stosunku do produkowanego wyrobu lub grupy wyrobów.

Inaczej natomiast przedstawia się sprawa z kwotami, płaconymi robotnikom za pracę niewytwórczą, lecz za czynności pomocnicze do wytwarzania, a więc n. p. za naprawę maszyn i budynków, za ostrzenie narzędzi, za remonty w warsztatach wytwórczych itp. Praca tych robotników dotyczy zwykle całości warsztatów wytwórczych, lub nawet całości przedsiębiorstwa, obciążać zatem powinna w odpowiednim stopniu wszystkie wyroby, które w danym czasie zostały wyprodukowane. Robocizny tej nie można najczęściej ściśle określić w stosunku do poszczególnych wyrobów, a zatem zalicza się ją do kosztów pośrednich. To samo dotyczy innych świadczeń na rzecz robotników, wykonywujących czynności, niezwiązane bezpośrednio z wytwarzaniem wyrobów. Wszelkie tego rodzaju koszty określa się jako robociznę pośrednią, lub ogólną.

Te dwa rodzaje kosztów bezpośrednich: wartość zużytych materiałów i robocizna bezpośrednia — stanowią najważniejsze pozycje kalkulacji w prawie każdej gałęzi produk-

cji. Stanowią one pieniężnie znaczną większość kosztów wytworzenia prawie każdego produktu. Wszystkie inne koszty wytworzenia stanowią zwykle niewielki odsetek całości kosztów wytworzenia. Toteż nawet w najmniej rozwiniętych przedsiębiorstwach przemysłowych spotyka się w kalkulacji trzy pozycje, a mianowicie: 1) koszt zużytego surowca, 2) koszt robocizny i 3) inne koszty. Nie też dziwnego, że zarówno koszt surowca, jak i koszt robocizny, bywają podstawą do obliczania innych kosztów wytworzenia, nie dających się ściśle ustalić w stosunku do wyrobu.

Kształtowanie się wysokości kosztu zużytego surowca oraz kosztu robocizny w stosunku do ogółu kosztów wytworzenia zależy w pierwszym rzędzie od rodzaju produkowanych wyrobów, czyli od branży. Według obliczeń, dokonywanych w Niemczech, wysokość tych kosztów jest następująca w poszczególnych branżach (procentowo) ⁴¹⁾:

Branża	koszt surowca	robocizna	inne koszty wytworzenia	razem
fabryki maszyn i narzędzi . . .	41,2	18,3	40,5	100
przemysł ciężki	48,4—32,7	16,1—15,8	35,5—51,5	100
wyroby metalowe	30—37	22—21	45—42	100
fabryki zegarków	44,5	21,5	34	100
fabr. wagonów kolejowych ciężar.	55	18	27	100
fabr. wagonów kolejowych osob.	67	10	23	100
fabryki motorów Diesla	44	14	42	100
fabryki samochodów	68	10	22	100

Z powyższego zestawienia widać, że koszty surowca i robocizny stanowią razem od 55% do 78% ogółu kosztów wytworzenia. Stosunek ten w Polsce ulegnie przypuszczalnie niewielkim odchyleniom wskutek tańszej robocizny niż w Niemczech.

3. Inne koszty bezpośrednie.

Do kosztów bezpośrednich może być zaliczony każdy inny rodzaj kosztu wytworzenia, jeżeli jego wysokość można ściśle ustalić w stosunku do danego wyrobu. Jeżeli n. p. jakiś wyrób produkowany jest wyłącznie na jednej maszynie, to koszt utrzymania tej maszyny oraz jej umorzenie stanowią bezpośredni koszt wytworzenia w stosunku do tego wyrobu. Zasadniczym warunkiem uznania kosztu za bezpośredni jest możliwość ściśłego określenia go w stosunku do danego wyrobu.

⁴¹⁾ K. Mellerowicz, op. cit. t. I, str. 133.

O możliwości istnienia całego szeregu innych kosztów bezpośrednich poza wartością materiałów i robocizną wytwórczą naogół mało jest wzmianek w literaturze kosztów własnych. Praktyka najczęściej nie zwraca na nie uwagi, zaliczając je zbiorowo do kosztów pośrednich⁴²⁾.

B. Koszty pośrednie.

1. Charakterystyka kosztów pośrednich.

Oprócz kosztów bezpośrednich każde przedsiębiorstwo przemysłowe ponosi w swym dziale wytwórczym cały szereg innych kosztów, które można obliczyć dokładnie jedynie w ogólnych sumach, ich wysokości jednak nie da się ustalić ściśle dla każdego wyrobu oddzielnie. Nie można zatem tych kosztów rozkładać na poszczególne wyroby z dokładnością matematyczną, gdyż ponoszono je nie dla indywidualnie określonych wyrobów, lecz dla całości operacyj wytwórczych.

Koszty te wykazują dużą rozmaitość, a to zależnie od rodzaju i stopnia rozbudowania przedsiębiorstwa przemysłowego. Ponoszone są one w różnych okresach czasu; jedne z nich n. p. opłacane są nieraz na szereg lat z góry, jak koszt nabycia maszyn i budynków fabrycznych, inne z nich płacone są w czasie produkcji danych wyrobów, — inne wreszcie mogą być opłacane w okresie późniejszym od wykonczenia wyrobu.

Niektóre przedsiębiorstwa przemysłowe rozbudowane są w ten sposób, że praca w dziale wytwórczym odbywa się w kilku oddziałach, a oprócz tego istnieją oddziały, w których wprawdzie nie odbywa się bezpośrednio praca wytwórcza, z których jednak korzystają stale oddziały wytwórcze; są to tak zw. oddziały pomocnicze. Do takich oddziałów pomocniczych należą w większych przedsiębiorstwach n. p. własne siłownie i wytwórnie światła, z których korzystają wszystkie oddziały wytwórcze, a nawet i zarząd ogólny.

⁴²⁾ Uwagę o innych kosztach bezpośrednich zawiera praca J. Chodorowskiego: *Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle*, str. 14. Również komisja kosztów własnych przy Instytucie Naukowym Organizacji i Kierownictwa w Warszawie, przeprowadzając systematykę kosztów własnych, uwzględniła osobną pozycję dla tych kosztów (*Przegląd Organizacji* Nr 7/8 z r. 1935). Zobacz też: A. Bieniek, op. cit. str. 9.

Koszty, ponoszone na oddziały pomocnicze, będą zatem obciążać wszystkie oddziały wytwórcze i ewentualnie w odpowiednim stopniu zarząd ogólny. Stąd też koszty oddziałów pomocniczych są kosztami pośrednimi, stanowią jednak odrębną grupę, ich pośredniość bowiem jest jakby drugiego stopnia, pewna bowiem część kosztów pośrednich ponoszona jest w samych oddziałach wytwórczych, jak n. p. robocizna pośrednia (przy naprawie maszyn, utrzymaniu porządku w lokalu fabrycznym itp.), inne zaś koszty ponoszone są na oddziały pomocnicze; te ostatnie koszty przydzielone będą w ogólnych sumach na oddziały wytwórcze. Wobec powyższego można podzielić koszty pośrednie na: a) koszty pośrednie ogólne i b) koszty pośrednie oddziałów pomocniczych.

2. Koszty pośrednie ogólne.

Kiedy się w praktyce mówi o kosztach pośrednich bez żadnego bliższego określenia, ma się zawsze na myśli koszty pośrednie ogólne, a więc bez kosztów oddziałów pomocniczych; te ostatnie natomiast określa się z reguły bliżej, jako koszty oddziałów pomocniczych. Różne terminy ponoszenia ogólnych kosztów pośrednich utrudniają w znacznym stopniu ich przydział na poszczególne wyroby. Powstają tu trudności dwójakiego rodzaju: 1) koszty te dotyczą wszystkich warsztatów wytwórczych, nie mają zaś specjalnego przeznaczenia dla żadnego wyrobu z osobna, — oraz 2) koszty te ponoszone są w różnych okresach czasu, niepokrywających się zwykle z czasem produkowania danego wyrobu.

Już te trudności uzasadniają nadanie tym kosztom nazwy kosztów pośrednich, indywidualne bowiem i ściśle obliczenie ich w stosunku do każdego wyrobu oddzielnie jest z reguły niemożliwe. Przy rozkładaniu kosztów pośrednich na poszczególne wyroby można osiągnąć względnie największą dokładność, jeżeli każdy rodzaj kosztów pośrednich rozkładany będzie oddzielnie. Każdy rodzaj kosztów pośrednich ponoszony jest w innym celu, a zatem każdy rodzaj może i powinien być z osobna rozkładany na wyroby. Pierwszym jednak warunkiem przeprowadzenia poprawnego podziału jakiegoś kosztu pośredniego jest ustalenie jego wysokości w pewnym okresie czasu; wysokość tę rozkłada się następnie na te wyroby, które w danym czasie zostały wyprodukowane. Praktyka przyjęła pod tym względem okresy miesięczne za najslusze, a to z następujących powodów: 1) znaczna część kosztów

pośrednich opłacana jest w okresach miesięcznych; należą tu n. p. pensje personelu technicznego, raty podatków przemysłowych, raty za ubezpieczenie fabryki itd.; 2) również w okresach miesięcznych lub dwumiesięcznych przypada regulacja płatności zobowiązań i należności fabryki; 3) większość zestawień statystycznych i obliczeń ogólnogospodarczych przeprowadzana jest w okresach miesięcznych, fabryka może więc stosunkowo łatwo porównywać swój stan gospodarczy z ogólnym stanem życia gospodarczego kraju, jeżeli sama posiada dane statystyczne wyników swej pracy również dla okresów miesięcznych.

Najpierw więc ustala się wysokość każdej pozycji kosztów pośrednich oddzielnie za każdy miesiąc. Te koszty, które poniesione zostały na okres kilku- lub kilkunastoletni, dzieli się oczywiście przez odpowiednią ilość lat, a następnie przez 12, t. j. przez ilość miesięcy w roku. Należy tu n. p. koszt nabycia przedmiotów majątku stałego, który ponoszony bywa z góry na dłuższy okres czasu; koszt ten rozkłada się na odpowiednią ilość okresów gospodarczych drogą corocznego umarzania; umorzenie obiektów przemysłowych rozkłada się zwykle na dziesięć lat; całość kosztów nabycia tych obiektów dzieli się zatem najpierw przez 10, a następnie jedną dziesiątą część tych kosztów dzieli się przez 12, celem otrzymania wysokości jednomiesięcznego umorzenia. Koszty, które poniesione zostały na cały rok z góry, dzieli się tylko przez 12. Należy tu n. p. między innymi podatek przemysłowy, płacony w formie świadectwa przemysłowego. Jeżeli koszt jakiś poniesiony jest na mniejszą ilość miesięcy, n. p. na 8 miesięcy z góry, to jego wysokość dzieli się przez 8, itd. Wreszcie koszty, dotyczące tylko jednego miesiąca, n. p. pensje personelu technicznego, pozostają do przydziału w całej swej wysokości miesięcznej bez żadnej zmian.

Należy również przewidzieć koszty, które ponoszone są z dołu za pewien czas, które więc mogą być płacone po tym okresie, w którym wytworzono kalkulowany wyrób. Należy więc ustalić wysokość tych kosztów, które dopiero będą w przyszłości poniesione za dany okres czasu i podzielić je odpowiednio, w zależności od tego, za jaki okres czasu będą poniesione.

Obliczenie miesięcznej wysokości poszczególnych pozycji kosztów pośrednich przeprowadza się co miesiąc z dołu, wtedy bowiem można z jednej strony uwzględnić w dokładnych liczbach wysokość przynajmniej tych kosztów, które poniesione zostały do końca tegoż miesiąca, z drugiej zaś strony znane są ilości i rodzaj wytworzonych w tym czasie przedmiotów. Gdyby obliczenie to

przeprowadzane było na początku każdego miesiąca, to wyniki byłyby mniej dokładne, gdyż niewiadomo byłoby jeszcze z góry, jakie i w jakiej wysokości koszty pośrednie poniesione będą w danym miesiącu i do jakich produktów będą się one odnosić.

Mając przy końcu każdego miesiąca wysokość poszczególnych pozycji kosztów pośrednich, odnoszących się do tego właśnie miesiąca można przystąpić do dalszych prac, zmierzających do przydziału tych kosztów na wyroby, wyprodukowane w tymże miesiącu. Zanim jednak omówione bliżej zostaną te prace, wskazane jest ogólne zaznajomienie się z rodzajami kosztów pośrednich w poszczególnych pozycjach. Do kosztów pośrednich (ogólnych) zalicza się:

- 1) pensje personelu technicznego (z wyjątkiem robocizny produkcyjnej) oraz świadczenia na rzecz tego personelu,
- 2) robociznę pośrednią lub pomocniczą oraz świadczenia na rzecz robotników, otrzymujących tę robociznę,
- 3) koszt opału i oświetlenia lokalu fabrycznego,
- 4) zużycie siły do napędu urządzeń fabrycznych,
- 5) koszt utrzymania w stanie sprawności i ubezpieczenia lokalu fabrycznego i urządzeń fabrycznych,
- 6) koszt utrzymania biura fabrycznego i urządzeń pomocniczych (n. p. laboratoriów, doświadczalni itp.),
- 7) koszt utrzymania środków przewozowych i inwentarza żywego, pracującego dla działu wytwórczego fabryki,
- 8) umorzenie obiektów fabrycznych i urządzeń fabrycznych,
- 9) procenty i prowizje, płacone od pożyczek, zaciągniętych wyłącznie na cele rozbudowy produkcji,
- 10) inne koszty pośrednie.

Powyżej przytoczone zostały najczęściej spotykane w praktyce pozycje kosztów pośrednich ogólnych.

Rozpatrując bliżej pierwsze dwie pozycje tych kosztów, t. j. pensje i świadczenia dla personelu technicznego oraz robociznę pomocniczą wraz ze świadczeniami dla robotników, łatwo dojść do wniosku, że zasadą przydziału tych kosztów na odpowiednie wyroby może być jedynie czas. Nie chodzi tu oczywiście o czas absolutny, lecz o czas produkcji, wyrażony w roboczo-godzinach lub robotniko-godzinach. Wysokość sum, wypłacanych tytułem pensyj i robocizny pośredniej (pomocniczej)⁴³⁾ zależy przede wszyst-

⁴³⁾ Do kosztów robocizny pośredniej zalicza się nie tylko kwoty, wypłacane robotnikom w gotówce oraz świadczenia za ubezpieczenie tych robotników, lecz również inne koszty, ponoszone na rzecz wszystkich robotników, o ile nie dadzą

otrzymać koszt opału, przypadający na dany wyrób lub gatunek wyrobów.

Koszt oświetlenia lokalu fabrycznego można w podobny sposób dzielić jużto na zasadzie liczników zużycia światła, jużto na zasadzie ilości punktów świetlnych z uwzględnieniem mocy żarówek. Jeżeli produkowanie poszczególnych wyrobów odbywało się przy świetle, kontrolowanym przez osobny licznik, należy wykazać ilość kilowatgodzin pomnożyć przez przypadającą opłatę za jedną kilowatgodzinę (z uwzględnieniem stałych opłat za licznik) i wykazać kwotę przydzielić na te wyroby. Jeżeli nie ma osobnych liczników, należy zastosować podział według ilości punktów świetlnych. Całomiesięczny koszt światła dzieli się wtedy przez ilość punktów świetlnych (z uwzględnieniem mocy żarówek) i kwotę, przypadającą na jeden punkt, przydziela się na ten wyrób, który był produkowany przy korzystaniu z tego właśnie punktu świetlnego.

Koszt zużycia siły do napędu urządzeń technicznych można dzielić na poszczególne wyroby na podstawie liczników zużycia prądu elektrycznego, gdyby to zaś było niemożliwe, zastosować można przydział na zasadzie ilości roboczo-godzin. Koszt zużytego prądu będzie bowiem tym większy, im więcej potrzeba roboczo-godzin na wytworzenie danego wyrobu.

Koszt ubezpieczenia lokalu fabrycznego można dzielić na podstawie kubatury. Całomiesięczną kwotę, przypadającą na ubezpieczenie lokalu fabrycznego, należy podzielić przez kubaturę tego lokalu, przez co otrzyma się wysokość kosztu, przypadającą na 1 m³. Znając zaś przestrzeń, jaką zajmuje produkcja poszczególnych wyrobów (gatunków), można przez pomnożenie uzyskać cały koszt ubezpieczenia, który ma obciążyć dany wyrób (gatunek). Koszt ubezpieczenia urządzeń fabrycznych należy przydzielać na poszczególne wyroby gotowe jednocześnie z umorzeniem tych urządzeń, powiększając wysokość umorzenia o koszt ubezpieczenia za dany czas. Gdyby takie postępowanie połączone było ze znacznymi trudnościami, można koszt ubezpieczenia dzielić według ilości roboczo-godzin. Jeżeli dane urządzenie techniczne służy do produkowania wyłącznie jednego gatunku wyrobów, wtedy koszt ubezpieczenia tego urządzenia, podobnie jak i jego umorzenie, stanowi koszt bezpośredni w stosunku do produkowanego na nim gatunku wyrobów.

Koszt utrzymania w należyтым porządku lokalu fabrycznego można dzielić według powierzchni tego lokalu. Całomiesięczną sumę tego kosztu dzieli się przez całkowitą powierzchnię lokalu fabrycznego, wymierzoną w metrach kwadratowych, otrzymując przez to wysokość kosztu utrzymania, przypadającą na 1 m² powierzchni. Stawkę tę należy następnie mnożyć przez ilość m² powierzchni, zajmowanej przez produkcję danego wyrobu (gatunku wyrobów).

Koszt utrzymania (konserwacji) urządzeń technicznych należy dzielić w taki sposób, w jaki dzieli się koszt ubezpieczenia tych urządzeń. Należy zatem stosować przydział tego kosztu jednocześnie z umorzeniem urządzeń, jużto przydział na podstawie ilości roboczo-godzin.

Koszt utrzymania środków przewozowych można dzielić na poszczególne wyroby gotowe według ich ciężaru. Całkowity koszt miesięczny, poniesiony na utrzymanie środków przewozowych, dzieli się w tym celu przez ciężar wszystkich przewiezionych w danym miesiącu wyrobów, otrzymując w ten sposób kwotę, przypadającą na jednostkę przewiezionego ciężaru. Znając zaś ciężar każdego wyrobu oddzielnie, można przez pomnożenie otrzymać kwotę, przypadającą na ten wyrób. Jeżeli przy pomocy tych samych środków przewozowych przewożono również surowce do magazynu, należy odpowiednią kwotę wyłączyć z kosztów wytworzenia i włączyć ją do kosztów nabycia surowców. Wydzielenie tej kwoty następuje również na zasadzie ciężaru przewiezionych surowców.

Koszt utrzymania inwentarza żywego można podzielić na poszczególne wyroby w podobny sposób, jak się dzieli koszt utrzymania środków przewozowych, o ile oczywiście inwentarz żywy składał się ze zwierząt pociągowych. Koszt utrzymania innych zwierząt w dziale wytwórczym należy dzielić według ilości roboczo-godzin.

Umorzenie obiektów i urządzeń fabrycznych, o ile nie jest kosztem bezpośrednim, trzeba dzielić z reguły według ilości roboczo-godzin, lub też jeszcze dokładniej — według ilości maszyno-godzin. To ostatnie jest możliwe jednak tylko wtedy, gdy praca w przedsiębiorstwie fabrycznym jest w znacznym stopniu zmechanizowana.^{44a)}

Do innych kosztów pośrednich zalicza się n. p. koszty normalnych przestołów, koszty nabywanych patentów, licencji, rysunków,

^{44a)} Niektóre klucze podziału kosztów ogólnych podaje Mellerowicz, op. cit., t. II, cz. 1, str. 101 i 102.

wzorów, modeli itp. Wysokość tych kosztów zależy w przeważnej części od czasu, jest ona mianowicie zwykle wprost proporcjonalna do długości czasu produkcji, — dlatego też przydział tych kosztów na poszczególne wyroby gotowe powinien być dokonywany na zasadzie ilości roboczo-godzin.

Należy omówić jeszcze dwie charakterystyczne pozycje kosztów, które zaliczane są niekiedy do pośrednich kosztów wytworzenia, a które nasuwają cały szereg uwag. Chodzi tu mianowicie a) o oprocentowanie kapitału własnego i b) o t. zw. koszty przestojów. Pozycje te mogą w niektórych wypadkach osiągać znaczną wysokość, mogą zatem mieć duży wpływ na wyniki kalkulacji i gospodarki przedsiębiorstwa przemysłowego, tym bardziej przeto wymagają bliższego zbadania.

a) Oprocentowanie kapitału.

Zwolennicy uwzględniania w kosztach własnych w ogóle, a w kosztach wytworzenia w szczególności, oprocentowania kapitału, podają szereg argumentów, uzasadniających takie postępowanie⁴⁵⁾. Mówią zatem n. p., że właściciel kapitału, ulokowawszy

⁴⁵⁾ St. Guzik, artykuł w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1934, str. 140; L. Kruszelnicki, art. w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1934, str. 114; dr M. Kałuski, Biuletyn Instytutu Naukowego Organizacji i Kierownictwa Nr 33 z r. 1935; ten ostatni zalicza oprocentowanie kapitału własnego do kosztów finansowych.

Również Marshall, op. cit. str. 328, t. I. zalicza odsetki od kapitału do kosztów produkcji; szerzej natomiast zajmuje się tym zagadnieniem w tomie II swych „Zasad ekonomiki“ str. 73 i n. Okazuje się z tych jego dokładniejszych wywodów, że chodzi mu głównie o udowodnienie słuszności zasady oprocentowania kapitałów w ogóle, a od wypożyczonych kapitałów w szczególności. Nie chodzi mu natomiast o zasady kalkulacji kosztów własnych, gdzie zagadnienie oprocentowania przybiera inny charakter.

Z. Straszewicz, op. cit. str. 131, zalicza oprocentowanie kapitału do pośrednich kosztów produkcji, nie wspomina jednak, czy chodzi mu o kapitał własny przedsiębiorcy, czy też o kapitał wypożyczony przez przedsiębiorcę od osób trzecich.

K. Mellerowicz, op. cit. str. 33 i 34, wylicza oprocentowanie kapitału własnego, jak prawie wszyscy autorzy niemieccy, w grupie kosztów własnych, zaliczając je do kosztów kapitałowych na równi z odpisami (umorzeniem), ryzykiem i podatkami; ten autor poszedł jeszcze dalej, zaliczył bowiem i ryzyko do kosztów własnych, a trzeba wiedzieć, że według jego wywodów jest to pozycja w kosztach bynajmniej nie błaha. Ale tenże autor na str. 83 i 84 dochodzi do przekonania, że ryzyko jest kosztem niewymiernym, gdyż oprócz szeregu czynników należało by przy ustalaniu tego kosztu brać pod uwagę przede wszystkim średni czas trwania przedsiębiorstwa w danej branży, który oczywiście może być ustalony tylko z bardzo małym przybliżeniem.

swe fundusze w przedsiębiorstwie przemysłowym, nie powinien być pozbawiony procentów, jakiego otrzymał, lokując swe fundusze w banku. Mówią dalej, że nieuwzględnianie procentów w kalkulacji kosztów własnych wprowadziłoby pierówność między przedsiębiorstwami, pracującymi kapitałem własnym, a przedsiębiorstwami, opartymi na kapitałach pożyczonych, a więc obcych. Te ostatnie bowiem opłacać muszą procenty od zaciągniętych pożyczek i — rzecz jasna — muszą zaliczać te procenty do kosztów własnych, podczas gdy pierwsze przedsiębiorstwa, nie wliczając oprocentowania kapitału własnego, stwarzałyby groźną konkurencję dla tamtych, produkowałyby bowiem znacznie taniej.

Niekiedy zwolennicy ci idą jeszcze dalej, każą mianowicie obliczać i uwzględniać w kalkulacji kosztów niezależnie od umorzenia również oprocentowanie wartości poszczególnych obiektów fabrycznych, a więc n. p. wartości gruntu i budynków, twierdząc, że kapitał włożony w kupno gruntu mógłby być złożony w banku i dawałby stały dochód, tymczasem przedsiębiorstwo przemysłowe daje wprawdzie zwykle zysk, ale niekiedy daje i stratę⁴⁶⁾. Należy zatem według nich wstawiać w kalkulacji niezależnie od przewidywanego zysku pewną kwotę na oprocentowanie kapitału własnego. Osiągnięty zatem przy sprzedaży zysk dzieli się na dwie części, mianowicie na część stałą, służącą jako oprocentowanie kapitału własnego, oraz część zmienną zależną od koniunktury. Ta zmienna część zysku może mieć wartość ujemną, mianowicie przy sprzedaży ze stratą.

W rozumowaniu takim tkwi zasadnicza nieścisłość. Posiadacz kapitału bowiem, zrzekając się dobrowolnie niskiego, ale stałego

Jeżeli chodzi o wysokość stopy oprocentowania kapitału, to zwolennicy tego oprocentowania nie są zdecydowani, w jakiej wysokości należy ją przyjąć. Cytowany Mellerowicz podaje na str. 54 i 55 kilkadziesiąt możliwych wysokości stopy procentowej, nie zdecydowawszy się na jedną ogólną stopę, choćby tylko dla jednej branży.

Autorzy amerykańscy są przeciwni włączaniu oprocentowania kapitału własnego do kosztów; wyczerpujące argumenty, uzasadniające to stanowisko, podaje C. Scovell w książce p. t.: *Interest as a cost*, New York, 1929, cytowany przez K. Mellerowicza na str. 58 i 59.

Cytowani u Marshalla, op. cit. t. I, str. 344 Gareke and Fells w pracy p. t.: *Factory Accounts*, rozdz. I., są przeciwni włączaniu oprocentowania do kosztów, twierdząc, że „...w żadnym wypadku nie należy włączać do kosztów produkcji odsetek od kapitałów“.

⁴⁶⁾ L. Kruszelnicki: Obliczanie kosztów magazynowania w Przegl. Org. Nr. 4/34 str. 114 oraz dr. inż. St. Bienkowski: Metoda ustalania wartości koniunkturalnej zakładu przemysłowego w Przegl. Org. Nr. 1/36, str. 9.

oprocentowania bankowego lub w formie kuponów od papierów wartościowych, lokuje swe fundusze w instytucjach ryzykownych, ale dających przy dobrej koniunkturze wysoki dochód, który we dług jego przypuszczeń pokryje ewentualne straty w czasach gorszej koniunktury. Otrzymuje on zatem dochód dywidendowy, spekulacyjny, mogący dać duże korzyści w latach pomyślnych przy jednoczesnym ryzyku strat w latach zastoju. Posiadacz kapitału posiada zupełnie swobodny wybór sposobu lokaty swych funduszy, a wybierając lokatę w przedsiębiorstwie przemysłowym lub handlowym, kieruje się wyłącznie widokami osiągnięcia większego zysku. Kto kupuje akcje przemysłowe lub handlowe, licząc na wysoką dywidendę, nie może jednocześnie żądać stałego oprocentowania wyłożonych kapitałów. Byłoby nieuzasadnione gospodarczo, gdyby posiadacz kapitału pobierał podwójny dochód: jeden stały, niezależny od sytuacji gospodarczej, drugi zaś dochód zmienny wprawdzie, ale dający widoki dużych korzyści, zwłaszcza w okresie dobrej koniunktury⁴⁷⁾.

Z tego też powodu, jak również wskutek innych przyczyn, n. p. wskutek niemożności określenia, przy jakiej stopie procentowej należałoby przeprowadzić to oprocentowanie, następnie wskutek niemożności ustalenia wysokości kapitału, który ma być oprocentowany, a więc czy tylko kapitał zakładowy, czy też i kapitały zapasowe i ciche oraz jawne rezerwy, — a wreszcie wskutek braku istotnego wpływu rachunkowego na wysokość kosztów własnych⁴⁸⁾, nie należy w kalkulacji kosztów własnych wykazywać jako osobnej pozycji oprocentowania kapitału własnego.

b) *Przestoje.*

Drugą pozycją, zaliczaną do pośrednich kosztów wytworzenia, a nasuwającą jeszcze więcej zastrzeżeń, są koszty przestojów. Każde przedsiębiorstwo przemysłowe, jak zresztą każde przedsiębiorstwo zarobkowe, już w swym założeniu obliczone jest na pewną produkcję (działalność gospodarczą) maksymalną. Pro-

⁴⁷⁾ Gdyby kapitały, lokowane w przemyśle i handlu, miały oprócz zmiennego zysku dawać również stały dochód, nie miałyby racji bytu wszelkie instytucje oszczędnościowe, a żadna pożyczka państwowa ani komunalna nie udałaby się.

⁴⁸⁾ L. Razowski, *Czasopismo Księgowych* Nr 3 z r. 1934 str. 59 oraz A. Bieniek, op. cit. str. 35. K. Mellerowicz, op. cit. str. 59, radzi n. p. liczyć oprocentowanie od kapitału zakładowego, zapasowego (ustawowego i dobrowolnego), od cichych rezerw, a wreszcie od części zysku, przenoszonej z poprzedniego roku, — nie podaje jednak, w jaki sposób należy ustalać wysokość cichych rezerw.

dukcja maksymalna odbywałaby się przy całkowitym wyzyskaniu sprawności gospodarczej wszystkich urządzeń przedsiębiorstwa i pracy ludzkiej, gdyby więc przedsiębiorstwo szło, jak to się mówi potocznie, „pełną parą“. Znaną jest jednak rzeczą, że takie pełne wyzyskanie sprawności gospodarczej urządzeń przedsiębiorstwa i pracy ludzkiej jest niemożliwe do osiągnięcia, gdyż spowodowałoby to niezwykle szybkie zniszczenie się urządzeń technicznych i wyczerpanie sił ludzkich. Jak nie wytrzymałby samochód, na którym chcieliby rozwijać jego teoretyczną szybkość maksymalną, tak samo nie wytrzyma maksymalnego wyzyskania swjej teoretycznej sprawności żaden organizm fizyczny ani gospodarczy.

Przy normalnej pracy w przedsiębiorstwie przemysłowym i handlowym pozostaje zatem pewną część sprawności urządzeń technicznych i pracy ludzkiej niewyzyskana, lub też urządzenia te nie są czynne bez przerwy, lecz znajdują się co pewien czas w stanie spoczynku.

Takie niewyzyskanie całkowitej sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa może powstać i z innych przyczyn, a mianowicie wskutek niewłaściwego podziału kapitału zakładowego na poszczególne części majątku stałego i obrotowego; powstaje wtedy t. zw. *przerost organizacyjny*⁴⁹⁾. Powodem przestoju może być również nieumiejętne kierownictwo, a wreszcie — w największym rozmiarze — zła koniunktura, a w następstwie tego brak zamówień i zbytu wyrobów przedsiębiorstwa.

Oczywistą jest rzeczą, że niewyzyskana część sprawności przedsiębiorstwa pociąga za sobą cały szereg kosztów, powstają mianowicie koszty utrzymania w pogotowiu bezczynnych chwilowo maszyn, zmniejsza się również wartość tych wszystkich urządzeń, chociaż stoją bezczynnie. Ponieważ zaś na bezczynnie stojących maszynach nie wytwarza się żadnych wyrobów, zachodzi zatem potrzeba znalezienia pokrycia tego zmniejszania się majątku w inny sposób. Najprostszym sposobem takiego pokrycia jest przerwienie kosztów przestojów na wyroby, wytwarzane przez czynną część przedsiębiorstwa, lub też na wyroby, które wytworzone będą po okresie bezczynności⁵⁰⁾. **K o s z t y p r z e s t o j ó w s k ł a -**

⁴⁹⁾ Dr. M. Kałuski, *Biuletyn Instytutu Naukowego Organizacji i Kier.* Nr. 33 z r. 1935.

⁵⁰⁾ Inż. St. Guzik i inż. B. Nawrocki w *Przeglądzie Organizacji* Nr 7/8 z r. 1934 str. 280 i 281. Stackelberg, op. cit. str. 13 nazywa te koszty „Stillstandkosten“, a utożsamia je z kosztami pogotowia Schmalenbacha, tak zwanymi „Bereitschaftskosten“ (*Kontenramen*, Leipzig, 1927, str. 31).

dają się przeważnie z umorzenia bezczynnych urządzeń (budynków, maszyn, narzędzi i t. d.); koszty utrzymania i ubezpieczenia bezczynnych urządzeń są stosunkowo mniejsze, podobnie jak i koszty stałego nadzoru.

Należy teraz rozważyć, czy przerzucanie kosztów przestojów na produkty, wytwarzane przez inne działy fabryczne, lub na produkty, wytwarzane w czasie późniejszym, jest słuszne w każdym wypadku. Nie ulega wątpliwości, że koszty własne są zależne od stopnia zatrudnienia⁵¹⁾, lub innymi słowy — od stopnia wyzyskania sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa. Im więcej przedsiębiorstwo produkuje przy tych samych niektórych kosztach, tym mniej przypada wszystkich kosztów na jednostkę wyrobów. To samo zresztą można powiedzieć i o przedsiębiorstwach handlowych; w jednych ruch towarowy jest znaczny, całość po nieszczeniach oraz praca ludzka są wyzyskane w znacznym stopniu, w innych zaś magazyny i półki stoją puste przy małym ruchu na rynku.

Czy jednak należy bezwzględnie wszystkie koszty przestojów zapisywać na ciężar wyrobów, produkowanych przez uruchomioną część przedsiębiorstwa? Jaki byłby n. p. rezultat, gdyby na ciężar produktu, wytworzonego przez czynną jedną trzecią część fabryki, zapisano koszty przestoju nieczynnych dwóch trzecich? Czyby się znalazł odbiorca na tak skalkulowany wyrób? A przede wszystkim, czy tak obliczone koszty odpowiadałyby istocie rzeczy, czy więc byłyby to istotne koszty własne w stosunku do danego wyrobu? Powstaje tu szereg wątpliwości, które należałoby bliżej rozważyć.

Przed wszystkim trzeba przestoje podzielić według przyczyn, które je wywołują. Wspomniano już, że w każdym przedsiębiorstwie przy normalnej jego pracy nie wyzyskuje się całkowitej sprawności gospodarczej urządzeń przedsiębiorstwa i pracy ludzkiej, wskutek czego pewna część urządzeń znajduje się w stanie spoczynku. W takim wypadku zjawisko przestoju uważać należy za normalne. Przestoje powstają też przy złej koniunkturze, przy braku popytu na wyroby fabryki; ten rodzaj przestojów różni się przyczynowo znacznie od poprzednich. Do tej grupy zaliczyć należy również przestoje, które są wynikiem

⁵¹⁾ E. Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung u. Preispolitik, str. 19 i nast., oraz A. Kwieciński: Aktualne zagadnienia kalkulacji przemysłowej, str. 21 i nast.

strajków oraz działania siły wyższej. Mogą wreszcie powstawać przestoje z innych przyczyn, tkwiących wewnątrz samego przedsiębiorstwa, a będących wynikiem niewłaściwej organizacji, jak n. p. wskutek nieodpowiedniego podziału kapitałów zakładowych na majątek stały i obrotowy oraz wskutek nieracjonalnej administracji.

Należy wobec tego rozróżnić:

- 1) przestoje normalne,
- 2) przestoje koniunkturalne,
- 3) przestoje nienormalne.

1) Przestoje normalne istnieją w każdym przedsiębiorstwie, są one zjawiskiem stałym i wynikają z racjonalnego wyzyskiwania sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa, a wysokość ich jest zależna od rodzaju przedsiębiorstwa. Normalny przestój jest koniecznością gospodarczą i fizyczną, obciążenie bowiem ponad normalny poziom powodowałoby nienormalnie szybkie zużywanie się urządzeń i wyczerpywanie sił ludzkich, co pociągałoby znów za sobą nienormalne powiększanie się kosztów. Wielkość koniecznych przestojów jest rozmaita; w przedsiębiorstwach, w których praca nie zależy od sezonów, oraz w przedsiębiorstwach, wytwarzających artykuły pierwszej potrzeby, przestoje są niewielkie, nie przekraczają zwykle 5% do 10% całkowitej sprawności gospodarczej. Natomiast w przedsiębiorstwach o produkcji sezonowej, przestoje mogą dochodzić do znacznych rozmiarów, jak n. p. w cukrowniach, gdzie wynoszą one z górą 50%.

Przestój normalny jest uzasadniony gospodarczo, a zatem koszty takiego przestoju są również gospodarczo uzasadnione i powinny w całości obciążać te wyroby, które produkowane są przez znajdujące się w ruchu części przedsiębiorstwa, lub wyroby, wytwarzane po okresie normalnego przestoju. Należy zatem przy normalnych przestojach uwzględniać umorzenie wszystkich urządzeń, niezależnie od tego, czy dane urządzenie było w pewnym okresie czynne produkcyjnie, czy nie; w podobny sposób należy również uwzględniać koszty utrzymania i ubezpieczenia nieczynnych urządzeń, oraz inne koszty przestojów normalnych, jak koszt stałego nadzoru i t. p. Całkowitymi kosztami przestoju normalnego obciąża się wyroby, wytwarzane przez czynną część przedsiębiorstwa. Koszty przestoju normalnego zalicza się więc całkowicie do pośrednich kosztów wytworzenia.

2) **Przestoje koniunkturalne** występują w okresie załamania gospodarczych, przy stagnacji na rynku, przy braku zapotrzebowania na wyroby danego przedsiębiorstwa. Przy zmniejszonym zapotrzebowaniu na dane wyroby nie można oczywiście zmniejszać dowolnie samego przedsiębiorstwa wytwórczego, nie można bowiem wycofywać inwestycji, które raz uczyniono przy zakładaniu przedsiębiorstwa (lub w późniejszym czasie)⁵²), kiedy brano pod uwagę normalny stan na rynku gospodarczym, a więc i normalne zapotrzebowanie na produkowane wyroby. Nie można dowolnie sprzedawać maszyn lub zmniejszać urządzenia kotłowni w okresie koniunkturalnego przestoju, trzeba się bowiem liczyć z tym, że, niezależnie od trudności natury technicznej, wszystkie te urządzenia przy polepszeniu się koniunktury potrzebne będą w całości. Trzeba więc utrzymać w pogotowiu całość urządzeń, aby można było z łatwością doprowadzić produkcję do normalnych rozmiarów przy zwiększeniu się zapotrzebowania na wyroby⁵³).

Czy jednak można kosztami przestojów koniunkturalnych obciążać wyroby, wytwarzane przez czynną część przedsiębiorstwa? Przestój koniunkturalny może w niektórych wypadkach obejmować znaczną część przedsiębiorstwa, a nawet może spowodować unieruchomienie na pewien czas całego przedsiębiorstwa. W takim wypadku koszty przestoju byłyby niewspółmiernie wielkie z istotnymi kosztami własnymi, a w szczególności z kosztami wytworzenia. Takie kalkulowanie wyrobów doprowadziłoby do w poszczególnych wypadkach do wręcz absurdalnych wyników, a kierowanie się takimi kosztami przy określaniu ceny sprzedaży (n. p. przy produkcji na zamówienie) nie doprowadziłoby do transakcji wobec konkurencji przedsiębiorstw, kalkulujących na innych zasadach.

Toteż spotyka się w praktyce, n. p. przy przetargach na dostawy, że składane oferty przez poszczególnych konkurentów różnią się między sobą bardzo znacznie, niekiedy kwota jednej oferty przekracza kwotę drugiej o 100%. Nie znaczy to jednak wcale, żeby przedsiębiorca, dający tańszą ofertę, zgadzał się na sprzedaż ze stratą, a drugi zaś, dający droższą ofertę, aby uwzględniał niepro-

porejonalnie wielki zysk; różnice te pochodzą stąd, że tańszy konkurent nie wliczył do kosztów własnych kosztów przestoju koniunkturalnego, jak to zrobił drugi konkurent.

Uwzględnianie w kalkulacji kosztów przestojów koniunkturalnych powodowałoby bardzo znaczne i nieraz gwałtowne wahania kosztów własnych, a — co za tym idzie — wywierałoby wpływ na gwałtowne wahania cen na rynku. Im większe bowiem byłyby koszty przestojów koniunkturalnych, tym więcej przypadłoby kosztów na jednostkę produkowanego wyrobu. Tylko w tych przedsiębiorstwach wysokość kosztów własnych ulega nieznacznym wahanom, w których nie uwzględnia się w kalkulacji kosztów przestojów koniunkturalnych.

W handlu przestoje koniunkturalne nie odgrywają tak wielkiej roli, jak w przemyśle; koszty niewyzyskania magazynów, szaf, półek i t. p. są stosunkowo niewielkie w porównaniu z kosztami unieruchomionych urządzeń technicznych w fabryce. Toteż handel nie ma naogół takiego wpływu na modulację cen na rynku, jak przemysł.

Koszty przestojów koniunkturalnych są wynikiem małej ruchliwości dóbr kapitałowych, wymagających kilkuletnich wkładów inwestycyjnych. Dobra kapitałowe, niepodlegające umarzaniu (pola, grunty), oraz dobra konsumcyjne nie mają większego wpływu na powstawanie kosztów przestojów koniunkturalnych. Koszty przestojów koniunkturalnych stanowią oś problemu polityki kosztów własnych i cen, będąc jednocześnie nieodłącznym zjawiskiem wahań koniunkturalnych.

Każde przewidujące przedsiębiorstwo powinno wiedzieć o tym, że w życiu gospodarczym są okresy pomyślnego ożywienia, w których produkuje się i sprzedaje znaczne ilości wyrobów, osiągając przez to nieraz duże zyski, — oraz że po okresach takiego ożywienia przychodzą okresy zahamowań i załamania gospodarczych, w których zapotrzebowanie na rynku znacznie maleje, wskutek czego produkcja musi się skurczyć, a zyski wybitnie się zmniejszają, lub nawet ponosi się straty na sprzedaży. Każde zatem przedsiębiorstwo powinno w okresie pomyślnym odkładać część osiągniętych zysków, jako rezerwę na okres załamania gospodarczego. Konsumowanie wszystkich zysków, osiągniętych w okresie ożywienia, jest dowodem nieprzewidującej i lekkomyślnej polityki przedsiębiorcy. W okresie ożywienia zyski zwiększają się

⁵²) Marshall, op. cit. t. I, str. 359.

⁵³) E. Schmalenbach: Grundlagen der Selbstkostenrechnung u. Preispolitik, str. 25 i n. oraz Kontenrahmen, str. 31.

znacznie z dwóch przyczyn. Przede wszystkim przy zwiększonej produkcji nie ma kosztów przestojów koniunkturalnych, a więc nie zachodzi nigdy potrzeba dodatkowego obciążenia produkowanych wyrobów kosztami, powstającymi z bezczynności urządzeń technicznych. Im większa jest produkcja, tym mniejsze są koszty własne na jednostkę wyrobu. Oprócz tego działają w kierunku zwiększenia zysku zwiększone obroty; kapitał obrotowy jest w szybkim ruchu, powraca w krótkim czasie z częstych i licznych transakcji sprzedaży, dając za każdym razem normalny zysk. Tak więc powiększenie zysku w okresie ożywienia wynika ze zmniejszania się kosztów własnych na jednostkę i ze zwiększonych obrotów.

W okresie zahamowania gospodarczego jest odwrotnie. Wskutek zmniejszonego zapotrzebowania zmniejsza się produkcja, przez co powstają koszty przestojów koniunkturalnych, w następstwie czego produkcja staje się droższą, więcej bowiem kosztów własnych przypada na jednostkę wyrobów. Jednocześnie zaś maleje ilość obrotów, a więc kapitał obrotowy staje się mniej ruchliwy, w rzadszych odstępach czasu powraca do przedsiębiorcy, przynosi zatem w sumie mniej zysku.

Tworzenie rezerw w okresie ożywienia gospodarczego łagodzi te nieraz gwałtowne wahania, a przede wszystkim pozwala na pokrycie powiększonych kosztów w okresie depresji gospodarczej, zwłaszcza zaś na pokrycie kosztów przestojów koniunkturalnych. Rozumnie gospodarujące przedsiębiorstwo nie będzie nigdy wliczać kosztów przestojów koniunkturalnych do kosztów własnych bieżących wyrobów, lecz pokryje je zawsze z rezerw, utworzonych w okresie pomyślnym dla przedsiębiorstwa. Przy dłuższym trwaniu złej koniunktury na rynku jest niewątpliwie możliwe, że wyczerpią się nawet i rezerwy, z których mogłyby być pokryte koszty przestojów koniunkturalnych. Jeżeli dotknięte złą koniunkturą było tylko niewiele przedsiębiorstw danej branży, to muszą one ponosić nieuniknione straty, — jeżeli zaś zła koniunktura objęła całość branży lub całość życia gospodarczego, to pokrycie kosztów przestojów, wywołanych tą koniunkturą, może być dokonane w wyższej cenie, oczywiście w miarę elastyczności popytu na dane wyroby. Przy dużej elastyczności popytu musi wkrótce nastąpić ograniczenie produkcji i muszą być ponoszone straty na przestojach koniunkturalnych.

Zatem: koszty przestojów koniunkturalnych powinny być pokrywane z rezerw, utworzonych w okresach pomyślnych dla przedsiębiorstwa.

3) Przestoje nienormalne mogą powstawać zarówno w okresie ożywienia, jak i załamania gospodarczego. Powodem tych przestojów może być niewłaściwe zrealizowanie kapitału zakładowego, zbyt wielka rozbudowa przedsiębiorstwa, niedostosowana do istotnych potrzeb rynku, nieumiejętne kierownictwo, strajki i t. p. Koszty takich przestojów nie mają uzasadnienia gospodarczego, tu nawet nie może być mowy o kosztach w odniesieniu do produkowanych wyrobów, — przy tych przestojach powstają jedynie straty, które powinny być pokrywane z prywatnej kieszeni przedsiębiorcy, a nie z zasobów przedsiębiorstwa, ani też tym bardziej nie z ceny sprzedawanych wyrobów.

Jeżeli przedsiębiorca chce pozbyć się tych strat, to powinien przede wszystkim usunąć ich źródło, a więc powinien zmienić kierownictwo, dostosować rozmiary swego przedsiębiorstwa do istotnych potrzeb rynku i t. d. Jeżeli jakiś wydatek nie jest uzasadniony gospodarczo, nie może być uważany za koszt własny wyrobu⁵⁴⁾. A koszty przestojów nienormalnych nie są gospodarczo uzasadnione.

Jak na początku wspomniano, do kosztów wszelkiego rodzaju przestojów zalicza się w pierwszym rzędzie umorzenie nieczynnych w danym czasie urządzeń fabrycznych (budynków, maszyn i t. d.); dochodzą tu zwykle koszty utrzymania i ubezpieczenia tych urządzeń, oraz koszt stałego nadzoru, te ostatnie jednak koszty są stosunkowo niewielkie w porównaniu z umorzeniem. Przy przestojach normalnych wszystkie te koszty obciążają produkcję, jako koszty pośrednie. Przy przestojach koniunkturalnych należy wszystkimi kosztami, wynikającymi z tych przestojów, obciążyć kapitał zapasowy, lub specjalne rezerwy, na ten cel przeznaczone. Przy przestojach nienormalnych należy obciążać już to prywatny rachunek właściciela, już to tę część zysku, która przypada na dywidendę.

Zdarza się w praktyce, że niektóre przedsiębiorstwa nie wykazują wogóle kosztów przestojów w tej mianowicie ich części, która przypada na umorzenie nieczynnych urządzeń; jak zaś wiadomo, umorzenie stanowi główny składnik kosztów przestojów. Wskutek tego w bilansie wartość urządzeń pozostaje nieumniejszona

⁵⁴⁾ Porównaj str. 4 i 8 oraz E. Schmalenbach: Grundlagen d. Selbstkostenrechnung u. Preispolitik, str. 10 i n.

o umorzenie za dany czas. Takie postępowanie jest niesłuszne, bilans bowiem przedstawia wtedy nieprawdziwy stan majątku przedsiębiorstwa.

3. Zasada przydziału kosztów pośrednich.

Wspomniano już poprzednio⁵⁵⁾, że każdy rodzaj kosztów pośrednich powinien być dzielony na poszczególne wyroby przy stosowaniu osobnej zasady podziału. Jednakowoż takie postępowanie naraża na zbyt duże trudności, należałoby bowiem dla każdego kosztu obliczać co miesiąc indywidualną stawkę przydziału według odrębnych zasad, a jednocześnie należałoby każdy wyrób indywidualnie oceniać pod różnymi względami, a więc n. p. pod względem zajmowanej powierzchni na produkcję tego wyrobu, pod względem zużycia ciepła i światła przy produkowaniu tego wyrobu, pod względem ilości zużytych roboczo-godzin i t. d. Dla wykonania tych wszystkich czynności trzeba byłoby dysponować licznym personelem pracowniczym, który musiałby wykonywać cały szereg czynności kontrolnych, a to znów powiększałoby znacznie koszty własne. Praktycznie zatem nie przeprowadza się indywidualnego podziału kosztów pośrednich na poszczególne wyroby z powodu zbyt dużych trudności natury technicznej.

Zagadnienie to rozwiązuje praktyka w prostszy sposób, stara się mianowicie wynaleźć wspólną zasadę przydziału dla wszystkich rodzajów kosztów pośrednich na wyroby gotowe; spotyka się więc, że koszty pośrednie bywają dzielone według wartości materiałów, zużytych do wytworzenia tych wyrobów. Jest jednak wątpliwą rzeczą, czy n. p. koszt ubezpieczenia obiektów fabrycznych i urządzeń technicznych pozostaje w jakimkolwiek związku z wartością zużytych materiałów. To samo również można powiedzieć o umorzeniu obiektów i urządzeń fabrycznych, o kosztach ogrzewania i oświetlenia i t. d. Wszystkie te koszty posiadają tylko bardzo nikły związek z wartością zużywanych do produkcji materiałów. Rozkładanie kosztów pośrednich według tej zasady jest więc niesłuszne. Jedynie koszt ubezpieczenia surowców w magazynie ma przyczynowy związek z wartością tychże surowców i jedynie ten koszt może być bez zastrzeżeń rozkładany według wartości zużywanych do produkcji materiałów.

⁵⁵⁾ Patrz str. 36 i n.

Drugą rozpowszechnioną zasadą⁵⁶⁾ rozkładania kosztów pośrednich na poszczególne wyroby jest podział według kosztu robocizny, opłacanej w danym czasie na wyprodukowanie odnośnych wyrobów⁵⁷⁾. Zwolennicy tej zasady twierdzą, że należy przydzielać odpowiednio więcej kosztów pośrednich na ten wytwór, za którego wykonanie musiano zapłacić więcej robocizny (produkcyjnej). Uważają oni, że koszt robocizny jest najłatwiej uchwytne i stanowi najlepszy probierz gromadzenia się kosztów własnych na poszczególnych wyrobach.

W odniesieniu do tej zasady nasuwają się również poważne wątpliwości, czy jest ona słuszna. Czy można n. p. stwierdzić istotny związek między wysokością robocizny, a wysokością kosztów ogrzewania, lub kosztów oświetlenia, albo wreszcie kosztów ubezpieczenia urządzeń fabrycznych? Wydaje się to bardzo nieprawdopodobne. Zresztą wysokość robocizny też jest zależna, a zależy ona mianowicie od ilości roboczo-godzin oraz od innych czynników (kwalifikacje robotników, ilość lat pracy danego robotnika w fabryce i t. d.). W stosunku do wysokości robocizny można dzielić bez zastrzeżeń jedynie te koszty, które są ściśle z nią związane, jak n. p. koszty dodatkowych świadczeń dla robotników, koszty urlopów robotniczych oraz świadczenia socjalne za robotników. Inne koszty pośrednie wykazują tylko bardzo luźny związek z wysokością robocizny.

Trzecią dość często spotykaną zasadą rozkładania kosztów pośrednich na poszczególne wyroby jest suma kosztów bezpośrednich, a w szczególności suma wartości zużytych materiałów i kosztu robocizny produkcyjnej. Zwolennicy tej zasady twierdzą, że większość kosztów własnych danego wyrobu przypada na koszty bezpośrednie, a tylko małą część stanowią koszty pośrednie. Jeżeli zatem te ostatnie koszty przydzielone będą na poszczególne wyroby proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich, to popełniony błąd będzie nieznaczny, a zatem przydział ten będzie słuszniejszy, niż przydział według wysokości robocizny, a tym bardziej niż przydział według wartości zużytych materiałów. Oprócz tego sumę kosztów bezpośrednich stosunkowo łatwo można obliczyć, zatem ten przydział powinien być stosowany.

⁵⁶⁾ Różne zasady rozkładania kosztów pośrednich omówione są u Chodorowskiego, op. cit. str. 15 i 57 oraz w mojej „Księgowości w przedsiębiorstwach przemysłowych”, str. 13 i nast.

⁵⁷⁾ Czerwiński K.: Organizacja przedsiębiorstw przemysłowych, skrypt, Warszawa, 1928.

Nie można jednak i tej zasadzie przyznać słuszności bez zastrzeżeń, jakkolwiek bez wątpienia jest ona lepsza od poprzednich. Przede wszystkim więc zasada ta (jak zresztą i poprzednie) nie opiera się na przyczynowym związku między wysokością kosztów bezpośrednich, a wysokością kosztów pośrednich.

Prawie bez wyjątku wszystkie koszty pośrednie zależą od czasu, t. j. powiększają się z czasem, są zatem funkcją czasu. Wydaje się przeto za najwłaściwsze stosować podział tych kosztów na poszczególne wyroby według długości czasu, zużywanego na ich wytworzenie. Im więcej czasu zużyto na wytworzenie danego przedmiotu, tym więcej należy przydzielić kosztów pośrednich na przedmiot⁵⁸⁾. W tym celu należy kontrolować ilość roboczo-godzin, zużywanych na wytworzenie poszczególnych wyrobów, i według tej ilości przydzielać następnie sumę wszystkich kosztów pośrednich na te wyroby. Ponieważ suma wszystkich kosztów pośrednich znana jest z możliwie największą dokładnością dopiero przy końcu każdego miesiąca, dlatego też przy rozkładaniu tych kosztów można się posługiwać jedynie danymi z miesiąca poprzedniego.

Postępowanie to jest następujące. Przy końcu każdego miesiąca dzieli się sumę kosztów pośrednich, poniesionych w tym miesiącu, przez ilość roboczo-godzin, przepracowanych w przedsiębiorstwie w tymże miesiącu. Z tego podzielenia otrzymuje się stawkę na jedną roboczo-godzinę, która obowiązywać będzie przez cały następny miesiąc. Przez czas utrzymywania produkcji przez przedsiębiorstwo mniej więcej na tym samym poziomie, wysokość tej stawki ulega tylko nieznacznym zmianom⁵⁹⁾; gwałtowniejsze odchylenia od normalnej wysokości są wskazówką dla przedsiębiorcy, że w jego przedsiębiorstwie zachodzą zmiany, które należy zanalizować i przedsięwziąć ewentualnie odpowiednie kroki, o ile te zmiany miałyby spowodować stratę.

⁵⁸⁾ Zasadą przydziału kosztów pośrednich zajmował się szeroko inż. A. Bajkowski: Zasadnicze ugrupowanie kosztów produkcji, art. w Przeglądzie Organizacji Nr 3 z r. 1936, str. 78 i 79. Autor udowadnia na przykładach cyfrowych, że podział tych kosztów według wartości zużywanego surowca, jak również według wysokości robocizny produkcyjnej oraz według sumy tych dwóch kosztów — jest niesłuszny i prowadzić może do fałszywych wyników. Autor dochodzi w końcu do wniosku, że jedynie przydział kosztów pośrednich na zasadzie ilości roboczo-godzin jest słuszny. Cytowany Mellerowicz podaje w t. II, str. 106—108 przykład kalkulacji przy zastosowaniu zasady podziału kosztów ogólnych podług wysokości robocizny.

⁵⁹⁾ A. Kwieciński, op. cit. str. 10.

Jest rzeczą zrozumiałą, że w tych wypadkach, w których można przeprowadzić podział kosztów pośrednich na poszczególne wyroby w sposób indywidualny, t. zn. każdy rodzaj kosztu według osobnej, a najwłaściwszej dla niego zasady, — należy przydział taki utrzymać, jest on bowiem dokładniejszy od przydziału według wspólnej zasady, opierającej się na ilości roboczo-godzin. Jeżeli więc w przedsiębiorstwie można n. p. koszt opalu przydzielać według ilości żebier centralnego ogrzewania, to należy ten koszt wyłączyć z ogólnej sumy kosztów pośrednich i zastosować do niego przydział indywidualny.

W tych przedsiębiorstwach, w których praca jest przeważnie lub całkowicie zmechanizowana, gdzie zatem czynnik pracy ludzkiej odgrywa stosunkowo niewielką rolę, można zamiast roboczo-godzin stosować przy przydziale kosztów pośrednich — maszynogodzin⁶⁰⁾. Postępowanie przy obliczaniu stawki na jedną maszynogodzinę jest takie samo, jak przy opieraniu się na roboczo-godzinach. Przy zasadzie maszynogodzin eliminuje się ewentualne niedokładności i błędy, wynikające z różnej wydajności pracy poszczególnych robotników, a nawet z różnic w wydajności pracy tego samego człowieka, zależnych od całego szeregu okoliczności, jak stan zdrowia, nastrój, stan odżywiania się i t. p. Na wydajność pracy maszyn mogą wpływać jedynie mało znaczące czynniki, jak dbałość o ich stan, wczesna naprawa uszkodzeń i t.d., które zresztą można uniezależnić od zmian w wydajności pracy ludzkiej.

4. Koszty oddziałów pomocniczych.

W większych przedsiębiorstwach przemysłowych już zwykle z samych założeń organizacyjnych wynika potrzeba wyłączenia pewnych czynności, niezwiązanych bezpośrednio z produkcją, w osobne oddziały pomocnicze, obsługujące całe przedsiębiorstwo. Powstają w ten sposób oddziały pomocnicze, jak kotłownia, siłownia, kolejka wewnętrzna, bocznic kolejowa, składy, montownia i t. p. Koszty takich oddziałów składać się mogą z kosztów bezpośrednich w stosunku do danego oddziału i z kosztów pośrednich. Jedne i drugie są naturalnie kosztami pośrednimi w stosunku do produkowanych wyrobów. Bezpośrednim kosztem n. p. w stosunku do kotłowni jest wartość spalonego węgla i koksu oraz innych środków opałowych, jak również koszt robocizny palaczy i techników, zajętych wyłącznie w kotłowni. Do pośrednich kosztów kot-

⁶⁰⁾ J. Chodorowski: op. cit. str. 57 i n. oraz A. Bieniek, op. cit. str. 16.

łowni zaliczy się natomiast koszt ogólnego nadzoru technicznego, koszt ubezpieczenia fabryki, podatki, obciążające produkcję i t.d.

Koszty bezpośrednie oddziałów pomocniczych⁹²⁾ należy oczywiście wyłączyć z pośród innych kosztów wytworzenia przez oddzielne zapisywanie ich wysokości. Koszty pośrednie natomiast nie są oddzielnie kontrolowane, lecz stanowią część kosztów pośrednich całego przedsiębiorstwa. Zanim zatem przystąpi się w takich przedsiębiorstwach do podziału kosztów pośrednich na poszczególne wyroby, należy przedtem dokonać podziału tych kosztów najpierw na oddziały wytwórcze i na oddziały pomocnicze. Podział ten jest możliwy do przeprowadzenia najczęściej jedynie na podstawie ilości roboczo-godzin (lub maszyno-godzin), przepracowanych w danym czasie w oddziałach wytwórczych i w oddziałach pomocniczych. Sumę kosztów pośrednich dzieli się więc przez ogólną ilość roboczo-godzin z wszystkich oddziałów fabrycznych (wytwórczych i pomocniczych) za dany czas, po czym na podstawie obliczonej w ten sposób stawki rozdziela się te koszty na oddziały wytwórcze i pomocnicze. Po dokonaniu tych czynności oddziały pomocnicze obciążone będą całkowitymi kosztami, które ich dotyczą.

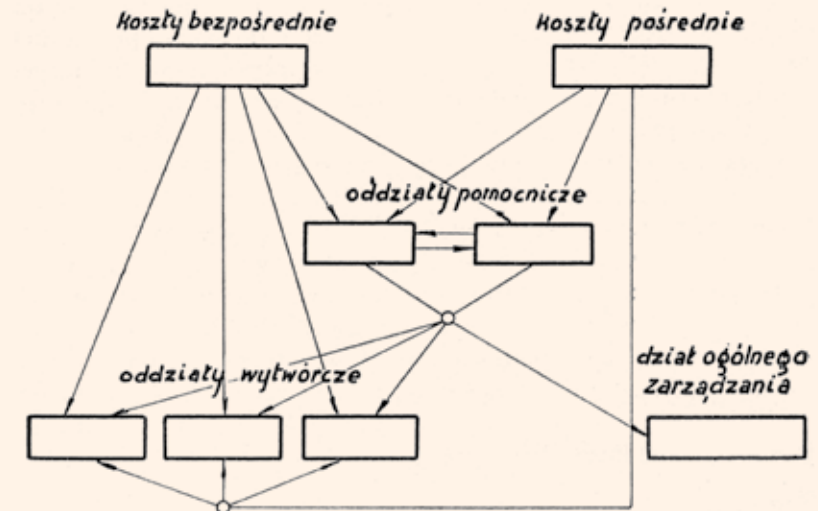
Całkowite koszty oddziałów pomocniczych są w stosunku do oddziałów wytwórczych kosztami pośrednimi, z usług bowiem kotłowni korzystają wszystkie oddziały wytwórcze i inne pomocnicze, — z usług bocznicy kolejowej korzystają również oddziały wytwórcze oraz inne oddziały pomocnicze, a między nimi i kotłownią. Zachodzi zatem potrzeba dalszego podziału kosztów oddziałów pomocniczych według ilości roboczo-godzin (o ile by nie można było stosować zasad indywidualnych) na poszczególne wydziały wytwórcze i na pozostałe oddziały pomocnicze, a nawet ewentualnie i na dział ogólnego zarządzania, o ile ten dział korzystał z usług oddziału pomocniczego (n. p. oświetlenie biur zarządu światłem, wytworzonym w własnej kotłowni lub siłowni). Po dokonaniu tego dalszego podziału zgrupowane zostaną na oddziałach wytwórczych całkowite koszty wytworzenia, obciążające wyroby, wytworzone w tych oddziałach.

Postępowanie to jest przedstawione w zarysie na rys. 1.

Przy podziale kosztów oddziałów pomocniczych na oddziały wytwórcze, inne pomocnicze i ewentualnie na dział ogólnego zarzą-

⁹²⁾ Chodorowski, op. cit. str. 61 i n.

dzania — można przeważnie stosować indywidualne zasady przydziału; tak więc n. p. koszty kotłowni można przydzielać według ilości pieców, lub ilości żeber centralnego ogrzewania, — koszty siłowni według liczników, lub według mocy motorów, — koszty



Rys. 1.

światła według liczników, lub według ilości punktów świetlnych z uwzględnieniem ich mocy i t. d. Koszty innych oddziałów pomocniczych, jak n. p. straży ogniowej, przydzielać można według wartości szacunkowej obiektów fabrycznych dla ubezpieczenia ogniowego, — gdy zaś nie można znaleźć odpowiedniego kryterium przydziału indywidualnego dla danego kosztu, należy zastosować zasadę przydziału według roboczo-godzin, lub maszyno-godzin.

Koszty utrzymania bocznicy kolejowej podzielone być mogą według ciężaru przewiezionych wyrobów i surowców łącznie z materiałami pomocniczymi; sumę kosztów utrzymania bocznicy kolejowej za dany czas dzieli się mianowicie przez ogólną ilość kilogramów, przewiezionych na bocznicy (na kolejce), przez co otrzymuje się wysokość kosztu przewiezienia jednego kilograma. Następnie tę stawkę mnoży się przez ilość kilogramów przewiezionych ogółem wyrobów sprzedanych, a kwotę uzyskaną w ten sposób przenosi się na dział ogólnego zarządzania, mianowicie na koszty sprzedaży, — reszta zaś kosztów utrzymania bocznicy ko-

lejowej (kolejki) stanowić będzie koszt wytworzenia, który podzielony będzie na oddziały wytwórcze według ilości roboczo-godzin (maszyno-godzin).

Reasumując wszystko, co powiedziano o kosztach wytworzenia, otrzymamy następujący układ tych kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym.

Koszty wytworzenia.

I. Koszty bezpośrednie:

1. wartość surowców i materiałów, zużytych bezpośrednio do produkcji,
2. robocizna (produkcyjna) wraz ze świadczeniami dla robotników i kosztami ubezpieczenia robotników,
3. inne koszty bezpośrednie, jak n. p. koszty z poprzedniego okresu gospodarczego, umorzenie danej maszyny i t. p.

II. Koszty pośrednie:

1. koszty pośrednie ogólne:
 - a) pensje personelu technicznego wraz ze świadczeniami,
 - b) robocizna pośrednia (pomocnicza) wraz ze świadczeniami dla robotników,
 - c) koszt ogrzania i oświetlenia lokalu fabrycznego,
 - d) zużycie siły do napędu urządzeń fabrycznych,
 - e) koszt utrzymania w stanie sprawności lokalu fabrycznego i urządzeń fabrycznych,
 - f) koszt ubezpieczenia lokalu fabrycznego i urządzeń fabrycznych,
 - g) koszt utrzymania biura fabrycznego i urządzeń pomocniczych (laboratoria, doświadczalnie i t. p.),
 - h) koszt utrzymania środków przewozowych i inwentarza żywego, pracującego dla działu wytwórczego fabryki,
 - i) umorzenie obiektów fabrycznych,
 - j) procenty i prowizje, płacone od pożyczek, zaciągniętych wyłącznie na cele produkcji,
 - k) inne koszty pośrednie;
2. koszty oddziałów pomocniczych:
 - a) koszty bezpośrednio oddziałów pomocniczych,
 - b) koszty pośrednio oddziałów pomocniczych.

III. Koszty nabycia.

Koszty nabycia w przedsiębiorstwie handlowym są jakby odpowiednikiem kosztów wytworzenia w przedsiębiorstwie przemysłowym; koszty te można ustalić ze znacznie większą łatwością, aniżeli koszty wytworzenia. Ponoszone są one przez przedsiębiorstwo w stosunkowo krótkim okresie czasu, stąd też łatwo je zebrać odrębnie dla każdej partii towarów, a nawet dla każdego gatunku towaru oddzielnie i ustalić je w dokładnych liczbach przez odpowiednie działania rachunkowe.

Koszty nabycia dzielą się, podobnie jak koszty wytworzenia, na dwie zasadnicze grupy, a mianowicie na koszty bezpośrednie i na koszty pośrednie. Można bowiem niektóre koszty nabycia ustalać z matematyczną dokładnością w stosunku do nabywanych towarów, inne natomiast koszty nabycia trzeba dzielić na poszczególne towary według pewnych przyjętych zasad.

A. Bezpośrednie koszty nabycia.

Do bezpośrednich kosztów nabycia zaliczyć należy w pierwszym rzędzie te kwoty pieniężne, które nabywca płaci dostawcy za towary według doręczanego mu rachunku (faktury, specyfikacji, rozliczenia itp.). W dokumencie tym dostawca dokładnie wyszczególnia, ile należy się mu za poszczególną ilość każdego gatunku towaru, odbiorca wie zatem najczęściej bez żadnych dodatkowych wyliczeń, ile kosztuje go każdy gatunek z osobna. Niekiedy tylko konieczne tu są niewielkie obliczenia rachunkowe, mianowicie przy przeliczaniu kwot faktury na walutę krajową z waluty zagranicznej, przy obliczaniu skonta kasowego i rabatu od każdego gatunku oddzielnie, o ile dostawca obliczył te należności od całkowitej kwoty faktury. Naogół jednak te obliczenia są proste i nie przedstawiają większych trudności.

Do bezpośrednich kosztów nabycia zalicza się następnie komisowe i prowizje, płacone przez odbiorcę komisantowi lub przedstawicielowi handlowemu, za którego pośrednictwem dokonane zostało kupno towarów. Koszty te podawane są zwykle w procentach kwoty, płaconej dostawcy za towary, dlatego też podzielenie tych kosztów na poszczególne gatunki towarów jest również proste.

Należy tu wreszcie zaliczyć wszystkie inne koszty nabycia, które dadzą się ustalić dokładnie w stosunku do nabywanych towarów. Mogą tu należeć: koszt świadectwa pochodzenia, koszt cła, koszty

załadowania, przewozu i wyładowania, koszt ubezpieczenia, koszty przeładowania, przestojów, ważenia, koszty składowe itd. O ile tylko wysokość tych kosztów można dokładnie ustalić w stosunku do poszczególnych nabytych towarów, zaliczy się je do bezpośrednich kosztów nabycia. Jeżeli nabywa się tylko jeden gatunek towaru, wtedy wszelkie koszty, związane z nabyciem tego towaru, są kosztami bezpośrednimi, wystarczy bowiem sumę wszystkich kosztów nabycia podzielić przez ilość jednostek miary nabytego towaru, aby otrzymać ścisły koszt nabycia jednostki.

B. Pośrednie koszty nabycia.

Pośrednie koszty nabycia występują wtedy, gdy nabywa się jednocześnie więcej, niż jeden gatunek towaru, a więc przy jednoczesnym kupowaniu różnych gatunków towarów. Przy kupnie tego rodzaju nabywca ponosi oprócz kosztów bezpośrednich szereg innych kosztów, których nie można ustalić dokładnie w stosunku do każdego nabytego gatunku. Należy tu zaliczyć z reguły wszystkie koszty poza kwotą rachunku dostawcy, komisowem i prowizją pośrednika.

Pośrednie koszty nabycia można podzielić na dwie części, a mianowicie na koszty zależne od ciężaru lub ilości nabytych towarów oraz na koszty zależne od wartości tychże towarów. Powstaje stąd określenie kosztów pośrednich, jako kosztów ilościowych i kosztów wartościowych. Koszty ilościowe dzielone będą na poszczególne gatunki towarów według ciężaru lub ilości jednostek miary nabytych towarów, koszty zaś wartościowe — według wartości tych towarów.

Koszty ilościowe, zwane też niekiedy wagowymi, obejmują najczęściej następujące pozycje: przewóz, załadowanie, przeładowanie, wyładowanie, sprawdzanie ilości (ważenie, mierzenie, liczenie), postojowe, magazynowe, składowe i t. p. Przy kalkulacji należy kwoty tych kosztów dodać, a ich sumę podzielić przez ogólną ilość jednostek miary nabytych towarów, t. j. przez ogólną ilość kilogramów, metrów, sztuk itp. Po przeprowadzeniu tego działania otrzymuje się kwotę, przypadającą na jednostkę miary. Kwotę tę należy następnie mnożyć kolejno przez ilość jednostek miary poszczególnych nabytych gatunków, przez co otrzyma się sumę kosztów ilościowych, przypadających na każdy gatunek oddzielnie.

Koszty wartościowe obejmują zwykle: cło i koszty celne, koszty statystyki, ubezpieczenie, świadectwo pochodzenia, prowizję ekspedytora itp. Sumę tych wszystkich kosztów należy dzielić przez ogólną wartość pieniężną nabytych gatunków według rachunku dostawcy z uwzględnieniem innych kosztów bezpośrednich, przez co otrzyma się stawkę kosztów wartościowych na jednostkę wartości towarów. Tę stawkę należy następnie mnożyć kolejno przez ilość jednostek wartości każdego z poszczególnych gatunków, przez co otrzyma się ogólną kwotę tych kosztów, przypadającą na dany gatunek⁶²⁾.

Kalkulację nabycia przeprowadza się po nadejściu towarów od dostawcy i złożeniu ich do magazynu. Jak już wspomniano, koszty bezpośrednio uwidocznione są najczęściej w całości w rachunku, przysłanym przez dostawcę, natomiast koszty pośrednie zestawione są zwykle w rachunku ekspedytora, który załatwiał w imieniu nabywcy sprowadzenie towarów. Mając zatem rachunek dostawcy i rachunek ekspedytora, można stosunkowo łatwo przeprowadzić kalkulację nabycia.

Widać z powyższego, że zagadnienie kosztów nabycia nie przedstawia tyle i takich trudności, jak zagadnienie kosztów wytworzenia w przedsiębiorstwach wytwórczych; dlatego też o kosztach nabycia naogół mniej się pisze i dyskutuje, niż o kosztach wytworzenia. Obliczanie kosztów nabycia omawiane jest zwykle dość wystarczająco w podręcznikach arytmetyki handlowej⁶³⁾.

IV. Koszty ogólnego zarządzania.

Koszty ogólnego zarządzania, które następnie będą nazywane dla krótkości kosztami ogólnymi, kształtują się mniej więcej jednakowo w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych, dlatego też omówione będą razem. Koszty te wyni-

⁶²⁾ Inaczej nieco radzi postępować Łagiewski C. w art. pt.: O kalkulacji kupieckiej w Przeglądzie Organizacji Nr 1 z r. 1936, str. 6; koszty wartościowe zaleca mianowicie dzielić na poszczególne gatunki według wartości nabytych towarów, powiększonej o koszty ilościowe. Takie postępowanie wydaje się nieuzasadnione, gdyż np. koszty cła absolutnie nie zależą od zapłaconych kosztów ilościowych.

⁶³⁾ Pawłowski St.: Arytmetyka handlowa, Lwów—Warszawa, 1930, str. 189 i n.; Bońkowski S. i Chankowski H.: Arytmetyka handlowa, część III, Warszawa, 1927, str. 135; Czyłok i Nowak: Arytmetyka handlowa, część III, Kraków 1928, str. 29 i n.; Lipa A. i Gajęcki A.: Arytmetyka handlowa, Warszawa, 1932, część II, str. 259 i n.; A. Bildziukiewicz: Zasady kalkulacji kupieckiej, Wilno, 1939.

kają częściowo z samego istnienia przedsiębiorstwa (np. w Polsce koszt świadectwa przemysłowego), częściowo zaś z czynności zarządzania. Koszty te mogą być ponoszone w różnych okresach czasu, a więc mogą być ponoszone z góry na pewien dłuższy okres czasu, albo też mogą być ponoszone w tym okresie, którego dotyczą, — albo wreszcie mogą być ponoszone z dołu za ubiegły okres czasu. Jeżeli chodzi o przydział tych kosztów na poszczególne wyroby lub towary, to należy naturalnie brać pod uwagę tylko te koszty, które dotyczą rozpatrywanego okresu.

Należy jednak na wstępie podkreślić charakterystyczną cechę tych kosztów, odróżniającą je w wybitny sposób od kosztów wytworzenia względnie nabycia. Jak już wspomniano, zarówno koszty wytworzenia, jak i koszty nabycia, obliczane i przydzielane są na poszczególne wyroby lub towary w tym momencie, gdy wyrób lub towar został złożony jako gotowy do sprzedaży w magazynie przedsiębiorstwa. W tym też momencie przeprowadza się w księgowości przedsiębiorstwa odpowiednie zapisy, przenoszące kwoty poniesionych kosztów z różnych rachunków, przeznaczonych dla tych kosztów, na rachunek wyrobów gotowych lub na rachunek towarów. Innymi słowy, na rachunku wyrobów gotowych w przedsiębiorstwie przemysłowym, a na rachunku towarów w przedsiębiorstwie handlowym, zapisuje się wyroby względnie towary z wartością, uzyskaną na podstawie przeprowadzonej kalkulacji wytworzenia lub nabycia.

Inaczej natomiast ma się sprawa z kosztami ogólnymi. Wprawdzie dla skonfrontowania ceny rynkowej z całkowitymi kosztami własnymi należy przeprowadzić zestawienie wszystkich kosztów własnych tuż po wytworzeniu względnie nabyciu, — faktyczny jednak przydział kosztów ogólnych na poszczególne wyroby lub towary dokonywany jest w księgach handlowych dopiero w chwili sprzedaży tych wyrobów (towarów). Zatem w księgach handlowych zarówno wyroby jak i towary figurują z wartością pieniężną według kosztów wytworzenia lub nabycia, a nie z wartością pieniężną według całkowitych kosztów własnych. Taki stan istnieje w księgach handlowych aż do chwili sprzedaży wyrobów (towarów).

Mówiąc to samo pojęciami z księgowości, obciąża się rachunek wyrobów lub towarów kosztami wytworzenia względnie nabycia, a uznaje się go wartością brutto, uzyskaną ze sprzedaży, która obejmuje całkowity koszt własny, powiększony o zysk, lub zmniejsz-

szony o stratę. Wynika z powyższego, że z osiągniętej nadwyżki ze sprzedaży należy najpierw pokryć koszty ogólne, a reszta dopiero stanowić będzie zysk netto na sprzedaży. Cała zatem nadwyżka, osiągnięta ze sprzedaży przed pokryciem kosztów ogólnych, stanowi t. zw. zysk brutto. Cyfrowo przedstawia się to zagadnienie w następujący sposób:

Przychód	Rachunek wyrobów (towarów)	Rozchód
1. Wartość wyrobów (towarów), ustalona na podstawie kalkulacji wytworzenia wzgl. nabycia	1000.—	1. Całkowita kwota, osiągnięta ze sprzedaży wyrobów (towarów), wskazanych na stronie lewej
2. Zysk brut. na sprzed.	600.—	1600.—
	<u>1600.—</u>	<u>1600.—</u>

Z tego rachunku nie wynika bynajmniej, że przedsiębiorca zarobił na sprzedaży wyrobów (towarów), które zapisane są na stronie lewej z wartością zł 1000.—, całą nadwyżkę wynoszącą zł 600.—, — z tej bowiem sumy musi najpierw pokryć koszty ogólne, które będą przypadać na tę partię wyrobów (towarów), — a reszta dopiero tej kwoty stanowić będzie jego zysk netto. Chcąc zatem obliczyć, ile wynosi ten zysk, należy zestawić odpowiednią część kosztów ogólnych z sumą zysku brutto; ewentualna nadwyżka zysku brutto będzie dopiero zyskiem netto. Gdyby zaś okazało się, że zysk brutto jest mniejszy niż odpowiednia część kosztów ogólnych, przypadających na daną partię wyrobów (towarów), wtedy przedsiębiorca poniesie stratę.

Zestawienia te przedstawiają się w następujący sposób:

a) przy zysku netto:

Koszty	Zestawienie kosztów ogólnych i zysków	Zyski
1. Koszty ogólne, przypadające na daną partię wyrobów (towarów)	350.—	1. Zysk brutto na sprzedanej partii wyrobów (towarów) za zł 1600.—
2. Zysk netto na sprzedanej partii	250.—	600.—
	<u>600.—</u>	<u>600.—</u>

b) przy stracie:

Koszty	Zestawienie kosztów ogólnych i zysków	Zyski
1. Koszty ogólne, przypadające na sprzedaną partię wyrobów (towarów)	700.—	
	700.—	
		1. Zysk brutto na sprzedanej partii wyrobów (towarów) za zł 1600.— 600.—
		2. Strata na sprzedanej partii 100.—
		700.—

W konsekwencji takiego postępowania mógłby zajść wypadek, że koszty ogólne, poniesione za okres czasu, w którym nie nie sprzedawano, pozostałyby bez pokrycia, a więc musiałyby być uważane za stratę. Gdyby badany był tylko ten jeden okres czasu, to niewątpliwie należałoby te koszty uznać za stratę, postępowanie takie byłoby jednak niesłuszne o tyle, że koszty ogólne za ten okres czasu znajdą swe pokrycie w zapasie wyrobów (towarów) i będą zwrócone w cenie sprzedaży, osiągniętej w następnym okresie. Jednak względy ostrożności i obawa przed niebezpieczeństwem, powstającym przy zbyt wysokim szacowaniu posiadanych zapasów wyrobów (towarów), nakazują przedsiębiorcom przemysłowym i kupcom oceniać i wykazywać w księgach handlowych swe zapasy co najwyżej po cenie kosztów wytworzenia (nabycia) ⁶⁴⁾.

Toteż jeżeliby się miało ocenić w należyty sposób zdolność gospodarczą przedsiębiorstwa za dany czas, nie wystarczyłoby zbadać jedynie koszty i zyski za ten czas, lecz należałoby wziąć pod uwagę również posiadane zapasy wyrobów (towarów) i ocenić je pod względem możliwości zbycia w najbliższym czasie. Zbywalność tych zapasów po cenie, zabezpieczającej zwrot kosztów wytworzenia (nabycia) wraz z kosztami ogólnymi, oraz dającej widoki zysku netto, świadczy o sile gospodarczej przedsiębiorstwa.

⁶⁴⁾ Na innym stanowisku stoi Schmalenbach w swojej pracy: *Dynamische Bilanz*, gdzie wypowiada się za szacowaniem majątku po cenach sprzedaży, a więc po cenach, uwzględniających już z góry pokrycie całkowitych kosztów własnych oraz zysk. Stanowisko to jest bardzo ryzykowne, gdyż przedsiębiorstwo wykazuje wtedy niezrealizowane zyski i powiększa wartość swojego majątku do takiej kwoty, która może w ogóle nigdy nie będzie zrealizowana. Polskie ustawodawstwo (Kodeks Handlowy i ustawa o podatku dochodowym) stoją na stanowisku szacowania według cen wytworzenia względnie nabycia. Porównaj str. 27.

A. Podział kosztów ogólnych.

Rozpatrując szczegółowo pozycje kosztów ogólnych, można wyodrębnić w nich trzy zasadnicze grupy ze względu na cel, w jakim są ponoszone. Jedne mianowicie koszty ponoszone są w bezpośrednim związku z ogólnym zarządzaniem przedsiębiorstwa i nie dotyczą specjalnie żadnego działu, — druga grupa kosztów ogólnych odnosi się do czynności sprzedaży wyrobów (towarów), — wreszcie trzecia grupa kosztów ogólnych wynika z operacji finansowych przedsiębiorstwa, a w pierwszym rzędzie ze starań o dostarczenie przedsiębiorstwu odpowiedniego kredytu.

W związku z tym odróżnia się:

1. koszty administracyjne (zwane w praktyce handlowymi),
2. koszty sprzedaży,
3. koszty finansowe.

1. Koszty administracyjne dotyczą całego przedsiębiorstwa mniej więcej w jednakowym stopniu; częściowo wynikają one z samego istnienia przedsiębiorstwa, częściowo zaś z wykonywanych czynności ogólnego zarządzania. Do kosztów tych należą między innymi: pensje i świadczenia dla kierowników (zarządców) administracyjnych i personelu administracyjnego (z wyjątkiem personelu działu sprzedaży), podatki, koszty sądowe, porady prawne, utrzymanie biur administracyjnych, porto, komorne za lokal administracyjny, opał oraz oświetlenie tego lokalu, remonty i naprawy urządzeń, służących administracji ogólnej, koszt ubezpieczenia obiektów administracyjnych, przejazdy służbowe, koszty reprezentacji, a wreszcie umorzenie obiektów majątku stałego, przeznaczonego dla administracji.

2. Koszty sprzedaży związane są bezpośrednio z czynnościami sprzedaży i powstają zwykle tylko wtedy, gdy jest dokonywana sprzedaż (krótkie przerwy w sprzedaży nie mają tu oczywiście znaczenia). Rozróżnić tu można dwa rodzaje kosztów sprzedaży, a mianowicie bezpośrednie koszty sprzedaży, które bezpośrednio zmniejszają ogólny wpływ ze sprzedaży, czyli innymi słowy, że odbiorca płaci o tyle mniej za sprzedany mu towar, ile wynoszą te koszty, — oraz ogólne koszty sprzedaży. Do pierwszych kosztów należą: ustępstwa i skonta, udzielane odbiorcom, koszty przewozu i ubezpieczenia przy sprzedaży

„franco“ oraz straty na niewypłacalnych odbiorcach. Te koszty stanowią istotne zmniejszenie wpływu ze sprzedaży i przy obliczaniu wysokości podatku od obrotu są zwykle potrącanie od ogólnej sumy sprzedaży⁶⁵⁾.

Ogólne koszty sprzedaży wiążą się wprawdzie ściśle ze sprzedażą, nie oddziałują jednakowoż bezpośrednio na zmniejszenie się wpływów. Koszty te mają zatem charakter kosztów administracyjnych, a wyodrębnia się je tylko z tego powodu, że dotyczą jednego działu administracji przedsiębiorstwa, a mianowicie działu sprzedaży. Należą tu: koszty reklamy, pensje i świadczenia dla personelu sprzedażowego, opakowanie, podatek od obrotu, a wreszcie umorzenie majątku stałego, przeznaczonego dla działu sprzedaży. Zalicza się tu również wszelkiego rodzaju prowizje, płacone agentom, komiwojażerom, komisantom, przedstawicielom itd., którzy współdziałają z przedsiębiorstwem przy sprzedaży jego towarów.

Bezpośrednie koszty sprzedaży powinny być wobec powyższego spisywane bezpośrednio z ogólnego wpływu ze sprzedaży, natomiast ogólne koszty sprzedaży włączane będą do zestawienia kosztów i zysków całego przedsiębiorstwa, ich pokrycie zatem znajdzie się dopiero w zysku brutto.

Postępowanie to przedstawia się na rachunkach w następujący sposób:

1. Sprzedaż		2. Wyroby (towary)	
1. Koszty sprzedaży bezpośrednie	Wpływ brutto za sprzedane wyroby	1. Koszty wytworzenia lub nabycia	Sprzedaż netto
2. sprzedaż netto		2 Zysk brutto na sprzedaży	
3. Koszty i zyski			
	1. koszty administracyjne	Zysk brutto na sprzedaży	
	2. k. sprzedaży ogólne		
	3. k. finansowe		
	4. Zysk netto na wyrobie (towarze)		

⁶⁵⁾ Polska ustawa o podatku dochodowym nie pozwala na zmniejszenie obrotu o straty na niewypłacalnych odbiorcach (ustawa z r. 1925, znowelizowana w r. 1934, Dz. U. R. P. Nr 76, poz. 715).

Koszty sprzedaży można by dla celów kalkulacyjnych dzielić również na inne grupy, a mianowicie na koszty wyrażane w procentach sumy sprzedaży oraz na koszty wyrażane w kwotach absolutnych. Podział taki jest niekiedy o tyle potrzebny, że przy kalkulacji sprzedaży można wszystkie koszty procentowe uwzględnić w jednej kwocie. Do procentowych kosztów sprzedaży zalicza się: udzielone skonta i rabaty, płacone prowizje agentom, komiwojażerom, komisantom i przedstawicielom oraz podatek obrotowy. Znajac wysokość w procentach poszczególnych kosztów sprzedaży, można przy ustalaniu ceny sprzedaży dodać do znanych już innych kosztów własnych w jednej ogólnej kwocie procentowej odpowiednią sumę na pokrycie tych kosztów. Szczegół ten ma znaczenie zwłaszcza przy kalkulacji wstępnej, przeprowadzanej w przedsiębiorstwach przemysłowych przy zamawianiu wyrobu przez odbiorcę.

Do kosztów sprzedaży, wyrażanych w liczbach absolutnych, zalicza się: straty na niewypłacalnych odbiorcach, koszty reklamy i opakowania, pensje i świadczenia dla personelu sprzedażowego, koszt umorzenia obiektów, przeznaczonych dla działu sprzedaży itd.⁶⁶⁾.

3. Koszty finansowe stanowią trzecią grupę kosztów ogólnych. Do tej grupy należą: procenty i prowizje, płacone za uzyskanie kredytu otwartego, zabezpieczonego i obligacyjnego, koszty emisji akcji i obligacji, koszty zastawów i gwarancji, koszty dyskonta, różnice na kursach walut obcych przy należnościach i zobowiązaniach krótkoterminowych, koszty bankowe, podatek od kapitałów i rent, opłata stemplowa na wekslach (zakup blankietów wekslowych) oraz inne opłaty i koszty, związane z uzyskaniem kredytu, a wreszcie straty na lokatach kapitału własnego.

Niektóre z wymienionych pozycji mogą w pewnych warunkach przynosić zysk, dlatego też celem ostatecznego obliczenia kosztów finansowych należy od sumy poszczególnych kosztów odjąć sumę poszczególnych zysków. Zysk może powstać np. na lokacie kapitału, na różnicach kursowych walut obcych, na procentach od papierów wartościowych itd.⁶⁷⁾.

⁶⁶⁾ Na ten podział kosztów sprzedaży zwrócił u nas uwagę K. Czerwiński w swoim skrypcie: Organizacja przedsiębiorstw przemysłowych.

⁶⁷⁾ Zagadnieniem kosztów finansowych zajmował się dr M. Kałuski w biuletynie Nr 33 Instytutu Naukowej Organizacji i Kierownictwa z r. 1935. Zalicza on do kosztów finansowych oprócz wymienionych pozycji, skonta od obrotów

B. Przydział kosztów ogólnych.

Koszty ogólne we wszystkich wymienionych trzech grupach posiadają tę wspólną cechę, że nie można ich ściśle matematycznie obliczyć w stosunku do danego wyrobu (towaru), czy grupy wyrobów (towarów). Trudność ta jest tym większa, że koszty te, jak już na początku tego rozdziału wspomniano, przydziela się dopiero w chwili sprzedaży wyrobów (towarów). Wynika z tego, że koszty ogólne są w całości kosztami pośrednimi, można je bowiem ustalić i przydzielać na poszczególne wyroby (towary) dopiero drogą pośrednią.

Zasada, na jakiej przeważnie przydziela się w praktyce te koszty na poszczególne wyroby (towary), polega na tym, że przez podzielenie sumy kosztów ogólnych za dany czas przez sumę brutto sprzedaży za tenże czas oblicza się stawkę przydziału na jednostkę sprzedaży i tę stawkę stosuje się przez cały następny okres gospodarczy. Jeżeli np. w poprzednim okresie gospodarczym koszty ogólne wynosiły zł 20,000.—, a sprzedaż brutto w tymże okresie wynosiła zł 68,000.—, to stawka przydziału tych kosztów, jaką się będzie stosować przez cały następny okres gospodarczy, wynosi $20,000 : 68,000 = 0,294$; zatem na jeden złoty sprzedaży brutto przypada kosztów ogólnych zł 0,294, czyli 29,4%⁶⁸⁾. Przy obliczaniu tej stawki mogą być oczywiście wyłączone te koszty, które się

gotówkowych, podatek obrotowy oraz straty na niewypłacalnych odbiorcach. Te trzy pozycje, jak widzieliśmy, należą do kosztów sprzedaży, a nie do kosztów finansowych. Zaleca również zaliczać do kosztów finansowych oprocentowanie kapitału własnego (porównaj rozdział o pośrednich kosztach wytworzenia) oraz nakłady i straty, związane z niewłaściwym rozlokowaniem kapitału na majątek stały, czyli z t. zw. przerostami organizacyjnymi (porównaj rozdział o przestojach). Podkreśla natomiast, zupełnie słusznie, że realność kosztów finansowych staje się względna przy inflacji i deflacji. Jego zdaniem należy do tych kosztów zaliczyć również straty, wynikające z koniecznych operacji, jak np. przedwczesna sprzedaż towarów, przyspieszenie tempa produkcji, zakup zbyt dużej partii surowca itp.

Te ostatnie straty i „koszty” są jednakowoż nieuchwytnie, autor nie wskazał też, w jaki sposób można by je obliczać; wyrażają się one jedynie w zmniejszonej sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa. Obiektywne ustalenie wysokości tych „kosztów” jest przeważnie niemożliwe. Nie są to zresztą koszty w naszym rozumieniu; nieudolność w prowadzeniu przedsiębiorstwa nie może być uważana za koszt uzasadniony gospodarczo, lecz za stratę osobistą przedsiębiorcy.

⁶⁸⁾ Zagadnieniem wysokości kosztów ogólnych w stosunku do sprzedaży zajmują się organizacje kupieckie; przeprowadzane badania ogłaszane są następnie w odpowiednich pismach celem poinformowania kupców i przemysłowców danej branży o kształtowaniu się kosztów ogólnych. U nas badania takie zapoczątkowane zostały przez Stowarzyszenie Kupców Polskich, które drogą ankiety

wyraża w procentach sumy sprzedaży; stopa procentowa tych kosztów nie musi się bowiem opierać na kosztach z poprzedniego okresu, gdyż jej wysokość jest zawsze stała, lub ulega nieznacznym odchyleniom na przestrzeni dłuższego okresu czasu. Jeżeli np. procentowe koszty sprzedaży wynoszą w pewnym okresie 7,5%, to według wszelkiego prawdopodobieństwa wysokość tej stopy będzie taka sama i w następnym okresie, albo tylko niewiele się zmieni.

Ze stosowania takiej zasady przydziału kosztów ogólnych wynikają nieraz bardzo znaczne niedokładności; jakkolwiek bowiem wysokość kosztów ogólnych naogół nie podlega na przestrzeni nawet dłuższego czasu znaczniejszym wahaniom, to jednak drugi czynnik, oddziałujący na wysokość tej stawki przydziału, t. j. wpływ brutto ze sprzedaży, może się bardzo różnić od siebie w poszczególnych okresach. Należy tu jeszcze podkreślić, że ustalanie stawki przydziału kosztów ogólnych w procentach sprzedaży brutto ma jeszcze i ten brak, że w sumie sprzedaży brutto znajduje się zysk przedsiębiorstwa, który w poszczególnych branżach, a nawet przez przedsiębiorców w tej samej branży, jest w różnej wysokości preliminarzowany i realizowany. Toteż byłoby właściwiej, gdyby w kalkulacji ceny sprzedaży dodawano pewien procent na koszty ogólne nie od sumy sprzedaży brutto, lecz od sumy innych dotychczasowych kosztów własnych, a wtedy i rachunek byłby daleko prostszy i wyniki dokładniejsze. Stwierdzić jednak należy,

uzyskało dane co do wysokości kosztów ogólnych w trzech branżach, a mianowicie w branży winno-kolonialnej, w branży papierniczo-piśmiennej i w branży bielizniarsko-konfekcyjnej. Według tych obliczeń, dokonanych za sześć pierwszych miesięcy roku 1936, wynika że koszty ogólne, zwane przez Stowarzyszenie kosztami handlowymi, wynoszą w procentach obrotu (poniższe dane zostały prze-liczone jako średnie sum, uzyskanych z ankiety):

rodzaj kosztu	b r a n ż a		
	winno-kolonialna	papierniczo-piśmiennej	bielizniarsko-konfekcyjna
komorne	2,35%	5,18%	5,75%
opał i światło	0,30%	0,70%	1,10%
pensje i robocizna	3,22%	9,15%	6,42%
podatki i świadczenia	2,00%	2,78%	3,73%
inne koszty handlowe	2,58%	2,83%	4,38%
reklama	—	—	0,92%
razem	10,45%	20,64%	22,30%

Wyniki ankiety ogłoszone zostały w Tygodniku Handlowym Nr 16 z r. 1936, str. 374.

że i taki sposób przydziału kosztów ogólnych nie mógłby być uważany za wystraszający, a to z poniższych powodów.

Przedewszystkim celem ustalenia słusznej stawki przydziału kosztów ogólnych należy przyjąć możliwie krótkie okresy czasu, a więc co najwyżej okresy miesięczne. Co miesiąc należy sprawdzić i rewidować wysokość stawki, wtedy bowiem wszelkie zmiany w jej wysokości będą dostosowane możliwie dokładnie do każdorazowego stanu przedsiębiorstwa. Następnie należy zwrócić uwagę, że niesłuszne byłoby, gdyby do dwóch towarów, mających jednakową cenę sprzedaży, przydzielono koszty ogólne w jednakowej wysokości, jeżeli jeden z tych towarów sprzedawany bywa np. w ciągu miesiąca, drugi zaś w ciągu 6 miesięcy. Również objętość towarów powinna być uwzględniona przy przydziale kosztów ogólnych, gdyż towar objętościowo wielki zajmuje dużo miejsca w magazynie, podczas gdy towary objętościowo małe przechować można łatwo na malej przestrzeni.

Chcąc zatem przeprowadzić słuszny podział kosztów ogólnych na poszczególne towary, należy brać pod uwagę następujące czynniki: 1. wartość wyrobu lub towaru, ustaloną według kosztów wytworzenia względnie nabycia; wyrób lub towar kosztowny wymaga dużego wkładu kapitału, a więc powinien być obciążony większymi kosztami ogólnymi, niż wyrób (towar) tani; 2. długość czasu, przez jaki wyrób (towar) stanowi własność przedsiębiorstwa; jasne jest, że wyrób (towar), który przez dłuższy czas zajmuje miejsce w magazynie, powinien być obciążony większą sumą kosztów ogólnych, niż wyrób, który tylko przez krótki czas znajduje się w przedsiębiorstwie; można by więc powiedzieć, że wysokość kosztów ogólnych, obciążających poszczególne gatunki wyrobów (towarów), jest odwrotnie proporcjonalna do szybkości obrotu tych wyrobów (towarów); 3. objętość wyrobu (towaru); im wyrób ma większą objętość, tym więcej zajmuje miejsca w magazynie, a więc tym większymi kosztami powinien być obciążony⁶⁸⁾.

⁶⁸⁾ Zagadnieniem przydziału kosztów ogólnych na poszczególne wyroby, wprowadzić w odniesieniu nie do wszystkich kosztów, lecz tylko do kosztów magazynowania, zajmuje się L. Kruszelnicki w artykule pt.: „Obliczanie kosztów magazynowania” w Przeglądzie Organizacji Nr 4 z r. 1934, str. 114. Radzi on mianowicie uwzględniać czas (t), objętość (v), oraz współczynnik μ , obliczony w pieniądzu za 1 m i za jednostkę czasu. Zatem suma kosztów, jaka według niego powinna przypaść na poszczególne wyroby, wynosi $C = t \cdot v \cdot \mu$.

W podobny sposób, jak Kruszelnicki, radzi postępować Z. Rukściński w swej książce: *Zarys rachunkowości fabrycznej*, Warszawa, 1932, str. 31.

Najłatwiej oczywiście ustalić wartość wyrobu (towaru) według kosztów jego wytworzenia względnie nabycia, gdyż znana ona jest już z kalkulacji wytworzenia (nabycia); dlatego też jeżeli chodzi o uwzględnienie tego czynnika, to nie ma w zasadzie większych trudności. Trudności te jednak powstają zarówno przy określaniu czasu, przez jaki wyrób jest własnością przedsiębiorstwa, jak i objętości wyrobu (towaru). Zdarza się przecież na porządku dziennym, że wyprodukowana względnie nabyta partia towarów rozsprzedawana bywa przez dłuższy czas, przy czym niektóre jednostki znajdują się w magazynie przez czas krótki, nieraz tylko przez jeden dzień, inne zaś zajmują miejsce w magazynie po kilka miesięcy. Wynikałoby z tego, że poszczególne jednostki wyrobów (towarów) tego samego gatunku, z tej samej partii powinny być obciążone z tytułu kosztów ogólnych kwotami w różnej wysokości, a zatem że cena sprzedaży tych jednostek nie powinna być jednakowa, lecz ustalana indywidualnie dla każdej jednostki. Łatwo zrozumieć, że takie postępowanie w praktyce byłoby niemożliwe⁶⁹⁾.

Również obliczenie objętości wyrobu (towaru) dla celu przydziału kosztów ogólnych nie jest proste, czasem bowiem wyrób zajmuje dużo miejsca, ale można go schować w kącie bez żadnych podłóg, półek, szaf itp. urządzeń, — inny natomiast wyrób może przy swej malej objętości wymagać różnych urządzeń, nieraz bardzo kosztownych (np. szlachetne kamienie, narzędzia precyzyjne itp.). Ale jest tu i druga trudność; magazyn mianowicie nie zawsze jest wyzyskany w całej swej objętości, jak np. przy małym ruchu, w czasie zastoju gospodarczych itp., podczas gdy koszty ogólne powinny być zawsze w całości pokrywane. Chcąc zatem dokładnie ustalić wpływ czynnika objętości na wysokość przydziału kosztów ogólnych, należałoby brać pod uwagę nie absolutną objętość poszczególnych wyrobów, lecz stosunek tej objętości do objętości wyzyskanej części magazynu. Ustalenie tego stosunku nie jest zaś proste ani łatwe.

Do wymienionych trudności dołącza się jeszcze jedna, a mianowicie że poszczególne wyroby (towary) dla swej konserwacji wymagają obsługi w różnym stopniu starannej i kosztownej; jedne

⁶⁹⁾ Na trudności te zwrócił również uwagę autor „Margi” w artykule w Przeglądzie Organizacji Nr 6 z r. 1934, str. 207, mając zresztą na myśli, podobnie jak Kruszelnicki, tylko koszty magazynowania. Autor rozwija i uzupełnia dowodzenie Kruszelnickiego i dochodzi do własnego wzoru matematycznego, który radzi stosować przy obliczaniu i przydziale tych kosztów.

wyroby trzeba stale przewietrzać, odkurzać, przestawiać itp., inne wcale tego nie wymagają. Chcąc więc uzyskać możliwie sprawiedliwy przydział kosztów ogólnych, należałoby brać pod uwagę również stopień staranności obsługi, wymaganej przez poszczególne wyroby (towary), — a to nie da się łatwo ustalić⁷⁰⁾.

Reasumując powyższe, należałoby przy przydziale kosztów ogólnych na poszczególne wyroby (towary) brać pod uwagę następujące czynniki:

1. wartość, obliczoną według kosztów wytworzenia lub nabycia,
2. długość czasu, przez jaki wyrób (towar) jest własnością przedsiębiorstwa,
3. objętość wyrobu towaru),
4. stopień staranności wymaganej obsługi przez dany wyrób (towar).

Chcąc zatem możliwie poprawnie przydzielić koszty ogólne na poszczególne wyroby (towary), należy wszystkie wymienione cztery czynniki w należyty sposób uwzględniać. Ale na tym nie wyczerpują się jeszcze trudności.

Koszty ogólne ponoszone są w różnych terminach i za różny czas. Płaci się je więc z góry na pewien okres, jak np. komorne za lokal, niektóre podatki itd., — inne koszty płaci się z dołu co pe-

⁷⁰⁾ Zagadnienie obsługi brał pod uwagę cytowany już autor „Marg“, który w swym artykule poprzednio wspomnianym doszedł do następującego wzoru na obliczanie i przydział kosztów ogólnych:

$$C_i = \frac{K}{V \cdot 365} \cdot \frac{V_i \cdot 100 \cdot t_i}{p_i \cdot s_i \cdot \sum_{m=1}^n w_m}$$

K = koszty ogólne,

V = pojemność użytkowa magazynu,

v = przestrzeń, przeznaczona na magazynowanie danego towaru,

t = średni czas magazynowania danego towaru,

p = ilość jednostek średniego zapasu danego towaru,

s = cena jednostkowa danego towaru,

w = współczynnik obsługi,

n = liczba współczynników obsługi.

Sam jednakowoż autor tego wzoru uważa, że stosowanie takiego obliczenia opłaca się jedynie wtedy, gdy koszty ogólne stanowią poważny odsetek całej wartości towaru, a nawet i wtedy radzi pomijać towary drobne i mało wartościowe.

wlen czas, jak np. pensje personelu, świadczenia społeczne za ten personel, procenty od zaciągniętych pożyczek itd., — wreszcie trzecia kategoria kosztów ponoszona jest w tym właśnie momencie, w którym dany koszt jest całkowicie zużywany; do tych ostatnich należą np. koszty porta, koszt naprawy urządzeń biurowych itp. Celem więc poprawnego przeprowadzenia podziału kosztów ogólnych należy z ogólnej ich sumy wyłączyć te koszty, które dotyczą badanego okresu, a następnie te wyłączone koszty przydzielić na wyroby (towary), które w tymże okresie czasu stanowiły własność przedsiębiorstwa.

Z drugiej jednak strony należy pamiętać, że z różnych względów koszty ogólne należy przydzielać na poszczególne wyroby (towary) drogą kalkulacji natychmiast po ich złożeniu w magazynie, a nawet już wtedy, gdy można ustalić całkowite koszty wytworzenia względnie nabycia⁷¹⁾. Natomiast pokrycie kosztów ogólnych wykazywane jest w księgach handlowych dopiero w chwili sprzedaży, a więc w tym momencie, w którym ono rzeczywiście wpływa do przedsiębiorstwa. Łatwo z tego zrozumieć, że przydziału kosztów ogólnych nie da się przeprowadzić ze ścisłością matematyczną, w czasie bowiem przeprowadzanej kalkulacji część tych kosztów nie została jeszcze poniesiona, choć musi ona obciążyć dany wyrób. Może się zdarzyć i zdarza się na porządku dziennym, że pewien wyrób (towar) zostanie wcześniej sprzedany, niż poniesiony zostanie efektywnie jakiś koszt, obciążający ten wyrób (towar). Większość podatków płaci się np. z dołu, niekiedy dopiero po upływie danego roku (podatek dochodowy), choć nie mniej podatek ten jako koszt powinien obciążyć wszystkie wyroby (towary), które w ciągu tego roku zostały sprzedane.

Praktyka rozwiązuje to zagadnienie w ten sposób, że ustala koszty ogólne co pewien odstęp czasu, najczęściej co miesiąc. Ponieważ zaś koszty ogólne są w znakomitej większości kosztami stałymi, t. zn. że ich wysokość jest mniej więcej jednakowa w różnych odstępach czasu bez względu na wahania w wysokości produkcji, więc wysokość tych kosztów w poszczególnych miesiącach w czasie normalnego stanu gospodarczego nie wykazuje znaczniejszych odchylen. Można zatem na podstawie wysokości kosztów ogólnych z poprzedniego miesiąca przeprowadzać przydział tych kosztów w ciągu następnego miesiąca. Postępowanie to będzie

⁷¹⁾ Między innymi z uwagi na układanie cenników, prospektów, ofert itd.; niektóre wyroby (towary) bywają sprzedane tuż po złożeniu ich w magazynie.

zupełnie podobne do postępowania przy przydzielaniu pośrednich kosztów wytworzenia.

Wyniki przy takim sposobie przydziału nie są oczywiście dokładne matematycznie, są one jednak znacznie zbliżone do prawdy, a powstające błędy z wahań kosztów ogólnych na przestrzeni dwóch miesięcy wyrównywane są w stosunkowo krótkim czasie, nie wpływa to zatem na znaczniejsze odchylenia w kalkulacji ceny sprzedaży.

Mając do dyspozycji wysokość kosztów ogólnych z poprzedniego miesiąca, można przystąpić do obliczenia stawki przydziału tych kosztów, uwzględniając wymienione poprzednio cztery czynniki. W tym celu należy przeprowadzić szereg wstępnych obliczeń, dających podstawę do dalszej kalkulacji. Celem więc uwzględnienia wartości wyrobów (towarów) należy ustalić wartość średniego zapasu danego wyrobu w magazynie; jeżeli chodzi o uwzględnienie objętości, należy ustalić użytkową objętość całego magazynu; należy następnie obliczyć średni czas, przez jaki poszczególny wyrób (towa) jest własnością przedsiębiorstwa, a w końcu należy ustalić stopień staranności obsługi, wymaganej przez każdy wyrób z osobna.

Obliczenie wartości średniego zapasu każdego wyrobu (towaru) oddzielnie przeprowadza się w ten sposób, że dodaje się do siebie wartość tego wyrobu, wykazaną w dwóch kolejnych inwentarzach i sumę tę dzieli się przez dwa. Rzecz prosta, że obliczenie to będzie tym ściślejsze, im krótsze będą odstępy czasu między dwoma kolejnymi inwentarzami. Byłoby zatem celowe, aby inwentarze takie mogły być sporządzane co miesiąc; przez dodanie wartości wyrobów, posiadanych na początku miesiąca, do wartości wyrobów, posiadanych przy końcu tegoż miesiąca, oraz przez podzielenie tej sumy przez 2, otrzymuje się dość dokładnie obliczoną wartość średniego zapasu w magazynie tych wyrobów. Celem przydziału kosztów ogólnych należy to obliczenie przeprowadzać oddzielnie dla każdego wyrobu (towaru), względnie gatunku.

Objętość użytkową magazynu oblicza się w m³, biorąc pod uwagę nie tylko przestrzeń, zajęta w rzeczywistości przez wyroby (towary), lecz również i ewentualnie niewyżytkowaną chwilowo część magazynu. Obliczenie to nie następuje znaczniejszych trudności i nie wymaga tak częstej kontroli i poprawek,

jak obliczenie wartości średniego zapasu. Wystarczy zwykle, jeżeli to obliczenie przeprowadzi się raz na rok oraz w wypadkach znaczniejszego powiększenia lub pomniejszenia się objętości użytkowej magazynu.

Obliczenie średniego czasu jest nieco więcej skomplikowane. Za jednostkę miary tego czasu przyjmuje się jedną dobę, nazywając ją magazyno-dniem. Ponieważ w magazynie może się znajdować w tym samym czasie więcej gatunków wyrobów (towarów), przeto obliczenie ilości magazynodni, wyrażającej średni czas przebywania średniego zapasu, należy przeprowadzać oddzielnie dla każdego wyrobu (gatunku wyrobów lub towarów). Przyjmijmy dla uproszczenia, że jakieś przedsiębiorstwo prowadzi tylko dwa gatunki towarów, mianowicie A i B. Wartość średniego zapasu towaru A wynosi zł 500, zaś towaru B zł 750. Celem obliczenia średniego czasu (średniej ilości magazynodni) dzieli się wartość średniego zapasu przez wartość całkowitego rozchodu w danym czasie każdego gatunku oddzielnie, zaś uzyskany iloraz mnoży się przez ilość dni kalendarzowych w danym okresie czasu. Przyjmijmy więc dla przykładu, że całkowity rozchód towaru A w ciągu ostatniego miesiąca wynosi zł 2500, a towaru B zł 2000, to średni czas dla średniego zapasu towaru A wyniesie:

$$\frac{500}{2500} \times 30 = 6 \text{ magazynodni, a dla towaru B:}$$

$$\frac{750}{2000} \times 30 = 11,25 \text{ magazynodni.}$$

Obliczenie stopnia staranności obsługi przeprowadza się w ten sposób, że wybiera się najpierw zasadniczy towar dla danego przedsiębiorstwa i określa się stopień obsługi dla tego towaru jednostką (1) lub 100%. Towary inne, wymagające staranniejszej obsługi, od towaru zasadniczego, określa się odpowiednio zwiększoną jednostką, a więc np. 1,25 lub 125% itd. Towary, które wymagają mniej starannej obsługi od towaru zasadniczego, określa się odpowiednio zmniejszoną jednostką, a więc np. 0,80 lub 80% itd.

Obliczenie stawki przydziału kosztów ogólnych będzie się opierało na poprzednich wyliczeniach. Sumę wszystkich kosztów ogólnych za poprzedni miesiąc podzieli się zatem przez wartość średniego zapasu wszystkich wyrobów (towarów), przez całą objętość użytkową magazynu, oraz przez ogólną ilość magazynodni dla wszystkich towarów za ubiegły miesiąc.

W ten sposób otrzyma się jednostkę przydziału kosztów ogólnych, przypadającą na 1 zł wartości nabytych towarów względnie wytworzonych wyrobów, na 1 m³ tychże wyrobów (towarów) oraz na jeden magazynodzień przy normalnym stopniu staranności obsługi, określonym liczbą 1, lub 100%. Obliczenie to wyrazi się zatem w następującym wzorze:

$$J_{ko} = \frac{Ko}{W \cdot V \cdot T}, \text{ w czym:}$$

J = jednostka przydziału kosztów ogólnych,
 Ko = suma kosztów ogólnych z poprzedniego miesiąca,
 W = wartość średniego zapasu wszystkich wyrobów (towarów),
 V = całkowita objętość użytkowa magazynu,
 T = czas w magazynodniach dla wszystkich wyrobów (towarów) za ubiegły miesiąc.

Jednostkę tę oblicza się raz na cały następny miesiąc. Przy przeprowadzaniu kalkulacji celem przydziału kosztów ogólnych posługiwać się należy tą jednostką przez następny miesiąc w ten sposób, że jednostkę tę mnoży się przez wartość wyprodukowanych wyrobów (nabytych towarów), przez ich objętość wyrażoną w m³, przez odpowiadającą im ilość magazynodni oraz przez ustalony dla nich stopień staranności obsługi. Działanie to polegać będzie na następującym wzorze:

$$Koi = J_{ko} \cdot w \cdot v \cdot d \cdot o, \text{ w czym}$$

Koi = koszty ogólne, przypadające na wyprodukowany wyrób lub nabyty towar,

J_{ko} = jednostka przydziału kosztów ogólnych,

w = wartość wyprodukowanego wyrobu (nabytego towaru) według kalkulacji,

v = objętość wyprodukowanego wyrobu (nabytego towaru) w m³,

d = ilość magazynodni danego wyrobu (towaru),

o = stopień staranności obsługi danego wyrobu (towaru).

Przytoczony poniżej przykład objaśni postępowanie przy przydziale kosztów ogólnych na wyprodukowaną lub nabytą partię.

Na podstawie ksiąg handlowych obliczono w przedsiębiorstwie handlowym, iż:

Ko (całkowite koszty ogólne za poprzedni miesiąc) = 1420.— zł,

W (wartość średniego zapasu towarów A i B) = 1250.— zł,

V (wartość użytkowa całego magazynu) = 120 m³,

o/A (stopień staranności obsługi towaru A) = 120%,

o/B (stopień staranności obsługi towaru B) = 100%.

Przedsiębiorstwo to nabyło partię towarów A i B, której koszty nabycia według kalkulacji wynoszą: towaru A — zł 500, towaru B — zł 750, czyli razem 1250 zł. Objętość nabytego towaru A ustalono na 50 m³, a towaru B na 70 m³, czyli razem nabyta partia ma 120 m³. Średni czas towaru A wynosi 6 magazynodni, zaś towaru B — 11,25 magazynodni.

Opierając się na powyższych danych, należy najpierw obliczyć jednostkę przydziału kosztów ogólnych (J_{ko}), która na podstawie omówionego wzoru wynosi:

$$J_{ko} = \frac{Ko}{W \cdot V \cdot T}, \text{ a po podstawieniu wartości szczegółowych}$$

$$J_{ko} = \frac{1420}{1250 \times 120 \times 17,25} = 0,00054879.$$

Na podstawie tej stawki przydział kosztów ogólnych na towar A odbędzie się w następujący sposób według wzoru:

$Koi = J_{ko} \cdot w \cdot v \cdot d \cdot o$, zaś po podstawieniu wartości szczegółowych:

$$Koi = 0,00054879 \times 500 \times 50 \times 6 \times 1,20 = 98,78 \text{ zł.}$$

Za pomocą tego samego wzoru dokonany będzie przydział kosztów ogólnych na towar B, a mianowicie:

$$Koi = 0,00054879 \times 750 \times 70 \times 11,25 \times 1 = 304,13 \text{ zł.}$$

Przykład powyższy opiera się na warunku, że rozpatrywane przedsiębiorstwo sprzedaje tylko dwa towary A i B.

Na podstawie powyższych omówień można obecnie przeprowadzić w sposób graficzny systematykę kosztów własnych dla celów kalkulacji w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych. Obraz graficzny pozwoli wytworzyć sobie retrospektywny

pogląd na całość struktury kosztów w tym ujęciu, a jednocześnie przedstawi systematycznie wszystkie szczegóły, dotyczące kalkulacji kosztów.

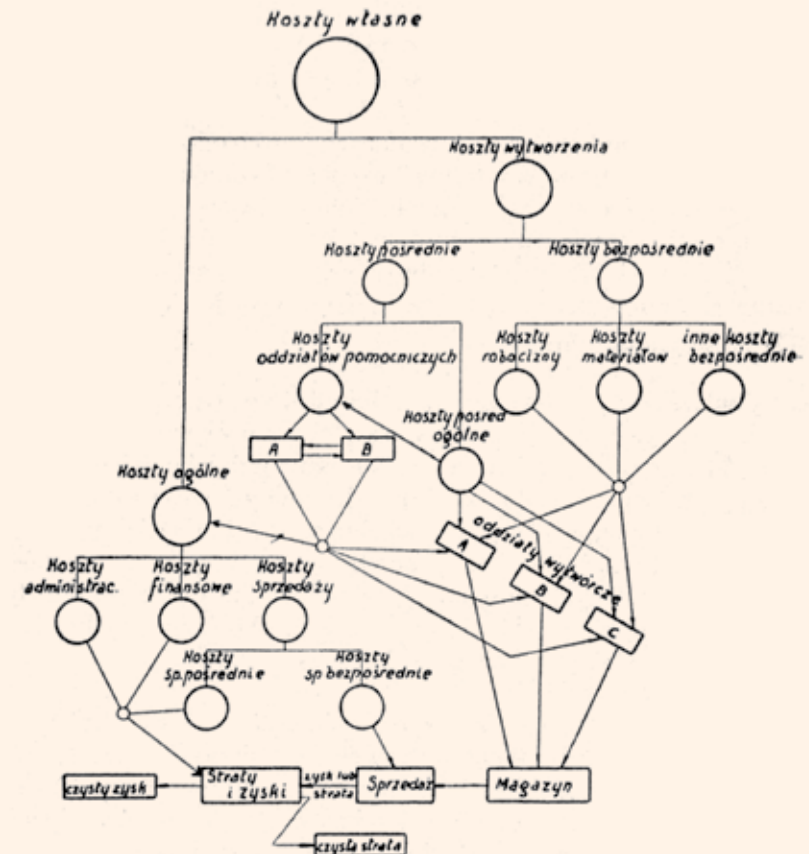
Koszty własne w przedsiębiorstwie przemysłowym dzielą się przede wszystkim na koszty wytworzenia i na koszty ogólnego zarządzania. Koszty wytworzenia dzielą się dalej na koszty bezpośrednie i na koszty pośrednie; te ostatnie dzielą się wreszcie na koszty pośrednie ogólne i na koszty oddziałów pomocniczych; z sumy kosztów oddziałów pomocniczych część odpada na koszty ogólnego zarządzania. Wszystkie koszty wytworzenia grupują się na oddziałach wytwórczych, gdzie dokonywa się właściwa produkcja czyli wytwarzanie wyrobów. Z oddziałów wytwórczych przenosi się wykonane wyroby z wartością, ustaloną według kosztów wytworzenia, do magazynu, skąd wydaje się je do sprzedaży.

Koszty własne w przedsiębiorstwie handlowym dzielą się również na dwie grupy, mianowicie na koszty nabycia i na koszty ogólnego zarządzania. Koszty nabycia dzielą się na koszty bezpośrednie i na koszty pośrednie, te ostatnie zaś rozpadają się na koszty ilościowe i na koszty wartościowe. Wszystkie koszty nabycia grupują się na poszczególnych nabytych gatunkach towarów; nabyte towary składa się w magazynie z wartością, obliczoną według kalkulacji nabycia, skąd wydaje się je do sprzedaży.

Koszty ogólnego zarządzania, zwane dla krótkości kosztami ogólnymi, dzieli się na trzy części, mianowicie na koszty administracyjne (zwane niekiedy handlowymi), na koszty finansowe i na koszty sprzedaży; część tych ostatnich kosztów spisuje się bezpośrednio, jako zmniejszenie wpływu ze sprzedaży brutto. Wszystkie pozostałe koszty ogólne przenosi się na rachunek strat i zysków. Na tymże rachunku wykazywany jest zysk brutto na sprzedaży, który stanowi różnicę między ogólną sumą, uzyskaną ze sprzedaży, a kosztami wytworzenia względnie nabycia.

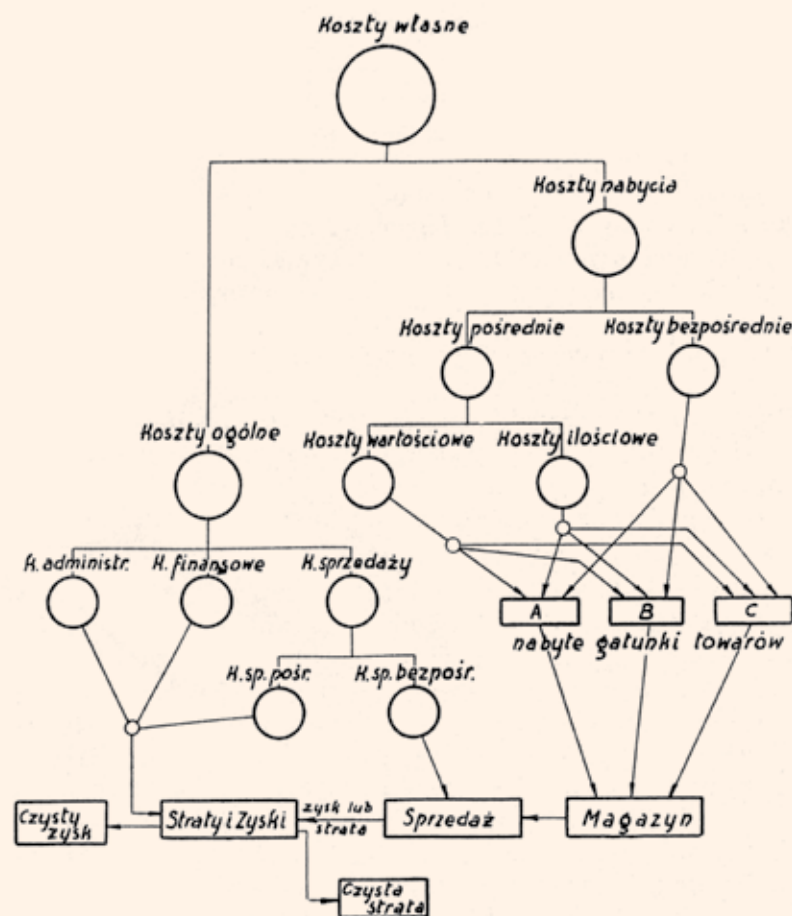
Przez porównanie sumy kosztów ogólnych z sumą zysku brutto otrzymuje się ostateczny rezultat pracy przedsiębiorstwa, tj. czysty zysk (netto) lub w niektórych wypadkach czystą stratę (netto).

Struktura kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych w ujęciu kalkulacyjnym.



Rys. 2.

Struktura kosztów własnych w przedsiębiorstwach handlowych w ujęciu kalkulacyjnym.



Rys. 3.

CZĘŚĆ TRZECIA.

Koszty w ujęciu ekonomicznym

I. Charakterystyka kosztów w ujęciu ekonomicznym.

Wszystkie czynniki produkcji, jakie są potrzebne do wytworzenia jakiegoś wyrobu, można podzielić na następujące cztery grupy ze względu na przedmiot lub formę zużywanego środka produkcji:

- 1) wartość zużywanych materiałów (surowców i materiałów pomocniczych),
- 2) praca umysłowa i fizyczna samego przedsiębiorcy i innych osób,
- 3) różne świadczenia ze strony osób trzecich, a między innymi świadczenia ze strony państwa, opłacane przez przedsiębiorcę w formie podatków,
- 4) stopniowe zużywanie się przedmiotów, którymi posługują się ludzie, pracujący nad wytworzeniem wyrobów⁷²⁾.

Rozpatrzywszy bliżej te cztery grupy czynników, łatwo spostrzec, że przedsiębiorca może jedne z nich nabywać w takiej ilości w jakiej mu są potrzebne jednorazowo do wykonania wyrobu; tak np. może nabyć tylko tyle surowca, ile go potrzeba do wytworzenia zamierzonego produktu, — może również nabyć pracy fizycznej (robocizny) tyle, ile jej potrzeba do jednorazowego wytworzenia danego wyrobu. Inne natomiast czynniki nie mogą być nabywane przez przedsiębiorcę częściowo, nie mogą bowiem być podzielone na części; przedsiębiorca musi je nabyć z góry w takiej ilości, jaka jest wprawdzie za duża do jednorazowego wykonania zamierzonego produktu, która jednak może służyć przy wytwarzaniu następnych produktów. Tak np. przedsiębiorca nie może nabyć lokalu, maszyn, urządzeń fabrycznych itp. tylko na czas

⁷²⁾ W podobny sposób przeprowadza podział kosztów na cztery grupy K. Mellerowicz, op. cit. t. I, str. 31 do 34, nazywając je: 1) koszty kapitałowe (odpowiada powyższej grupie 4, zużywanie się przedmiotów), 2) koszty pracy (odpowiada grupie 2), 3) koszty materiałów (odpowiada grupie 1), — 4) świadczenia osób trzecich (odpowiada grupie 3). Zobacz też: A. Bieniek, op. cit. str. 3.

produkcji jednej sztuki wyrobu, względnie tylko w takiej ilości, jakaby była potrzebna do wytworzenia tej sztuki, — lecz musi nabyć te przedmioty w większej ilości w całości, na stałe, na zawsze.

Te przedmioty jednak nie ulegają — jak wspomniano — całkowitemu zniszczeniu tuż po wytworzeniu jednej sztuki wyrobu, jak to się dzieje np. z surowcem, który zużywa się całkowicie na ten wyrób, na który był przeznaczony. Toteż przedmiotów tych można nadal używać przy wytwarzaniu następnych wyrobów. To samo zjawisko występuje również i w przedsiębiorstwach handlowych, gdzie kupiec zmuszony jest nabyć różne przedmioty do urządzenia sklepu (szafy, stoły, półki, okno wystawowe, gablotki itd.), z których korzystał będzie nie tylko przy jednej partii towarów, nabytych tuż po założeniu sklepu, lecz przez znacznie dłuższy czas.

Wynika z powyższego, że koszty własne można by podzielić na dwie grupy ze względu na ich powtarzanie się w czasie; jedne mianowicie koszty ponoszone są jakby jednorazowo z góry na dłuższy czas, drugie zaś powtarzają się tak często, jak często następują po sobie procesy produkcji lub sprzedaży. Pierwsze z tych kosztów ponoszone być jednak muszą w sumie stosunkowo wielkiej wobec wartości jednej sztuki wyrobu lub towaru, — drugie natomiast wykazują wysokość niewielką w stosunku do tej wartości. Toteż żadne przedsiębiorstwo nie istnieje dla wykonania pracy tylko w pewnym krótkim czasie, w krótkim okresie gospodarczym, narażone byłoby bowiem na zbyt duże koszty w formie nabycia koniecznych urządzeń, a nie mogłoby tych urządzeń w należyty sposób wykorzystać. Uczyniony nakład nie mógłby znaleźć pokrycia w nielicznych procesach sprzedaży małowartościowych przedmiotów gospodarczych⁷⁵⁾.

Gdyby zaś takie koszty nakładowe, ponoszone z góry w dużej wysokości, miały obciążyć wyrób lub towar jednorazowo wytworzony lub nabyty i gdyby wartość wytworzenia (nabycia) tego wyrobu (towaru) była stosunkowo mała, to cena sprzedaży tego wyrobu (towaru) musiałaby być tak wysoka, że nie znalazłby się na-

⁷⁵⁾ Jedynie tylko przedsiębiorstwa sezonowe zakładane są na krótki czas, np. drobny handel w czasie większych zbiorowisk ludzkich; te przedsiębiorstwa starają się, by możliwie nie ponosić kosztów nakładowych z góry na dłuższy czas, niż czas trwania tego przedsiębiorstwa.

bywca na ten wyrób, a tym samym cel przedsiębiorstwa, tj. sprzedaż z zyskiem, nie zostałby osiągnięty. Gdyby więc np. szewc wyprodukowaną przez siebie parę obuwia obciążył nie tylko kosztami zużytego surowca, kosztami robocizny i innymi drobnymi kosztami wytworzenia, lecz doliczył do tej pary również całkowite koszty nabycia warsztatu szewckiego i wszystkich narzędzi szewskich wraz z maszyną do szycia, — koszt wyprodukowania tej pary byłby tak wysoki, że nikt by jej u tego szewca nie kupił.

Aby zatem przedsiębiorstwo mogło ustalać odpowiednio niską cenę na rynku na swe towary oraz osiągać przytem zysk, musi ono poniesione przez siebie koszty w formie nakładów na dłuższy czas — rozłożyć na znacznie większą ilość towarów. Jest to w rzeczywistości słuszne, gdyż koszt taki raz poniesiony, umożliwia produkcję względnie nabywanie nie tylko jednej sztuki wyrobu (towaru), lecz wystarcza na dalsze wytwarzanie względnie nabywanie całego szeregu następnych wyrobów (towarów). Łatwo przytem spostrzec, że im na większą ilość towarów można rozłożyć raz poniesione koszty, tym mniej tych kosztów przypadnie na jednostkę towaru, a w następstwie tego tym większy zysk można osiągnąć na jednostce towaru, lub tym bardziej można będzie obniżyć cenę sprzedaży (jużto w celu powiększenia obrotów, jużto w celu zwalczania konkurencji).

Z powyższego rozumowania wynika, że koszty własne towaru w dzisiejszym ustroju gospodarczym można podzielić ze względu na ich kształtowanie się w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa — na dwie grupy. Pierwszą grupę stanowią omówione powyżej koszty nakładowe, ponoszone jednorazowo, a umożliwiające pracę przedsiębiorstwa przez szereg następujących po sobie okresów gospodarczych; — drugą grupę stanowią koszty, ponoszone każdorazowo przy wytwarzaniu danego wyrobu lub przy nabyciu danego towaru, a zużywane całkowicie na ten wyrób lub towar. Te drugie koszty, ponoszone doraźnie, nie mogą być oczywiście podzielone na inne towary, lecz muszą obciążać całkowicie tylko ten wyrób (towar), dla którego były poniesione; produkcja następnego wyrobu, lub nabycie następnego towaru, będzie wymagać oddzielnych kosztów. Tak więc np. wartością skóry, zużytej na wykonanie pary obuwia, nie może szewc obciążać następnej pary.

Zagadnienie kształtowania się kosztów w stosunku do rozwoju przedsiębiorstwa jest tak dawne, jak dawno istnieje handel jako

pośrednio między produkcją a konsumpcją. Wynika ono z konieczności rozporządzania dobrami kapitałowymi przy wykonywaniu wszelkich rodzajów produkcji i handlu. Od dawna już spostrzeżono, że w produkcji i w handlu jedno koszty ponosi się z góry na dłuższy okres czasu, że koszty te zatem obciążą wszystkie wyroby (towary), które w tym okresie czasu zostaną wytworzone (nabyte), — inne zaś koszty muszą być powtarzane dla każdej jednostki. Poniesienie zarówno jednych, jak i drugich kosztów stanowi warunek produkcji (handlu), jednak pierwsze z nich nie muszą w swym następstwie wywoływać produkcji (nabycia towarów), podczas gdy koszty, ponoszone okresowo, z reguły występują tylko wtedy, gdy odbywa się produkcja, lub gdy nabywane są towary.

Spostrzeżenia te stały się przyczyną podziału kosztów własnych według ich kształtowania się w stosunku do pracy przedsiębiorstwa na dwie grupy, tj. na koszty stałe i na koszty zmienne. Pierwsze obejmują dłuższy okres czasu, zwykle kilka po sobie następujących okresów gospodarczych, a wskutek tego dzielone są na wszystkie te wyroby (towary), które będą w danym czasie wytworzone względnie nabyte, — drugie zaś koszty ponoszone są okresowo, w zależności od wykonywania czynności produkcji względnie nabycia towarów. Pierwsze koszty ponosi się więc bez względu na to, czy w danym okresie gospodarczym przedsiębiorstwo pracuje, czy nie, — drugie koszty ponoszone są tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo pracuje. Stosunek natężenia pracy przedsiębiorstwa do wysokości kosztów pierwszych jest zupełnie obojętny, podczas gdy koszty drugiego rodzaju są ściśle zależne od natężenia pracy przedsiębiorstwa.

Zagadnienie stałości i zmienności kosztów własnych nie miałyby takiego znaczenia, gdyby nie zasadnicze cechy wszystkich kosztów, a mianowicie bezzwrotność i nieodraczalność. Raz poniesionego kosztu nie można już wycofać (z wyjątkiem odsprzedaży nabytych praw innemu przedsiębiorstwu). Skoro zatem poniesiony już został jakiś koszt, to nie może on być wycofany na wypadek, gdyby produkcja nie miała się w tym czasie odbywać. Jeżeli więc przedsiębiorstwo nie pracuje w tym czasie, który objęty jest poniesionym z góry kosztem, to może nie ponosić jedynie kosztów zmiennych, natomiast nie może się ono uwolnić od poniesionego raz kosztu stałego.

Nieodraczalność kosztów ma również decydujące znaczenie dla

podziału kosztów na stałe i zmienne. Jeżeli mianowicie koszt jakiś został poniesiony z góry na pewien czas, to nie można tego kosztu przesunąć na dalszy okres poza ten czas, na który był poniesiony. Jeżeli wobec tego w okresie, na który przypadają poniesione z góry koszty, produkowano mało wyrobów, to na tę małą ilość wyrobów przypadną te same koszty stałe, jakie by przypadły na wielką ilość wyrobów, wyprodukowanych w tymże czasie.

Obydwie wymienione cechy kosztów własnych — bezzwrotność i nieodraczalność — nie mają większego znaczenia dla kosztów zmiennych, gdyż te koszty ponoszone są z reguły tylko wtedy, gdy odbywa się produkcja (nabywane są towary), a ich wysokość zależy od stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa. Gdy praca w przedsiębiorstwie zostanie na pewien czas zupełnie zatrzymana, to przedsiębiorstwo nie ponosi kosztów zmiennych, natomiast musi ponosić w dalszym ciągu koszty stałe, jakkolwiek w naszym rozumieniu nie będą to już „koszty“, lecz „straty“. Jeżeli bowiem w pewnym czasie uszczupla się majątek, a jednocześnie w zamian za to nie otrzymuje się żadnej innej wartości, to uszczuplenie to nie może być uważane za koszt, lecz za stratę.

Gdyby na rynku istniała stała równowaga, gdyby więc warunki produkcji i zbytu nie podlegały żadnym zmianom, to natężenie pracy przedsiębiorstwa mogłoby być stałe jednakowe, lub mogłoby nawet wzrastać; nie było by wtedy obawy, aby przedsiębiorstwo musiało ponosić straty, wszystkie bowiem koszty byłyby stałe w całości pokrywane. Trzeba jednak pamiętać, że istnieją przyczyny, niezależne w zupełności od przedsiębiorstwa, wpływające na brak równowagi absolutnej, w następstwie czego natężenie pracy przedsiębiorstwa nie może być jednostajne. Do takich przyczyn należą m. i.: niedoskonała konkurencja, różnica w sprawności gospodarczej poszczególnych przedsiębiorstw, odkrycia nowych — lepszych surowców, ulepszenie lub pogorszenie środków komunikacyjnych, wyczerpywanie się zapasów niektórych dóbr, wojny, epidemie, strajki itp. Wszystkie te przyczyny oddziałują na to, że natężenie pracy przedsiębiorstwa podlega zmniejszeniu w niektórych okresach gospodarczych, mimo że w tych okresach ponoszone są jednakowe koszty stałe.

Jeżeli przedsiębiorstwo w pewnym okresie gospodarczym zmuszone jest ograniczyć swoją pracę, to ta sama suma kosztów stałych obciążać będzie zmniejszoną ilość wyrobów (towarów), która w innym okresie obciąża znacznie większą ilość. Wynika z te-

go, że wyroby, produkowane w okresie zmniejszonego natężenia pracy przedsiębiorstwa, są droższe niż wyroby, produkowane w okresie lepszego wyzyskania zdolności produkcyjnej. Chcąc zatem pokryć w całości koszty własne, przedsiębiorstwo powinno by sprzedawać swoje wytwory po różnych cenach, a to zależnie od tego, w jakim okresie natężenia pracy przedsiębiorstwa były one wytworzone. Ten sam wyrób miałby zatem różne ceny na rynku, ustalane każdorazowo w takiej wysokości, aby pokrywały w całości koszty własne.

Łatwo zrozumieć, że takie postępowanie byłoby niemożliwe; ceny na rynku nie mogą przy wolnej konkurencji zależeć od kosztów jednego przedsiębiorstwa, a nawet gdyby to przedsiębiorstwo zajmowało stanowisko monopolistyczne w danej gałęzi produkcji, to i tak skoki jego kosztów własnych nie mogłyby mieć wpływu na takie skoki cen. Intensywność potrzeb, gusty, upodobania, ogólna kultura i stopień zamożności u nabywców mają tak olbrzymi wpływ na kształtowanie się popytu, że wahania cen możliwe są tylko poniżej pewnej granicy. Jeżeli skutek wzrostu kosztów przedsiębiorca zechciałby podnieść ceny tych produktów ponad tę granicę, nie znalazłby na nie nabywców.

Z chwilą niższości cen poniżej kosztów własnych wylania się przed przedsiębiorstwem widmo strat, które zmusza przedsiębiorcę do badania zagadnienia kosztów własnych, gdyż na fakty dokonane nie ma on wpływu; faktem dokonany zaś jest poniesienie kosztów stałych, które są bezzwrotne.

Nie to zatem jest dla przedsiębiorstwa szczególnie ważne, że w danym okresie poniosło stratę, lecz przede wszystkim to, jak należy postępować, aby na przyszłość uniknąć powtarzania się strat, lub zmniejszania się zysków. Ustalenie zatem zasad polityki przedsiębiorstwa na przyszłość jest problemem, który wywarł decydujący wpływ na badanie kształtowania się kosztów własnych w czasie, obejmującym szereg po sobie następujących okresów gospodarczych.

Przedsiębiorca musi bowiem pamiętać, że w życiu gospodarczym nie ma równowagi absolutnej, choćby się przez dłuższy czas utrzymywało to samo podłoże gospodarcze⁷⁴⁾. Chociaż więc w da-

⁷⁴⁾ W. Zawadzki: Zastosowanie matematyki do ekonomii politycznej, Wilno 1914, str. 114 i n.; tenże: Pojęcie równowagi gospodarczej i jego naukowe znaczenie, *Ekonomista* 1928, t. IV, str. 1—14; Al. Wakar: Zagadnienie ceny zmiennej, Warszawa 1936, str. 2—12.

nym czasie ilość ludności, jej potrzeby, gusty i zdolność do pracy, a następnie ilość naturalnych czynników produkcji i stan wiedzy technicznej nie ulegają zmianom, to jednak natężenie czynników gospodarczych, działających na tym podłożu, podlega ustawicznym odchyleniom od pierwotnego stanu, powodując tym brak spokojnej równowagi, brak niezmienności. Stan idealnego spokoju na rynku gospodarczym jest nieosiągalny, można mówić tylko o równowadze niestalej.

Doświadczenie zaś uczy, że w okresie wahań gospodarczych atakowana bywa w pierwszym rzędzie wysokość kosztów, z jednej bowiem strony wzrastają ceny czynników, tworzących zespół kosztów, z drugiej zaś — ceny produktów wykazują skutek zmniejszonego popytu spadek, zagrażający stratą przedsiębiorcy. Skoro zaś przedsiębiorca nie posiada decydującego wpływu na wysokość ceny, to jedynym sposobem uchronienia się od strat jest dla niego kompresja kosztów.

Stąd też zagadnienie kosztów własnych w takim ujęciu jest znacznie lepiej przemysłane i zbadane zarówno w praktyce, jak i w literaturze, niż zagadnienie kalkulacji kosztów, która dotyczy tylko jednego momentu. Kalkulacja kosztów, to stwierdzenie faktu dokonanego, który nie może już ulec żadnej zmianie, — natomiast ekonomika kosztów, to badanie kosztów w przyszłości, a więc przewidywanie wysokości tych kosztów i obmyślanie sposobów najlepszego ich pokrycia i osiągnięcia jak największego zysku.

Nawet więc w okresie względnej równowagi gospodarczej przemysłowcy i kupcy nie mogą liczyć na to, że ich towary na pewno znajdą nabywców, lecz przeciwnie — muszą toczyć stałą walkę o utrzymanie się na rynku, jeżeli nie chcą się narażać na straty.

Przyczyna braku idealnej równowagi w życiu gospodarczym tkwi w naturalnym prawie walki o byt oraz w naturalnej chęci wyróżnienia się poszczególnych jednostek wśród pozostałych innych⁷⁵⁾. Oprócz tych dwóch praw naturalnych, powstałych i rozwijających się w dziedzinie ducha ludzkiego, — działa tu jeszcze jedno prawo naturalne, które brzmi: człowiek może wytworzyć znacznie więcej dóbr, niż może ich sam skosztować. Choćby nawet bogactwa naturalne były rozmieszczone równomiernie na kuli ziem-

⁷⁵⁾ Marshall, op. cit. str. 83, t. I, — podkreśla, iż chęć wyróżnienia się decyduje w głównej mierze o ilości i jakości potrzeb.

skiej, to mimo to nie powstałaby idealna równowaga gospodarcza, gdyż ludzie nie zaprzestaliby walki o zrealizowanie nadwyżek swej produkcji, celem zabezpieczenia sobie wygod i dodatkowych korzyści w czasie późniejszym.

Głównie z tych praw naturalnych wynika dzisiejszy ustrój gospodarczy, one powodują dzisiejszą walkę konkurencyjną i są w głównej mierze powodem załamań i kryzysów gospodarczych.

II. Koszty stałe.

Mówiąc o kosztach stałych lub niezmiennych, mamy w rozważaniach teoretycznych na uwadze nie tylko te koszty, które zostały poniesione z góry na pewien okres czasu, lecz również takie koszty, które ponoszone są wprawdzie periodycznie w krótkich odstępach czasu, których wysokość jest jednak zawsze niezmienna bez względu na stopień natężenia pracy przedsiębiorstwa. Stosownie do tego podzielić można koszty stałe na dwie kategorie, a mianowicie na: 1) *inwestycje*, stanowiące t. zw. majątek stały przedsiębiorstwa — oraz 2) *inne koszty stałe*. Poniżej omówione będą te dwa rodzaje kosztów stałych, czyli niezmiennych.

1. Inwestycje.

a) Rodzaje kosztów inwestycyjnych.

Przez inwestycje rozumieć należy takie koszty, które nie mogą być ponoszone periodycznie oraz tylko w takiej ilości, jaka byłaby potrzebna do wytworzenia zamierzonej jednostki wyrobu, których zatem nie można dowolnie dzielić na takie części, jakie byłyby konieczne dla jednej operacji gospodarczej. Koszty te, raz poniesione w znacznej wysokości, służyć mogą jednak do wytwarzania następnych jednostek. Stanowią one t. zw. stały majątek przedsiębiorstwa⁷⁰⁾, a należą tu przede wszystkim: koszty budowy, urządzeń wewnątrz, koszt nabycia maszyn, narzędzi, urządzeń technicznych, placów, dróg, mostów, środków przewozowych i t.d. Wszystkie te przedmioty są potrzebne w odpowiednich przedsiębiorstwach oraz w odpowiedniej ilości, wszystkie jednak należą do przedmiotów trwałych, a więc przeznaczonych do stałego użytku, a jednocześnie kosztownych w stosunku do wartości jednostki wyrobów, które produkuje się przy ich pomocy.

⁷⁰⁾ Porównaj: Marshall, op. cit. t. I, str. 72.

Ponieważ te koszty, poniesione jednorazowo, mogą służyć do wykonywania szeregu następnych czynności gospodarczych (do produkowania lub nabywania i sprzedawania następnych towarów), można je rozłożyć na tyle kolejnych okresów gospodarczych, przez ile będzie się z nich korzystało. Im trwalsza jest dana inwestycja, t. j. im dłużej trwa zdolność gospodarcza danego przedmiotu, tym na dłużej można rozłożyć koszt tej inwestycji.

Coroczne zmniejszanie pierwotnej wartości przedmiotu stałego użytku, dokonywane przez tyle okresów gospodarczych, przez ile trwać będzie według przewidywań jego sprawność gospodarcza, nazywa się umarzaniem tego przedmiotu. Część pierwotnej wartości przedmiotu stałego użytku, przypadająca jako koszt na jeden okres gospodarczy, nazywa się *ratą umorzeniową*.

Do kosztów inwestycyjnych zaliczyć również należy t. zw. koszty organizacyjne, t. j. cały szereg takich kosztów, których poniesienie jest konieczne jeszcze przed uruchomieniem przedsiębiorstwa, a które ze względu na swą wysokość nie powinny obciążać tylko pierwszego produktu, jaki zostanie wytworzony przez dane przedsiębiorstwo, lecz powinny być rozłożone na szereg następnych wyrobów.

Odmianą inwestycji są t. zw. *antycypacje*, t. j. koszty, ponoszone wprawdzie nie na przedmioty stałego użytku, lecz obejmujące więcej, niż jeden okres gospodarczy. Ilość kosztów antycypacyjnych zależy od rodzaju przedsiębiorstwa oraz od długości okresów gospodarczych. Im krótsze są okresy gospodarcze w danym przedsiębiorstwie, tym więcej bywa kosztów antycypacyjnych, obejmujących po kilka okresów. Między kosztami antycypacyjnymi a kosztami bieżącymi, ponoszonymi każdorazowo w tym czasie, w którym się je natychmiast zużywa, nie da się przeprowadzić wyraźnej granicy. Praktyka uznaje pod tym względem za antycypacje zwykłe te koszty, które obejmują więcej, niż jeden rok gospodarczy.

Jest zatem oczywiste, że koszt jakiś, poniesiony raz na cały rok gospodarczy, jest w okresach gospodarczych, równających się miesiącom, kosztem stałym, na każdy bowiem z tych okresów przypadnie $\frac{1}{12}$ część całorocznego kosztu.

Ponieważ w większości współcześnie zorganizowanych przedsiębiorstw okresy gospodarcze pokrywają się z miesiącami kalendarzowymi, przeto wszelkie koszty, które ponoszone są na dłuższy

okres czasu, niż na jeden miesiąc, możnaby zaliczyć do kosztów antycypacyjnych, a więc do kosztów stałych. Należą tu m. i.: podatki płacone w okresach rocznych, komorne płacone n. p. kwartalnie, koszt nabycia ksiąg handlowych i przyborów pisarskich i t. p. Koszty te ponosi się na dłuższe okresy czasu głównie ze względów czysto technicznych; rozdrabnianie ich na okresy miesięczne pociągałoby za sobą zbyt wielkie trudności. Podziału kosztów organizacyjnych dokonywa się przez proste podzielenie ich sumy na tyle równych części, przez ile lat według uznania przedsiębiorcy lub prawodawcy powinny one obciążać produkcję. Również podział antycypacji na poszczególne okresy gospodarcze jest zwykle prosty, zawsze bowiem wiadomo, na jaki lub za jaki okres czasu poniesiony był dany koszt. Zagadnienie podziału tych kosztów redukuje się zatem do podziału ogólnej sumy danego kosztu na tyle równych części, na ile okresów gospodarczych został poniesiony. Z tego też powodu te dwa koszty uznać należy za stałe w całym tego słowa znaczeniu na przestrzeni tylu okresów gospodarczych, przez ile trwa ich umorzenie.

b) *Umorzenie przedmiotów stałego użytku.*

Należy się teraz zastanowić nad zasadami podziału kosztów, ponoszonych na przedmioty stałego użytku, na poszczególne okresy gospodarcze. Sprawa ta nie jest tak prosta, jakby się to na pierwszy rzut oka mogło wydawać, ani też nie jest tak prosta, jak podział powyżej omówionych kosztów organizacyjnych i antycypacji. Zagadnienie umorzenia łączy się z jednej strony z przestojami⁷⁷⁾, czyli z niewyzyskaniem całkowitej zdolności gospodarczej przedsiębiorstwa, z drugiej zaś strony — z długością czasu i wysokością odpisów w poszczególnych okresach gospodarczych. Ponieważ przestoje zostały już poprzednio omówione przy kalkulacji kosztów, pozostaje więc obecnie zastanowić się nad zagadnieniem długości czasu i wysokości odpisów na szereg okresów gospodarczych.

Inwestowanie kapitału w przedsiębiorstwie jest pewnego rodzaju poświęceniem ze strony kapitalisty, ponoszonym w przewidywaniu przyszłych zysków⁷⁸⁾. Nie znaczy to zatem, aby przedsiębiorca zgodził się na całkowitą utratę tych kapitałów, które ulokował w inwestycjach, lecz że będzie się starał wycofać je w następ-

⁷⁷⁾ Patrz str. 43.

⁷⁸⁾ Porównaj: Marshall, op. cit. t. I, str. 336.

nych latach, w których dalsze inwestowanie nie będzie już potrzebne, albowiem przedsiębiorstwo posługiwać się będzie nabytymi na początku i zdolnymi jeszcze do użytku inwestycjami. Celem umorzenia jest zatem wycofanie tych kapitałów drogą rozłożenia ich, jako kosztu, na te produkty, które będą wytworzone w szeregu okresów gospodarczych, kolejno po sobie następujących.

Nabycie przedmiotu stałego użytku jest zatem kumulacją kapitału, który będzie przez szereg kolejnych okresów gospodarczych dekumulowany i zaliczany do kosztów, definitywnie poniesionych.

Ta dekumulacja, lub deprecjacja kapitału, zainwestowanego w przedmiotach stałego użytku, wynika z następujących przyczyn:

- 1) ze stopniowego zużywania się i niszczenia tych przedmiotów wskutek pracy i starzenia się ich;
- 2) wskutek powstawania coraz nowych wynalazków i ulepszeń technicznych, które powodują, że dawniej nabyte urządzenia przestają się rentować wobec większej sprawności nowych urządzeń;
- 3) wskutek zmniejszania się popytu na rynku na przedmioty, wyrabiane przez dane urządzenia (dotyczy to oczywiście nie wszystkich przedmiotów⁷⁹⁾).

Najprostsza i najczęściej stosowana w praktyce metoda umorzenia, polegająca na podziale wartości nabytego przedmiotu na taką ilość równych części, na ile okresów gospodarczych według przewidywań przedsiębiorcy wystarczy ten przedmiot, polega na założeniu, że w dekumulacji występuje ciągłość i proporcjonalność. Ponieważ zaś długość tego czasu można określić jedynie na podstawie doświadczeń z poprzednich okresów, a w braku doświadczenia — na podstawie analogii z innymi przedsiębiorstwami, — dla tego też ten sposób przeprowadzania umorzenia jest tylko w przybliżeniu zgodny z rzeczywistym zmniejszaniem się wartości dane-

⁷⁹⁾ R. F. Fowler w pracy: *Depreciation of Capital*, London 1934, podaje na str. 9 jako przyczynę deprecjacji również wzrost cen przedmiotów stałego użytku na rynku. Celem kupienia nowego przedmiotu stałego użytku po całkowitym umorzeniu pierwszego przedmiotu takiego samego rodzaju, trzeba będzie zapłacić według wszelkiego prawdopodobieństwa więcej, niż kosztował przedmiot już umorzony.

go przedmiotu. Może się bowiem zdarzyć i zdarza się, że dany przedmiot pozostaje w stanie używalności przez inny czas, niż to przewidywano.

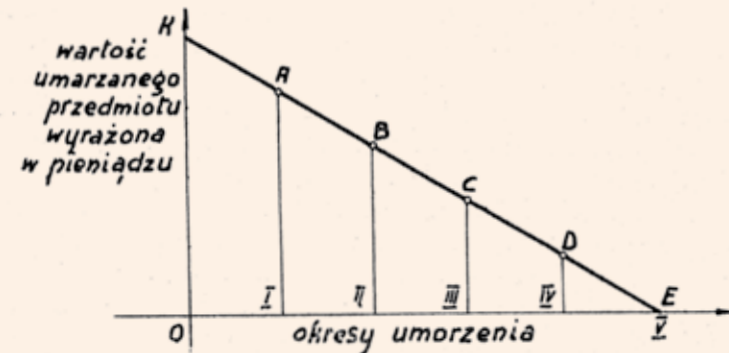
Jeżeli czas ten będzie dłuższy od przewidywanego, to umorzenie w poszczególnych okresach gospodarczych będzie zbyt wysokie, a tym samym koszty własne będą zbyt wielkie w tych okresach, w których było dokonywane umorzenie. Utrudni to oczywiście przedsiębiorstwu konkurencję z innymi przedsiębiorstwami. Jeżeli natomiast czas trwania sprawności gospodarczej danego przedmiotu będzie krótszy od przewidywanego, to umorzenie w poszczególnych okresach gospodarczych będzie zbyt małe i pewna część wartości tego przedmiotu nie będzie wycofana, czyli innymi słowy — pewna część kosztów, poniesionych na inwestycję, nie będzie miała pokrycia; wyniknie stąd oczywiście strata dla przedsiębiorstwa.

Wynika z tego, że korzystniej i bezpieczniej dla uniknięcia strat jest przeprowadzać umorzenie w czasie krótszym od tego, jaki się przewiduje dla danej inwestycji. Jeżeli zatem można przypuścić, że dany przedmiot będzie trwał w stanie sprawności gospodarczej n. p. przez 15 lat, to korzystniej i bezpieczniej dla przedsiębiorstwa będzie, jeżeli przeprowadzi się umorzenie tego przedmiotu w ciągu 10 lat, niż gdyby się miało rozkładać to umorzenie na 20 lat. To rozkładanie umorzenia na krótszy okres czasu od przewidywanego jest jednak wskazane tylko o tyle, o ile nie osłabia to zdolności konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Stosując umorzenie w krótszym czasie przedsiębiorstwo unika możliwych strat, które mogłyby powstać wskutek nieumorzenia pewnej części wartości przedmiotu. Z drugiej zaś strony osiąga ono po całkowitym umorzeniu wartości przedmiotu, gdy jednocześnie ten przedmiot służy jeszcze w dalszym ciągu celom gospodarczym, pewnego rodzaju rentę. W tym czasie bowiem przedsiębiorstwo nie ponosi żadnych kosztów inwestycyjnych, a otrzymuje w dalszym ciągu świadczenia ze strony tych inwestycji, których koszty zostały już całkowicie wycofane⁸⁰).

Wskutek dokonywania odpisów na umorzenie wartość przedmiotu stałego użytku zmniejsza się stale, a po całkowitym umorzeniu dochodzi do zera. Przy omawianym sposobie umorzenia wartość

⁸⁰) Jest to t. zw. przez Marshalla quasi renta (t. I, str. 71 i n.). Trzeba tu jednak zaznaczyć, że Marshall zjawisko to inaczej sprecyzował, nie całkiem zre-

ta zmniejsza się równomiernie w każdym okresie gospodarczym o taką samą sumę. To równomierne zmniejszanie się wartości inwestycji przedstawić można graficznie, jako linię prostą o następującym położeniu:



Rys. 4.

Odcinki: IA, IIB, IIIC i t. d. przedstawiają teoretyczną wartość umarzanego przedmiotu po dokonaniu odpisów na umorzenie w poszczególnych okresach gospodarczych. Wartość ta zmniejsza się stopniowo i równomiernie we wszystkich okresach gospodarczych, a jednocześnie w takim samym stosunku powiększa się ogólna suma umorzenia. Można by zatem powiedzieć, że pozostała wartość przedmiotu do umorzenia jest w poszczególnych okresach gospodarczych odwrotnie proporcjonalna do wysokości dokonanego już umorzenia.

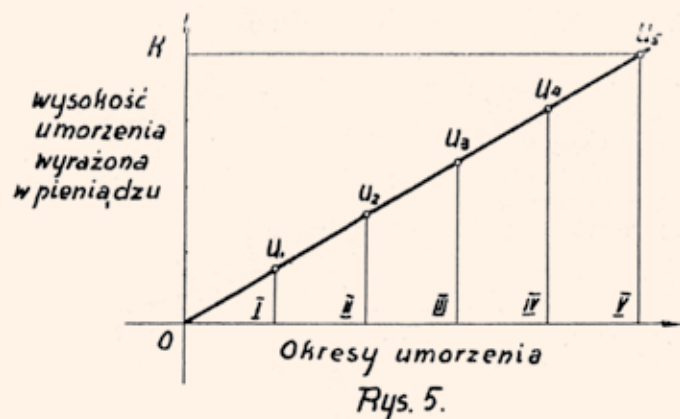
Jeżeli wysokość umorzenia, dokonywanego w poszczególnych okresach gospodarczych, przedstawi się graficznie, to powstanie linia prosta o następującym położeniu (rys. 5).

Widać z powyższych wykresów, że wartość umarzanego przedmiotu maleje w poszczególnych okresach gospodarczych po przekątnej KE, zaś wysokość odpisów na umorzenie wzrasta stopniowo po przekątnej OU, prostokąta OKEU.

Jako typowy przykład quasi renty podaje Marshall dochód, jaki osiąga właściciel maszyny do szycia za jej wypożyczenie. Otóż dochód ten będzie quasi rentą dopiero wtedy, gdy maszyna ta zostanie całkowicie umorzona, a i dopiero po pokryciu kosztów utrzymania tej maszyny w stanie sprawności oraz po pokryciu innych kosztów, związanych z jej posiadaniem (np. podatków). Marshall na te warunki nie zwrócił uwagi.

Porównaj również uwagi o „quasi rencie” R. F. Fowlera, op. cit. str. 16.

Nie wchodząc w bliższe rozważania co do ilości okresów gospodarczych, na jakie ma być rozłożone umorzenie danego przedmiotu, należy podkreślić, że rozłożenie umorzenia równomiernie na wszystkie okresy budzi szereg zastrzeżeń. Mało jest takich przed-



Rys. 5.

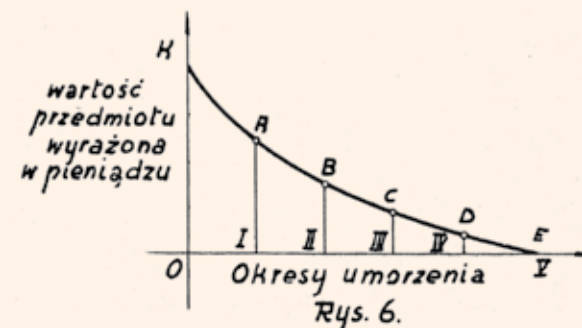
miotów, których wartość zmniejszałaby się w taki równomierny sposób z biegiem czasu; przeciwnie — przeważna część przedmiotów stalego użytku traci w czasie swą wartość w różnym stopniu, a więc n. p. jedne przedmioty tracą na swej wartości najwięcej w pierwszych okresach swego istnienia, w następnych natomiast okresach tracą stosunkowo mniej, — inne zaś przedmioty tracą w początkowych okresach nie wiele na swej wartości, natomiast w późniejszych okresach wartość ich zmniejsza się w szybkim tempie.

Zmniejszanie się wartości umarzalnych przedmiotów zależy również od różnych warunków gospodarczych, skutkiem czego zdarza się, że zmniejszanie się wartości nie odbywa się równomiernie, lecz wykazuje różną wysokość w poszczególnych okresach gospodarczych. Do tych warunków należy przede wszystkim stopień wyzyskania sprawności gospodarczej danego przedmiotu, czyli innymi słowy — natężenie pracy w przedsiębiorstwie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wartość umarzanego przedmiotu zmniejsza się tym bardziej, im większe jest natężenie pracy, im bardziej jest wyzyskana sprawność gospodarcza tego przedmiotu. Wynika z tego, że w większości wypadków należałoby przeprowadzać umo-

wienie indywidualnie dla każdego przedmiotu i dla każdego okresu gospodarczego⁸¹).

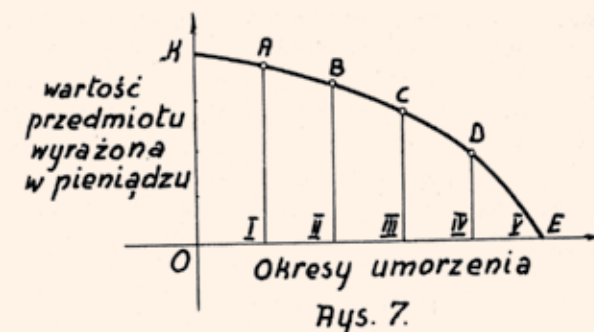
Przedstawiając graficznie wspomnianą trzy wypadki nierównomiernego zmniejszania się wartości umarzanego przedmiotu, otrzymamy linie krzywe, przedstawione na poniższych rysunkach.

a) Zmniejszanie się wartości umarzanego przedmiotu, który zużywa się najwięcej w początkowych okresach swej pracy:



Rys. 6.

b) Zmniejszanie się wartości umarzanego przedmiotu, który zużywa się najwięcej w końcowych okresach swej pracy:

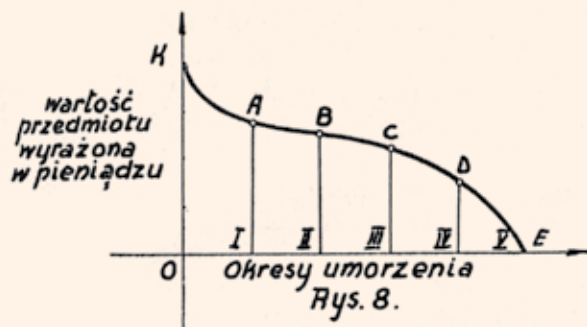


Rys. 7.

c) Zmniejszanie się wartości przedmiotu umarzanego, który zużywa się w różnym stopniu, zależnie od natężenia pracy przedsiębiorstwa w różnych okresach gospodarczych (rys. 8).

⁸¹ Na temat umorzenia spotyka się stosunkowo niewiele prac; tu należy wymienić: W. Góra: Analiza bilansów, skrypt, Warszawa, 1929/30, M. Błociszewski: Amortyzacja a koszty własne, art. w Przegl. Organizacji Nr 11/35, str. 371; Dr M. Kałuski: Prawidłowe ujmowanie procesu zmniejszania wartości przedmiotów majątku stałego, art. w Przegl. Org. Nr 5/36, str. 153; Bieniek, op. cit. str. 65 i n.; Mellerowicz, op. cit. str. 69 oraz monograficzna praca cytowanego już R. F. Fowlera: Depreciation of Capital.

Kąt, jaki utworzy styczna do krzywej w którymkolwiek wypadku z osią odciętych, będzie charakterystyką zmniejszania się wartości umarzanego przedmiotu w danym okresie gospodarczym. Ogólnie omawiając powyższe wypadki, można stwierdzić, że w wypadku pierwszym (a) wysokość umorzenia wzrasta szybko w pierwszych okresach gospodarczych, natomiast w następnych o-



kresach powiększa się powoli; w drugim wypadku (b) wysokość umorzenia powiększa się tylko nieznacznie, wzrastając szybko dopiero w końcowych okresach gospodarczych; — w wypadku trzecim (c) wysokość umorzenia wzrasta nierównomiernie w zależności od natężenia pracy, przy czym jest ono większe w tych okresach, w których i natężenie pracy jest większe (prosta proporcjonalność).

Wysokość odpisów na umorzenie w poszczególnych okresach gospodarczych łączona bywa z zagadnieniem oprocentowania kapitału, wyłożonego na przedmioty stałego użytku. Wynika to z zasady gospodarczej, iż wyłożony i unieruchomiony na pewien czas kapitał powinien nie tylko być po tym czasie w zupełności wycofany, lecz również powinien dać dochód w postaci procentów. Powstały na ten temat metody umarzania, jak n. p. metoda annuitetów⁸²⁾, w której na podstawie przyjętej stopy procentowej, oblicza się teoretyczne odsetki od kapitału, pozostałego jeszcze w przedmiotach stałego użytku. Odsetki te będą oczywiście z roku na rok coraz mniejsze, gdyż zainwestowany kapitał będzie się wskutek umarzania stale zmniejszał. W drugiej metodzie, zwanej metodą funduszu umorzeniowego⁸³⁾, stosuje się obliczanie odsetek od stale zwiększającego się umorzenia. Wyniki przy jednej i przy drugiej metodzie są mniej więcej jednakowe, gdyż czas procentowania i wysokość kapitałów są zarówno w jednym, jak i w dru-

⁸²⁾ R. F. Fowler, op. cit. str. 126 i n.

⁸³⁾ tenże, op. cit. str. 130 i n.

gim wypadku prawie jednakowe. Z uwagi jednak na zastosowanie oprocentowania wysokość corocznego umorzenia nie jest jednakowa, lecz stale wzrasta; odpowiada to omówionej już zasadzie, że wartość przedmiotów stałego użytku początkowo maleje w nieznacznym stopniu, pod koniec zaś swjej pracy wartość ta spada bardzo znacznie.

Należałoby tu jeszcze wspomnieć, że niekiedy spotyka się w praktyce, iż przedsiębiorstwo odejmuje od wartości nabywczej przedmiotu umarzanego przypuszczalny zysk, jaki osiągnął sprzedawca tego przedmiotu, oraz koszty sprowadzenia tego przedmiotu; wysokość tego przypuszczalnego zysku oraz kosztów sprowadzenia (zmontowania i t. d.) odejmuje się zaraz w pierwszym okresie gospodarczym, pozostawiając do umorzenia w następnych okresach tylko „wartość netto” tego przedmiotu. Przedsiębiorstwa te uzasadniają takie postępowanie tym, że zysk sprzedawcy jest zyskiem czysto handlowym, nie stanowi wartości samego przedmiotu, nie powinien zatem podlegać kolejnemu umarzaniu. Z tego samego powodu nie należy umarzać kosztów sprowadzenia, zmontowania, ubezpieczenia w czasie przewozu, kosztów prób i t. d., gdyż są to wydatki — według nich — czysto handlowe; wartość przedmiotu przez poniesienie tych wydatków nie powiększa się wcale⁸⁴⁾. Postępowanie takie nie wydaje się słuszne, gdyż dla nabywcy nabyty przedmiot ma taką wartość pieniężną, ile za nią ogółem zapłacił wraz ze wszystkimi kosztami dodatkowymi.

Należy jeszcze wspomnieć, że przepisy podatkowe prawie we wszystkich krajach⁸⁵⁾ przewidują maksymalną stawkę umorzenia dla poszczególnych rodzajów umarzalnych przedmiotów; chodzi tu naturalnie władzom skarbowym o niezmnieszenie dochodów przedsiębiorstwa przez stosowanie zbyt wysokiego umorzenia nabytych przedmiotów⁸⁶⁾. Zagadnieniem wysokości stawki umorzeniowej zajmował się dość szczegółowo autor niemiecki K. Mellerowicz, rozpatrując kilkadziesiąt możliwości ustalenia wysokości stawek, stwierdziwszy wreszcie, że tylko indywidualnie ustalana stawka może być najslusniejsza⁸⁷⁾.

⁸⁴⁾ Na tym stanowisku stoi M. Błociszewski w artykule powyżej cytowanym (Przegl. Org. Nr 11/35, str. 371).

⁸⁵⁾ R. F. Fowler, op. cit. str. 15.

⁸⁶⁾ Ustawa o podatku dochodowym w Polsce z r. 1934 (Dz. U. R. P. Nr 76, poz. 715), znowelizowana dekretem Prez. Rzplitej z dn. 22.11.35 (Dz. U. R. P. Nr 85, poz. 518).

⁸⁷⁾ K. Mellerowicz, op. cit. t. I, str. 79.

Nie wchodząc w bliższe rozważania na temat ilości okresów umorzenia i wysokości stawki umorzeniowej w poszczególnych okresach, można już na podstawie dotychczasowych spostrzeżeń stwierdzić, że koszt umorzenia nie jest stałym z matematyczną ścisłością. Jest on stałym z dużym przybliżeniem na przestrzeni niewielkiej ilości okresów gospodarczych i to z tym warunkiem, że stawka umorzeniowa dla tych okresów jest jednolita, oraz że w danym czasie nie będą czynione nowe inwestycje. Stałość kosztu umorzenia możnaby przyjąć jedynie z tego powodu, że występuje on stale prawie we wszystkich przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych; natomiast co do jego wysokości, to stałość ta jest warunkowa.

2. Inne koszty stałe.

Do grupy kosztów stałych można zaliczyć, jak już wspomniano, cały szereg kosztów, ponoszonych w jednakowej wysokości w poszczególnych okresach gospodarczych; wysokość tych kosztów jest stała tylko na przestrzeni niewielkiej ilości okresów gospodarczych, w rzeczywistości bowiem koszty te uzależnione są od natężenia pracy przedsiębiorstwa, jakkolwiek nie wzrastają proporcjonalnie do wzrostu tego natężenia, lecz zmieniają się jakby skokami co pewien czas⁸⁸⁾.

Tylko pewna część tych kosztów mogłaby być uważana za niezmiennie stałą, a mianowicie w tym zakresie, w jakim przedsiębiorstwo musi je ponosić w jednakowej wysokości bez względu na stopień natężenia pracy, a nawet przy unieruchomieniu przedsiębiorstwa na pewien czas. Do tej grupy kosztów należą m. i.: koszty koniecznego nadzoru technicznego, koniecznej stałej administracji, koszty normalnej konserwacji urządzeń, podatki niezależne od obrotu (n. p. w Polsce podatek przemysłowy, płacony w formie świadectw przemysłowych), robocizna pomocnicza, t. j. konieczna do utrzymania przedsiębiorstwa w stanie sprawności i t. d.⁸⁹⁾.

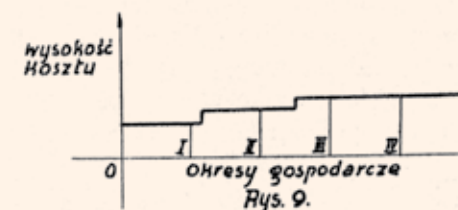
Koszty tej grupy ponad zakres swej stałości są właściwie kosztami zmiennymi, powiększają się mianowicie co pewien czas od razu

⁸⁸⁾ Stackelberg, op. cit. str. 12 nazywa je „Sprungkosten”; omawia je również A. Kwieciński, op. cit. str. 46 i n.

⁸⁹⁾ Robociznę pomocniczą zalicza do kosztów stałych Kwieciński, op. cit. str. 25.

o pewną kwotę, jeżeli natężenie pracy przedsiębiorstwa przekroczy pewną granicę. Naodwrot też zmniejszają się one również od razu o pewną kwotę, jeżeli natężenie pracy w przedsiębiorstwie będzie się zmniejszało i przekroczy pewną granicę⁹⁰⁾.

Graficznie wzrost tych kosztów przedstawia się następująco:



Mówiąc zatem o kosztach stałych, należy zawsze mieć na uwadze, że ich stałość co do wysokości jest względna, wszystkie bowiem koszty, zaliczone do stałych zmieniają się w zależności od natężenia pracy przedsiębiorstwa, przy czym zmiany te są niekiedy powolne, stopniowe, nie wykazują zatem gwałtownych wahań, — niekiedy zaś występują skokami. Im dłuższy okres czasu⁹¹⁾ bierze się pod uwagę przy badaniu tych kosztów, tym wyraźniejsze zmiany występują w wysokości kosztów stałych, tym stałość ich jest bardziej problematyczna. Na przestrzeni niedługiego okresu czasu, obejmującego n. p. tylko dwa sąsiednie okresy gospodarcze, stałość tych kosztów jest znacznie trwalsza, mniejsze bowiem zachodzi prawdopodobieństwo zmian w natężeniu pracy w tak krótkim czasie, a zatem i mniejsze prawdopodobieństwo wystąpienia zmian w kosztach stałych.

Zatem te koszty, które określa się jako stałe, mogłyby być tylko w pewnej części uważane za stałe absolutnie; część ta równa się minimalnej kwocie, jaką każde przedsiębiorstwo musi ponosić na przestrzeni pewnego czasu bez względu na natężenie jego pra-

⁹⁰⁾ Jako przykład kosztu wzrastającego skokami można by podać koszt zaangażowania drugiego urzędnika do księgowania, jeżeli ilość codziennych zapisów przekroczy pewną określoną normę, np. 200 zapisów dziennie.

⁹¹⁾ Pojęcie krótkich i długich okresów czasu, jeżeli chodzi o badanie kosztów własnych, odgrywa poważną rolę, wpływa bowiem na charakterystykę kosztów i kwalifikowanie ich rodzajów do grupy stałych lub zmiennych. Przez krótki okres czasu należy rozumieć w myśl definicji Vinera (op. cit. str. 77) taki czas, w którym można przeprowadzić żądane zmiany techniczne co do ilości produkcji, ale w którym niemożliwe jest dostosowanie się wielkości przedsiębiorstwa do tych zmian.

cy. Nadwyżka ponad tę część należy właściwie do kosztów zmiennych.

Przy rozważaniu kosztów stałych należy zwrócić uwagę jeszcze na jeden ważny wzgląd, mający wybitne znaczenie dla stałości kosztów. Chodzi tu mianowicie o stopień sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa. Wspomniano już poprzednio, że każde przedsiębiorstwo obliczone jest już przy założeniu na pewną maksymalną sprawność gospodarczą, która jednak w praktyce z reguły nie jest osiągnięta. Tak więc n. p. fabryka obuwia może być obliczona już przy jej założeniu na maksymalną sprawność gospodarczą n. p. 100 par obuwia dziennie. Nie znaczy to, że fabryka ta codziennie wykonywa po 100 par obuwia; tak intensywna praca fabryki byłaby niemożliwa na dłuższy przeciąg czasu, a w każdym razie szkodliwa, gdyż powodowałaby zbyt szybkie umorzenie inwestycji⁹²). Fabryka ta może więc wykonać dziennie n. p. po 60, 70 lub 80 par obuwia, a wtedy jej maksymalna sprawność nie zostanie osiągnięta, zato jednak umorzenie inwestycji nie będzie się dokonywało w zbyt szybkim tempie.

Jeżeli jednak zajdzie potrzeba zwiększenia produkcji dziennej n. p. do 120 par obuwia, to okaże się konieczność poczynienia nowych inwestycji i zaangażowania liczniejszego personelu administracyjnego, oprócz oczywiście zwiększenia personelu roboczego. Jasne jest, że sprawność gospodarcza fabryki, która ma produkować 120 par obuwia dziennie, podniesiona zostanie ze 100 par nie do 120, lecz n. p. do 160 par dziennie, gdyż przedsiębiorca będzie się z tym liczył, że w niedalekiej przyszłości może znów zajść potrzeba zwiększenia produkcji dziennej.

Przy takim powiększeniu maksymalnej sprawności gospodarczej zwiększą się wszystkie, lub prawie wszystkie, koszty stałe jakby jednym skokiem. To powiększenie się kosztów stałych, będzie nawet stosunkowo większe, niż rzeczywiste zwiększenie się produkcji dziennej. Jeżeli bowiem produkcja dzienna z 90 par obuwia zwiększy się do 120 par dziennie, a maksymalna sprawność gospodarcza fabryki zostanie jednocześnie powiększona ze 100 par dziennie na 160 par dziennie, to zwyżka produkcji wynosi 33%, a zwyżka stopnia sprawności gospodarczej wynosi 60%; zatem umorzenie przedmiotów stałego użytku, zaliczane w pierwszym

⁹²) Porównaj rozdział o przestojach, str. 43.

rzędzie do kosztów stałych, zwiększy się również o 60%. Następny skok kosztu umorzenia nastąpiłby dopiero wtedy, gdyby zaszła potrzeba zwiększenia sprawności gospodarczej fabryki ponad 160 par obuwia dziennie.

Chcąc więc mówić o stałości kosztów bez znacznej rozbieżności między teoretycznym rozumowaniem a istotnym stanem rzeczy, należy w rozważaniach ograniczyć się do możliwie krótkiego czasu, a więc do małej ilości okresów gospodarczych, a jednocześnie brać pod uwagę tylko jeden stopień maksymalnej sprawności przedsiębiorstwa⁹³). Byłoby zaś zgola niebezpiecznie opierać na ekonomice kosztów kalkulację wytworzenia lub nabycia. Kto by n. p. przypuszczał, że można dokładnie obliczyć na podstawie kształtowania się kosztów w dotychczasowych okresach — wysokość kosztu wyprodukowania lub nabycia jakiegoś dobra po upływie 5 lat, mógłby popełnić znaczną omyłkę, gdyż nie można przewidzieć, jak będą się kształtować koszty stałe po 5 latach, nie mówiąc już o kosztach zmiennych⁹⁴).

Badanie rozwoju kosztów własnych służyć zatem może i służy jedynie dla celów polityki przedsiębiorstwa na przyszłość, dając podstawę do ogólnych wytycznych, które jednak muszą ulegać stałej korektywie.

III. Koszty zmienne.

Do zmiennych zalicza się te koszty, których wysokość zależy od stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa. Można powiedzieć ogólnie, że koszty te powiększają się w miarę wzrastania natężenia pracy i zmniejszają się w miarę zmniejszania się natężenia pracy przedsiębiorstwa. Jeżeli dla określonego stopnia natężenia pracy P_1 koszty zmienne wynoszą Kz_1 , a dla P_2 koszty zmienne wynoszą Kz_2 — i jeżeli $P_1 < P_2$, to również i $Kz_1 < Kz_2$ ⁹⁵).

⁹³) Wynika to z t. zw. prawa wyższej techniki, opisanego szczegółowo przez I. Jantzena w art. *Voxende Udbytte i Industrien*, *Nationalökonomisk Tidsskrift*, Kopenhaga 1924, podany w tłumaczeniu przez dra E. Schneidera w *Theorie der Produktion*, str. 86—92.

⁹⁴) Jedynie tylko w czasie idealnej równowagi można by z całą ścisłością określać kształtowanie się kosztów w przyszłości, lecz taka równowaga jest, jak wiadomo, tylko stanem idealnym. Porównaj: Kwieciński, op. cit. str. 10.

⁹⁵a) Występuje tu prawo, sprecyzowane przez H. Schultza w pracy p. t.: *Theoretical Considerations Relating to Supply* w *Journal of Political Economy*, Sierpień 1927, tłum. u Zolla, op. cit. str. 52. Prawo to brzmi, iż koszty każdorazowej produkcji zwiększonej są wyższe od kosztów produkcji w niezwiększonym rozmiarze.

Typowym przykładem kosztów zmiennych jest wartość zużywanych do produkcji surowców i materiałów; na wykonanie większej ilości wyrobów trzeba zawsze zużyć większą ilość materiałów. Podobnym przykładem może służyć również robocizna bezpośrednia, podatki od obrotu, koszty przewozu, opłaty pocztowe, zużycie siły i światła i t. p. Zależność między stopniem natężenia pracy a wysokością tych kosztów jest tak wielka, że najmniejsze nawet odchylenie w natężeniu pracy wywołuje odpowiednią zmianę w wysokości kosztów zmiennych. Gdy praca zupełnie ustaje, najczęściej i te koszty znikają całkowicie.

Cechą charakterystyczną tych kosztów jest fakt, że ponoszone są one z reguły w tym czasie, w którym zostają zużyte; opłaca je przedsiębiorstwo nieledwie z dnia na dzień. Rzadkie tylko są wypadki, że reguluje się je w dłuższych okresach czasu, n. p. w okresach miesięcznych.

Zmienność tych kosztów jest jednakowoż różnorodna i bynajmniej nie jest wprost proporcjonalna do zmian natężania pracy. Można jedynie z ogółu kosztów zmiennych wyeliminować pewną grupę kosztów, które są ściśle wprost proporcjonalne do zmian w natężeniu pracy, a więc dla których byłoby prawdziwe twierdzenie, że jeżeli dla p jednostek produkcji koszty zmienne wynoszą Kz_1 , to dla $2p$ jednostek produkcji koszty zmienne wynoszą $Kz_2 = 2 Kz_1$. Ścisła proporcjonalność niektórych kosztów zmiennych występuje najczęściej w wartości zużywanego surowca, a zwłaszcza w niektórych materiałach pomocniczych, zużywanych w pewnej stałej ilości na jednostkę wyrobu. Jako przykład można tu przytoczyć: ilość okuć i zamków do drzwi, ilość papierowych toreb do paczek jakiegoś towaru (n. p. paczki półkilowe), ilość drzwiczek do pieców, ilość szyb do jednakowych okien i t. p.

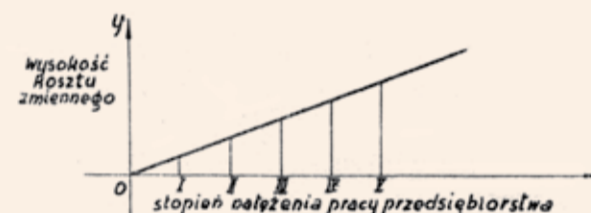
Przykładem ścisłej proporcjonalności może służyć również podatek, płacony od obrotu przy stałej stopie procentowej oraz wszelkie inne koszty, płacone procentowo od wielkości, wyrażającej natężenie pracy przedsiębiorstwa, jak również robocizna, wypłacana akordowo bez premij.

O tych kosztach można powiedzieć, że dla produkcji nP będą one wynosić nKz^{95} , nie można tego natomiast powiedzieć o innych

⁹⁵⁾ E. Schmalenbach w *Theorie der Produktionskostenermittlung* zajmuje się dość szeroko zagadnieniem proporcjonalności niektórych kosztów zmiennych do stopnia natężenia pracy. Porównaj również: A. Kwie-

kosztach zmiennych, a nawet w odniesieniu do surowców można przyjąć ścisłą proporcjonalność tylko z pewnym zastrzeżeniem, w wielu bowiem wypadkach przy zwiększonej produkcji zaoszczędza się na surowcu wskutek lepszego wyzyskania odpadków, okrawków i t. p.

Kształtowanie się kosztów zmiennych, które wykazują prostą proporcjonalność do stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa, można przedstawić graficznie na układzie osiowym, przy czym obrazem ich stosunku do natężenia pracy będzie prosta, nachylona w punkcie 0 pod pewnym kątem do osi odciętych.



Rys. 10.

Druga grupa kosztów zmiennych kształtuje się nieco inaczej przy zmianach natężenia pracy przedsiębiorstwa; są mianowicie koszty zmienne, które wzrastają w znaczniejszym stopniu, niż następuje wzrost natężenia pracy przedsiębiorstwa; koszty te wykazują zatem progresję w swych zmianach, stąd też nazywane bywają kosztami progresywnymi. Jeżeli natężenie pracy przedsiębiorstwa wzrośnie n. p. o 10%, to koszty progresywne też wzrosną, ale n. p. o 12% lub nawet o 15%. Jeżeli natężenie pracy przedsiębiorstwa określimy przez P , a wzrost tego natężenia przez nP , to koszty progresywne, które dla P wynosiły Kz_1 , wynosić będą dla nP — xKz_1 , przy czym $nKz_1 < xKz_1$, lub prościej: $n < x$.

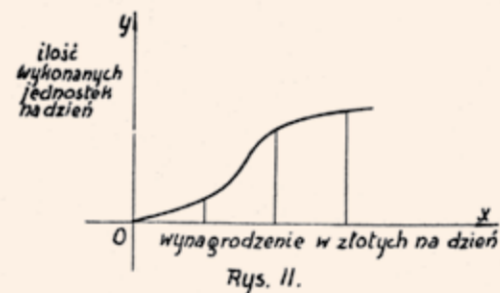
Do kosztów progresywnych można by zaliczyć m. i.: koszty robocizny, wypłacanej za godziny nadliczbowe przy stawkach coraz wyższych, premie dla robotników, podatek dochodowy o skali progresywnej oraz niektóre koszty, uważane przy normalnej i niezmienniej pracy przedsiębiorstwa za koszty stałe; typowym przy-

ciński, op. cit. str. 30, 66 i 68. Przy kosztach zmiennych wprost proporcjonalnych do stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa działa t. zw. prawo stałego przychodu, które brzmi: nadwyżka produkcji jest ściśle proporcjonalna do nadwyżki nakładu pracy i kapitału; prawo to omawia Marshall, op. cit. str. 306 i n., t. I.

kładem tych ostatnich jest umorzenie maszyn i urządzeń technicznych. Jeżeli mianowicie praca przedsiębiorstwa wzmagają się stopniowo i zbliża się do całkowitej (maksymalnej) sprawności gospodarczej, to wszystkie maszyny i urządzenia techniczne umarzają się w tym okresie w stosunku progresywnym; wskutek wzmożonej pracy przedsiębiorstwa te przedmioty niszczą się i zużywają w stosunku progresywnym do wzmagającej się pracy całego przedsiębiorstwa.

Należy jednak zwrócić uwagę, że progresja kosztów zmiennych może powstać również z innych powodów, a mianowicie wskutek zaniedbań organizacyjnych w przedsiębiorstwie, wskutek braku dostatecznego nadzoru technicznego i odpowiedniego kierownictwa, wskutek obniżki wydajności pracy robotników po przekroczeniu granicy ich zdolności fizycznych i umysłowych⁹⁶⁾, wreszcie wskutek nieodpowiedniej konserwacji maszyn i urządzeń technicznych. Wszystkie te i podobne inne przyczyny powodują, że przy tych samych kosztach przedsiębiorstwo osiąga coraz gorsze rezultaty, czyli w ostatecznym wyniku koszty tego przedsiębiorstwa kształtują się progresywnie.

⁹⁶⁾ Zagadnienie to badał u nas praktycznie między innymi inż. St. Wojnarowicz w Zakładach Wodociągowych i Kanalizacyjnych w Toruniu. Według jego badań, wydajność pracy robotników zwiększa się w miarę powiększania ich wynagrodzenia, lecz to zwiększenie się ich wydajności pracy następuje znacznie wolniej, niż zwiększanie wynagrodzenia. Jeżeli zatem wydajność pracy robotników przedstawiona będzie graficznie, to otrzyma się linię krzywą, która początkowo wznosi się powoli, następnie wzrost jej ku górze staje się bardzo znaczny, w trzecim zaś okresie już się prawie zupełnie nie podnosi ku górze, mimo dalszego powiększania wynagrodzenia.



Rys. 11.

Badania swe opisuje inż. Wojnarowicz w Przeglądzie Organizacji z r. 1935, str. 295 i n.

Na tenże temat pisał ciekawy artykuł inż. A. Vielrose w Przeglądzie Organizacji z r. 1935 Nr 9; przypuszcza on mianowicie, że już starożytni Egipcjanie znali prawo zmniejszającej się wydajności.

Koszty progresywne⁹⁷⁾ można przedstawić graficznie na układzie osiowym, a będą się one wyrażać jako linia krzywa, wzrastająca ku górze od punktu 0 najpierw nieznacznie, później zaś wznoszenie się jej ku górze w kierunku osi y będzie coraz znaczniejsze.



Rys. 12.

Jest wreszcie trzecia grupa kosztów zmiennych, których wysokość powiększa się jednocześnie ze wzrostem natężenia pracy przedsiębiorstwa, wzrost ten jest jednak mniejszy od wzrostu natężenia pracy. Te koszty nazywane są kosztami regresywnymi. Degresja kosztów następuje już z samej natury tych kosztów, już to z przyczyn organizacyjnych⁹⁸⁾.

⁹⁷⁾ Przy kosztach tych działa t. zw. prawo zmniejszającej się wydajności lub prawo zmniejszającego się przychodu; prawo to wynika z natury ludzkiej i z technicznych warunków pracy. Porównaj: Marshall op. cit. t. I, str. 166 oraz 307. O progresji kosztów pisze Schmalenbach: Theorie der Produktionskosten Ermittlung oraz w Grundlagen d. Selbstkostenrechnung str. 20 i n. — Zajmują się tymi kosztami również: A. Kwieciński, op. cit. str. 30 i Stackelberg, op. cit. str. 29.

⁹⁸⁾ Przyczynami powstawania regresji kosztów zajmował najszerzej Mellerowicz, op. cit. t. I, str. 142 i n. Według niego są następujące przyczyny regresji:

- 1) regresja wskutek wielkości: a) maszyn, b) obrotów, nakładów i inwestycji, c) przedsiębiorstw (koncerny), d) zamówień;
- 2) regresja wskutek usprawnienia;
- 3) regresja wskutek wyzyskania sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa.

Zagadnienie regresji i progresji kosztów zajmuje w nowoczesnej literaturze ekonomicznej bardzo poważne miejsce. Degresję objaśnia Marshall w swych „Principles“ oszczędnościami wewnętrznymi i zewnętrznymi; pojęcia te omawiają szczegółowo i rozwija m. i.: P. Sraffa: Sulle Relazioni Fra Costo e Quantità Prodotta, tłum. u Zolla w pracy: Kostenproblem in der Wirtschaftstheorie, str. 21; A. C. Pigou: The Law of Diminishing and Increasing Cost, tłum. u Zolla: op. cit., str. 62; Viner Jacob: Cost Curves and Supply Curves, tłum. u Zolla, op. cit. str. 76 i n.

Do kosztów degresywnych pierwszej kategorii można zaliczyć np. koszt oświetlenia i ogrzewania lokalu fabrycznego (handlowego); przy tym samym oświetleniu i ogrzaniu lokalu można zwiększyć natężenie pracy, a więc produkować względnie nabywać i sprzedawać więcej przy tych samych lub tylko nieznacznie zwiększonych kosztach. Niewątpliwie koszty oświetlenia oraz ogrzewania wzrastają razem ze wzrostem natężenia pracy, ale wzrost ich wysokości następuje w stopniu znacznie mniejszym od wzrostu tego natężenia. Do tejże kategorii kosztów degresywnych można zaliczyć również koszt ubezpieczenia przedsiębiorstwa, koszt utrzymania w stanie sprawności urządzeń przedsiębiorstwa, otrzymywane bonifikaty od różnych opłat po przekroczeniu pewnej kwoty (np. bonifikaty przy opłatach za zużycie wody, gazu, elektryczności itp.).

Jako przykład degresji kosztów, powstającej z przyczyn organizacyjnych, można przytoczyć: zwiększenie się wydajności pracy robotników i maszyn przy odpowiednich zarządzeniach organizacyjnych, wyzyskanie czasu, w którym dotychczas były przestoje nienormalne lub koniunkturalne, wyzyskanie odpadków i okrawków przy zużytkowaniu surowców, zastosowanie ulepszonych palenisk, a wreszcie zwiększenie obrotów sprzedaży⁹⁹⁾. Ten ostatni powód degresji wypływa z szybszego obrotu kapitałem, przeznaczonym na majątek obrotowy. Im szybszy jest obrót, t. j. im częściej powraca kapitał do przedsiębiorstwa w formie płynnej, tym mniej przypada kosztów stałych na jeden obrót kapitału. Zagadnienie powiększenia obrotów sprzedaży staje się dziś jednym z głównych czynników rentowności przedsiębiorstwa.

Przedstawione graficznie koszty degresywne dają linię krzywą,

⁹⁹⁾ Cytowany przez Mellerowicza, op. cit. str. 146, K. Ahleff w swej pracy p. t.: *Das Risiko in der Möbelindustrie*, 1931, przytacza, w jaki sposób zmniejsza się koszt wytworzenia stołu wskutek zwiększenia się obrotów i jednoczesnego zwiększenia produkcji. Spadek kosztów wytworzenia jest oczywiście tym większy, im większe jest przedsiębiorstwo, a raczej im większa jest sprawność gospodarcza przedsiębiorstwa. Poucza o tym następująca tabelka:

koszty wykonania	w przedsiębiorstwie	
	małym	dużym
jednego stołu	25.—	34.—
10 stołów	22.—	22.50
100 stołów	20.—	15.—

wzrastającą początkowo ku górze dość znacznie, jak przy kosztach proporcjonalnych (porównaj rys. 10), następnie jednak wykazującą coraz mniejszy wzrost ku górze.



Rys. 13.

Należałoby się z kolei zastanowić, czy te trzy rodzaje kosztów zmiennych występują stale w każdym przedsiębiorstwie i przy każdym stopniu natężenia pracy, czy też są pewne okresy, w których wysuwa się na pierwszy plan coraz inna kategoria kosztów zmiennych. Otóż należy przede wszystkim podkreślić, że w okresie stałego, niezmiennego natężenia pracy przedsiębiorstwa wszystkie koszty zmienne utrzymują się na jednym poziomie, są one wtedy podobne do kosztów stałych, są zatem *niezmienne*. Zmiany w tych kosztach występują dopiero wtedy, gdy stopień natężenia pracy przedsiębiorstwa wykazuje zmiany. Wtedy dopiero koszty zmienne zaczynają się różniczkować na proporcjonalne, progresywne i degresywne.

Celem lepszego zrozumienia funkcji poszczególnych grup kosztów zmiennych przy różnym stopniu natężenia pracy przedsiębiorstwa należy przyjąć pewien punkt wyjścia i obserwować kształtowanie się tych grup w miarę wzrostu natężenia pracy. Punktem wyjścia dla obserwacji powinien być moment założenia przedsiębiorstwa. Dla przykładu ustalmy, że normalne natężenie pracy założonego przedsiębiorstwa znajdować się będzie o 20% do 30% poniżej całkowitej (maksymalnej) jego sprawności, którą oznaczmy przez 100%; wobec powyższego ta maksymalna sprawność wyzyskana będzie przy normalnym natężeniu w 70% do 80%, zaś niewyzyskanych 20% do 30% stanowić będzie przestój normalny, którego koszt będzie gospodarczo uzasadniony i wliczany do kosztów

własnych¹⁰⁰⁾. Przyjmijmy, że każdy procent sprawności maksymalnej oznacza wyprodukowanie jednej jednostki produktu.

Można teraz obserwować, jak będą się kształtować koszty zmienne, jeżeli przedsiębiorstwo będzie zwiększać swą wydajność do 70 jednostek wyrobu w tym samym czasie. Aby ten cel osiągnąć, przedsiębiorca musi zwiększać dawkovanie surowca, musi nieco poprawiać wynagrodzenie robotnikom lub zaangażować nowych robotników, musi instalować nowe punkty świetlne, sprowadzić więcej opału, — musi jednym słowem poczynić takie zmiany, które mogłyby umożliwić pracę przedsiębiorstwu przy zwiększonej wydajności.

Wszystkie te zmiany pociągają za sobą oczywiście koszty, wzrastające przeważnie w takim stopniu, w jakim wzrasta wydajność. W tym okresie czasu można zatem obserwować występowanie przede wszystkim kosztów proporcjonalnych, bowiem prawie wszystkie koszty zmienne powiększają się proporcjonalnie do wzrostu wydajności. Gdyby przedsiębiorstwo zatrzymało się przy 70 jednostkach produkcji, to wtedy i koszty zmienne zatrzymałyby się na odpowiednim poziomie, obniżając się znowu przy zmniejszeniu wydajności pracy przedsiębiorstwa.

Przyjmijmy jednak, że to przedsiębiorstwo chce w dalszym ciągu powiększać swą wydajność, np. do 80 jednostek danego wyrobu w tym samym czasie. W tym drugim okresie przedsiębiorca będzie się starał uzyskać to powiększenie wydajności takimi sposobami, które nie pociągają za sobą nowych kosztów, lub też takich, które wymagają stosunkowo mniejszego zwiększenia kosztów dotychczasowych. Będzie zatem przeprowadzał reorganizację pracy robotników i maszyn, będzie się starał wyzyskać odpadki i okrawki surowców; zresztą inwestycje, jakie poczynił przy wzroście wydajności od 70 do 80 jednostek (zainstalowane nowe punkty świetlne, nowe sposoby ogrzewania itp.), wystarczą prawdopodobnie w zupełności na dalsze podwyższenie wydajności bez dodatkowych kosztów. W tym drugim okresie można zatem obserwować prawie z reguły występowanie regresji w kosztach zmiennych. Jeżeli przedsiębiorstwo potrafi utrzymać swą wydajność na wysokości między 70 a 80 jednostek danego wyrobu w niezmiennym czasie, to ponosić będzie stosunkowo najmniejsze koszty na jednostkę.

¹⁰⁰⁾ Porównaj str. 46.

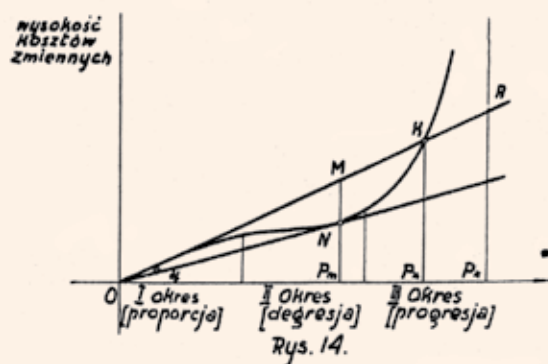
Jeżeli jednak rozpatrywane przedsiębiorstwo chciałoby powiększyć swą wydajność jeszcze o 20 jednostek w tym samym czasie, tj. dojść do wyzyskania całkowitej swej sprawności gospodarczej, to koszty zmienne w tym okresie kształtować się będą jeszcze inaczej. Przede wszystkim więc przedsiębiorca, celem zwiększenia pracy robotników, musi im przyznać premie, lub płacić znacznie wyższe wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, względnie też zaangażować nowych robotników. Zainstalowane urządzenia w pierwszym okresie wzrostu wydajności (od 70 do 80 jednostek) okazały się niewystarczające do osiągnięcia wydajności ponad 80 jednostek, surowiec wskutek zbyt szybkiego przerabiania znacznie się niszczy i psu, również maszyny i urządzenia techniczne wskutek pośpiesznego tempa pracy i braku wypoczynków zaczęły się zużywać niesłychanie szybko. Jeżeli zaś robotnicy, odczuwając z jednej strony swój wielki wysiłek, z drugiej zaś widoczne powodzenie przedsiębiorstwa, zastrajkują, to powstaną wtedy dodatkowe koszty i straty dla przedsiębiorstwa. Widać z tego, że w tym ostatnim okresie zwiększania natężenia pracy przedsiębiorstwa występują przede wszystkim koszty progresywne. W tym okresie produkcja jest kosztowna, gdyż na jednostkę wyrobu przypada stosunkowo dużo kosztów zmiennych.

Przedsiębiorstwo nie utrzyma się przez dłuższy czas na tym poziomie, musi nastąpić albo załamanie się, tj. obniżenie wydajności z powrotem np. do 75 jednostek, albo też przedsiębiorca musi rozbudować swe przedsiębiorstwo przez poczynienie odpowiednich nowych inwestycji i przystosowanie całkowitej (maksymalnej) sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa do znacznie większej ilości jednostek, a więc np. do 150¹⁰¹⁾.

Przedstawiając graficznie zmiany kosztów, zachodzące przy zwiększaniu wydajności przedsiębiorstwa do 100 jednostek pewnego wyrobu w tym samym czasie, a więc do wyzyskania całkowitej sprawności gospodarczej tego przedsiębiorstwa, otrzymamy krzywą, która początkowo będzie wnosić się ku górze od punktu 0 mniej więcej po linii prostej, następnie wznoszenie się jej będzie znacznie zmniejszone, w ostatnim zaś okresie wznoszenie się jej ku górze będzie bardzo wielkie.

¹⁰¹⁾ Porównaj uwagę na str. 100 o prawie wyższej techniki, sprecyzowanym przez I. Jantzena.

Moment założenia przedsiębiorstwa, w którym nie ma jeszcze wcale produkcji, oznaczony jest na tym wykresie punktem 0, zaś rzędną całkowitego wyzyskania sprawności gospodarczej, oznaczona



Rys. 14.

Px R, nie przecina się z krzywą kosztów zmiennych, gdyż w rzeczywistości całkowite, stuprocentowe wyzyskanie tej sprawności nie jest osiągalne. Toteż krzywa kosztów zmiennych zbliża się tylko asymptotycznie do rzędnej Px R.

Rozpatrując bliżej ustosunkowanie się kosztów zmiennych do wielkości produkcji, czyli do stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa, można łatwo zauważyć, że praca przedsiębiorstwa kształtuje się najkorzystniej wtedy, gdy osiąga największą wydajność przy stosunkowo najmniejszych kosztach. Koszty te rozłożone są wtedy na stosunkowo dużą ilość jednostek wyrobów (towarów).

Punkt najpomyślniejszej produkcji można stosunkowo łatwo wyznaczyć na powyższym wykresie, jeżeli krzywą proporcjonalnego wzrostu kosztów przedłużymy jako prostą (OK), a następnie odszukamy na niej punkt, w którym jest ona najbardziej oddalona od krzywej kosztów. Punkt ten oznaczony jest na wykresie literą M; rzędna z tego punktu, wykreślona od osi x, oznaczy na krzywej kosztów punkt N, który wskazywać będzie najkorzystniejsze ustosunkowanie się kosztów zmiennych do produkcji, wyrażającej się odcinkiem OPm na osi x.

Punkt ten (N) można również wyznaczyć w inny sposób, mianowicie przez wyznaczenie wartości $\tan \alpha$; w tym punkcie, w którym

ta wartość zbliża się najbardziej do zera, następuje najkorzystniejsze kształtowanie się kosztów zmiennych¹⁰²⁾.

Łatwo również wyznaczyć na tym wykresie drugi punkt, w którym dalsze powiększanie wydajności pracy przedsiębiorstwa przestaje się opłacać wskutek zbyt wielkiej progresji kosztów zmiennych. Punkt ten leży na przecięciu linii proporcjonalnego wzrostu kosztów z krzywą kosztów, a oznaczony jest literą K. Są to najwyższe koszty, do których opłaca się jeszcze powiększać wydajność przedsiębiorstwa; koszty w tym punkcie kształtują się tak samo, jak w okresie zwykłej proporcjonalności kosztów. Jeżeli przedsiębiorstwo zwiększy natężenie swej pracy jeszcze bardziej, to poniesie stosunkowo większe koszty na jednostkę wyrobu (towaru), niż przy kosztach proporcjonalnych. Wynika zatem z tego, że natężenie pracy, określone odcinkiem OPk, nie powinno być dalej powiększane bez ryzyka strat. Punkt K jest zatem punktem krytycznym, poza którym przedsiębiorstwo ponosi straty.

IV. Stosunek kosztów stałych do kosztów zmiennych.

Już przy poprzednich rozważaniach zwrócona była uwaga, że stałość niektórych kosztów, określanych jako koszty stałe, jest dość problematyczna, a w każdym razie jest zależna od pewnych warunków. Stałość ta występuje tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo nie zmienia stopnia natężenia swej pracy, lub gdy zmienia go tyl-

¹⁰²⁾ Podobne obliczenia przeprowadza w swej pracy Stackelberg, op. cit. str. 38 i n. Przedstawia on rozwój kosztów i ilości produkcji na szeregu skomplikowanych wykresów, które utrudniają śledzenie jego wykładu.

Porównaj również A. Kwieciński, op. cit. str. 66 i 68. Ten autor poszedł w stosowaniu wykresów znacznie dalej, niż Stackelberg, na ich podstawie przeprowadza obliczenia bardzo skomplikowane co do możliwości rozwoju przedsiębiorstwa, a nawet co do kształtowania się kosztów w przedsiębiorstwach skartelizowanych.

To samo zagadnienie rozważa, wprowadzając wzorów i wykresów, Schmalenbach w swych Grundlagen der Selbstkostenrechnung u. Preispolitik. Zresztą wykresy mają na celu tylko ułatwienie zrozumienia danego zagadnienia, ale nie mogą być podstawą do realnych obliczeń kosztów własnych. Toteż nie bez racji powiedział Marshall, że „jest rzeczą wątpliwą, czy wiele osiągnięto przez stosowanie złożonych formuł matematycznych”; op. cit. t. I, str. 81.

ko w takim rozmiarze, by nie zaszła potrzeba czynienia nowych inwestycji. O stałości kosztów własnych można mówić tylko wtedy, gdy bierze się pod uwagę jedynie niewielką przestrzeń czasu, obejmującego sąsiednie okresy gospodarcze.

Jeżeli przedsiębiorstwo pracuje przy niezmiennym natężeniu, to — jak już wspomniano — wszystkie koszty są stałe, gdyż i te koszty, które określane bywają jako zmienne, ponoszone są wtedy stałe w jednakowej wysokości, są zatem niezmiennne. Różnica między jednymi a drugimi kosztami powstaje dopiero wtedy, gdy występują zmiany w natężeniu pracy przedsiębiorstwa.

Do kosztów ściśle stałych można by zaliczyć tylko nieznaczną ilość kosztów, absolutnie niezależnych od stopnia natężenia pracy przedsiębiorstwa; można tu więc przytoczyć np. koszt świadectwa przemysłowego (podatku niezależnego od obrotu), koszt zwykłego umorzenia majątku stałego w takim wymiarze, w jakim malałaby wartość przedmiotów tego majątku nawet przy całkowitym niekorzystaniu z nich, pensje personelu administracyjnego oraz koszt robocizny, koniecznej dla utrzymania w stanie sprawności urządzeń przedsiębiorstwa.

Jednak i te rodzaje kosztów, jak już podkreślano, ulegają zmianom, jeżeli przedsiębiorca zmieni maksymalną sprawność gospodarczą przedsiębiorstwa, gdyż wtedy podatek przemysłowy będzie inny i wysokość umorzenia zwiększonej ilości przedmiotów majątku stałego będzie większa, jakoteż i inne koszty stałe ulegną odpowiedniemu powiększeniu. W tym jednak wypadku powiększenie się kosztów stałych nastąpi raptownie, jakby skokiem, niemniej jednak zmiany te nastąpią.

Z powyższych powodów nie można ustalić stałej i ścisłej granicy między kosztami stałymi a zmiennymi, często bowiem koszty stałe podlegają zmianom w pewnych warunkach, a naodwrot — koszty zmienne przy jednakowym stopniu natężenia pracy przedsiębiorstwa stają się niezmiennymi, a więc jakby stałymi. Można by przeto tylko ogólnie uważać, że pewne koszty są przeważnie stałe, a inne — przeważnie zmienne.

Możnaby, idąc dalej, wymienić przedsiębiorstwa, w których występują koszty przeważnie stałe w większym stopniu, niż koszty przeważnie zmienne. Łatwo spostrzec, że do pierwszej grupy należą przede wszystkim te przedsiębiorstwa, które wymagają wiel-

kich inwestycji, do drugiej zaś grupy te przedsiębiorstwa, w których potrzebny jest przede wszystkim wielki kapitał obrotowy. Do przedsiębiorstw o przewadze kosztów stałych (kapitałowych, jak je niektórzy nazywają) należą m. i.: kopalnie, huty o wielkich piecach, fabryki cementu, hotele, przedsiębiorstwa komunikacyjne i t. d.; do drugiej grupy przedsiębiorstw, tj. o przewadze kosztów zmiennych, należą m. i.: odczyty, kina, koncerty, banki, przedsiębiorstwa handlowe i niektóre przedsiębiorstwa przemysłowe¹⁰³).

Według obliczeń, dokonywanych w Niemczech¹⁰⁴), przypada następujący procent ogółu kosztów własnych na koszty stałe i zmienne w poszczególnych rodzajach przedsiębiorstw:

	koszty stałe	koszty zmien.
koleje żelazne	72%	28%
żegluga śródlądowa	62,6%—72,9%	37,4%—27,1%
żegluga powietrzna	55,6%	44,4%
handel, średnio	60%—80%	40%—20%

Dane, dotyczące handlu, odnoszą się do przedsiębiorstw amerykańskich. Gdyby się chciało wyprowadzić ogólną zasadę co do kształtowania się stosunku kosztów stałych do zmiennych, to można by było zauważyć, że w większości przedsiębiorstw występuje przewaga kosztów stałych; niektórzy określają ten stosunek, jak 2 : 1, t. zn., że koszty stałe wynoszą $\frac{2}{3}$, zmienne $\frac{1}{3}$ ogółu kosztów. Określenie to trzeba oczywiście przyjąć z jak największym zastrzeżeniem, stosunek ten bowiem będzie ulegał wielkim zmianom

¹⁰³) Rozłożeniem kosztów stałych i zmiennych (kapitałowych i obrotowych) w poszczególnych branżach zajmuje się teoretycznie E. Schmalenbach w swych *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*.

Szczegółowiej badał to zagadnienie K. Mellerowicz, op. cit. str. 46 i następne. Dzieli on przedsiębiorstwa, które posiadają więcej kosztów przeważnie zmiennych niż stałych, na trzy grupy, a mianowicie: a) o przewadze kosztów, ponoszonych na zapasy surowców i materiałów (fabryki konserw, piwnice, przemysł drzewny itd.), b) o przewadze kosztów, ponoszonych na towary (handel, drobny przemysł), c) o przewadze kosztów, unieruchomionych w należnościach od odbiorców (fabryki włókiennicze, drobny handel, banki). Zagadnienie podziału kosztów na stałe i zmienne łączy się ściśle z rozłożeniem rozporządzalnych kapitałów (własnych i obcych) na poszczególne działy przedsiębiorstwa, mianowicie na inwestycje i zapasy oraz na przedmioty obrotu gospodarczego.

¹⁰⁴) Poniższe dane zaczerpnięte są z pracy K. Mellerowicza, op. cit. str. 238, 304 i n.

w tym samym przedsiębiorstwie, jeżeli stopień natężenia pracy nie będzie jednolity¹⁰⁶).

Możnaby wreszcie zwrócić uwagę, że te przedsiębiorstwa, w których występuje stale przewaga kosztów stałych, są mniej ruchliwe, trudniej dostosowują się do zmian na rynku przy wahaniach koniunkturalnych, boleśniej odczuwają wszelkie zastoje, niż przedsiębiorstwa o przewadze kosztów zmiennych.

V. *Koszty własne a rentowność przedsiębiorstwa.*

Jak już na początku wspomniano, zasadą każdego gospodarstwa zarobkowego jest, aby cena, osiągana ze sprzedaży, pokrywała całkowicie koszty własne oraz przynosiła pewien zysk przedsiębiorcy. Cena zatem powinna być wyższa od kosztów własnych o zysk. Ustalać atoli cenę z góry w takiej wysokości, naturalnie w granicach cen ustalonych przez dany rynek, — można tylko w tych przedsiębiorstwach, które pracują na zamówienie. Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa, pracujące na skład, to należy jeszcze brać pod uwagę możliwość sprzedaży wszystkich wyprodukowanych względnie nabytych towarów. Jest to czynnik o decydującym znaczeniu dla pokrycia kosztów własnych, niesprzedanie bowiem wytworzonych lub nabytych zapasów równa się odpowiedniemu zwiększeniu się kosztów jednostkowych.

W rozważaniach nad rentownością należy zatem brać pod uwagę nie tylko wysokość ceny jednostkowej, lecz również wysokość całkowitych wpływów ze sprzedaży, czyli wysokość obrotów. Gdyby bowiem przedsiębiorstwo produkowało na skład w pewnym czasie po 100 jednostek, a sprzedawało z tej produkcji tylko 50 jednostek po cenie n. p. 10,— zł, wtedy dochód ze sprzedaży, wynoszący $50 \times 10 = 500$,— zł, musiałby być rozdzielony na całkowitą produkcję, a więc na 100 jednostek, czyli w rezultacie cena wynosiłaby nie po 10,—, lecz po 5,— zł za jednostkę przeznaczoną do sprzedaży.

Widać zatem z tego, że nie ilość wyprodukowanych lub zakupionych towarów świadczy o wydajności pracy przedsiębiorstwa, lecz stosunek wysokości dokonywanych obrotów do kosztów włas-

¹⁰⁶) Wspomina o tym A. Kwieciński, op. cit. str. 78. Podobnie również twierdzi H. Sachs w swym skrypcie: *Księgowość przemysłowa*.

nych. Stan przedsiębiorstwa może być uważany za pomyślny wtedy, gdy cała jego produkcja, lub wszystkie zakupywane towary zostaną sprzedane za taką cenę, która pokryje wszystkie koszty własne i przyniesie przedsiębiorcy pewien zysk. To zastrzeżenie co do osiągnięcia zysku przy pokryciu wszystkich kosztów własnych jest o tyle ważne, że powiększanie obrotów kosztem utraty zysku lub nawet ze stratą dla przedsiębiorstwa, nie mogłoby świadczyć o pomyślności jego stanu.

Takie powiększenie obrotów pod względem ilościowym, nie przynoszące przedsiębiorstwu zysku, spotyka się w praktyce, gdy przedsiębiorstwo w okresie likwidacji, a zwłaszcza w okresie upadłości wyprzedaje swe zapasy poniżej kosztów własnych. Podobny objaw spotkać można również w czasie kryzysów gospodarczych i wynikających stąd trudności finansowych; objaw ten może występować jedynie przejściowo, choć mino to może wywołać tak znaczny wstrząs w podstawach gospodarczych przedsiębiorstwa, że następuje potem nieuchronny jego upadek¹⁰⁷).

Można niewątpliwie przez odpowiednią politykę cen osiągnąć dodatnie wyniki co do kształtowania się obrotów, jednak obniżanie cen poniżej kosztów własnych dopuszczalne jest tylko jako objaw przejściowy, a uzasadnione być powinno widokiem takiego opanowania rynku, które pozwoli powetować w przyszłości poniesione przy tej obniżce straty¹⁰⁷).

Należy zatem przy dalszych rozważaniach przyjąć za zasadę, że zarówno obniżanie cen poniżej kosztów własnych, jak i niemożność sprzedaży całkowitych zapasów wyprodukowanych lub nabytych, jest równoznaczne z progresją kosztów własnych, wywołuje bowiem konieczność rozłożenia tej samej ilości kosztów na zmniejszoną ilość wyrobów (towarów), lub też zmusza do pozostawienia pewnej części kosztów bez pokrycia.

Wybitne znaczenie dla rentowności przedsiębiorstwa posiada również szybkość obrotów; chodzi tu o to, w jak długim czasie kapitał, wyłożony jako koszt na nabycie lub wytworzenie towarów, wróci do przedsiębiorstwa w takiej postaci, by za niego można było nabyć nowe towary lub przystąpić do nowej produkcji. Jeżeli bowiem poniesione koszty otrzymają pokrycie w czasie zbyt długim, np. dopiero po pół roku lub nawet po upływie roku, to

¹⁰⁶) Zagadnieniem tym zajmuje się dość obszernie Marshall, op. cit. str. 357, t. I.

¹⁰⁷) Porównaj: A. Kwieciński: op. cit. str. 102.

w cenie sprzedaży powinien być uwzględniony zysk w takiej wysokości, jaki by się osiągnęło normalnie w tym samym czasie w innych branżach, a przynajmniej w takiej wysokości, w jakiej oprocentowane są lokaty kapitałów w bankach lub w papierach procentowych. Im szybszy jest obrót, tym częściej wraca do przedsiębiorstwa ten sam kapitał i tym częściej może on być użyty na pokrycie kosztów, mających charakter stały¹⁰⁸⁾.

Celem ustalenia rentowności w pewnej kategorii przedsiębiorstw należy zatem brać pod uwagę następujące czynniki¹⁰⁹⁾, jako ma-

¹⁰⁸⁾ Szybkość obrotów rozpatrywał na terenie Niemiec cytowany już kilkakrotnie K. Mellerowicz w swej pracy: *Kosten und Kostenrechnung*, t. I, str. 49 i 50; dzieli on wszystkie przedsiębiorstwa na dwie grupy pod względem szybkości obrotów, tj. przedsiębiorstwa o szybkich obrotach i o obrotach wolnych. Do pierwszej grupy zalicza banki, w których kapitał obraca się rocznie około 100 razy, oraz handel i niektóre przemysły; do przedsiębiorstw o wolnych obrotach zalicza przedsiębiorstwa komunikacyjne, rolnictwo i przedsiębiorstwa zaopatrywania (*Versorgungsbetriebe*).

¹⁰⁹⁾ Zagadnienie rentowności przedsiębiorstw ma olbrzymie znaczenie dla władz podatkowych, które ściągają podatek dochodowy, wymierzany od zysku netto, osiąganego przez przedsiębiorstwa. Ponieważ istnieje duża ilość przedsiębiorstw, które nie prowadzą ksiąg handlowych, a więc w których nie można na podstawie dowodów ustalić wysokości zysku netto, władze podatkowe przeprowadzają od czasu do czasu badania w celu ustalenia średnich norm rentowności (zyskowności) w poszczególnych branżach. Na rok podatkowy 1936 ustalone były w Polsce następujące normy rentowności dla przedsiębiorstw:

sklepy mydlarskie	10%	sklepy z galant., guziki, nici	10%
„ z opalem	6%—8%	„ z papierem i przybora-	
„ z szkłem, fajansem		rami biurowymi	8%—10%
i porcelaną	7%—9%	sprzedaż art. spożywczych	
sklepy z pończochami i		masow. (cukier, sól, chleb)	5%
trykot.	8%—10%	sklepy kolonialne z wód-	
sklepy spożywcze	6%—9%	kami i winami	8%—10%
sklepy kolon.-gastron.	10%—12%	sprzedaż mięsa (wyrab)	8%—10%
sprzedaż masowych towar.		sprzed. wyrob. masarskich	10%—12%
kolon. bez win i wódek	8%	sprzedaż wody sodowej,	
sprzedaż wyłączna win		owoców, bakalii	10%—12%
i wódek	8%—10%	sprzed. wyr. cukierniczych	10%—15%
sprzedaż warzywa	10%—12%	sprzedaż kwiatów żywych	10%—15%
sprzedaż jaj i nabiału	7%—9%	jadłodajnie	12%—15%
sprzedaż chleba i pieczywa	6%—8%	kawiarnie, mleczarnie,	
sprzedaż mąki i kaszy	6%—8%	pasztecziarnie	15%—18%
sklepy z perfumeryą	15%—20%	wyrób wędlin	4%—6%
„ z galant. żelazną	7%—8%	cukiernie	12%—15%
„ z konfekcją damską	10%	magle	50%
		wypiek pieczywa	5%—7%

Powyższe dane wzięto z Wiadomości Kupieckich Nr 8 z r. 1936, str. 5.

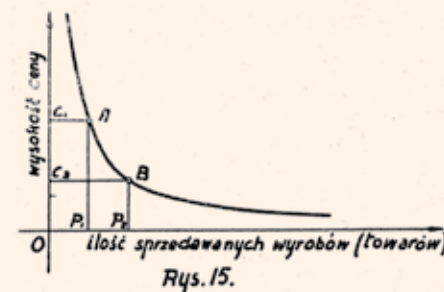
jące najważniejszy wpływ na jej kształtowanie się: wysokość cen rynkowych i szybkość obrotów z jednej strony, a wysokość kosztów własnych i ilość nierozsprzedawanych zapasów z drugiej strony. Zagadnienie rentowności przedsiębiorstw wymaga osobnego studium, toteż wzmiankę o nim na tym miejscu należy uważać tylko za pobieżne omówienie.

Poświęconych tu będzie kilka słów jedynie zagadnieniu polityki cen, a mianowicie oddziaływaniu na szybkość obrotów za pomocą odpowiednich zmian w wysokości cen, a w następstwie tego na kształtowanie się rentowności przedsiębiorstwa.

Polityka cen opiera się na założeniu, że przez odpowiednie zmiany w wysokości cen można wpływać na kształtowanie się wielkości popytu, o ile chodzi o dobra, na które istnieje popyt elastyczny. Jeżeli zaś chodzi o dobra, na które jest popyt sztywny, to należy ustalić ceny w takiej wysokości, aby odpowiadały najlepiej stopniowi zamożności nabywców, a z drugiej strony, by dawały przedsiębiorcy największy dochód.

Przy elastyczności popytu zjawisko to przedstawia się w ten sposób, że — w wypadku nieoddziaływania innych czynników (*caeteris paribus*) — każdej obniżce ceny odpowiada zwiększony popyt, a więc możliwość sprzedaży zwiększonej ilości wyrobów (towarów). Gdyby więc popyt mógł się nieograniczenie zwiększać w miarę zniżki cen, to i odpowiednio mogłaby się zwiększać ilość wyrobów (towarów), jaką przedsiębiorstwo mogłoby lokować na rynku, przy czym zniżka cen byłaby odwrotnie proporcjonalna do ilości sprzedanych wyrobów (towarów). Każdej zniżce cen odpowiada w warunkach *caeteris paribus* zwyżka ilościowa obrotów.

Graficznie zjawisko to przedstawia się w następujący sposób:



Rys. 15.

Obrazem kształtowania się stosunku wielkości sprzedaży do wysokości ceny jest zatem w warunkach *caeteris paribus* hiperbola pro-

poniosło już znaczne koszty w związku z swoim powstaniem. W miarę rozwoju przedsiębiorstwa w poszczególnych okresach gospodarstwa obrót powiększa się stale od punktu 0 aż do wysokości On D. Natomiast jeżeli chodzi o wysokość kosztów, to przedsiębiorstwo ponosiło je od samego początku swego istnienia, przy czym istnienia aż do ustabilizowania się przedsiębiorstwa na poziomie normalnego natężenia pracy, — zaś koszty zmienne wzrastają podobnie jak obrót, od 0 aż do wysokości Sn Zn. Całkowite zatem koszty własne wzrastają od wielkości O S aż do wielkości On Zn.

Ten sam obraz można otrzymać, jeżeli rozwój stosunku kosztów do obrotów przedstawiony będzie na liczbach. Przyjmijmy, że badane przedsiębiorstwo wykazuje koszty stałe w wielkości niezmiennej 5000 zł, oraz że produkcja w tym przedsiębiorstwie wzrasta kolejno w 6 okresach gospodarczych w taki sposób: I — 200 jednostek, II — 400, III — 600, IV — 800, V — 1000, — VI — 1200 jednostek. Przyjawszy następnie, że wysokość kosztów zmiennych na jednostkę produkcji wynosi 10 zł, to całość kosztów własnych w ciągu tych sześciu okresów wyniesie:

okresy	ilość jednostek produkcji	koszty stałe	koszty zmienne	razem
I	200	5000	2000	7000
II	400	5000	4000	9000
III	600	5000	6000	11000
IV	800	5000	8000	13000
V	1000	5000	10000 ¹¹¹⁾	15000
VI	1200	5000	12000	17000

Przypuśćmy następnie, że przedsiębiorstwo badane sprzedawało całkowicie swą produkcję we wszystkich okresach gospodarczych i otrzymywało stałą cenę za swe produkty, wynoszącą np. 18 zł za jednostkę; przy tym warunku obroty w poszczególnych okresach gospodarczych kształtowały się w następujący sposób:

¹¹¹⁾ Dla uproszczenia nie uwzględniono regresji kosztów zmiennych w końcowych okresach gospodarczych, kiedy przedsiębiorstwo zbliżało się do normalnego poziomu natężenia pracy.

okres gospodarczy	cena za jednostkę	ilość jedn. produkcji	wysokość obrotu
I	18	200	3600
II	18	400	7200
III	18	600	10800
IV	18	800	14400
V	18	1000	18000
VI	18	1200	21600

Na podstawie tych danych łatwo byłoby wyliczyć, w jaki sposób kształtowały się wszystkie koszty własne na jednostkę produkcji w poszczególnych okresach gospodarczych, oraz ile zarabiałoby względnie traciło przedsiębiorstwo na jednostce i na całej swej produkcji. Celem tego obliczenia należy sumę kosztów w poszczególnych okresach dzielić przez odpowiednią ilość jednostek produkcji w tychże okresach. Będzie zatem:

okres gosp.	suma kosztów własnych	jakości jednostek produkcji	koszt na jednostkę	cena sprzed. za jedn.	strata	zysk
					na jednostce prod.	
I	7000	200	35,00	18	17,00	
II	9000	400	22,50	18	4,50	
III	11000	600	18,33	18	0,33	
IV	13000	800	16,25	18		1,75
V	15000	1000	15,00	18		3,00
VI	17000	1200	14,17	18		3,83

W sumie zatem będzie:

w okresie	straty	zysków
I	3400	
II	1800	
III	200	
IV		1400
V		3000
VI		4600

Takie kształtowanie się kosztów własnych do obrotu będzie jednak uwarunkowane z jednej strony stałością ceny rynkowej, z drugiej zaś możliwością sprzedaży w każdym okresie gospodarczym całej produkcji. W przytoczonym przykładzie punktem zwrotnym był IV okres gospodarczy, w tym bowiem okresie znajduje się moment, w którym przedsiębiorstwo przestaje ponosić straty, a jednocześnie jeszcze nie osiąga zysków. Moment ten w rozwoju przedsiębiorstwa nazywany bywa już to punktem krytycznym (K), już to punktem martwym, już to wreszcie produkcją optymalną¹¹²⁾. W tym momencie produkcja opłaca się całkowicie przy możliwie najniższych cenach, bez żadnego jednak zysku dla przedsiębiorcy. Moment ten przedstawiony jest na rys. 17 literą K. Wysokość kosztów własnych na jednostkę produkcji jest coraz mniejsza w kolejnych okresach gospodarczych, suma bowiem wszystkich kosztów w stosunku do wzrastającego obrotu wykazuje silną degresję.

Wysokość obciążenia jednostki produkcji kosztami własnymi można osiągnąć już to przez podział wszystkich kosztów na coraz to większą ilość jednostek produkcji, już to przez podział kosztów stałych na zwiększającą się ilość jednostek produkcji i dodawanie do tego ilorazu stałej kwoty, przypadającej na jednostkę produkcji z tytułu kosztów zmiennych.

Jeżeli zatem koszty stałe oznaczone będą przez S, zaś koszty zmienne przez Z, to koszt jednostki przy produkcji, wynoszącej P, będzie: $j = \frac{S}{P} + z$, przy czym „z” oznacza wysokość kosztów zmiennych na jednostkę produkcji.

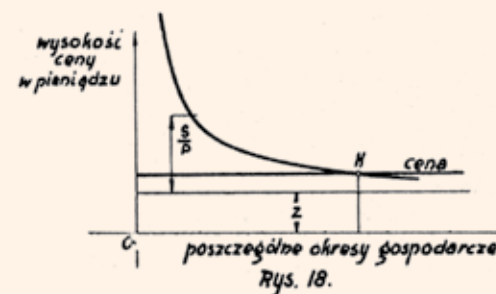
W przedstawieniu graficznym cena ta wyrażona będzie hiperbolą pozytywną osiową, przesuniętą o „z” w dodatnim kierunku od osi x. Ponieważ przyjęto poprzednio, że we wszystkich omawianych sześciu okresach gospodarczych cena jednostkowa na rynku była

¹¹²⁾ Pierwszy przedstawił graficznie ten moment Hildebrandt Reinhardt w pracy: Mathematisch — graphische Untersuchungen über die Rentabilitätsverhältnisse des Fabrikbetriebes, Berlin, 1925.

Moment ten, jako martwy punkt, opisują autorzy francuscy G. Gauthier i F. Leger, a ich poglądy streścił w języku polskim K. Czerwiński w artykule p. t. Martwy punkt, Czasopismo Księgowych Nr 2 z r. 1933, str. 31.

Zagadnieniu temu poświęca sporo miejsca cytowany już H. Stackelberg, op. cit. str. 28 i n. oraz Dr Th. Beste: Die optimale Betriebsgröße als betriebswissenschaftliches Problem, Leipzig, 1933.

stała (18), zatem przez wykreślenie prostej równoległej do osi x w odpowiedniej odległości otrzyma się w łatwy sposób moment zrównania się ceny z kosztami własnymi na jednostkę. Moment ten oznaczony jest na rysunku 18 literą K¹¹³⁾.



Należałoby rozpatrzyć jeszcze jeden moment w tej pierwszej fazie rozwoju przedsiębiorstwa, a więc kiedy zbliża się ono dopiero do normalnego poziomu natężenia swej pracy. Jest w tej fazie taki moment, w którym przedsiębiorstwo pracuje jeszcze ze stratą, ale ta strata jest niższa, niż taka strata, jaka wynikłaby przy zatrzymaniu pracy. W momencie tym pokryte są tylko koszty stałe, strata zatem równa się całym kosztom zmiennym; gdyby więc przedsiębiorstwo zatrzymało swą pracę, to strata równałaby się kosztom stałym. Punkt ten jest oznaczony na rysunku 17 literą M, a obrót w tym momencie jest minimalnym obrotem, przy którym przedsiębiorstwo decyduje się jeszcze pracować¹¹⁴⁾. Innymi słowy — w punkcie tym znajdują się krańcowo najwyższe koszty,

¹¹³⁾ Zagadnienie to omawiane jest szeroko w literaturze kosztów własnych. Wystarczy przytoczyć cytowanych już autorów: Kwieciński, op. cit. str. 9; Stackelberg, op. cit. str. 45 i n.; Hildebrandt, op. cit. Marshall, op. cit. str. 332, t. I; Schmalenbach: Grundlagen, str. 20 i n.; E. Hauswald: Zasady i prawa dynamiki, Przegl. Org. Nr 5/34, str. 149; Viner J., op. cit. str. 78 i 79 oraz wielu innych. Nie można jednak nie przyznać, że wszelkie tego rodzaju obliczenia są zawsze tylko teoretyczną charakterystyką omawianego zjawiska, istnieje bowiem szereg przyczyn, leżących poza przedsiębiorstwem i wewnątrz przedsiębiorstwa, wpływających na inne kształtowanie się wysokości kosztów na jednostkę.

¹¹⁴⁾ Marshall nazywa ten punkt produkcją graniczną, tj. ostateczną, przy tak niskiej cenie, że już dalej nie można jej obniżyć, gdyż nie opłacałoby się pracować. Marshall, op. cit. str. 355, t. I. Przedsiębiorstwo pracuje wtedy tylko po to, aby urządzenia nie stały bezczynne, gdyż ten przestój spowodowałby jeszcze większą stratę. Stan takiej pracy ze stratą nie może oczywiście trwać zbyt długo.

które przedsiębiorstwo decyduje się ponosić, aby uniknąć jeszcze większej straty¹¹⁵⁾.

B. W fazie drugiej, gdy przedsiębiorstwo osiągnie normalny poziom natężenia pracy i ustabilizuje swą produkcję na pewnej wysokości, wszystkie koszty stają się kosztami niezmiennymi. Skoro bowiem nie ulegają zmianom ceny czynników produkcji, skoro ilość produkowanych wyrobów jest jednakowa, to przedsiębiorstwo ponosi jednakowe koszty na tę samą ilość produktów, zatem suma kosztów, przypadających na jednostkę produkcji nie będzie ulegać żadnym zmianom. Gdyby więc mógł istnieć stan idealnej równowagi gospodarczej, to nie byłoby potrzeby rozróżniania kosztów na stałe i zmienne, wszystkie bowiem byłyby niezmiennymi. Ponieważ atoli nie ma w praktyce takiego stanu, przeto nawet przez cały czas, w którym przedsiębiorstwo utrzymuje się na normalnym poziomie natężenia swej pracy, zachodzą wahania w produkcji, ulegają zmianom poszczególne rodzaje kosztów, a polityka przedsiębiorstwa zmierza wtedy do tego, aby natężenie pracy nie oddalało się zbyt od stanu idealnej równowagi.

Wskutek zmian w ilości produkcji możliwe jest uzyskanie nawet znacznych różnic w wysokości kosztów jednostkowych, przy jednoczesnym utrzymaniu przedsiębiorstwa na poziomie normalnego natężenia pracy. Przypomnieć bowiem należy, że ten normalny poziom nie może być określony ściśle i niezmienną ilością produkcji, lecz zawarty jest w granicach między dwiema jej ilościami; dopóki produkcja danego przedsiębiorstwa znajduje się między tymi dwiema granicami, przedsiębiorstwo utrzymuje natężenie swej pracy na poziomie normalnym.

Przykład obniżenia kosztów własnych na jednostkę produkcji przy jednoczesnym utrzymaniu przedsiębiorstwa na normalnym poziomie natężenia pracy ilustrują następujące dane z przemysłu browarnianego¹¹⁶⁾.

W browarze, obliczonym na normalną produkcję roczną od 20,000 do 25,000 hl piwa, koszty stałe wynoszą 650,000 k. cz. rocznie, zaś

¹¹⁵⁾ To samo omawia cytowany już Stackelberg, op. cit. str. 31 i n. oraz Enrico Barone: *Principii di economia politica*, Roma 1912, tłum. niemieckie, Berlin, 1927, str. 175.

¹¹⁶⁾ Wacław Bielik, referat na Zjeździe Piwowarsko-Słodowniczym w Brnie (Mor.), podany w *Czasopiśmie Księgowych w Polsce* Nr 3/37, str. 80.

koszty zmienne wynoszą k. cz. 125.— na 1 hl. Cena 1 hl piwa utrzymuje się w tych warunkach na wysokości k. cz. 166.—. Opierając się na powyższych danych, można zbadać, w jaki sposób kształtują się koszty jednostkowe, jaki jest dochód brutto ze sprzedaży całej produkcji, ile wynosi zysk na całej produkcji i na 1 hl. Odpowiednie zestawienia liczbowe wykazują:

Ilość produkcji	Koszty stałe	Koszty zmienne	Razem	Koszty jednostkowe
20,000	650,000	2,500,000	3,150,000	157,50
21,000	650,000	2,625,000	3,275,000	155,96
22,000	650,000	2,750,000	3,400,000	154,55
23,000	650,000	2,875,000	3,525,000	153,26
24,000	650,000	3,000,000	3,650,000	152,10
25,000	650,000	3,125,000	3,775,000	151,—

Jeżeli zaś cena wynosi k. cz. 166.—, dochód i zysk przedstawiają się, jak niżej:

Ilość produkcji	Dochód ze sprzedaży	Całkowity zysk	Zysk za 1 hl
20,000	3,320,000	170,000	8,50
21,000	3,486,000	211,000	10,04
22,000	3,652,000	252,000	11,45
23,000	3,818,000	293,000	12,74
24,000	3,984,000	334,000	13,90
25,000	4,150,000	375,000	15,—

Z powyższych zestawień widać, że przy zwiększeniu produkcji o 25%, całkowite koszty własne wzrastają o 19.84%, a koszty jednostkowe maleją o 4.12%. Jakkolwiek więc wykazane zostały przez cały okres koszty zmienne ściśle proporcjonalne, to jednak z uwagi na niezmiennosć kosztów stałych całkowite koszty własne wykazują znaczną regresję, wyrażającą się wielkością 5.16%, o tyle bowiem mniej wzrosły koszty własne, niż wynosi wzrost produkcji. W tym samym czasie całkowity dochód ze sprzedaży wzrósł o 25% (w tym samym stopniu co produkcja), natomiast zysk całkowity wzrósł aż o 120.58%. Należy tu jeszcze dodać, że regresja kosztów jest tym większa, im większy odsetek stanowią koszty

stałe w stosunku do kosztów jednostkowych w momencie wyjściowym.

C. W trzeciej fazie rozwoju przedsiębiorstwa, począwszy od poziomu normalnego natężenia pracy a w miarę zbliżania się do całkowitego wyzyskania sprawności gospodarczej, występuje zwykle zwiększenie się kosztów stałych, spowodowane koniecznością nowych inwestycji; przedsiębiorstwo dostosowało się poprzednio do pracy normalnej, zatem po przekroczeniu poziomu tej normalnej pracy konieczne się stają różne dodatkowe inwestycje, które przedtem były niepotrzebne.

Do takich inwestycji, których potrzeba wynika po przekroczeniu poziomu normalnego natężenia pracy, można zaliczyć: dodatkowe inwestycje świetlne, zwiększenie nadzoru technicznego, zwiększenie się umorzenia przedmiotów stałego użytku i t. d. Zwiększenie się tych kosztów następuje zwykle skokiem, a występuje tuż po przekroczeniu poziomu normalnej pracy. Drugie zwiększenie się kosztów skokiem następuje w ostatnim okresie gospodarczym, w którym następuje największe zbliżenie się do całkowitego wyzyskania sprawności gospodarczej. Przy tym drugim skoku następuje gwałtowne powiększenie się umorzenia urządzeń technicznych wobec wielkiego natężenia pracy i braku odpoczynków.

Kształtowanie się kosztów zmiennych w tej trzeciej fazie było już omawiane poprzednio¹¹⁷⁾, toteż obecnie można rozpatrzeć sposób kształtowania się całości kosztów własnych do obrotu. Obrót w tej trzeciej fazie powiększa się z reguły stale, inaczej bowiem przedsiębiorstwo nie decydowałoby się na dodatkowe koszty; wzrost obrotów odhywa się zwykle w tej fazie równomiernie. Jeżeli ten wzrost obrotów przedstawiony będzie graficznie, otrzymamy prostą, nachyloną pod odpowiednim kątem do osi x.

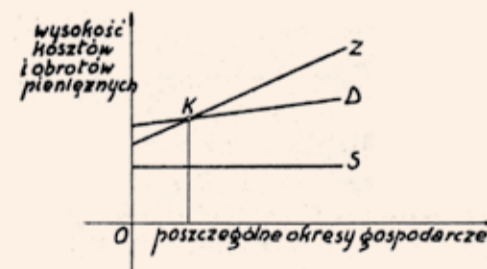
W tej fazie zysk będzie się stale zmniejszał wskutek progresji całkowitych kosztów własnych przy jednoczesnej proporcjonalności kosztów zmiennych.

Pod koniec tej fazy, kiedy następuje największe zbliżenie się do całkowitego wyzyskania sprawności gospodarczej przedsiębiorstwa, występuje silna progresja kosztów własnych, spowodowana

¹¹⁷⁾ Patrz str. 100 i nast.

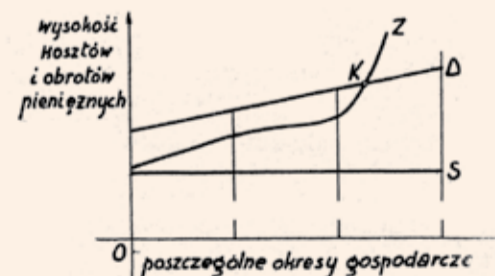
zarówno progresją kosztów zmiennych, jakoteż powiększeniem się kosztów stałych, powodowanym potrzebą dodatkowych inwestycji i niezwykle intensywnym umarzaniem się przedmiotów stałego użytku. Zysk wskutek tego obniża się silnie, dochodząc wreszcie do zera. W tym momencie następuje powtórne zrównanie się kosztów własnych z osiąganym dochodem. Dalej już nie opłaca się powiększać wydajności przedsiębiorstwa, gdyż koszty własne nie będą wtedy pokrywane w całości. Następuje zatem znowu punkt krytyczny (K), zwany zwrotnym lub martwym, podobnie jak w pierwszej fazie rozwoju przedsiębiorstwa. Po przekroczeniu tego punktu przedsiębiorstwo ponosi coraz większe straty, pociągające za sobą szybki, a nieuchronny upadek przedsiębiorstwa.

Graficznie można scharakteryzować tę fazę w następujący sposób:



Rys. 19

Gdyby teraz zebrać wszystkie omówione wyżej fazy na jednym wykresie, otrzymalibyśmy obraz kształtowania się wszystkich kosztów własnych do wysokości obrotów. Obraz będzie następujący:



Rys. 20

Należy tu jednak jeszcze raz zaznaczyć, że wszystkie te zjawiska występują w omówiony sposób jedynie w tym wypadku, gdy cał-

kwota produkcji jest sprzedawana po stałych cenach. Każda bowiem obniżka ceny przy całej rozsprzedaży, lub też niewysprzedawanie całej produkcji przy stałych cenach, powoduje progresywne zwiększenie się kosztów w stosunku do obrotu. Jeżeli zatem zniżka ceny, lub ograniczenie sprzedaży do pewnej części produkcji, nastąpi w okresie proporcjonalnego kształtowania się kosztów własnych, nastąpi wtedy progresja kosztów w stosunku do obrotu; jeżeli ta zniżka (ograniczenie sprzedaży) wystąpi w okresie regresji kosztów w stosunku do produkcji, to spowoduje ona proporcjonalne kształtowanie się kosztów do obrotu; jeżeli wreszcie zniżka ceny (ograniczenie sprzedaży) wystąpi w okresie progresji kosztów, to wywoła ona jeszcze większe natężenie tej regresji w stosunku do obrotu.

R É S U M É

Par prix de revient il faut entendre les sacrifices, les peines et les désagréments, économiquement fondés, exprimés en argent et supportés dans un but économique défini sans considération de forme ni de temps.

L'étude des prix de revient a pour but:

a) de fixer le rapport entre les prix sur le marché et le total des prix de revient de l'article produit ou de la marchandise acquise,

b) de déterminer la formation des prix de revient par rapport au développement de l'entreprise.

Dans le cas a) on examine les prix de revient dans leur structure intérieure en étudiant chaque opération économique dans son ensemble. Dans le cas b) on définit les prix de revient sous leur aspect extérieur en tenant compte de l'ensemble des prix de revient par rapport au développement de l'entreprise, à partir de sa fondation, jusqu'au moment où elle atteint et même dépasse le niveau normal d'intensité de travail caractéristique pour ladite entreprise. Les deux buts ci-dessus indiqués constituent un critère de distinction entre les deux points de vue fondamentaux, suivant lesquels on analyse les prix de revient, à savoir:

- a) le calcul des prix de revient de l'unité produite,
- b) l'économie des prix de revient en tant qu'étude de l'évolution des prix par rapport au développement de l'entreprise.

Au point de vue du calcul des prix de revient, on analyse chaque opération économique comme un tout à part et en soi, effectuée sur une même base économique et par conséquent, dans une période statique, l'intensité d'action des différents facteurs économique

étant pourtant variable. En vue du calcul, on détermine les frais définitivement supportés pour le produit ou la marchandise donnée, ainsi que les frais qui seront sûrement supportés par l'entreprise en rapport avec l'exécution de l'opération économique donnée, aussi bien donc les frais de capitaux, les frais courants que les frais d'administration.

Les prix de revient déterminés par le calcul sont fixés avec une exactitude presque mathématique et en tenant compte de la variété des opérations économiques exécutées en même temps. On répète les calculs après chaque opération; si l'activité économique de l'entreprise est suspendue il n'y a plus de calcul. La condition essentielle du calcul est donc le sentiment que l'opération économique une fois accomplie a entraîné une augmentation de frais qu'il faut (et qu'on peut) évaluer en numéraire avec la plus grande précision possible.

Il ne s'agit donc pas ici de savoir quels seront les frais de l'opération suivante, il ne s'agit pas non plus de faire des comparaisons avec les frais des opérations économiques précédents (bien que de telles comparaisons soient utiles et qu'elles se fassent en réalité) mais bien d'atteindre un seul but: l'évaluation quantitative (en argent) de la somme des prix de revient d'une opération donnée.

Les prix de revient étudiés du point de vue du calcul peuvent se diviser en deux groupes principaux:

1) les prix de revient résultant de la production dans les entreprises industrielles et de l'achat dans les entreprises commerciales,

2) les prix de revient résultant de l'administration générale de l'entreprise (frais généraux).

Du point de vue économique on détermine la façon dont se constituent les différentes rubriques des prix de revient pour une période considérée par rapport au développement quantitatif de l'entreprise. On examine donc d'un côté séparément le montant de chaque catégorie des prix de revient pour une période donnée et de l'autre le développement de l'entreprise c. a. d. le degré d'intensité de son activité économique dans le même laps de temps. Cet examen se fait, en principe, pour chaque type d'entre-

prise séparément, car, comme il est facile à comprendre, les différentes catégories des prix de revient se présentent autrement dans les différents types d'entreprises.

Dans la vie d'une entreprise on peut distinguer trois phases; la première embrasse la période qui va de la création jusqu'au moment où l'entreprise atteint une intensité de travail normale; la seconde phase c'est le temps pendant lequel l'entreprise travaille avec une intensité normale; cette phase est ordinairement la plus longue. La troisième phase embrasse la période, qui commence au moment où l'entreprise dépasse son niveau d'intensité de travail normale et se rapproche le plus possible de son rendement théorique maximum.

L'étude des prix de revient peut se diviser en trois parties qui correspondent aux trois phases énumérées ci-dessus; dans chacune d'elles, en effet, le rapport entre les diverses catégories des prix de revient et le développement de l'entreprise est différent. Il ne s'agit pas dans cet examen de déterminer avec une précision mathématique à combien s'élèvent les prix de revient des différentes opérations économiques des différents biens (produits, marchandises) mais de se faire une idée des possibilités économiques de l'entreprise dans le cas d'un changement d'intensité de son travail.

Du point de vue de l'économie les prix de revient se divisent, suivant un critère universellement adopté, en *prix de revient constants* (invariables) et *variables*. Les prix de revient constants englobent ceux dont le montant ne dépend pas, en principe, de l'ampleur de la production et qui par conséquent atteignent dans un temps défini à peu près le même niveau. Pour un espace de temps plus long ces prix de revient subissent naturellement des changements. Ceux-ci apparaissent nettement dans les cas où l'ampleur de l'entreprise subit des changements essentiels. La plus grande partie des prix de revient constants provient de l'amortissement annuel des investissements.

Les prix de revient variables c. a. d. ceux qui dépendent de l'ampleur de la production englobent tous les autres frais. Parmi eux on peut distinguer les trois groupes suivants:

1) les prix de revient proportionnels à l'ampleur de la production,

2) les prix de revient décroissants (regressifs) par rapport à l'ampleur de la production,

3) les prix de revient croissants (dégressifs) par rapport à l'ampleur de la production.



ERRATA

Zamiast:				ma być:
Str. 5	wiersz 21	od góry	pogodzić się z tym	pogodzić z tym
" 10	" 3	" "	pokrywa się podziałem	pokrywa się z podziałem
" 36	" 1	od dołu	robotników	robotników
" 37	" 9	od góry	Całomiesięczna	Całomiesięczna
" 38	" 14	" "	fabrycznego	fabrycznego
" 51	" 14	" dołu	gotowe według	gotowe; stosowana n. p. bywa zasada przydziału według
" 63	" 13	" góry	niewątpliwe	niewątpliwe

Streszczenie

Andrzej Bieniek – nota biograficzna

Andrzej Bieniek urodził się w 1895 roku w Bratucicach k. Bochni, w rodzinie chłopskiej. Do szkoły podstawowej uczęszczał w Bratucicach, a do gimnazjum – w Bochni. Naukę w gimnazjum przerwał we wrześniu 1914 roku i wstąpił do Legionów Polskich. Jako żołnierz Legionów w 1916 roku zdał egzamin dojrzałości w gimnazjum klasycznym w Białej, a następnie uczęszczał do Krajowej Szkoły Kupieckiej w Przemyślu, którą ukończył w 1918 roku. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w listopadzie 1918 roku wstąpił do służby w Wojsku Polskim. Był porucznikiem.

Andrzej Bieniek studiował od roku akademickiego 1919/1920 w Wyższej Szkole Handlowej w Warszawie (przemianowanej na Szkołę Główną Handlową w 1933 roku), na dwóch kierunkach: handlowym i dyplomatyczno-konsularnym. W 1924 roku obronił pracę dyplomową pt. *Rozbiory Polski w świetle prawa międzynarodowego*, która została opublikowana 10 lat później. W 1931 roku uzyskał stopień magistra nauk ekonomicznych.

Podczas studiów pracował jako nauczyciel przedmiotów handlowych w Państwowej Szkole Handlowej w Łodzi, a od 1927 roku – w Warszawie. Od tego też roku pracował jako asystent, a następnie jako starszy asystent w Szkole Głównej Handlowej (SGH) w Warszawie przy wykładach z księgowości prowadzonych przez profesorów Edwarda Mińskiego, Henryka Sachsa i Konrada Czerwińskiego. W 1938 roku uzyskał w SGH stopień doktora nauk ekonomicznych na podstawie pracy doktorskiej pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*. W latach 30. XX wieku A. Bieniek wykładał również zasady inwentaryzacji i bilansowania oraz księgowość przemysłową na kursach organizowanych przez Związek Księgowych w Polsce.

Andrzej Bieniek prowadził też działalność publikacyjną, redakcyjną i organizacyjną w ramach stowarzyszeń zawodowych. Oprócz zainteresowania problematyką organizacji księgowości i rachunku kosztów przywiązywał dużą wagę do metodyki nauczania przedmiotów handlowych. Był autorem publikacji dotyczących nauczania w szkołach handlowych, a od 1935 roku prowadził wykłady na temat nauczania przedmiotów handlowych dla studentów Studium Pedagogicznego w SGH w Warszawie. Był też redaktorem „Wiadomości Pedagogiczno-Handlowych” (1938–1939), stanowiących organ Stowarzyszenia Nauczycieli Szkół Zawodowych, oraz członkiem komitetu redakcyjnego czasopisma „Młody Kupiec” (1935–1939), adresowanego do młodzieży szkół handlowych. Należał do stałych współpracowników „Czasopisma Księgowych w Polsce”. Brał udział w pracach Komitetu Naukowego Związku Księgowych w Polsce oraz Komisji Kosztów Własnych w Instytucie Naukowym Organizacji i Kierownictwa. W 1931 roku uczestniczył w VII Międzynarodowym Kongresie Księgowych w Bukareszcie, a w 1937 roku reprezentował Polskę na IX Międzynarodowym Kongresie Księgowości w Paryżu, na którym przedstawił referat dotyczący systematyki kosztów własnych.

Doktor Andrzej Bieniek nauczał księgowości przemysłowej i bankowej podczas II wojny światowej w ramach Kursów Gospodarczych w Warszawie (1940–1941), a następnie w Miejskiej Szkole Handlowej (1941–1943). W szkołach tych, kierowanych przez prof. Edwarda Lipińskiego, realizowano w konspiracji program przedwojennej SGH. Podczas okupacji pracował w niemieckim przedsiębiorstwie jako rewident, dzięki czemu miał możliwość przekraczania granic Generalnej Guberni. Wykorzystywał to w działalności konspiracyjnej w Armii Krajowej (AK), nosząc pseudonimy „Krawczyk” i „Drabek”. Od 1942 roku kierował Wydziałem Centralnej Księgowości, wchodzącym w skład VII Oddziału Komendy Głównej AK, nazywanego Biurem Finansów i Kontroli. Został aresztowany przez Gestapo w maju 1944 roku i rozstrzelany przez Niemców w ruinach getta w Warszawie 26 lipca 1944 roku.

Tematyka publikacji Andrzeja Bieńka

Andrzej Bieniek wydał prawie 40 publikacji o zróżnicowanym charakterze. Były wśród nich podręczniki, przykłady ewidencyjne, monografie i artykuły. Prace, które ukazały się w latach 1927–1934, w większości miały charakter dydaktyczny i popularyzatorski. Dotyczyły metod i technik księgowości podwójnej, nauczania zasad i sposobów ewidencji

księgowej w przedsiębiorstwach o różnym rodzaju działalności oraz organizacji praktycznego nauczania księgowości. Andrzej Bieniek był zwolennikiem zastosowania nowych technik ewidencyjnych z użyciem maszyn księgowych. Prace A. Bieńka wydane w latach 1935–1939 były związane z prowadzeniem przez niego wykładów w SGH w Warszawie i na kursach organizowanych przez Związek Księgowych w Polsce. Publikacje te dotyczyły zagadnień organizacji rachunkowości przemysłowej, zwłaszcza kalkulacji i analizy kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych, a także zasad inwentaryzacji, sporządzania i analizy bilansów.

Szczególą wartość merytoryczną miał podręcznik pt. *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych*, wydany w 1935 roku. Stanowił on kompendium wiedzy o zasadach prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych. Zawierał 13 rozdziałów, w ramach których przedstawiono całościowy przykład liczbowy, prezentujący poszczególne księgi rachunkowe, zestawienia kosztów produkcji i raporty biura fabrycznego. Andrzej Bieniek objaśnił w nim bardzo ważne, ale słabo wcześniej opisane w literaturze polskiej zagadnienia klasyfikacji czynników produkcji i ich kontroli. Zaprezentował szczegółowy wykaz składników w kalkulacji kosztów całkowitych, koszty zmienne i koszty stałe oraz ich wpływ na ustalanie rentowności przedsiębiorstwa. Autor podkreślał zarządcze aspekty kalkulacji kosztów. Podręcznik ten był przejawem pogłębionego zainteresowania A. Bieńka problematyką kalkulacji oraz badania struktury i kształtowania się kosztów, którą też przedstawił w artykułach opublikowanych w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” i „Przeglądzie Organizacji” w latach 1937–1938.

Monografia pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*

Następnie A. Bieniek rozwinął i usystematyzował zagadnienia z zakresu rachunku kosztów w rozprawie doktorskiej pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*, obronionej w SGH w Warszawie w 1938 roku. Była ona wydana w tym samym roku przez Związek Księgowych w Polsce. Książka składała się z trzech części: *Wiadomości wstępne*, *Kalkulacja kosztów własnych*, *Koszty w ujęciu ekonomicznym*. Punktem wyjścia rozważań autora była teza o powiązaniu kosztów własnych, ceny i wartości oraz o rozwoju tych kategorii opartym na prawie własności. W *Wiadomościach wstępnych* autor objaśnił istotę kosztów własnych i wydatków na podstawie różnych kryteriów klasyfikacji, nawiązując do opinii innych polskich autorów i zagranicznych uczonych (m.in. Eugena Schmalenbacha, Konrada Melle-

rowicza, Jeana Bournisieny, Alfreda Marshalla, Johna M. Clarka). Na tle krytycznej analizy tych opracowań przedstawił swoją systematykę kosztów własnych na potrzeby kalkulacji kosztów i według kryterium zmienności kosztów.

Część druga monografii dotyczyła zagadnień kalkulacji kosztów własnych. Autor szczegółowo opisał takie zagadnienia, jak: struktura kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych i handlowych, zasady rozliczania kosztów pośrednich na wyroby, ustalanie i rozliczanie kosztów działów pomocniczych, istota i ujmowanie kosztów ogólnych, traktowanie kosztów przestojów normalnych, koniunkturalnych i nie-normalnych (niemających uzasadnienia gospodarczego).

Część trzecia opracowania zawierała charakterystykę kosztów w ujęciu ekonomicznym, co A. Bieniek nazywał „ekonomiką kosztów”, czyli badaniem kosztów w przyszłości, to znaczy przewidywaniem wysokości tych kosztów i obmyśleniem sposobów osiągnięcia jak największego zysku. Autor opisał szczegółowo przyczyny ponoszenia i zasady kształtowania się kosztów zmiennych i kosztów stałych, wskazał na zależności występujące między nimi oraz powiązania kosztów własnych i rentowności przedsiębiorstwa w trzech fazach cyklu życia przedsiębiorstwa (wzrostu produkcji, stabilizacji poziomu produkcji, zbliżania się do pełnego wykorzystania zdolności produkcyjnych).

Rozważania i analizy A. Bieńka zawarte w jego rozprawie doktorskiej świadczą o tym, że stanowi ona jedną z najbardziej wartościowych międzywojennych monografii z zakresu rachunku kosztów w Polsce. Przychylne opinie o tej książce ukazały się w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” i „Przeglądzie Organizacji” w 1938 roku.

Publikacje A. Bieńka potwierdzają, że wniósł on istotny wkład w kształcenie księgowych i pracowników handlu, a także w polskie piśmiennictwo w obszarze nowych technik księgowości oraz rozwój rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w dwudziestoleciu międzywojennym. Jego książki i artykuły charakteryzowały się wnikliwością, a zarazem prostotą przedstawionych rozważań oraz prezentowanych zagadnień, a także ich przydatnością dla księgowych, inżynierów i zarządzających przedsiębiorstwami. Dodatkowym ich walorem było to, że były napisane przez nauczyciela akademickiego wywodzącego się z kręgów księgowości, przyjmującego szeroką perspektywę

badawczą, opartą na zasadach naukowej organizacji i zarządzania. Andrzej Bieniek akcentował rolę, jaką prawidłowo zorganizowana i prowadzona rachunkowość w przedsiębiorstwach może odgrywać w poprawie stanu gospodarczego Polski odrodzonej po 123 latach zaborów, o której niepodległość walczył w czasie I i II wojny światowej, za co został zamordowany.

Doktor Andrzej Bieniek przyczynił się do stworzenia podwalin pod rozwój rachunku kosztów w teorii i praktyce w Polsce. Niestety, jego prace nie były znane i propagowane po II wojnie światowej. Prezentowany reprint jego rozprawy doktorskiej zasługuje na zainteresowanie nie tylko historyków rachunkowości. Nadal pozostaje on aktualnym źródłem wiedzy o kosztach i ich kształtowaniu się w działalności gospodarczej przedsiębiorstw.

Opracowała Anna Szychta



Summary

Andrzej Bieniek – a biographical note

Andrzej Bieniek was born into a peasant family in 1895 in Bratucice near Bochnia. He attended primary school in Bratucice and middle school in Bochnia. He stopped studying at this middle school in September 1914 and joined the Polish Legions. As a soldier of the Legions, he passed the secondary school-leaving examination in 1916 at a classical gymnasium in Biała, and then attended the National Merchant School in Przemyśl, from which he graduated in 1918. After Poland regained independence, in November 1918, he entered service in the Polish Army. He was a lieutenant.

Bieniek studied from the 1919/1920 academic year at the Higher School of Economics in Warsaw (renamed Warsaw School of Economics in 1933) in two fields: trade, and diplomatic and consular relations. In 1924, he defended his thesis entitled *The Partitions of Poland in the Light of International Law*, which was published ten years later. He obtained a master's degree in economic sciences in 1931.

During his studies, he worked as a teacher of commercial subjects at the state school of commerce in Łódź, and from 1927 in Warsaw. From that year, he worked as an assistant and then as a senior assistant at the Warsaw School of Economics (SGH) in Warsaw. He collaborated with professors Edward Miński, Henryk Sachs and Konrad Czerwiński, who gave lectures on accounting. In 1938, he obtained a PhD in economics from SGH on the basis of a doctoral dissertation entitled *Zarys systematyki kosztów własnych (Outline of the Systematics of Own Costs)*. In the 1930s, Bieniek also lectured on the principles of inventory and balancing as well

as industrial accounting at accounting courses conducted by the Union of Accountants in Poland (UAP).

Bieniek was also involved in publishing, editing and organizational activities within professional associations. Apart from his interest in the organization of accounting and cost accounting, he paid a great deal of attention to the methodology of teaching commercial subjects. He was the author of publications on teaching in commercial schools, and from 1935, he gave lectures on teaching commercial subjects to students of the Pedagogical College at SGH. He was also the editor of the “Wiadomości Pedagogiczno-Handlowe” (“Pedagogical and Commercial News”; 1938–1939), which was a body of the Association of Vocational School Teachers, and a member of the editorial committee of the “Młody Kupiec” (“Young Merchant”) magazine (1935–1939), addressed to young people from commercial schools. He collaborated regularly with “Czasopismo Księgowych w Polsce” (“The Journal of Accountants in Poland”). He participated in the work of the Scientific Committee of the UAP and the Own Costs Committee at the Scientific Institute of Organization and Management. In 1931, he participated in the 7th International Accounting Congress in Bucharest, and in 1937 he represented Poland at the 9th International Accounting Congress in Paris, where he presented a paper on the systematics of costs.

Dr. Bieniek taught industrial and banking bookkeeping during World War II at Economic Courses in Warsaw (1940/1941) and then at the Municipal School of Commerce (1941–1943). In these schools, led by Prof. Edward Lipiński, the program of the pre-war SGH was carried out in the underground. During the occupation, he worked in a German company as an auditor, thanks to which he was able to cross the borders of the General Government. He used it in the underground work in the Home Army (AK), bearing the pseudonyms “Krawczyk” and “Drabek”. From 1942, he headed the Central Accounting Department, which was part of the 7th Division of the AK Headquarters, known as the Finance and Control Office. He was arrested by the Gestapo in Warsaw in May 1944 and shot by the Germans in the ruins of the Warsaw ghetto on July 26, 1944.

The subject of Andrzej Bieniek’s publications

Andrzej Bieniek published almost 40 publications of various natures. They included textbooks, bookkeeping tasks, monographs and articles.

The works published between 1927 and 1934 were mostly didactic and popularizing. They concerned the methods and techniques of double bookkeeping, teaching the principles and methods of accounting records in enterprises of various types, and the organization of practical accounting education. Bieniek was a supporter of the use of new recording techniques that used accounting machines. Bieniek’s works published between 1935 and 1939 were related to his lectures at SGH, as well as courses organized by the UAP. These publications concerned the issues of organizing industrial accounting, especially the calculation and analysis of costs in manufacturing companies, as well as the principles of inventory, preparation and analysis of balance sheets.

The textbook *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych*, published in 1935, had a special substantive value. It was a compendium of knowledge about the principles of accounting in industrial enterprises. It contained 13 chapters and a comprehensive numerical example showing individual ledgers, cost statements, and factory office reports. The issues Bieniek explained were very important but poorly described in the Polish literature, relating to the classification of production factors and their control. He presented a list of components in the calculation of total costs, variable costs and fixed costs and their impact on determining the profitability of an enterprise. He emphasized the managerial aspects of cost calculation. This textbook initiated Bieniek’s in-depth interest in the issues of calculation and research on the structure and development of costs, which he presented in articles published in “Czasopismo Księgowych w Polsce” and “Przegląd Organizacji” (“Organization Review”) in 1937 and 1938.

Zarys systematyki kosztów własnych (An Outline of the Systematics of Own Costs)

Bieniek then developed and systematized issues in the field of cost accounting in his doctoral dissertation entitled *An Outline of the Systematics of Own Costs*, defended at SGH in 1938. It was issued in the same year by UAP. The book consists of three parts: *Introductory information*, *Cost calculation*, and *Costs in economic terms*. The starting point for his considerations was the thesis about the relationship between cost, price and value, and their development based on property law. In the first part of the monograph, he explained the essence of own costs and expenses, and cited and critically assessed several definitions of costs formulated

in the publications of Polish and foreign authors. Then he made a breakdown and description of costs based on various classification criteria, referring to the opinions of other Polish authors and foreign scientists (Eugen Schmalenbach, Konrad Mellerowicz, Jean Bournisien, Alfred Marshall, John M. Clark) and critically assessing the cost classifications they proposed. Against the background of this critical analysis, he presented his own cost systematics for cost calculation purposes and according to the cost variability criterion.

The second part of the monograph concerned the issues of calculating prime costs. The author described in detail issues such as the structure of own costs in industrial and commercial enterprises, the principles of settling indirect costs for products, determining and settling the costs of auxiliary departments, the essence of overhead costs, and the treatment of the costs of normal, cyclical and abnormal downtime (without economic justification).

The third part of the book describes costs in economic terms, which Bieniek called 'cost economics', that is, researching costs in the future – predicting the amount of these costs and devising ways to achieve the highest possible profit. He explained the reasons for incurring and the principles of shaping variable costs and fixed costs, and included considerations on the link between fixed costs and variable costs and the relationship between own costs and enterprise profitability, taking into account three phases of the company's life cycle (production growth, stabilization of the production level, and approaching full capacity utilization).

Bieniek's considerations and analyses contained in his published doctoral dissertation prove that it is one of the most valuable interwar monographs in the field of cost accounting in Poland. Positive opinions about this book appeared in the journals "Czasopismo Księgowych w Polsce" and "Przegląd Organizacji" in 1938.

Bieniek's publications confirm that he made a significant contribution to the education of accountants and trade workers, Polish literature in the field of new accounting techniques, and the development of accounting focused on the needs of enterprise management in the interwar period. His books and articles in the field of cost accounting were characterized by insight and transparency of the considerations and issues presented,

as well as their usefulness for accountants, engineers and company managers. An additional advantage was that they were written by an academic teacher who came from the bookkeeping circles, who adopted a broad research perspective based on the principles of scientific management. Bieniek emphasized the role that properly organized and maintained accounting in enterprises can play in improving the economic condition of Poland, reborn after 123 years of partitions, for which he fought for independence during the First and Second World Wars, for which he was murdered.

Doctor Andrzej Bieniek contributed to the creation of foundations for the development of the theory and practice of cost accounting in Poland. Unfortunately, his works were not known and promoted after World War II. The presented reprint of his published doctoral dissertation deserves the interest of more than accounting historians. It remains the current source of knowledge about costs and their formation in the economic activity of enterprises.

Prepared by Anna Szychta



Publikacja wydana z okazji 115-lecia działalności
organizacji księgowych na ziemiach polskich.



Stowarzyszenie
Księgowych
w Polsce

Skorzystano z oryginału wydanego w 1938 roku w Warszawie
przez Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce,
Drukarnię M. Starzyńskiego i S-kę, znajdującego się w zbiorach
Biblioteki Uniwersyteckiej w Łodzi.



Paweł Ciompa

Zarys ekonometrii i teoria buchalterii

Zarys ekonometrii i teoria buchalterii Pawła Ciompy to pierwszy z serii reprintów polskich dzieł z zakresu rachunkowości (warto zaznaczyć, iż w okresie, w którym powstały, były one twórcze i nowatorskie dla tej dziedziny nauki). Został on poprzedzony bogatym wstępem prof. Sławomira Sojaka, zawierającym biografię i bibliografię Pawła Ciompy oraz omówienie jego teorii rachunkowości. Publikacja ta została wydana przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce z okazji 110-lecia organizacji księgowych na ziemiach polskich.

www.sklep.skwp.pl



Juliusz Au

*Nauka rachunkowości do potrzeb
gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*

Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej Juliusza Aua z 1889 roku to drugi z serii reprintów polskich dzieł z zakresu rachunkowości. Został on poprzedzony obszernym wstępem dr. hab. Mikołaja Turzyńskiego, w którym zaprezentowano biografię i bibliografię Juliusza Aua, a także koncepcję i recepcję jego teorii rachunkowości rolnej. Publikacja ta została wydana przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce w ramach obchodów 100-lecia odzyskania niepodległości przez Polskę.

www.sklep.skwp.pl



Teofil Seifert

Polskie bilansoznawstwo

Polskie bilansoznawstwo Teofila Seiferta z 1930 roku to trzeci reprint ze Złotej Serii Rachunkowości Polskiej. Seria ta obejmuje dzieła, które w okresie pierwszej ich publikacji były nowatorskie i twórcze dla tej dziedziny. Reprint ten ukazał się w 2019 roku, został poprzedzony wstępem Waldemara Dotkusia, zawierającym biografię i bibliografię Teofila Seiferta oraz recepcję przedstawionego dzieła.

www.sklep.skwp.pl



Tomasz Lulek

Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej

Teoretyczne podstawy księgowości kupieckiej Tomasza Lulka z 1921 roku to czwarty reprint ze Złotej Serii Rachunkowości Polskiej. Seria ta obejmuje dzieła, które w okresie pierwszej ich publikacji były nowatorskie i twórcze dla tej dziedziny. Reprint ukazał się w 2020 roku, został poprzedzony wstępem Elżbiety Pogodzińskiej-Mizdrak.

www.sklep.skwp.pl



STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE

Złota Seria Rachunkowości Polskiej

Redaktor naukowy serii i recenzent: prof. dr hab. Sławomir Sojak
Przewodniczący Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości w Polsce SKwP

Wydawca: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
Zarząd Główny w Warszawie
00-443 Warszawa, ul. Górnośląska 5, tel. 22 583 49 30

Projekt graficzny i skład: Kasia Kubicka
Korekta: Michał Andrzej Zieliński
Przygotowanie reprintu do druku: Arkadiusz Gontarek
Druk: AB Druk
Oprawa: Poligrafia Bracia Szymańscy

© Prawa wydawnicze zastrzeżone. Niniejszej publikacji ani jej części lub fragmentu
nie wolno w jakiegokolwiek formie kopiować lub powielać bez zgody wydawcy.

ISBN 978-83-7228-542-3