dr Sylwia Kowalska
Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania
Katedra Finansów, Bankowości i Rachunkowości Zarządczej

KALKULACJA KOSZTU JEDNOSTKOWEGO ELEMENTEM ZARZĄDZANIA SPÓŁKĄ X

Streszczenie: Głównym czynnikiem, który ma wpływ na kształtowanie się wyniku finansowego wszystkich podmiotów gospodarczych, są koszty występujące w każdej jednostce gospodarczej. Dlatego też muszą one być analizowane i poddawane ciągłej kontroli. Celem artykułu jest analiza kosztów jednostkowych, gdyż pozwalają na optymalne wykorzystanie zdolności produkcyjnych, zaspokojenie potrzeb klientów, a przede wszystkim na utrzymanie się na rynku.

Słowa kluczowe: koszt, nakład, wydatek, kalkulacja, koszt jednostkowy

Wstęp

Proces podejmowania decyzji ekonomicznych w firmie jest coraz trudniejszy w skutek szybko zachodzących zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz rozwoju techniki. Wymaga on dużo informacji wewnętrznych i zewnętrznych, które muszą być zebrane w krótkim czasie. Potrzebna jest zatem systematyczna obserwacja powstających zmian w sytuacji wewnętrznej i zewnętrznej oraz ocena ich wpływu na możliwości rozwojowe jednostki[320]. Analiza kosztu jednostkowego pozwala ustalić cenę produkowanego wyrobu, ma także duże znaczenie dla rozwoju firmy i rosnącej konkurencji.

1. Koszt, nakład, wydatek i strata

Koszty są jednym z ważniejszych kategorii rachunkowości, ukazują bowiem całą działalność gospodarczą jednostki[321]. Koszty to pojęcie związane z działaniem przedsiębiorstwa, powstają jako „efekt celowego wykorzystania dostępnych w organizacji zasobów", przynoszących określone korzyści np. wytworzone produkty zostaną sprzedane po cenach przewyższających koszty[322]. Ich prawidłowa klasyfikacja i rozliczanie pozwalają na właściwe ustalenie wyniku finansowego za

[320] W. Janik, *Przedmiot, zadania i metody analizy ekonomicznej*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. W. Janik, M. Sosińska-Wit, Wyd. Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Administracji w Lublinie, Lublin 2003, s. 6.
[321] K. Winiarska, *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów*, [w:] *Rachunkowość według prawa bilansowego*, red. nauk. K. Czubakowska, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 304.
[322] *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, praca zbior. pod red. G.K. Świderskiej, Difin, Warszawa 2010, s. 30.

dany okres obrachunkowy, a wiedza na ich temat oraz zrozumienie ich sensu i treści ekonomicznej zapewniają sprawne i skuteczne zarządzanie jednostką[323].

Według E. Nowaka koszty jako kategoria ekonomiczna oznacza przedstawioną w pieniądzu wartość pracy żywej oraz zasobów majątkowych jednostki, które zostały zużyte w danym okresie w celu wyprodukowania produktów i mogą być przedstawione jako iloczyn ceny (p) oraz zużycia czynnika produkcji (Q)[324]. Zależność tę przedstawić można za pomocą następującego wzoru:

$$K = p \times Q$$

W założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych zgodnie z MSR (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości) przez koszty rozumie się „zmniejszenie korzyści ekonomicznych w trakcie okresu obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów lub powstania zobowiązań powodujące zmniejszenie kapitału własnego z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli". Ustawa o rachunkowości przedstawia sformułowanie to wraz z pojęciem strat. Według tego aktu prawnego przez pojęcie kosztów i strat rozumie się „uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli"[325].

Z zademonstrowanych definicji wynika, że koszty charakteryzują się czterema cechami:
- są wyrażone w pieniądzu;
- zostały poniesione w określonym celu;
- przedstawiają zużycie czynników produkcji;
- są zintegrowane z normalną działalnością przedsiębiorstwa[326].

Koszty, które są ponoszone w przedsiębiorstwie, stają się podstawowym elementem formującym wynik finansowy oraz powinny przyczynić się do zdobycia celu i uzyskania efektów. W działalności przedsiębiorstw mogą wystąpić pewnego rodzaju zdarzenia, które nie zostaną zaklasyfikowane do kosztów. Dlatego od terminu kosztów należy odróżnić pojęcie nakładów, wydatków i strat (tabela 1). Są to sformułowania pokrewne kosztom[327].

Przez nakłady rozumie się wielkość zużycia czynników produkcji wyrażonych w jednostkach naturalnych, które nie podlegają agregacji. Wśród nakładów wyróżnia się: nakłady pracy żywej (roboczogodziny); nakłady środków pracy

---

[323] J. Jesionowska, *Koszty w przedsiębiorstwie – ich kategorie i ewidencja księgowa*, „Doradca Podatnika" 2004, nr 32, s. 13.
[324] E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2010, s. 26. *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów,* red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2003, s. 47.
[325] Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości, (Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), art. 3, ust. 1.
[326] K. Winiarska, *Ewidencja, rozliczanie…*, op. cit., s. 304.
[327] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006, s. 37.

(maszynogodziny); nakłady materiałowe (sztuki, metry, kilogramy); nakłady pieniężne (wyrażają zużycie zasobów majątkowych ujmowanych wartościowo) [328].

Tabela 1. Podobieństwa i różnice definicji kosztów, nakładów, wydatków i strat nadzwyczajnych

Pojęcie / Kryterium	**Koszt**	**Nakład**	**Wydatek**	**Strata nadzwyczajna**
Forma wyrażenia	Wartościowo	Ilościowo-wartościowo	Wartościowo	Wartościowo
Zużycie czynników produkcji	Tak	Tak	Nie	Tak
Czas	Konkretny okres	Kilka okresów	Konkretny okres	Konkretny okres
Efekt	Tak	Tak	?	Nie

Źródło: P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza*, CeDeWu sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 25.

Nakłady mogą obejmować swoim zakresem jeden lub kilka okresów sprawozdawczych oraz są rozciągnięte w czasie, odnoszą się do całego przedsiębiorstwa, ale tylko część z nich poniesiona celowo na konkretną działalność gospodarczą tworzy koszt[329]. Nakłady wyrażone w pieniądzu to koszty.

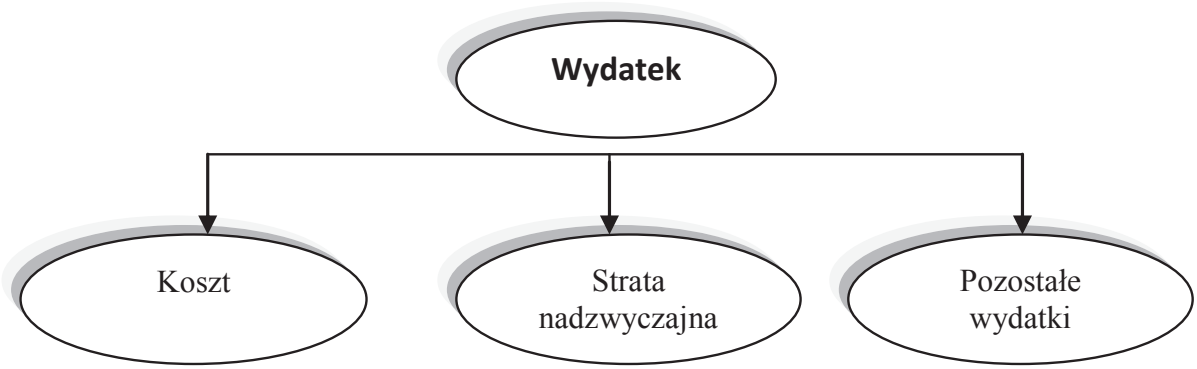
Ze sferą ponoszenia kosztów w jednostce związane są wydatki. Wydatek jest to rozchód środków pieniężnych w formie gotówkowej (z kasy) lub bezgotówkowej (z rachunku bankowego), który kasuje zobowiązania przedsiębiorstwa wobec innych podmiotów gospodarczych (osób fizycznych lub prawnych)[330]. Termin „wydatek" jest pojęciem szerszym od terminu „koszt", w związku z czym nie wszystkie wydatki są kosztami jednostki[331] (rys. 1).

Do wydatków, które nie są kosztami, można zakwalifikować:
- spłacenie rat kredytów;
- rozchodowanie środków pieniężnych o charakterze strat nadzwyczajnych;
- wpłaty do budżetu podatków, które nie posiadają cech kosztów;
- wypłaty wszelakiego rodzaju pożyczek oraz zaliczek[332].

Straty, które występują w działalności jednostek gospodarczych, są pojęciowo zbliżone do kosztów poprzez fakt zmniejszania się w obu przypadkach zasobów majątkowych bądź powstania zobowiązań. Wymogiem powstania kosztów jest celowość i ekwiwalentność zużycia składników majątku. W nawiązaniu do strat

[328] T. Martyniuk, *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw handlowych. Obrót krajowy i międzynarodowy,* Difin, Warszawa 2004, s. 15.
[329] *Rachunkowość w biznesie*, red. nauk. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2006, s. 184.
[330] M. Stępień, *Budowa i funkcjonowanie rachunku kosztów*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. nauk. B. Micherda, PWN, Warszawa 2005, s. 169-170.
[331] B. Mazuchowska, *Koszty i przychody- definicje i klasyfikacja. Ewidencja kosztów*, [w:] *Wprowadzenie do rachunkowości*, red. E. Śnieżek, Wolters Kluwer Polska sp. z o. o., Kraków 2009, s. 147.
[332] R. Niemczyk, *Rachunkowość małych i średnich…*, op. cit., s. 320.

warunek ten nie występuje, ponieważ straty oznaczają bezekwiwalentne zmniejszenie się zasobów majątkowych, które nie jest celowe[333].



Rys. 1. Zasięg pojęcia wydatku

Źródło: opracowanie własne na podstawie: R. Niemczyk, *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, UNIMEX, Wrocław 2009, s. 320.

Według przepisów strata nadzwyczajna występuje wtedy, gdy zupełna lub częściowa utrata wartości danego komponenta aktywów następuje wskutek zdarzeń niełatwych do przewidzenia i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności operacyjnej. W związku z czym do tak przedstawionych strat zalicza się skutki finansowe: wywołane zdarzeniami losowymi, powstające wskutek sprzedaży zorganizowanej części jednostki, zaniechania i likwidacji pewnego rodzaju działalności lub z tytułu wykreowania rezerw[334]. Do najczęściej spotykanych przyczyn zdarzeń nadzwyczajnych zalicza się następujące sytuacje losowe: pożary, powodzie, gradobicia, wichury, osunięcie się ziemi, wybuch gazu, kradzież z włamaniem itp.[335]

Koszty stanowią istotne kryterium wyboru decyzji zarządczych w przedsiębiorstwie. Występują, ponieważ przedsiębiorcy chcą osiągnąć przychody ze swojej działalności, a w konsekwencji zysk. Koszty, które ponosi jednostka podczas prowadzenia działalności, to nieustępliwy „partner" towarzyszący na każdym etapie rozwoju przedsiębiorstwa.

2. Analiza kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym

Układ funkcjonalno-kalkulacyjny umożliwia analizę i kontrolę działalności podmiotów jednostki. Jego plusem jest wskazywanie miejsc powstawania kosztów, natomiast minusem niemożność ustalenia wysokości kosztów poniesionych na wytworzenie produktów gotowych i produkcji w toku[336]. Budowa układu kalkulacyjnego całkowitych kosztów zależy m.in. od typu produkcji, od właściwości

[333] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej…*, op. cit., s. 38, a także *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic: rachunkowość finansowa w praktyce*, praca zbior. pod red. G.K. Świderskiej, W. Więcława, Difin, Warszawa 2006, s .20-23.

[334] R. Piechota, *Zyski i straty nadzwyczajne*, [w:] *Rachunek wyników*, red. E. Nowak, Difin, Warszawa 2004, s. 205-206.

[335] P. Szczypa, *Rachunkowość dla Ciebie*, CeDeWu sp. z o.o., Warszawa 2009, s. 138.

[336] F. Bławat, *Analiza ekonomiczna*, Wydawnictwo Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2001, s. 89.

procesu technologicznego, od sposobu planowania, ewidencjonowania i rozliczania kosztów, a także od technicznych możliwości i opłacalności wydzielenia odpowiednich pozycji kosztów.

Wymieniony wyżej układ kosztów jest wykorzystywany do podejmowania istotnych decyzji w firmie. Stanowi też bazę do obliczeń takich kategorii kosztowych, jak:

- bezpośredni koszt wytworzenia (koszty bezpośrednie);
- techniczny koszt wytworzenia (suma kosztów bezpośrednich i kosztów wydziałowych);
- całkowity koszt wytworzenia, zwany także zakładowym lub fabrycznym kosztem;
- koszt własny wytworzenia (suma kosztów bezpośrednich i pośrednich) [337].

Analiza kosztów w układzie funkcjonalno-podmiotowym polega na:

- zestawieniu kosztów rzeczywiście poniesionych w danym okresie z kosztami planowanymi lub z kosztami ubiegłego okresu;
- obliczeniu wskaźników dynamiki dla wytypowanych grup kosztów i porównaniu ich z dynamiką produkcji mierzoną przychodem ze sprzedaży;
- ocenie struktury kosztów rzeczywiście poniesionych w odniesieniu do struktury planowanej lub z ubiegłego okresu;
- rozpoznaniu czynników, które powodują zmianę kosztów względem planu i roku ubiegłego[338].

Kalkulacyjny układ kosztów jest znacznie przydatniejszy do analizy poziomu kosztów od rodzajowego, gdyż wskazuje cel, na jaki je poniesiono. Dzięki specyficznym właściwościom poszczególnych pozycji kosztów bezpośrednich i pośrednich układ ten umożliwia powiązanie sumy kosztów z wielkością osiągniętych przychodów ze sprzedaży produktów, materiałów i towarów. Wyodrębnione koszty reagują na zmiany poziomu produkcji, lecz nie zawsze jest to zależność wprost proporcjonalna[339].

3. Jednostkowy koszt wytworzenia produktu

Rachunek kalkulacyjny kosztów to grupa pewnych czynności obliczeniowych, mających na celu ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia wyprodukowanych wyrobów oraz ich poszczególnych składników. W wyniku przeprowadzenia kalkulacji określany jest koszt wytworzenia produktów gotowych oraz produkcji w toku (niezakończonej). Zadaniem kalkulacji jest ustalenie efektywności

[337] N. Grzenkowicz, *Analiza i ocena poziomu kosztów*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. N. Grzenkowicz, J. Kowalczyk, A. Kusak,Z. Podgórski, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007, s. 116.

[338] R. Pałczyńska-Gościaniak, *Istota, cel i zakres analizy kosztów*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. M. Jerzemowska, PWE, Warszawa 2006, s. 264.

[339] S. Kowalska, *The calculation of products' costs in Diary cooperative and their influence on the level of sale prices*, [w:] *Cost management In the enterprises under globalization*, *Part II. Monograph. Edited by Jolanta Chluska. Sekcja Wydaw. WZ PCzęst,* Częstochowa 2012, s. 69 i dalsze.

wyprodukowania określonych wyrobów[340]. Kalkulacja informuje o jednostkowym koszcie wytworzenia, a także o poszczególnych składnikach kosztu wytworzenia. Koszt ten jest w procedurze kalkulacji uznawany za koszt całkowity, uwzględnia podział na tzw. pozycje kalkulacyjne kosztów. Podział ten pozwala na dokonanie analizy wewnętrznej struktury tego kosztu.

Rodzaj i ilość danych pozycji kalkulacyjnych kosztów, które wchodzą w strukturę kosztu jednostkowego w przedsiębiorstwach produkcyjnych, jest niejednorodna. Związane jest to z tym, iż każdy podmiot posiada odmienny proces produkcyjny oraz stara się zaspokoić indywidualne potrzeby jednostki.

Analizowane przedsiębiorstwo rozpoczęło swoją działalność gospodarczą w 1997 roku. Zajmuje się produkcją i handlem zarówno hurtowym, jak i detalicznym obuwia męskiego, damskiego i młodzieżowego. Badana firma produkuje obuwie z wysokogatunkowych skór, oryginalnych spodów obuwniczych i unikalnych dodatków. Priorytetem właścicieli firmy jest przede wszystkim ukierunkowanie na najwyższą jakość produktów, estetyczny wygląd i wygodę.

Dzięki układowi kalkulacyjnemu można przeprowadzić podstawową kalkulację produkowanych wyrobów. Dane niezbędne do przeprowadzenia tych obliczeń przedstawione są w tabeli 2.

Tabela 2. Koszty kalkulacyjne i wielkość produkcji w latach 2009 – 2011 wyrażone w złotych

Wyszczególnienie	2009	2010	2011
Techniczny koszt wytworzenia	12 735 697,26	15 528 629,08	14 559 860,49
Koszty ogólnego zarządu	1 170 322,18	901 906,01	2 043 349,16
Zakładowy koszt wytworzenia	**13 906 019,44**	**16 430 535,09**	**16 603 209,65**
Koszty sprzedaży	1 429 745,88	1 318 949,16	1 199 298,31
Koszt sprzedanych produktów	**15 335 765,32**	**17 749 484,25**	**17 802 507,96**
Wielkość produkcji w szt.	200 000,00	200 000,00	195 000,00
Wielkość produkcji w toku (przerób 50%) w szt.	10 000,00	14 000,00	11 000,00
Umowna wielkość produkcji w szt.	205 000,00	207 000,00	200 500,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych firmy.

W tabeli 2 przedstawione zostały wartości kosztów bezpośrednich i wydziałowych, które są ponoszone podczas produkcji obuwia oraz koszty zarządu i sprzedaży. Wielkość produkcji w latach 2009 – 2011 oscylowała w granicach 200 tysięcy par obuwia. Poziom produkcji uwarunkowany był przede wszystkim możliwościami parku maszynowego. W związku z tym, iż przedstawiane dane są określane na koniec roku kalendarzowego i część wyrobów nie została jeszcze w całości przetworzona, określona została dodatkowo wielkość półfabrykatów. Produkcja niezakończona w badanych latach kształtowała się w przedziale 10 – 14 tysięcy par obuwia. Zauważyć można, że w 2010 roku nastąpił znaczny wzrost kosztów bezpośrednich, co było spowodowane wzrostem zatrudnienia pracowników

[340] K. Rybicka, *Costing as a source of management information in building enterprise*, [w:] *Proceedings of the 4th International Conference on Contemporary Problems in Architecture and Construction. Sustainable Building Industry of the Future*, Wyd. WZ PCZ, Częstochowa 2012, s. 544-545.

bezpośrednio pracujących przy wytwarzaniu obuwia, co z kolei przyczyniło się do zwiększenia kosztów wynagrodzeń, wzrostem cen materiałów, surowców, energii. W roku kolejnym koszty bezpośrednio nieco spadły do poziomu 14 559 860,49 zł. z powodu lekkiego zmniejszenia poziomu produkcji w badanym przedsiębiorstwie. Dzięki tym danym można określić koszt jednostkowy, który przedstawiony jest na kilku etapach w tabeli 3.

Tabela 3. Kalkulacja kosztu jednostkowego wyrażona w złotych w latach 2009- 2011

Pozycja kalkulacyjna	**2009**		**2010**		**2011**	
	Jedn. koszt wytworzenia wyr. got.	Jedn. koszt wytworzenia półfab.	Jedn. koszt wytworzenia wyr. got.	Jedn. koszt wytworzenia półfab.	Jedn. koszt wytworzenia wyr. got.	Jedn. koszt wytworzenia półfab.
Techniczny koszt wytworzenia	62,12	31,06	75,02	37,51	72,62	36,31
Koszty ogólnego zarządu	5,71	2,86	4,36	2,18	10,19	5,10
Zakładowy koszt wytworzenia	67,83	33,92	79,38	39,69	82,81	41,41
Koszty sprzedaży	6,97	3,49	6,37	3,19	5,98	2,99
Koszt sprzedanych produktów	74,80	37,41	85,75	42,88	88,79	44,40

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych firmy.

Kalkulacja ta przedstawia zarówno koszt całkowity, jak i pełny koszt własny obuwia. Widać, iż koszt jednej jednostki produkowanych produktów w większości stanowiły koszty bezpośrednie i wydziałowe. Jeśli weźmie się pod uwagę koszty ogólnego zarządu, to zauważyć można, że koszty te w roku 2011 znacznie wzrosły i wpłynęły na poziom ceny jednostkowej produktu. W latach 2009 i 2010 koszty te w kalkulacji butów powodowały 4–5-złotowy wzrost, natomiast w 2011 był to już ponad 10-złotowy wzrost. Koszty sprzedaży spowodowały wzrost kosztu jednostkowego o kolejne 6–7 złotych. W analizowanych latach koszty sprzedaży natomiast przyjęły tendencje spadkową. Mimo to jednostkowy koszt sprzedanego obuwia miał tendencję rosnącą, z roku na rok był coraz większy. Zjawisko to było spowodowane kilkoma czynnikami, które były niezależne od osób zarządzających. Te czynniki to np.: wzrost cen materiałów, energii, uposażeń pracowników.

Przeprowadzona powyżej kalkulacja nie jest jednak wystarczająca, jeśli chodzi o dostarczenie ważnych i niezbędnych informacji dla zarządzających firmą. W związku z tym przeprowadzana jest kalkulacja dodatkowa. Produkcja obuwia to specyficzna dziedzina, w której niezbędne jest określenie kosztu jednostkowego dla każdego rodzaju (typu) produkowanego obuwia. Istotne jest to do określenia ceny sprzedaży za daną parę butów. Każdy para składa się z odmiennych typów

materiałów podstawowych, materiałów pomocniczych – dodatków, wielkości wykorzystania materiałów, ilości wykorzystania dodatków itp. Kalkulacja obuwia przeprowadzona została w tabeli 4.

Tabela 4. Kalkulacja wzoru 1878

Materiały									
Nr	**Materiał**	Komponent	Cena jedn. (zł)	Jed. 1	Netto ($dm^{2)}$	Odpad (%)	Pow. brutto	Jed. 2	Cena (zł)
1.	**Materiał podst.**	SK1	100,00	m^2	5,86	33,44	8,80	dm^2	8,80
2.	**Materiał podst.**	SK2	100,00	m^2	3,74	34,06	5,67	dm^2	5,67
3.	**Materiał podst.**	SWIN	29,00	m^2	10,82	28,31	15,10	dm^2	4,38
4.	**Materiał podst.**	QTS710	18,68	m^2	1,00	31,55	1,46	dm^2	0,27
5.	**Materiał podst.**	TERESA	7,12	m^2	1,00	32,06	1,47	dm^2	0,10
6.	**Materiał podst.**	FORMO	16,81	m^2	0,62	22,54	0,80	dm^2	0,13
7.	**Materiał podst.**	Sanitizet	15,00	m^2	3,75	11,78	4,25	dm^2	0,64
8.	**Materiał podst.**	Texon	12,29	m^2	3,75	11,78	4,25	dm^2	0,52
9.	**Spody**	Kac Gommus	11,35	para	-	-	1	para	11,35
10.	**Dodatki**	Klamerki	1,00	szt.	-	-	2	szt.	2,00
11.	**Dodatki**	Guma	0,57	mb	-	-	0,2	mb	0,11
Koszty materiałów									**33,98**
Koszty									
Koszty					Stałe materiałowe				4,00
Koszty					Stałe pozamateriałowe				6,00
Koszt					Robocizna				11,00
Koszt					Szycie cholewek				11,50
Koszt					Targi i styliści				1,50
Koszt					Inne				1,80
Koszty związane z wykonaniem									**69,78**

Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wewnętrznych firmy.

Tabela 4 ukazuje proces kalkulacji obuwia damskiego letniego. Do wytworzenia tego rodzaju obuwia wykorzystano kilka rodzajów skór zwierzęcych, spody oraz klamerki i gumę. Koszty samych materiałów wynosiły 33,98 zł. i stanowiły 48,7% w całkowitej cenie. Pozostałe 51,3% stanowiły koszty związane z ich wykonaniem, a mianowicie koszty stałe – 10 zł, robocizna – 11 zł, szycie cholewek – 11,50 zł, koszty promocji na targach – 1,50 zł i inne – 1,80zł.

W analizowanym przedsiębiorstwie w skład kosztu jednostkowego wchodzą:

– materiał podstawowy;

- spody;
- dodatki;
- koszty stałe materiałowe;
- koszty stałe pozamateriałowe;
- robocizna;
- szycie cholewek;
- targi i styliści.

Koszt jednostkowy wytworzonego produktu nie jest określany dla każdego rozmiaru obuwia, a dla tzw. kalkulacyjnego rozmiaru. Kalkulacyjny rozmiar jest średnim rozmiarem, jaki jest produkowany w danej serii obuwia. Oczywiście w obuwiu męskim jest on wyższy niż w przypadku obuwia damskiego czy młodzieżowego.

Jak widać, kalkulację przeprowadza się, grupując w pierwszym etapie materiały, które są niezbędne do wytworzenia produktu. Przedstawiony jest koszt jednostkowy za dany materiał, ilość potrzebna na wyprodukowanie danego rodzaju obuwia, procent odpadu, który niestety pozostaje po wykorzystaniu materiału oraz cena za dany komponent. W drugiej części wyliczane są koszty stałe związane z materiałem oraz inne, koszty związane z wykonaniem pracy przez pracownika, koszty szycia cholewek, koszty, jakie są generowane przy promocji i projektowaniu obuwia oraz pozostałe koszty. Dzięki tak przeprowadzonej kalkulacji otrzymane są wszystkie potrzebne dane dla zarządzających firmą. Uzyskane są dane określające dokładnie koszty, jakie generuje podmiot, aby wytworzyć jedną jednostkę produktu.

Podsumowanie

Ogólna kalkulacja kosztu jednostkowego, która została przeprowadzona, wykazała, że jednostkowy koszt sprzedanych par butów wynosił w roku 2009 74,80 zł. Zauważyć można, że koszt ten z roku na rok był większy, mianowicie w roku 2011 wynosił już 88,79 zł. Ta tendencja rosnąca spowodowana była wieloma czynnikami niezależnymi od samego właściciela firmy, np. poziomem inflacji, wzrostem cen i kosztów działalności. Ze względu na konieczność posiadania odpowiedniej wiedzy niezbędnej do wyceny obuwia, ogólna kalkulacja jest niewystarczająca, dlatego też obliczany jest koszt jednostkowy dla każdego wzoru obuwia indywidualnie. Dzięki temu można ustalić cenę dla danego typu obuwia.

Reasumując, można stwierdzić, że wiedza na temat ponoszonych kosztów i wypracowanych przychodów jest wymogiem prawidłowego gospodarowania w przedsiębiorstwie. Struktura, sposób ujmowania oraz systematyka i ewidencja kosztów powinna być dostosowana do indywidualnych warunków, w których działa podmiot. Tak uzyskane informacje oraz właściwie przeprowadzona analiza oddziałuje w dużym stopniu na użyteczność prezentowanych danych kosztowych i są nieodzownym elementem efektywności zarządzania.

Bibliografia

1. Bławat F., *Analiza ekonomiczna*, Wydawnictwo Politechniki Gdańskiej, Gdańsk 2001.
2. *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, praca zbior. pod red. G.K. Świderskiej, Difin, Warszawa 2010.
3. Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.
4. Grzenkowicz N., *Analiza i ocena poziomu kosztów*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. N. Grzenkowicz, J. Kowalczyk, A. Kusak, Z. Podgórski, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2007.
5. Janik W., *Przedmiot, zadania i metody analizy ekonomicznej*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. W. Janik, M. Sosińska-Wit, Wyd. Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Administracji w Lublinie, Lublin 2003.
6. Jesionowska J., *Koszty w przedsiębiorstwie – ich kategorie i ewidencja księgowa*, „Doradca Podatnika" 2004, nr 32.
7. Kowalska S., *The calculation of products' costs in Diary cooperative and their influence on the level of sale prices*, [w:] *Cost management In the enterprises under globalization*, *Part II. Monograph. Edited by Jolanta Chluska*, Sekcja Wydaw. WZ PCzęst, Częstochowa 2012.
8. Martyniuk T., *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstw handlowych. Obrót krajowy i międzynarodowy*, Difin, Warszawa 2004.
9. Mazuchowska B., *Koszty i przychody – definicje i klasyfikacja. Ewidencja kosztów*, [w:] *Wprowadzenie do rachunkowości*, red. E. Śnieżek, Wolters Kluwer Polska sp. z o. o., Kraków 2009.
10. Niemczyk R., *Rachunkowość małych i średnich przedsiębiorstw*, UNIMEX, Wrocław 2009.
11. Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2010.
12. Pałczyńska-Gościaniak R., *Istota, cel i zakres analizy kosztów*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, red. M. Jerzemowska, PWE, Warszawa 2006.
13. Piechota R., *Zyski i straty nadzwyczajne*, [w:] *Rachunek wyników*, red. E. Nowak, Difin, Warszawa 2004.
14. *Rachunkowość w biznesie*, red. K. Czubakowska, PWE, Warszawa 2006.
15. *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa 2003.
16. Rybicka K., *Costing as a source of management information in building enterprise*, W: *Proceedings of the 4th International Conference on Contemporary Problems in Architecture and Construction. Sustainable Building Industry of the Future*, Wyd. WZ PCZ, Częstochowa.
17. Stępień M., *Budowa i funkcjonowanie rachunku kosztów*, [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, PWN, Warszawa 2005.
18. Szczypa P., *Rachunkowość dla Ciebie*, CeDeWu sp. z o.o., Warszawa 2009.
19. Szczypa P., *Rachunkowość zarządcza*, CeDeWu sp. z o.o., Warszawa 2009.
20. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.).
21. Winiarska K., *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów* [w:] *Rachunkowość według prawa bilansowego*, red. K. Czubakowska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

UNIT COST CALCULATION AS THE ELEMENT OF MANAGEMENT IN COMPANY X

Summary: The main factor that is important for creation of the financial result of all business units are undoubtedly costs that occur in each company. That is why they must be analyzed and continuously monitored (albo controlled). The purpose of this article is to analyze the unit costs, because they allow the optimal use of production capacity. Unit costs meet the needs of customers and especially allow to stay in the market.

Keywords: cost, effort, expense, costing, cost per unit