

KATARZYNA ŻUK
ALICJA ONISZCZUK

PRZEKSZTAŁCONY RACHUNEK KOSZTÓW PEŁNYCH W OCENIE RENTOWNOŚCI ASORTYMENTÓW

WSTĘP

W ostatnich latach działalność gospodarcza, którą prowadzą firmy, ulega szybkim przekształceniom. Dzieje się tak pod wpływem: a) wzrostu konkurencji, b) zmian technologicznych, c) wyższych wymagań konsumentów.

Wzrost konkurencji jest wynikiem procesów globalizacji, znoszenia barier w handlu międzynarodowym, ograniczenia subsydiów i protekcjonizmu na rzecz gospodarki wolnorynkowej. Zmiany technologiczne powiązane ze wzrostem kosztów pracy prowadzą do odejścia od pracochłonnych metod produkcji na rzecz jej zautomatyzowania. Coraz większe są również wymagania konsumentów w odniesieniu do jakości, niskiej ceny towarów i usług, ich funkcjonalności, a także co do ich różnorodności.

Firmy napotykać z jednej strony na wymagania konsumentów, z drugiej zaś na ostrą konkurencję zmuszone są do stosowania coraz bardziej wyrafinowanych metod zarządzania. Niewątpliwie jednym z warunków sprawnego zarządzania firmą jest dysponowanie odpowiednim systemem informacji menedżerskiej. Informacji tych dostarcza m.in. rachunek kosztów.

Okazuje się jednak, że informacje zawarte w tradycyjnych rachunkach kosztów nie spełniają wymagań związanych z nowymi, złożonymi warunkami funkcjonowania firm. Chodzi tu głównie o te obszary działalności, które charakteryzują się zróżnicowanym asortymentem oferowanych wyrobów i usług, zmiennością warunków rynkowych, wysokim poziomem automaty-

Dr KATARZYNA ŻUK – adiunkt Katedry Rachunkowości w Instytucie Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych KUL; adres: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

Dr ALICJA ONISZCZUK – adiunkt Katedry Rachunkowości w Instytucie Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych KUL; adres: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

zacji i konkurencyjności. Obszary te charakteryzuje wysoki poziom pośrednich kosztów produkcyjnych (w porównaniu z poziomem kosztów bezpośrednich). Dlatego zrodziły się nowe koncepcje rachunku kosztów, w tym przede wszystkim rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*), rachunek kosztów oparty na cyklu życia produktu czy rachunek kosztów docelowych. Jednak wiele firm nie stosuje w praktyce innych rachunków kosztów poza rachunkiem kosztów pełnych. Wynika to przede wszystkim z faktu, iż rachunek kosztów pełnych stanowi podstawę sprawozdawczości polskich przedsiębiorstw z zakresu kosztów, ale też z braku zaawansowanych systemów informatycznych, wiedzy i świadomości kadry menedżerskiej o potrzebie stosowania bardziej doskonałych rachunków kosztów, wykwalifikowanej kadry księgowej. W związku z tym wiele przedsiębiorstw przekształca informacje wynikające z prowadzonego księgowego rachunku kosztów na potrzeby rachunku kosztów wykorzystywanego w procesach decyzyjnych, które najczęściej dotyczą wyboru struktury asortymentowej produkcji i poziomu cen. Podstawę tych wyborów stanowią w głównej mierze precyzyjnie ustalone koszty oraz rentowność.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie sposobów przekształcenia informacji generowanych przez księgowy model rachunku kosztów na potrzeby podejmowania decyzji.

W publikacji wykorzystano literaturę przedmiotu, zapisy ustawy o rachunkowości oraz zastosowano analizę przypadku, w której wykorzystano dane przedsiębiorstwa produkcyjnego działającego na terenie województwa lubelskiego.

I. RACHUNEK KOSZTÓW PEŁNYCH

Rachunek kosztów pełnych, zwany również tradycyjnym, księgowym rachunkiem kosztów oparty jest na następującej filozofii: zostały poniesione określone koszty i wyprodukowane określone wyroby, dlatego wszystkie koszty, jakie powstały w przedsiębiorstwie, są kosztami tych wyrobów. Cała więc wartość zużytych czynników produkcji powinna być wchłonięta przez wytworzone wyroby i w ten sposób otrzymuje się rzeczywisty, faktyczny i pełny koszt każdego wyrobu. Ze względu na możliwość przypisania kosztów poszczególnym wyrobom są one dzielone w tym rachunku na koszty bezpośrednie i koszty pośrednie.

Koszty bezpośrednie są to takie koszty wytworzenia, które można wprost przypisać określonym produktom na podstawie dokumentów źródłowych¹. Możemy wśród nich wyróżnić: materiały bezpośrednie, wynagrodzenia bezpośrednie wraz z narzutami, paliwo i energię technologiczną, koszty obróbki obcej i inne.

Koszty pośrednie to takie elementy kosztów działalności, które nie mogą być wprost odniesione do określonych produktów na podstawie dokumentów źródłowych². Są to koszty wspólne dla różnych produktów i powstają we wszystkich fazach procesu gospodarczego: zaopatrzenia, produkcji, sprzedaży i zarządzania. W kosztach pośrednich wyodrębnia się: koszty pośrednie produkcyjne i koszty pośrednie nieprodukcyjne. Te ostatnie traktowane są jako koszty okresu i są to koszty sprzedaży i koszty zarządu. Koszty pośrednie produkcyjne są to koszty, które powstały na wydziałach produkcji podstawowej, a nie zostały zaliczone do kosztów bezpośrednich. Są to koszty ponoszone w związku z ruchem maszyn i urządzeń produkcyjnych, środków transportu, utrzymaniem pomieszczeń wydziału, składowaniem na wydziale, kontrolą techniczną, kierowaniem i administracją wydziału. Są to więc koszty wspólne wytwarzanych asortymentów, zwane kosztami wydziałowymi, a zalicza się do nich m.in. amortyzację, zużycie materiałów do konserwacji maszyn i urządzeń, środki czystości, odzież roboczą, zużycie ciepłej i zimnej wody, wynagrodzenia wraz z narzutami kierownictwa wydziału i kadry inżynierskiej, usługi remontowe, telekomunikacyjne, oceny jakości surowców i produktów, podatek od nieruchomości, ubezpieczenia majątkowe. Koszty sprzedaży ponoszone są w związku ze sprzedażą produktów. Do najważniejszych z nich możemy zaliczyć: koszty przewozu, opakowań, reklamy, ubezpieczeń podczas transportu. Koszty zarządu natomiast to te, które dotyczą utrzymania administracji i zarządu przedsiębiorstwa oraz obsługi obiektów nieprodukcyjnych, zapewniających funkcjonowanie całego przedsiębiorstwa.

Koszty wytwarzania w rachunku kosztów pełnych obejmują całość bezpośrednich kosztów wytwarzania oraz uzasadnioną, stopniem wykorzystania mocy produkcyjnych, część pośrednich kosztów wytwarzania³. Powstaje więc problem rozliczania kosztów pośrednich na poszczególne asortymenty. W rachunku kosztów pełnych najczęściej dokonuje się tego, przyjmując odpowied-

¹ E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbicki, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Warszawa: PWE 2004, s. 35

² Tamże.

³ Art. 28 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2009 r., nr 152, poz. 1223.

nie klucze podziału. Najczęściej są nimi robocizna bezpośrednia lub materiały bezpośrednie. Poziom kosztów wytwarzania, w tym rachunku, zależy więc m.in. od wyboru klucza podziału pośrednich kosztów wytwarzania i może się zmieniać wraz ze zmianą tego klucza. Taki sposób rozliczania kosztów pośrednich, zniekształcający poziom kosztów wytwarzania, traktowany jest jako zasadnicza wada rachunku kosztów pełnych. Dla celów zarządczych koszty pośrednie muszą być przyporządkowane poszczególnym asortymentom, zależnie od absorbowanych przez nie zasobów. Obejmują one więc poza kosztami pośrednimi produkcyjnymi również koszty sprzedaży, zarządu oraz pozostałe koszty operacyjne i finansowe.

Rachunek kosztów wykorzystywany na potrzeby decyzyjne stanowi więc szersze ujęcie kosztów w porównaniu z rachunkiem kosztów pełnych.

II. PRZEKSZTAŁCENIE INFORMACJI GENEROWANYCH PRZEZ RACHUNEK KOSZTÓW PEŁNYCH NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA

Propozycja przekształcenia informacji wynikających z prowadzonego księgowego rachunku kosztów na potrzeby oceny rentowności asortymentów zostanie przedstawiona na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego. Przedsiębiorstwo wytwarza i sprzedaje różne asortymenty produktów, nie handluje towarami i materiałami. Koszty bezpośrednie są grupowane w sposób umożliwiający przyporządkowanie ich poszczególnym asortymentom (pierwszy stopień analityki do konta zespołu „5” Koszty działalności podstawowej). Koszty pośrednie produkcyjne natomiast przypisywane są do asortymentów proporcjonalnie do robocizny bezpośredniej (klucz podziału). Tabela 1 przedstawia uproszczony rachunek zysków i strat przedsiębiorstwa, w którym łącznie zestawiono przychody, koszty i wynik finansowy dla wszystkich asortymentów.

Dotychczas przedsiębiorstwo oferowało dwa asortymenty produkcji, wytwarzane w dużej mierze ręcznie. W związku z tym firma utrzymuje duże zatrudnienie pracowników produkcyjnych. Analizowane przedsiębiorstwo zatrudnia pracowników niepełnosprawnych, w równej liczbie przy asortymencie 1. i 2., w związku z tym otrzymuje z PFRON dofinansowanie do ich wynagrodzeń.

W analizowanym okresie zakupiono innowacyjną linię produkcyjną, do której uzyskano 50% dotację ze środków Sektorowego Programu Operacyjnego Wzrostu Konkurencyjności Przedsiębiorstw. Dzięki tej inwestycji zaoferowano klientom nowy produkt – asortyment 3., który jest wytwarzany nie-

mał absolutnie automatycznie. Zakup linii częściowo został sfinansowany z kredytu bankowego inwestycyjnego. Przy obsłudze linii nie są angażowane osoby niepełnosprawne.

Tabela 1. Uproszczony rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)

Pozycja	Wyszczególnienie	RAZEM
A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	5 500 000,00
B.	Koszty sprzedanych produktów	3 496 350,00
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	2 003 650,00
D.	Koszty sprzedaży	500 000,00
E.	Koszty ogólnego zarządu	300 000,00
F.	Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)	1 203 650,00
G.	Pozostałe przychody operacyjne	844 000,00
	w tym dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych	285 600,00
	w tym dotacja do zakupu innowacyjnej linii technologicznej	98 500,00
	w tym refundacja eksportowa	54 200,00
H.	Pozostałe koszty operacyjne	61 000,00
I.	Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G-H)	1 986 650,00
J.	Przychody finansowe	30 000,00
K.	Koszty finansowe	400 000,00
	w tym różnice kursowe związane ze sprzedażą eksportową	148 500,00
	w tym odsetki od kredytu inwestycyjnego	265 500,00
L.	Zysk (strata) z działalności gospodarczej (I+J-K)	1 616 650,00
M.	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	0,00
N.	Zysk (strata) brutto (L+M)	1 616 650,00
O.	Podatek dochodowy	307 164,00
P.	Zysk (strata) netto (N-O)	1 309 486,00

Źródło: opracowanie własne.

W analizowanym okresie w koszty odniesiono amortyzację nowej linii produkcyjnej w wysokości 197 000,00 zł. Koszt ten jako element kosztów pośrednich produkcji został rozliczony na poszczególne asortymenty za pomocą stosowanego w przedsiębiorstwie klucza podziałowego, choć wiadomo, że zakupiona linia jest wykorzystywana wyłącznie przy wytwarzaniu asortymentu 3.

Asortymenty 1. i 2. są sprzedawane na eksport, w związku z tym firma poniosła koszt finansowy w postaci nadwyżki ujemnych różnic kursowych

nad dodatkimi. Ponadto firma uzyskuje z Agencji Rynku Rolnego refundację eksportową z uwagi na zawartość w wywożonych poza teren Unii Europejskiej wyrobach niektórych artykułów rolnych. Na potrzeby zarządcze przychód z tytułu uzyskiwanej refundacji eksportowej, stanowiący pozostałe przychody operacyjne oraz ujemne różnice kursowe, stanowiące koszty finansowe są odnoszone na asortymenty 1. i 2. proporcjonalnie do wartości sprzedaży. Rachunek kosztów pełnych nie uwzględnia powyższych kategorii wyników w kształtowaniu wyniku brutto na sprzedaży poszczególnych asortymentów.

Dane wykorzystane w dalszej części artykułu do obliczenia rentowności wytwarzanych asortymentów zestawione, według rachunku kosztów pełnych, są zamieszczone w tabeli 2.

Tabela 2. Rachunek zysków i strat na poziomie wyniku brutto ze sprzedaży z podziałem na asortymenty według rachunku kosztów pełnych

Pozycja	Wyszczególnienie	RAZEM	ASORTYMENT 1	ASORTYMENT 2	ASORTYMENT 3
1	Przychody netto ze sprzedaży produktów	5 500 000,00	2 500 000,00	2 000 000,00	1 000 000,00
	w tym w kraju	2 925 000,00	1 125 000,00	800 000,00	1 000 000,00
	w tym na eksport	2 575 000,00	1 375 000,00	1 200 000,00	0,00
2	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	3 496 350,00	1 716 250,00	1 251 200,00	528 900,00
	w tym w kraju	1 801 692,50	772 312,50	500 480,00	528 900,00
	w tym na eksport	1 694 657,50	943 937,50	750 720,00	0,00
3	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	2 003 650,00	783 750,00	748 800,00	471 100,00

Źródło: opracowanie własne.

Na potrzeby zarządcze rachunek wyników został przekształcony, wszystkie bowiem pozostałe koszty i przychody operacyjne oraz finansowe, które dało się odnieść wprost na asortymenty, zostały im przyporządkowane. Tabela 3 przedstawia przekształcony rachunek zysków i strat sporządzony na poziomie wyniku brutto ze sprzedaży uwzględniający powyższe korekty.

Tabela 3. Przekształcony rachunek zysków i strat na poziomie wyniku brutto ze sprzedaży z podziałem na asortymenty

Pozycja	Wyszczególnienie	RAZEM	ASORTYMENT 1	ASORTYMENT 2	ASORTYMENT 3
1	2	3	4	5	6
A.	przychody netto ze sprzedaży produktów	5 500000,00	2 500 000,00	2 000 000,00	1 000 000,00
	w tym w kraju	2 925 000,00	1 125 000,00	800 000,00	1 000 000,00
	w tym na eksport	2 575 000,00	1 375 000,00	1 200 000,00	0,00
B.	Koszty sprzedanych produktów po korekcie	3 414 930,00	1 503 299,19	1 048 531,41	863 099,41
I	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	3 496 350,00	1 716 250,00	1 251 200,00	528 900,00
	w tym w kraju	1 801 692,50	772 312,50	500 480,00	528 900,00
	w tym na eksport	1 694 657,50	943 937,50	750 720,00	0,00
	<i>z czego amortyzacja nowej linii produkcyjnej</i>	197 000,00	96 701,20	70 498,21	29 800,59
II	korekty kosztu wytworzenia:	-81 420,00	-212 950,81	-202 668,59	334 199,41
	- amortyzacja nowej linii produkcyjnej	0,00	-96 701,20	-70 498,21	<i>(197 000,00 -29 800,59) = 167 199,41</i>
	- dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych	-342 720,00	-171 360,00	-171 360,00	0,00
	- dotacja do zakupu innowacyjnej linii technologicznej	-98 500,00			-98 500,00
	- refundacja eksportowa	-54 200,00	-31 675,32	-22 524,68	

1	2	3	4	5	6
	- różnice kursowe związane ze sprzedażą eksportową	148 500,00	86 785,71	61 714,29	
	- odsetki od kredytu inwestycyjnego	265 500,00			265 500,00
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży po korekcie (A-B)	2 085 070,00	996 700,81	951 468,59	136 900,59

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek kosztów przekształcony uwzględnia następujące korekty kosztów wytwarzania:

– przesunięcie kosztów amortyzacji nowej linii produkcyjnej z asortymentu 1. i 2. (obliczonej zgodnie z rachunkiem kosztów pełnych proporcjonalnie do płac bezpośrednich) w całości na asortyment 3. (nową linię produkcyjną wykorzystano bowiem tylko przy asortymencie 3.)

– zmniejszenie kosztów o uzyskane dofinansowania do wynagrodzeń (dotyczy asortymentów 1. i 2.)

– zmniejszenie kosztów o uzyskaną refundację eksportową (dotyczy asortymentów 1. i 2.)

– zmniejszenie kosztów o uzyskaną dotację do zakupu innowacyjnej linii technologicznej w części odpowiadającej dokonany odpisom amortyzacyjnym (dotyczy asortymentu 3.)

– zwiększenie kosztów o koszt finansowy stanowiący nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi (dotyczy asortymentów 1. i 2.).

Zestawione w tabelach 2 i 3 dane o kosztach i przychodach pozwoliły na obliczenie wskaźników rentowności sprzedaży asortymentów według rachunku kosztów pełnych (tabela 4) oraz według rachunku kosztów przekształconych (tabela 5). Wskaźniki rentowności stanowią relację zysku brutto ze sprzedaży do przychodów ze sprzedaży.

Tabela 4. Rentowność sprzedaży asortymentów mierzona zyskiem brutto na sprzedaży w księgowym rachunku kosztów

Pozycja	Wyszczególnienie	RAZEM	ASORTYMENT 1	ASORTYMENT 2	ASORTYMENT 3
1	Przychody netto ze sprzedaży produktów	5 500 000,00	2 500 000,00	2 000 000,00	1 000 000,00
2	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	2 003 650,00	783 750,00	748 800,00	471 100,00
3	rentowność sprzedaży mierzona zyskiem brutto na sprzedaży	36,43%	31,35%	37,44%	47,11%

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Rentowność sprzedaży asortymentów mierzona zyskiem brutto na sprzedaży w rachunku kosztów po przekształceniu

Pozycja	Wyszczególnienie	RAZEM	ASORTYMENT 1	ASORTYMENT 2	ASORTYMENT 3
1	Przychody netto ze sprzedaży produktów	5 500 000,00	2 500 000,00	2 000 000,00	1 000 000,00
2	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży po korekcie	2 085 070,00	996 700,81	951 468,59	136 900,59
3	rentowność sprzedaży mierzona zyskiem brutto na sprzedaży	37,91%	39,87%	47,57%	13,69%

Źródło: opracowanie własne.

Wyliczone wskaźniki wyraźnie wskazują, że poziom rentowności uległ zmianie dla poszczególnych asortymentów. W przypadku asortymentu 1. i 2. rentowność się zwiększyła, natomiast w przypadku asortymentu 3. wyraźnie się zmniejszyła. Miały na to wpływ wprowadzone korekty kosztów. Nie prowadząc więc rachunku decyzyjnego, firma nie posiadałaby wystarczających informacji na temat realnej rentowności wytwarzanych asortymentów, a zwłaszcza asortymentu 3., którego koszty w największym stopniu były niedoszacowane (amortyzacją nowej linii produkcyjnej obsługującej wyłącznie asortyment 3. obciążano bowiem wszystkie asortymenty).

4. WNIOSKI

Rachunek kosztów rozwijał się i doskonalił wraz ze zmianami warunków, w jakich funkcjonowało przedsiębiorstwo. Pierwszym systemem rachunku kosztów, wykorzystywanym w procesach decyzyjnych, zwłaszcza długoterminowych, był rachunek kosztów pełnych.

Zasadniczą cechą rachunku kosztów pełnych było ustalanie rzeczywistego kosztu jednostkowego produktu na poziomie technicznego kosztu wytworzenia obejmującego koszty bezpośrednio związane z wytwarzanymi produktami, jak też pośrednie koszty wytwarzania. Taki rachunek kosztów miał i nadal ma charakter informacyjno-kontrolny, gdyż jest obowiązującym rachunkiem sprawozdawczym. Dostarcza on danych o wysokości poniesionych kosztów zarówno produktów, jak też rodzajów działalności, niekoniecznie prawidłowo odzwierciedlających ich poziom. Stał się on szczególnie mało przydatny w kalkulacji kosztów jednostkowych produktów w warunkach wysokich kosztów pośrednich. Rozliczanie ich na produkty według arbitralnie przyjętych kluczy powodowało niedoszacowywanie jednych, a przeszacowywanie innych. Rachunek ten nie przedstawia więc prawidłowego obrazu kosztów poszczególnych produktów, a tym samym i ich rentowności. Przydatność decyzyjna tego rachunku jest więc ograniczona. Wymusza to poszukiwanie nowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które: z jednej strony usunęłyby główną wadę rachunku kosztów pełnych, polegającą na rozliczaniu kosztów pośrednich wytwarzania na produkty za pomocą kluczy, z drugiej zaś pozwoliłyby na uwzględnienie w kalkulowanych kosztach również tych, które wprawdzie nie stanowią kosztów podstawowej działalności operacyjnej, a istnieje możliwość ich przypisania konkretnym produktom (warunki te spełnia zaproponowany w artykule rachunek kosztów po przekształceniu).

Praca opiera się na porównaniu wyników w zakresie rentowności sprzedaży asortymentów uzyskanych przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych oraz przekształconego rachunku kosztów na potrzeby procesu decyzyjnego.

Z przeprowadzonej analizy wynika, iż po przekształceniu rachunek kosztów bardziej odzwierciedla realne rentowności asortymentów.

BIBLIOGRAFIA

Nowak E., Piechota R., Wierzbicki M.: Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Warszawa: PWN 2004.

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2002 r., nr 76, poz. 694 z późn. zm.

TRANSFORMED FULL COST ACCOUNTING
IN PRODUCT PROFITABILITY ANALYSIS

S u m m a r y

The primary application of full cost accounting is to establish an actual unit cost of a product on the level of its technical production which would include the costs directly related to manufactured products as well as indirect production costs. This kind of cost accounting provides information and a tool for control, since it is the current standard of report accounting. It gives data concerning the incurred cost of products as well as of the type of business activity, not always reflecting their amount adequately. It has become particularly ineffective in calculating the unit cost of products in the case when high indirect costs are involved.

This kind of accounting does not represent the real cost of particular products and, at the same time, their profitability. Therefore the applicability of this cost accounting in a decision-making process is limited. It is the reason for seeking new solutions in the field of cost accounting which would

- on one hand remove the main drawback of the full cost accounting, which is calculating direct costs of production by using an arbitrary key,

- on the other hand take into account, while calculating costs, also the ones which do not constitute basic operating expenses but can be ascribed to particular products.

This publication presents methods of transforming the information generated by a book-keeping model of costs accounting for the purpose of a decision-making process. The results related to the product profitability obtained by application of full cost accounting and cost accounting transformed for the purpose of decision-making, are different. On the basis of a conducted analysis it can be said that the transformed cost accounting is more precise in calculating costs and accurate profitability of manufactured products.

Słowa kluczowe: Koszty, koszt wytwarzania, rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów po przekształceniu, koszty bezpośrednie i pośrednie, koszty zarządu, koszty sprzedaży, pozostałe koszty i przychody operacyjne, koszty i przychody finansowe, korekta kosztów, rentowność, zysk brutto ze sprzedaży

Key words: Costs, production costs, full cost accounting, transformed cost accounting, indirect and direct costs, management costs, marketing costs, other operating costs and incomes, financial costs and incomes, cost adjustment, profitability, gross sales profit.