

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZASADY RACHUNKU KOSZTÓW JAKO ELEMENT POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Rachunek kosztów jest instrumentem pomiaru rezultatów działalności w systemie rachunkowości jednostek gospodarczych. Pomiar kosztów na potrzeby sprawozdawczości finansowej powinien być zgodny z określonymi normami rachunkowości. Przyjęte rozwiązania z zakresu rachunku kosztów są ważnym elementem zasad (polityki) rachunkowości jednostki. Ponadto zastosowane rozwiązania powinny służyć doskonaleniu systemu rachunku kosztów jako źródła informacji na potrzeby zarządzania. Ważna jest integracja przyjętych zasad rachunku kosztów z punktu widzenia potrzeb wymogów sprawozdawczości finansowej i wewnętrznych potrzeb zarządzania.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zasady rachunkowości, polityka rachunkowości.

1. Wstęp

Rachunek kosztów jest zorientowany na dostarczanie informacji zarówno na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej, jak i wewnętrzne potrzeby zarządzania. Dlatego rachunek kosztów powinien być prowadzony zgodnie z określonymi zasadami i regulacjami prawnymi z zakresu rachunkowości, tak aby można było ustalić wynik finansowy i wycenić zapasy produktów. Ponadto rachunek kosztów stanowi ważne źródło informacji wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym.

Istnieje mnogość rozwiązań dotyczących organizacji i prowadzenia rachunku kosztów, co powoduje konieczność wyboru najbardziej odpowiednich dla danej jednostki gospodarczej. Z punktu widzenia rachunkowości finansowej zastosowane przez jednostkę rozwiązania z zakresu rachunku kosztów powinny być określone w zasadach (polityce) rachunkowości. Nie zawsze jednakże zapewniają one w wystarczającym stopniu informacyjne potrzeby zarządzania. Dlatego jednostki gospodarcze powinny doskonalić funkcjonujące w nich systemy rachunku kosztów oraz wprowadzać nowe rozwiązania lepiej spełniające oczekiwania menedżerów. Chodzi także o zapewnienie spójności informacji o kosztach tworzonych zgodnie z zasadami rachunkowości z tymi generowanymi na wewnętrzne potrzeby zarządzania.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problemu określenia sposobów prowadzenia rachunku kosztów w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki gospodarczej oraz ukazanie wpływu doskonalenia systemów rachunku kosztów na zmiany przyjętych zasad (polityki). Główną tezą artykułu jest przeświadczenie, że zastosowane przez jednostkę rozwiązania z zakresu rachunku kosztów są ważnym elementem polityki rachunkowości oraz instrumentem doskonalenia systemu informacyjnego, dlatego ważne i istotne jest wzajemne dopasowanie przyjętych zasad i metod. Przy czym w artykule skoncentrowano się na rachunku kosztów prowadzonym na potrzeby sprawozdawczości finansowej, który także może być źródłem informacji zarządczych. Tak jest zwłaszcza w małych i średnich przedsiębiorstwach, w których informacje tworzone w ramach systematycznego rachunku kosztów są wykorzystywane w zarządzaniu.

2. Zasady (polityka) rachunkowości z system rachunku kosztów jednostki gospodarczej

Każda jednostka gospodarcza zobowiązana do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą powinna określić przyjęte zasady (politykę) rachunkowości. Przy tym jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, którą ustala w formie pisemnej i która aktualizuje kierunek jednostki. Informacje dotyczące przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości są także ujmowane we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, będącym obligatoryjnym elementem informacji dodatkowej.

Ustawa o rachunkowości (art. 3. ust. 1, pkt 11) definiuje zasady (politykę) rachunkowości jako wybrane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Z kolei Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 8 „Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów” określa zasady (politykę) rachunkowości jako konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych. Zgodnie z przytoczonymi definicjami jednostka gospodarcza ma prawo wyboru określonych metod prowadzenia rachunkowości. Ponadto jednostka ma możliwość zmiany dotychczas stosowanych zasad (polityki) rachunkowości na inne przewidziane ustawą o rachunkowości, jeśli wpłynie to na rzetelniejsze i jaśniejsze przedstawienie jej sytuacji finansowej i wyników finansowych.

A. Helin [2004, s. 120], interpretując zapis art. 10 ustawy o rachunkowości, uważa, że przez politykę (zasady) rachunkowości należy rozumieć wszelkie normy (reguły) postępowania w rachunkowości, obejmujące podstawowe koncepcje i konwencje oraz procedury (metody) rachunkowości. Autor ten wyróżnia dwie grupy zasad rachunkowości na podstawie kryterium ich obligatoryjności:

- nadrzędne o charakterze obligatoryjnym zasady rachunkowości,
- wewnętrzne zasady rachunkowości o charakterze fakultatywnym.

Wewnętrzne zasady rachunkowości są wybierane przez kierownika jednostki gospodarczej spośród wielu możliwych rozwiązań dopuszczonych przez normy rachunkowości (krajowe przepisy prawne w zakresie rachunkowości, międzynarodowe standardy rachunkowości, krajowe standardy rachunkowości). Nie mogą one być sprzeczne z nadrzędnymi i obligatoryjnymi zasadami określonymi w regulacjach z zakresu rachunkowości.

Zgodność stosowanych rozwiązań z zakresu rachunku kosztów z normami rachunkowości może być rozpatrywana w czterech płaszczyznach, tj. zgodności z:

- 1) przepisami o rachunkowości,
- 2) krajowymi standardami rachunkowości,
- 3) międzynarodowymi standardami rachunkowości,
- 4) kodeksami dobrych praktyk.

Polityka rachunkowości jednostki gospodarczej jest sztuką polegającą na wykorzystaniu istniejących możliwości w zakresie praw wyboru zasad i sposobów prowadzenia rachunkowości najbardziej odpowiednich z punktu widzenia jej interesów. Oznacza to, że zastosowana przez jednostkę polityka rachunkowości może być ukierunkowana na kształtowanie obrazu jednostki prezentowanego w sprawozdaniu finansowym z zamiarami kierownictwa. Zatem polityka rachunkowości danej jednostki gospodarczej polega na doborze takich rozwiązań podlegających regulacjom prawnym, które w ocenie kierownictwa są najbardziej odpowiednie do prezentacji jej prawdziwego i wiernego wizerunku [Turyna 2008, s. 11].

Polityka (zasady) rachunkowości jednostki gospodarczej dotyczy między innymi zasad oraz sposobów ustalania wyniku finansowego. Wynik finansowy, jak wiadomo, kształtuje się pod wpływem dwóch czynników: przychodów i zysków oraz kosztów i strat. Dlatego wierność odzwierciedlania wyniku finansowego wykazywanego w rachunku zysków i strat zależy przede wszystkim od poprawności zastosowanych metod pomiaru tych dwóch kategorii wynikowych. Przy czym przychody są wielkością, która powstaje na zewnątrz przedsiębiorstwa i w dużym stopniu zależą od rynku i klientów. Ponadto ustalanie przychodów nie stwarza zazwyczaj większych problemów, gdyż są one kategorią mniej złożoną i bardziej jednoznaczną niż koszty.

Koszty są natomiast złożoną kategorią ekonomiczną, dlatego ujmuje się je w systemie rachunkowości i wykazuje w sprawozdaniu finansowym w wielu przekrojach. Przy tym na poziom poszczególnych składników kosztów wpływają odmienne czynniki o różnym charakterze. Ponadto kierunek i siła oddziaływania określonych czynników są zróżnicowane. Dodatkowo koszty są ponoszone w przedsiębiorstwie i są skutkiem decyzji podejmowanych przez menedżerów [Nowak, Wierziński 2010, s. 24]. Dlatego prawidłowy pomiar kosztów działalności jednostki gospodarczej jest zagadnieniem trudnym i wieloaspektowym.

Regulacje z zakresu rachunkowości, takie jak ustawa o rachunkowości, krajowe standardy rachunkowości i międzynarodowe standardy rachunkowości, nie regulują kompleksowo zasad prowadzenia rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych. Większość nadrzędnych zasad rachunkowości odnosi się jednakże bezpośrednio do sposobu prowadzenia rachunku kosztów. Chodzi przede wszystkim o następujące zasady: wiernego obrazu, memoriałową, współmierności kosztów i przychodów, ostrożności, zakazu kompensowania czy też ciągłości. Ponadto wiele zapisów zawartych w regulacjach z zakresu rachunkowości w sposób pośredni wpływa na pomiar, grupowanie, rozliczanie, kalkulację i prezentację informacji o kosztach [Chlaska 2002].

3. Zasady grupowania kosztów a potrzeby zarządzania

Zasady grupowania kosztów w systemie ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości zależą w dużym stopniu od przyjętego przez jednostkę gospodarczą wariantu rachunku zysków i strat. Uwaga ta odnosi się zwłaszcza do kosztów podstawowej działalności operacyjnej, ustalanych na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej. Przy stosowaniu porównawczego wariantu rachunku zysków i strat koszty te grupuje się w układzie rodzajowym. Natomiast w przypadku kalkulacyjnego wariantu rachunku zysków i strat prowadzi się ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej według miejsc powstawania oraz według nośników (produktów).

Regulacje ustawy o rachunkowości odnoszą się także w pewnym stopniu do prowadzenia ewidencji analitycznej kosztów. Jednostka gospodarcza jest zobowiązana do prowadzenia takiej ewidencji na podstawie art. 17, ust. 1, pkt 6 tej ustawy. Przepis ten mówi, że konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla kosztów. Szczegółowość ewidencji analitycznej kosztów powinna odpowiadać wymogom sporządzania rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej. Ponadto powinna ona umożliwić ustalanie zobowiązań podstawowych jednostki gospodarczej. W ramach ewidencji analitycznej do kont kosztów rodzajowych należy przeto odrębnie ujmować koszty stanowiące koszty uzyskania przychodów oraz koszty nieuznawane za koszty uzyskania przychodów. Ważne są także potrzeby kontroli i analizy kosztów działalności jednostki gospodarczej [Pałka 2011, s. 377-378]. Z kolei w ramach ewidencji analitycznej kont kosztów według typów działalności prowadzi się grupowanie kosztów według pozycji kalkulacyjnych.

Regulacje w zakresie rachunkowości (ustawa o rachunkowości, standardy rachunkowości) nie pozbawiają jednostek gospodarczych prawa do tworzenia dodatkowych przekrojów informacyjnych dotyczących kosztów działalności. Rachunek kosztów nie może bowiem ograniczać się do retrospektywnej rejestracji ponoszonych kosztów na potrzeby rachunkowości finansowej, wymaganych przy sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Wymogi zarządzania jednostkami gospodarczymi powodują konieczność rozbudowania ewidencji księgowej kosztów.

W realizacji funkcji zarządzania są bowiem niezbędne bardziej szczegółowe informacje o kosztach niż te tworzone w celu sporządzania obligatoryjnych sprawozdań finansowych. W warunkach powszechności komputeryzacji systemów przetwarzania rachunkowości możliwości w tym zakresie są prawie nieograniczone. Zazwyczaj jest to realizowane przez odpowiednie zorganizowanie ewidencji analitycznej do kont kosztów prowadzonych na potrzeby sprawozdawczości finansowej.

Szczególnie ważne z punktu widzenia potrzeb zarządzania są informacje na temat kosztów stałych i zmiennych, które są przydatne przy podejmowaniu krótkoterminowych decyzji ekonomicznych. W zależności od przyjętego przez jednostkę gospodarczą wariantu rachunku zysków i strat koszty te są grupowane w ewidencji analitycznej prowadzonej do kont:

a) kosztów rodzajowych, jeśli jednostka prowadzi porównawczy wariant rachunek zysków i strat,

b) kosztów według miejsc powstawania, jeśli jednostka przyjęła kalkulacyjny wariant rachunku zysków i strat.

Oczywiście, możliwa jest także sytuacja, że przedsiębiorstwo prowadzi ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej zarówno według rodzajów, jak i miejsc powstawania.

Innym ważnym kryterium grupowania kosztów działalności przedsiębiorstwa na potrzeby zarządzania jest przyporządkowanie kosztów poszczególnym ośrodkom odpowiedzialności. Podstawą do tej klasyfikacji są koszty rejestrowane według miejsc powstawania na potrzeby sprawozdawczości finansowej. Przy czym można wskazać dwie sytuacje dotyczące relacji między miejscami powstawania kosztów a centrami kosztów (ośrodkami odpowiedzialności za koszty). W pierwszej sytuacji określone miejsce powstawania kosztów (np. wydział działalności podstawowej, wydział działalności pomocniczej) jest jednocześnie ośrodkiem odpowiedzialności za koszty; w tej sytuacji koszty danego miejsca powstawania są jednocześnie przyporządkowane odpowiadającemu temu miejscu centrum kosztów. W tym przypadku koszty danego miejsca powstawania są jednocześnie kosztami odpowiadającego mu ośrodka odpowiedzialności.

Druga sytuacja charakteryzuje się tym, że w ramach jednego miejsca powstawania kosztów, wyróżnionego na potrzeby sprawozdawcze, wyodrębnianych jest kilka centrów kosztów. Przykładem może być wydział działalności podstawowej, traktowany jako miejsce powstawania kosztów, w ramach którego wyodrębnionych zostało kilka centrów kosztów na bazie faz realizowanego procesu produkcyjnego. Z kolei koszty ogólnego zarządu (miejsce powstawania kosztów) mogą być grupowane według centrów kosztów odpowiadających różnym komórkom administracji i zarządu przedsiębiorstwa, np. dział kadr, rachuba płac, dział księgowości, dział controllingu, dział zaopatrzenia, dział sprzedaży itd. W tej sytuacji prowadzi się analityczną ewidencję kosztów według ośrodków odpowiedzialności do danego miejsca powstawania kosztów.

W ramach ośrodków odpowiedzialności za koszty wskazany jest dalszy podział kosztów ze względu na możliwości sprawowania nad nimi kontroli przez kierownika ośrodka. Według tego kryterium wyróżnia się:

- koszty kontrolowane ośrodka odpowiedzialności, których poziom zależy od decyzji podejmowanych przez kierownika,
- koszty niekontrolowane ośrodka odpowiedzialności, na których kształtowanie się nie ma wpływu kierownik ośrodka.

Takie grupowanie kosztów odbywa się na zasadzie ewidencji analitycznej niższego szczebla do kont kosztów według miejsc powstawania kosztów lub ośrodków odpowiedzialności.

Szczegółowe przekroje grupowania kosztów w ewidencji syntetycznej i analitycznej powinny być określone w zakładowym planie kont. Możliwe jest także opracowanie odrębnej instrukcji dotyczącej ewidencji, rozliczania i kalkulacji kosztów w jednostce gospodarczej [Pałka 2011, s. 421].

4. Doskonalenie systemu rachunku kosztów a zmiany zasad (praktyki) rachunkowości

Rachunek kosztów to dyscyplina rachunkowości, która podlega dynamicznemu rozwojowi, czego wynikiem jest powstawanie nowych koncepcji i metod. Funkcjonujące w praktyce wielu jednostek gospodarczych systemy rachunku kosztów są podporządkowane zgodności z normami rachunkowości. Niektóre jednostki ograniczają się wręcz do stosowania tylko takich rozwiązań, które są zgodne z regulacjami ustawy o rachunkowości oraz ze standardami rachunkowości o zasięgu krajowym i międzynarodowym. Tak jest zwłaszcza w małych jednostkach gospodarczych, w których w zarządzaniu wykorzystuje się głównie informacje pochodzące z systematycznego rachunku kosztów.

Prowadzenie rachunku kosztów zgodnie z normami rachunkowości zapewnia dostarczanie wiarygodnych i rzetelnych informacji dotyczących kosztów ponoszonych przez jednostkę gospodarczą. Z drugiej strony istnieje wiele koncepcji i metod rachunku kosztów opracowanych z myślą o rozwiązywaniu specyficznych problemów planistycznych i kontrolnych oraz decyzyjnych. Niektóre z tych propozycji mogą być włączone w systematyczny rachunek kosztów, inne zaś są prowadzone poza tym systemem. W małych jednostkach gospodarczych to pierwsze rozwiązanie wydaje się bardziej zasadne i racjonalne.

Historycznie ujmując, rachunek kosztów od jego wyodrębnienia się był prowadzony zgodnie z regulacjami rachunkowości. Zmiany zachodzące w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw powodują, że takie nastawienie i ograniczenie zakresu rachunku kosztów jest obecnie niewystarczające. Rachunek kosztów, także w małych jednostkach gospodarczych, powinien w większym stopniu wspomagać informacyjnie podejmowanie decyzji zarówno o charakterze operacyjnym, jak i strategicznym. Dlatego systemy rachunku kosztów funkcjonujące w tych przedsiębiorstwach powinny być rozwijane, tak aby lepiej mogły sprostać wymogom zarządzania.

Funkcjonujące w konkretnych przedsiębiorstwach systemy rachunku kosztów powinny zawierać rozwiązania najbardziej adekwatne do ich potrzeb informacyjnych. W niektórych przypadkach do spełnienia tego postulatu wystarczają pewne modyfikacje dotychczas stosowanych rozwiązań. W innych zaś sytuacjach należy wzbogacić istniejący system rachunku kosztów o nowe metody, które w większym stopniu będą zaspokajać rosnące zapotrzebowanie przedsiębiorstwa na informacje o kosztach, przydatne w zarządzaniu. Może to także odbywać się na zasadzie odpowiedniego dopasowania i rozwijania istniejących systemów rachunku kosztów.

Doskonalenie systemu rachunku kosztów może odbywać się zatem poprzez łączenie elementów różnych podejść i metod. W ten sposób zostaje stworzony jeden wewnętrznie spójny system rachunku kosztów. Dzięki temu osiąga się zintegrowanie systemu rachunku kosztów przedsiębiorstwa, w którym poszczególne elementy zostają logicznie ze sobą powiązane. Oczywiście może być tak, że pewne segmenty tego systemu dostarczają informacji służących zaspokajaniu specyficznych zapotrzebowań informacyjnych.

W małych jednostkach gospodarczych głównym trzonem systemu rachunku kosztów jest systematyczny rachunek kosztów, podporządkowany wymogom obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej. Dostarczanie informacji na potrzeby zarządzania tymi jednostkami nie poddaje się łatwo unormowaniom. W pewnych sytuacjach informacje o kosztach muszą być przygotowywane niezgodnie z zasadami rachunkowości. Niektóre rozwiązania rachunku kosztów jednakże ukierunkowane na potrzeby zarządzania mogą być prowadzone w ramach systematycznego rachunku kosztów. Przykładami są takie modele, jak: rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów standardowych czy też rachunek kosztów działań. Ponadto niekiedy informacje powinny być dostarczane według reguły *ad hoc*, co jest zazwyczaj realizowane poza systematycznym rachunkiem kosztów.

Nie można wskazać jednego najlepszego i uniwersalnego modelu systemu rachunku kosztów, który byłby odpowiedni dla każdej jednostki gospodarczej. Dlatego funkcjonujące w praktyce rozwiązania nie są identyczne i zależą od uwarunkowań działalności przedsiębiorstw: wewnętrznych i zewnętrznych. Rozwiązania z zakresu rachunku kosztów stosowane także przez małe jednostki są w coraz większym stopniu ukierunkowane na informacyjne wspomaganie zarządzania, w coraz mniejszym zaś na dostarczanie informacji zgodnie z normami rachunkowości. To powoduje konieczność ciągłego doskonalenia funkcjonujących systemów rachunku kosztów.

Pewne zmiany stosowanych metod rachunku kosztów mają wpływ na wartości określonych kategorii finansowych wykazywanych w sprawozdaniach finansowych. Tak będzie przykładowo ze zmianą kluczy rozliczeniowych kosztów rodzajowych między miejsca powstawania kosztów (ośrodki odpowiedzialności) czy też kosztów pośrednich produkcji (kosztów wydziałowych) między produkty (nośniki kosztów). Podobnie wdrożenie rachunku kosztów standardowych czy też rachunku kosztów działań powoduje określone konsekwencje dla wysokości kosztów wytworzenia produktów czy też kosztów ujmowanych według miejsc powstawania. Wprowadze-

nie takich modyfikacji zasad i metod rachunku kosztów wymaga dokonania zmian w zasadach (polityce) rachunkowości przyjętych przez jednostkę gospodarczą.

Wzajemne dopasowanie informacji o kosztach, tych tworzonych na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej oraz tych przygotowanych na potrzeby zarządzania, wzmacnia i podnosi zaufanie do rachunku kosztów jako źródła informacji. Przyczynia się to bowiem do spójności stosowanych sposobów pomiaru rezultatów działalności jednostki gospodarczej.

Możliwe są także takie udoskonalenia systemu rachunku kosztów przedsiębiorstwa, które nie wpływają na wartości pozycji sprawozdań finansowych. Są to rozwinięcia funkcjonujących rozwiązań o nowe metody, ukierunkowane jedynie na dostarczanie informacji na potrzeby zarządzania. Przykładem może być wdrożenie rachunku kosztów zmiennych, który nie jest zgodny z zasadami rachunkowości finansowej. W takich przypadkach nie występuje konieczność dokonywania zmian w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki gospodarczej.

Przyjęte przez jednostkę gospodarczą zasady rachunkowości w zakresie rachunku kosztów powinny być zgodne z wymogami ustawy o rachunkowości także pod względem nazewnictwa, gdyż niezgodność w tym zakresie może prowadzić do nieporozumień lub wręcz nieprawidłowości. Dlatego należy skorygować terminologię dotychczas stosowaną przez jednostkę, a opisaną w dokumentacji polityki (zasad) rachunkowości. To samo dotyczy terminologii stosowanej w zakładowym planie kont jednostki gospodarczej.

Przykłady stosowanych w praktyce nieściśle określonych lub niezgodnych z terminologią ustawy o rachunkowości, dotyczących kosztów i kategorii z nimi związanych, są podane w tabeli 1.

Tabela 1. Terminologia z zakresu rachunku kosztów

Lp.	Określenie niepoprawne	Określenie poprawne
1	techniczny koszty wytworzenia	koszt wytworzenia
2	koszty produkcji	koszty wytworzenia
3	koszty ogólnozakładowe	koszty ogólnego zarządu
4	koszty zarządu	koszty ogólnego zarządu
5	półfabrykaty	półprodukty
6	sprzedaż produktów (towarów, materiałów)	przychody ze sprzedaży produktów (towarów, materiałów)
7	cena ewidencyjna	stała cena ewidencyjna
8	koszty operacyjne	koszty podstawowej działalności operacyjnej
9	koszty operacyjne	koszty działalności operacyjnej
10	produkty i usługi	wyroby i usługi

Źródło: opracowanie własne.

Korekty dotyczące nazewnictwa nie są oczywiście zmianami przyjętych zasad (polityki) rachunkowości jednostki gospodarczej. Niemniej jednak doprowadzają one do precyzji sformułowań i jednoznaczności interpretacji różnych kategorii finansowych. Gwarantuje to także pewność odbiorcom informacji, zewnętrznych i wewnętrznych, odnośnie do wiarygodności dostarczanych im informacji na temat kosztów działalności przedsiębiorstwa, co do którego mają określone interesy. Jest to szczególnie istotne w tych jednostkach gospodarczych, które nie mają obowiązku poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłych rewidentów. W jednostkach, które mają taki obowiązek, sprzyja to także jasnemu przedstawieniu sytuacji oraz wyniku finansowego.

5. Zakończenie

Przyjęte przez jednostkę gospodarczą zasady prowadzenia rachunku kosztów mają wpływ na wynik finansowy oraz wartość zapasu produktów, które wykazywane są w sprawozdaniu finansowym. W zależności od zastosowanych rozwiązań wynik finansowy może być ustalony na wyższym lub niższym poziomie. Podobnie może być z wartością zapasu produktów wykazywaną w bilansie jednostki. Przez to przyjęte zasady rachunku kosztów wpływają na obraz działalności jednostki gospodarczej prezentowany w sprawozdaniu finansowym.

Zasady rachunku kosztów przyjęte przez jednostkę gospodarczą powinny być podporządkowane nadrzędnej zasadzie wiernego obrazu. Polityka jednostki może jednakże przewidywać takie sposoby prowadzenia rachunkowości, które ukształtują ten obraz zgodnie z oczekiwaniami kierownictwa. Nie mogą jednakże być one sprzeczne z normami rachunkowości, które mają na celu zagwarantować przedstawienie odbiorcom sprawozdania finansowego prawdziwego i rzetelnego oraz jasnego obrazu sytuacji i wyników finansowych jednostki.

Modyfikacja zasad rachunku kosztów powinna być odpowiedzią na rosnące oczekiwania interesariuszy przedsiębiorstwa co do bardziej wiarygodnej informacji o kosztach. Doskonalenie funkcjonującego systemu rachunku kosztów powinno być także spowodowane oczekiwaniami menedżerów odnośnie do potrzebnych im informacji. W procesach dostosowanych ważną rolę mogą odegrać dobre praktyki rachunku kosztów [Wyczółkowski 2009] oraz benchmarking [Bogen, English 2006].

Literatura

- Bogen Ch.E., English M.J., *Benchmarking jako klucz do najlepszych praktyk*, Helion, Gliwice 2006.
Chluska J., *Rachunek kosztów jako element polityki rachunkowości jednostek gospodarczych*, „Rachunkowość” 2002, nr 11.
Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Przychody. Koszty. Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2009.

- Helin A., *Sprawozdanie finansowe według MSSF. Zasady sporządzania i prezentacji*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
- Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
- Pałka M., *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert, Wrocław 2011.
- Sawicki K. (red.), *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Ekspert, Wrocław 2009.
- Turyńska J., *Rachunkowość finansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Ustawa z dnia 9 stycznia 2000 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, DzU z 2000, nr 131, poz. 1186.
- Wyczółkowska D., *Rachunek kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji*, „Rachunkowość” 2009, nr 3.

COST ACCOUNT PRINCIPLES AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING POLICY

Summary: Cost account is an instrument of company performance measurement in the company accounting system. Measuring costs for the purpose of financial reporting should be done in accordance with adopted accounting standards. The principles of cost accounting adopted by the company are an important element of the general accounting policy. Moreover, the adopted standards should serve to improve the cost account system as a source of information used by management for their decision-making processes. Consequently, it is important to integrate the adopted cost account principles to respond both to the requirements of financial reporting and internal management systems.