

Edward NOWAK

STANDARDY KSZTAŁCENIA A DOBRE PRAKTYKI DOTYCZĄCE RACHUNKU KOSZTÓW

EDUCATIONAL STANDARDS AND GOOD PRACTICES OF COST ACCOUNTING

Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

Abstract. The article discusses of the relations between educational standards of cost accounting and good practices of cost accounting. Good practices of cost accounting were prepared by International Federation of Accountants IFAC. Educational standards of cost accounting for finance and accounting students were designated by polish Ministry of Higher Schools and Science. The role and importance of good practices in the educational process of cost accounting was depicted.

Słowa kluczowe: dobre praktyki, rachunek kosztów, standardy edukacyjne.
Key words: cost accounting, educational standards, good practices.

WSTĘP

Prowadzenie jakiegokolwiek działalności przez jednostki gospodarcze lub instytucje niezarobkowe wymaga zaangażowania lub zużycia określonych zasobów: ludzkich, materialnych i finansowych, co jest związane z ponoszeniem kosztów. Koszty powinny podlegać systematycznemu pomiarowi w celu ustalenia nie tylko ich poziomu i struktury, ale także zrozumienia procesu powstawania wyników i wyjaśnienia przyczyn ich ponoszenia. Tymi zagadnieniami zajmuje się rachunek kosztów.

Rachunek kosztów stanowi względnie wyodrębniony podsystem w systemie informacyjnym rachunkowości jednostki gospodarczej. Podstawowym celem rachunku kosztów jest dostarczanie różnym użytkownikom informacji ekonomicznych dotyczących kosztów działalności jednostki gospodarczej. Znaczenie rachunku kosztów wynika z roli, jaką informacje na temat kosztów odgrywają w systemie informacji ekonomicznych, które są wykorzystywane do oceny działalności przedsiębiorstwa oraz przy podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych. Wszak obniżenie ponoszonych kosztów jest głównym sposobem zwiększenia osiąganych zysków, co w konsekwencji prowadzi do wzrostu wartości przedsiębiorstwa (Nowak 2009).

Tak jak cała rachunkowość, rachunek kosztów jest dyscypliną praktyczną, gdyż każda jednostka prowadząca działalność gospodarczą ponosi koszty, których pomiarem zajmuje się właśnie rachunek kosztów. Rachunek kosztów jest także ważnym działem rachunkowości jako dyscypliny naukowej, która podlega dynamicznemu rozwojowi, czego wyrazem jest doskonalenie istniejących oraz powstawanie nowych modeli rachunku kosztów. Problematyka rachunku kosztów jest także istotnym elementem treści programowych kierunków ekonomicznych.

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie wpływu dobrych praktyk w zakresie rachunku kosztów na treści programowe oraz realizację standardów kształcenia dotyczących tej dyscypliny na kierunku finanse i rachunkowość.

MATERIAŁ I METODY

Dobre praktyki dotyczące rachunku kosztów

Wychodząc naprzeciw potrzebom oceny i doskonalenia rozwiązań z zakresu rachunku kosztów, Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants, IFAC) opracowała Projekt międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk dotyczących rachunku kosztów. Skrót tego projektu został opracowany i przetłumaczony na język polski oraz opublikowany przez czasopismo „Rachunkowość” (Wyczołkowska 2009).

Międzynarodowe wytyczne dobrych praktyk, dotyczące rachunku kosztów, określają zasady, jakimi należy kierować się w procesie oceny i doskonalenia rozwiązań z zakresu rachunku kosztów stosowanych w jednostkach gospodarczych. Wytyczne te wskazują ponadto na wzorce praktyk dotyczące prawidłowego stosowania systemów i metod rachunku kosztów. Międzynarodowe wytyczne dobrych praktyk zawierają także wskazówki dotyczące sposobów wykorzystania informacji o kosztach w doskonaleniu działalności jednostek gospodarczych.

Międzynarodowe wytyczne dobrych praktyk, dotyczące rachunku kosztów, są adresowane do czynnych zawodowych księgowych, którzy są zatrudnieni w organizacjach gospodarczych. Są zatem nastawione na praktykę i mogą być przydatne zawodowym księgowym jako wskazówki w ich pracy związanej z prowadzeniem rachunku kosztów. Ponadto Międzynarodowe wytyczne dobrych praktyk zawierają sugestie, jak zorganizować rachunek kosztów w jednostkach gospodarczych oraz jak zorganizować i zarządzać działem księgowości.

Księgowi pracujący zawodowo w jednostkach gospodarczych zajmujący się rachunkiem kosztów coraz bardziej zdają sobie sprawę z tego, że coraz większa część ich wysiłków dotyczy informacyjnego zabezpieczenia decyzji zarządczych, w coraz mniejszym zaś stopniu prowadzenia rachunku kosztów zgodnie z obowiązującymi normami rachunkowości. Praca zawodowa księgowych dotycząca rachunku kosztów jest zatem coraz mniej rutynowa i coraz

bardziej twórcza. Konieczność doskonalenia istniejących systemów grupowania kosztów, ich rozliczania oraz budżetowania i analizy wymusza zastosowanie podejścia funkcjonalnego do organizowania i prowadzenia rachunku kosztów.

Dobre praktyki dotyczące rachunku kosztów polegają na doskonaleniu rachunku kosztów oraz płynących z niego informacji dla uzyskania kluczowych danych nt. kosztów i wyników działalności w celu umożliwienia organizacjom dostarczania odbiorcom większej wartości. Stosowanie dobrych praktyk powinno przyczynić się do tego, aby rachunek kosztów:

- spełniał oczekiwania odbiorców informacji i wspomagał realizację celów dotyczących rentowności działalności,
- wspomagał proces ciągłego doskonalenia działalności jednostki gospodarczej,
- ułatwiał podejmowanie decyzji dotyczących wyboru struktury asortymentowej produkcji i projektów inwestycyjnych.

Rachunek kosztów powinien przy tym stanowić wsparcie przy podejmowaniu zarówno decyzji rutynowych, jak i nietypowych, dotyczących projektowania wyrobów i usług.

W Projekcie międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk, poświęconym rachunkowi kosztów, sformułowano osiem zasad, którymi należy się kierować przy opracowaniu systemów i metod rachunku kosztów. Są one przedstawione w tab. 1.

Tabela 1. Zasady dobrych praktyk dotyczących rachunku kosztów

Zasada	Treść zasady
A	Do sterowania zyskiem oraz wartością jest niezbędna możliwość pomiaru, ujęcia, analizy, interpretacji oraz prezentacji kosztów; stanowi kluczowy element dobrego zarządzania finansowego oraz procesu podejmowania decyzji
B	Informacje o kosztach należy gromadzić i analizować w sposób systematyczny i spójny, niezależnie od tego, czy są wykorzystywane w ramach rutynowego systemu informacyjnego czy na potrzeby konkretnego zastosowania i/lub celu
C	Systemy i metody rachunku kosztów należy zaprojektować i stosować w sposób odzwierciedlający wybraną przez organizację strategię i model gospodarczy, przy uwzględnieniu jej struktury, kultury i środowiska konkurencji
D	Informacje o kosztach, wykorzystywane do wsparcia strategicznych i operacyjnych decyzji prowadzenia działalności lub sprawozdawczości, powinny być dostosowane do konkretnego celu, warunków i przepisów prawa
E	Zawodowy osąd, dotyczący: a) ustalania metody rachunku kosztów, b) doboru informacji o kosztach wspomagających podejmowanie decyzji, w tym także wszelkich ograniczeń ich stosowania, powinien być przejrzysty, racjonalny i zrozumiały dla użytkownika
F	Definicje i źródła danych o kosztach oraz metody obliczania kosztów powinny być utrwalone i poddawane przeglądowi i analizie ryzyka atestacji
G	Informacje o kosztach i założenia dotyczące kosztów powinny być okresowo poddawane przeglądowi pod kątem przydatności, wiarygodności i podatności na zmianę
H	Zaprojektowanie, wdrożenie i ciągłe doskonalenie metod rachunku kosztów, gromadzenia danych i systemów powinno zapewnić równowagę między wymaganym poziomem dokładności a kosztem jego osiągnięcia

Źródło: Wyczółkowska (2009).

Przestrzeganie zasad wymienionych w tab. 1 powinno przyczynić się do opracowania takich systemów i metod rachunku kosztów, które będą najlepiej dostosowane do specyfiki decyzji podejmowanych w danej jednostce gospodarczej.

Pojęcie dobrych praktyk rachunku kosztów nie może być utożsamiane z pojęciem najlep-

szych praktyk (w tym przypadku rachunku kosztów). Najlepsze praktyki (Best Practices) mogą być rozumiane jako doskonalenie stosowanych w praktyce systemów rachunku kosztów, ukierunkowane na pełniejsze osiągnięcie strategicznych celów przedsiębiorstwa (Bragg 2007).

Określenie najlepszych praktyk jest procesem nieustannego poszukiwania najlepszych rozwiązań w obszarze rachunku kosztów, które po zaadaptowaniu i wdrożeniu w danym przedsiębiorstwie będą skutkować najwyższymi rezultatami. Najlepsze praktyki rachunku kosztów są ustalane na podstawie analizy innowacji wprowadzanych w systemach zarządzania przez inne jednostki gospodarcze oraz poprzez wybór nowych rozwiązań spośród koncepcji teoretycznych proponowanych przez naukowców w literaturze przedmiotu.

Skutecznym sposobem określania najlepszych praktyk dotyczących rachunku kosztów dla danego przedsiębiorstwa może okazać się zastosowanie benchmarkingu. Benchmarking jest bowiem definiowany jako proces nieustannego poszukiwania najlepszych praktyk, które po zaakceptowaniu i wdrożeniu w danej jednostce gospodarczej mogą dać doskonałe wyniki (Bogan i English 2006). Istotą benchmarkingu jest porównywanie rozwiązań stosowanych przez dane przedsiębiorstwo z rozwiązaniami, które stosują inne jednostki, i wybór najlepszych przykładów uznanych jako wzorce. W przypadku rachunku kosztów chodzi oczywiście o poszukiwanie i wybór nowatorskich i skutecznych procedur, które przyczynią się do obniżenia kosztów działalności i osiągnięcia lepszych wyników.

Standardy kształcenia dotyczące rachunku kosztów

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego wydało standardy kształcenia dotyczące różnych kierunków studiów ekonomicznych – zarówno I, jak i II stopnia. Na kierunku finanse i rachunkowość na studiach II stopnia treści kształcenia w zakresie rachunku kosztów zostały włączone do przedmiotów kierunkowych. W ten sposób rachunek kosztów został uznany za jeden z czterech obowiązkowych przedmiotów kierunkowych, oprócz prawa finansowego, standardów sprawozdawczości finansowej i zarządzania instytucjami kredytowymi. To znacznie podnosi rangę wykształcenia finansistów i rachunkowców w zakresie rachunku kosztów.

Zgodnie ze standardami studiów II stopnia absolwent kierunku finanse i rachunkowość powinien posiadać zaawansowaną wiedzę z zakresu finansów i rachunkowości. Powinien m.in. umieć przeprowadzać analizy finansowe i wyciągać z nich właściwe wnioski oraz być przygotowany do podejmowania decyzji o charakterze finansowym oraz do prowadzenia działalności doradczej.

Niewątpliwie do zaawansowanej wiedzy z zakresu finansów i rachunkowości należy wiedza nt. rachunku kosztów. Rachunek kosztów jest użytecznym instrumentem oceny rezultatów działalności jednostki gospodarczej z punktu widzenia tworzenia wartości dla właścicieli. Analiza informacji dotyczących kosztów działalności jest ważnym zadaniem analizy finansowej, gdyż umożliwia zrozumienie, w jaki sposób nakłady są przekształcane w wyniki oraz jak efektywnie jest prowadzona działalność. Wiedza na ten temat jest szczególnie przydatna do

wykrywania źródeł obniżki kosztów. Informacje o kosztach są wykorzystywane przy podejmowaniu różnych decyzji – w rachunkach decyzyjnych koszty stanowią kryterium wyboru lub ograniczenia.

Treści kształcenia dotyczące rachunku kosztów, określone w standardach MNiSzW, są przedstawione w tab. 2.

Tabela 2. Standardy kształcenia dotyczące rachunku kosztów

Lp.	Treści kształcenia
1	Pojęcie i funkcje rachunku kosztów
2	Klasyfikacja kosztów
3	Metody klasyfikacji kosztów
4	Zasady ewidencji i rozliczania kosztów
5	Budżetowanie kosztów
6	Analiza kosztów
7	Wpływ rachunku kosztów na wyniki finansowe jednostki gospodarczej
8	Rachunek kosztów w jednostce gospodarczej – kosztów działań, kosztów produktów, kosztów klienta

Źródło: Standardy kształcenia na kierunku finanse i rachunkowość (2009).

Treści te obejmują najważniejsze zagadnienia z dwóch obszarów rachunku kosztów:

- a) z systematycznego rachunku kosztów, prowadzonego na potrzeby obligatoryjnej sprawozdawczości zewnętrznej, służącego ustalaniu wyniku finansowego i wycenie zapasu produktów;
- b) z rachunku kosztów prowadzonego na potrzeby zewnętrzne, ukierunkowanego na wspomaganie procesu zarządzania jednostkami gospodarczymi.

Zgodnie ze standardami MNiSzW efektem kształcenia w zakresie rachunku kosztów powinno być nabycie przez studentów określonych umiejętności i kompetencji, takich jak:

- rozróżnianie kosztów i ich kalkulacji;
- rozumienie zasad ewidencjonowania, budżetowania i rozliczania kosztów;
- analizowanie kosztów;
- określanie wpływu kosztów na wyniki finansowe jednostki gospodarczej.

Ważne jest przy tym nabranie przekonania, że interpretacja i analiza informacji o kosztach stanowi podstawę podejmowania decyzji ekonomicznych zarówno o charakterze operacyjnym, jak i strategicznym. Podobnie budżetowanie kosztów, przeprowadzane w różnych systemach rachunku kosztów, wspiera planowanie działalności przedsiębiorstwa nie tylko na poziomie operacyjnym, ale także na poziomie strategicznym.

Istotne jest zrozumienie, że różne sposoby pomiaru, analizy, planowania i raportowania kosztów dostarczają wieloprzekrojowych informacji o kosztach i że są przydatne do określonych celów. Ponadto pozwala to postrzegać działalność jednostki gospodarczej z różnych perspektyw, z uwzględnieniem zachodzących w niej związków przyczynowo-skutkowych.

WYNIKI I DISKUSJA

Rachunek kosztów jest dyscypliną praktyczną, ukierunkowaną na informacyjne wspomaganie procesu zarządzania jednostkami gospodarczymi. Dlatego rachunek kosztów podlega

ciągłej ewolucji w miarę, jak zmieniają się uwarunkowania prowadzenia działalności gospodarczej oraz następuje doskonalenie systemów zarządzania przedsiębiorstwami. Z tych powodów również funkcjonujące w przedsiębiorstwach systemy rachunku kosztów są modyfikowane tak, by lepiej zabezpieczały ich aktualne potrzeby informacyjne.

Obecnie istnieje wiele modeli i odmian rachunku kosztów różniących się podejściem do sposobu pomiaru kosztów działalności organizacji gospodarczych. Różnym modelom rachunku kosztów i ich zastosowaniom jest poświęcona praca Nowaka i Wierzińskiego (2009).

Ponieważ istnieją różne koncepcje rachunku kosztów, powstaje problem wyboru rozwiązania najbardziej odpowiedniego dla danej organizacji z punktu widzenia jego przydatności przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Jest to problem istotny zarówno z praktycznego, jak i dydaktycznego punktu widzenia. Chodzi przy tym o zrozumienie, w jaki sposób stosowanie poszczególnych procedur rachunku kosztów wpływa na kształt tworzonych informacji o kosztach i w konsekwencji na ich przydatność diagnostyczną.

PODSUMOWANIE

Istotne jest określenie warunków, w jakich najbardziej korzystne jest stosowanie poszczególnych modeli i odmian rachunku kosztów. Ważne jest także wskazanie sposobów wdrażania różnych koncepcji rachunku kosztów. W realizacji tych postulatów pomocne może okazać się uwzględnienie w procesie dydaktyki rachunku kosztów zasad sformułowanych w dobrych praktykach rachunku kosztów. Określone podejścia dotyczące rachunku kosztów powinny być wykorzystane do rozwiązywania konkretnych problemów gospodarczych, a nie służyć tylko diagnozowaniu rezultatów działalności jednostek gospodarczych. Przy tym wielość podejść do rachunku kosztów nie oznacza występowania alternatywnych i konkurujących ze sobą rozwiązań. Każdy model i odmiana rachunku kosztów jest bowiem oparta na odmiennych założeniach, służy różnym celom i jest przeznaczona do rozwiązywania innych problemów. Ponadto pewne elementy każdego modelu mogą być łączone z innymi elementami, co daje możliwość integralnego podejścia do pomiaru kosztów działalności jednostek gospodarczych.

PIŚMIENNICTWO

- Bogan Ch.E., English M.J.** 2006. Benchmarking jako klucz do najlepszych praktyk. Gliwice, Wydawnictwo Helin, 20–21.
- Bragg S.M.** 2009. Management accounting best practicess. Hoboken and New Jersey, John Wiley and Sons.
- International Principles of Goods Practices for Cost Accounting (Project).** 2009. New York, IFSC.
- Nowak E.** 2009. Rachunek kosztów przedsiębiorstwa. Wrocław, Ekspert, 13–16.
- Nowak E., Wierziński M.** 2009. Rachunek kosztów. Modele i zastosowania. Warszawa, PWE.
- Standardy kształcenia na kierunku finanse i rachunkowość.** 2008. Warszawa, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego.
- Wyczółkowska D.** 2009. Rachunek kosztów – pomoc w sterowaniu działalnością organizacji, Rachunkowość 3, 1–12.