

ROZDZIAŁ I

Podstawowe pojęcia związane z kosztami i ich rachunkiem

NAKŁAD to pojęcie niekiedy używane zamiennie w stosunku do pojęcia kosztu. Tymczasem jest to „wyrażone w jednostkach naturalnych celowe zużycie środków rzeczowych oraz wykorzystanie pracy żywej. Wyrażone w różnych jednostkach naturalnych nakłady nie podlegają agregacji, nie można ocenić ich całkowitej efektywności a dodatkowo są one bardziej związane z zadaniem a nie z okresem sprawozdawczym” (Garbusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2000).

WYDATEK to również pojęcie utożsamiane często z pojęciem kosztu. Tymczasem jest to „każde zmniejszenie stanu środków pieniężnych, bez względu na cel ich poniesienia” (Garbusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2000). Można również powiedzieć, że „jest to kategoria związana z regulowaniem należności i zobowiązań lub zapłatą za dobra i usługi, polegająca na przepływie środków pieniężnych, niepowodująca zmian w kapitale własnym” (Kalwasińska, Maciejowska 2011).

Wydatek może wiązać się z kosztem, ale nie musi. Gdy płacimy gotówką za tankowanie samochodu na stacji benzynowej, mamy i wydatek i koszt. Gdy spłacamy z rachunku bieżącego ratę zaciągniętego kredytu, mamy wydatek, ale nie mamy kosztu. Gdy otrzymujemy fakturę za zużytą energię elektryczną nie mamy jeszcze wydatku, ale mamy koszt. W momencie płacenia za tę fakturę mamy wydatek, ale nie ma już kosztu. Do wydatków, które nie są kosztami należą m.in.: spłata kredytu, wypłata zaliczki pracownikowi czy zapłata podatku VAT.

STRATY NADZWYCZAJNE to od stycznia 2016 roku straty powstające w bankach, zakładach ubezpieczeniowych, zakładach reasekuracji oraz spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych na skutek zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki niezwiązane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Są to zdarzenia, takie jak: pożar, powódź, uderzenie pioruna, zaniechanie lub likwidacja działalności z przyczyn niezależnych od jednostki. W pozostałych jednostkach tego typu zdarzenia zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych, co jest zgodne ze standardami międzynarodowymi.

KOSZTY to zgodnie z ustawą o rachunkowości „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 jednostki lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli” (art. 3 ust. 1 pkt 31 uor). Według J. Matuszewicza „koszty stanowią wyrażone w pieniądzu zużycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, paliwa, energii, usług, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia, dotyczące normalnej działalności danej jednostki gospodarczej w określonej jednostce czasu” (Matuszewicz 2011).

PRZYCHODY w porównaniu z kosztami, jako pojęcie i kategoria przeciwna, to zgodnie z ustawą o rachunkowości „uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego jednostki lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli” (art. 3 ust. 1 pkt 30 uor).

UKŁAD KLASYFIKACYJNY KOSZTÓW to podział kosztów ponoszonych przez jednostkę według jakiejś cechy, ułatwiającej ich analizę i prezentację. Najczęściej stosowane podziały kosztów na układy klasyfikacyjne to:

1. Koszty według typów działalności jednostki:

- podstawowe koszty działalności operacyjnej: to wszystkie koszty związane z działalnością statutową jednostki (produkcja, handel, świadczenie usług), podlegające klasyfikacji w układzie rodzajowym i funkcjonalno-kalkulacyjnym;
- pozostałe koszty działalności operacyjnej, wynikające ze zdarzeń o charakterze nieperiodycznym, stanowiącym efekt uboczny działal-

ności podstawowej; **przykłady:** zbycie zbędnych środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, zarówno wykorzystywanych w działalności, jak i zaliczanych do inwestycji, płacone kary umowne, grzywny, odszkodowania; przekazywane darowizny, odpisane należności przedawnione, umorzone i nieściągalne, odpisy aktualizujące wartość aktywów niefinansowych, tworzenie rezerw związanych z operacjami niefinansowymi, działalność socjalna oraz zdarzenia losowe;

- koszty finansowe, związane z posiadaniem i obrotem środkami pieniężnymi, kredytami, papierami wartościowymi oraz transakcjami w walutach obcych; **przykłady:** zbycie inwestycji w aktywa finansowe, dyskonto weksli własnych, dyskonto przy sprzedaży obcych weksli, odsetki i prowizje od kredytów, odsetki lub dyskonto od wyemitowanych obligacji, ujemne różnice kursowe, odpisy aktualizujące wartość aktywów finansowych, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań.

Podział ten wynika z układu rachunku zysków i strat, czyli sprawozdania finansowego z ustalania wyniku, jakie obowiązuje jednostki stosujące ustawę o rachunkowości.

2. Koszty według rodzaju (układ rodzajowy kosztów):

- **amortyzacja:** zużycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zarówno wykorzystywanych w działalności, jak i zaliczanych do inwestycji;
- **zużycie materiałów i energii:** zużycie surowców do produkcji, energii, gazu, wody paliw, opakowań, części zamiennych, materiałów biurowych, prenumerata czasopism, ubytki naturalne zapasów materiałów mieszczące się w dopuszczalnych normach;
- **usługi obce:** transportowe, remontowe, telekomunikacyjne, pocztowe, bankowe najem, dzierżawa (leasing operacyjny), ochrona mienia, wywóz śmieci;
- **podatki i opłaty:** podatek od nieruchomości, od środków transportu, podatek akcyzowy, opłata skarbową, opłata na rzecz PFRON, opłaty sądowe, notarialne;
- **wynagrodzenia:** płace brutto pracowników jednostki;
- **ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników:** składki ZUS płacone przez pracodawcę, odzież ochronna i robocza, posiłki regeneracyjne, szkolenia BHP, tworzony Fundusz Świadczeń Socjalnych;
- **pozostałe koszty rodzajowe:** reprezentacja i reklama, podróże służbowe, ubezpieczenie majątku jednostki.

Ten podział dotyczy kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Wskazuje on na rodzaj ponoszonych kosztów, bez wskazania na cel ich poniesienia. Są to koszty proste, z reguły jednorodne pod względem rodzaju, niedzielone na bardziej elementarne. Umożliwia on ustalenie wysokości poniesionych przez jednostkę kosztów, nie umożliwia jednak ustalenia jednostkowego kosztu wytworzenia produktu.

3. Koszty według ich związku z okresem sprawozdawczym:

- koszty poniesione i dotyczące bieżącego okresu sprawozdawczego;
- koszty poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym, ale dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych;
- koszty dotyczące bieżącego okresu sprawozdawczego, ale jeszcze nie poniesione, lecz wynikające z prawdopodobnych zobowiązań jednostki.

Ten podział jest efektem jednej z naczelnych zasad rachunkowości – zasady współmierności kosztów i przychodów, nakazującej przypisywanie do okresu sprawozdawczego tylko kosztów dotyczących tego okresu. Powoduje to konieczność rozliczania w czasie kwot dotyczących więcej niż jednego okresu sprawozdawczego, ale i ustalania świadczeń już wykonanych na rzecz jednostki w danym okresie, a nie stanowiących jeszcze oficjalnego zobowiązania.

Gdy jednostka dostaje w styczniu fakturę na czynsz dzierżawny, np. 6.000,– za pół roku, to kosztem dotyczącym miesiąca stycznia jest tylko 1.000,–, a reszta stanowi nakłady przyszłych okresów, inaczej rozliczenia międzyokresowe czynne (RMC). Przykłady kosztów rozliczanych w czasie: koszty zakupu, czynsze dzierżawne, prenumerata czasopism, planowane koszty remontów, ubezpieczenie majątku jednostki.

4. Koszty według odmian działalności jednostki:

- koszty działalności podstawowej;
- koszty działalności pomocniczej to koszty ponoszone przez wydziały i komórki jednostki świadczące usługi na rzecz działalności podstawowej, takie jak usługi remontowe, transportowe, wytwarzanie energii elektrycznej (własna elektrownia), ogrzewania (własna kotłownia), wytwarzanie opakowań do własnych produktów, wytwarzanie narzędzi specjalnych.

Ten podział wynika z konieczności oddzielenia kosztów związanych z realizacją podstawowego celu działalności jednostki (np. wytwarzanie odzieży czy świadczenie określonej usługi) od kosztów usług świadczonych przez tak zwane komórki pomocnicze na rzecz działalności podstawowej. Po ich odpowiednim skalkulowaniu i rozliczeniu na komórki korzystające z tych usług, koszty działalności pomocniczej stają się w całości kosztami działalności podstawowej. Oczywiście nie występuje on w jednostkach, które nie mają wydziałów i komórek działalności pomocniczej.