

**O. Zinkevych, PhD** (Narodowy Uniwersytet Gospodarki Wodnej i Wykorzystania Zasobów Naturalnych, m. Równe), **K. Wdowiak, doktorantka** (Uniwersytet Gdański, m. Gdańsk)

## **KOSZTY I ICH KLASYFIKACJA**

**Artykuł dotyczy pojęcia kosztów jako kategorii ekonomicznej. Przedstawiono różnice w definiowaniu pojęcia „koszty” przez różnych naukowców. Złożoność badanych kategorii wymaga wprowadzenia kryteriów ich klasyfikacji w oparciu o cele, dla których odbiorcy powinni otrzymywać informacje o kosztach: sprawozdawczość, podejmowanie decyzji i kontrola. Przedstawiono główne cechy klasyfikacji kosztów.**

**Słowa kluczowe: koszty; klasyfikacja; koszty działalności; koszty stałe; koszty zmienne.**

Tak jak przychody są efektem prowadzonej racjonalnie działalności gospodarczej, tak ponoszenie kosztów jest warunkiem koniecznym do prowadzenia tej działalności, której celem ma być generowanie przychodów. Aby osiągnąć przychody, podmiot musi angażować w swoją działalność środki gospodarcze [12], zasoby oraz siłę roboczą [5], które generują koszty. W ujęciu art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy o rachunkowości (dalej: uor) [23], koszt to uprawdopodobnione zmniejszenie korzyści ekonomicznych w okresie sprawozdawczym mające wiarygodnie określoną wartość. Jego efektem jest zmniejszenie wartości aktywów bądź zwiększenie wartości zobowiązań i rezerw. Skutkuje ono zmniejszeniem wartości kapitału własnego bądź wzrostem jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie przez właścicieli bądź udziałowców. W ujęciu przyjętym w rachunkowości, kosztem jest wyrażone w pieniądzu zużycie czynników produkcji, usług obcych bądź pracy ludzkiej w określonym czasie.

W tabeli 1 prezentuje się wybrane koncepcje kosztu występujące w literaturze rachunkowościowej i finansowej.

Tabela 1

Definicje kosztu w wybranych pozycjach współczesnej literatury  
przedmiotu

Lp	Autor	Definicja kosztu
1	K. Sawicki	Celowe zużycie majątku trwałego i obrotowego, nakładów pracy i usług obcych, a także niektóre wydatki, które nie stanowią tego zużycia
2	E. Nowak	Wyrażona w pieniądzu wartość pracy oraz zasobów majątkowych zużytych w danym okresie i w celu wytworzenia produktów
3	D. Sołtys	Zużycie czynników działalności przedsiębiorstwa, ponoszone w celu uzyskania określonego efektu, wyrażone w sposób wartościowy
4	A. Stronczek	Wyrażone wartościowo zużycie zasobów przedsiębiorstwa w określonym czasie i celu

Źródło: *oprac.własne* na podst.: [17; 16; 9].

Zdefiniowany przez K.Sawickiego koszt jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, celowym zużyciem majątku trwałego i obrotowego, nakładów pracy i usług obcych. Obejmuje też wydatki, które nie stanowią tego zużycia. Zgodnie z definicją zasugerowaną przez E. Nowaka, koszt należy do kategorii ekonomicznej i oznacza wyrażoną w pieniądzu wartość pracy oraz zasobów majątkowych. Są one zużyte w danym okresie i w celu wytworzenia produktów.

Powyżej przytoczone definicje kosztu pozwalają na wyszczególnienie jego kluczowych cech. Są nimi:

- 1) powiązanie z działalnością gospodarczą,
- 2) odniesienie do wartości,
- 3) powiązanie z danym okresem,
- 4) występowanie jako efekt celowego wykorzystania (zużycia) zasobów.

Koszt jako kategoria ekonomiczna może być określany jako iloczyn ceny czynnika działalności i procent jego zużycia przy uwzględnieniu kosztów alternatywnych rozumianych jako koszty utraconych możliwości.

Przyjęte w rachunkowości sposoby definiowania wydatku jako kosztu działalności gospodarczej, co do zasady stosującego zasadę memoriałową, nie mają identycznej klasyfikacji w prawie podatkowym [11]. W prawie tym wyróżnia się wydatki stanowiące i nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 15.1 ustawy o podatku



dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) [22], koszty są konsekwencją uzyskiwania przez podmiot gospodarczy przychodów będących efektem legalnie prowadzonej działalności gospodarczej. Ustawa ta zastąpiła pojęcie «koszt podatkowy» terminem «koszt uzyskania przychodu» [21]. Według zapisów tej ustawy kosztem uzyskania przychodu jest każdy wydatek, przeszły, bieżący lub przyszły, który jednostka gospodarcza ponosi w celu osiągnięcia przychodu bądź też zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodu [20]. Wyjątki od tego ujęcia kosztu enumeratywnie wyszczególniono w art. 16 updop.

Pojęcie kosztu jest często utożsamiane z pojęciami bliskoznacznymi, takimi jak: nakład, wydatek czy strata. Nakładem jest zużycie zasobów majątkowych bądź siły roboczej. Zużycie to wyrażane jest w jednostkach naturalnych (wartościowo lub ilościowo). Jednostkami naturalnymi mogą być: kilogram, sztuka, metr, maszynogodzina, roboczogodzina. Nakład, w przeciwieństwie do kosztu, dotyczy kilku okresów. Wydatkiem jest każde zmniejszenie stanu środków pieniężnych w kasie lub na rachunku bankowym. Jest on niezależny od celu tych rozchodów. Występujące w rachunkowości relacje między kosztem a wydatkiem obejmują zakres:

- 1) identyczności – koszt jest równocześnie wydatkiem,
- 2) przeciwieństwa – koszt nie jest wydatkiem bądź poniesiony wydatek nie jest kosztem [19].

Strata, podobnie jak koszt jest zmniejszeniem zasobów majątkowych. Jednak przyczyną tego zmniejszenia, w przeciwieństwie do kosztu, są czynniki losowe. Są nimi np. Klęski żywiołowe takie jak pożar czy powódź. Straty nie są związane z ekonomiczną stroną ryzyka.

Złożoność kategorii kosztów wymaga wprowadzenia kryteriów ich klasyfikacji. Kryteria klasyfikacyjne oparte są na celach, dla realizacji których informacje o kosztach mają być dostarczane ich odbiorcom – sprawozdawcze, decyzyjne oraz kontrolne. A. Stronczek i in. pogrupowali koszty według (tab. 2).

W ujęciu zastosowanym w tabeli 2, cel sprawozdawczy klasyfikacji kosztów wskazuje na konieczność ich podziału ze względu na:

- 1) strukturę,
- 2) zakres prowadzonej działalności gospodarczej,
- 3) rodzaj zasobów,
- 4) miejsce powstania,
- 5) nośniki,
- 6) związek z przychodami [10].

Tabela 2

Klasyfikacja kosztów

Kryteria klasyfikacji		Kryteria podziału	Pozycje kosztów
Sprawozdawczość		Struktura	1) koszty proste, 2) koszty złożone.
		Zakres działalności	1) koszty operacyjne, 2) koszty finansowe, 3) koszty inwestycyjne.
		Zużywane zasoby proste	Koszty rodzajowe w rozbiu zgodnym z syntetyką zespołu «4»
		Miejsce powstania kosztu	1) koszty działalności podstawowej, 2) koszty wydziałowe działalności podstawowej, 3) koszty działalności pomocniczej, 4) koszty sprzedaży, 5) koszty ogólnego zarządu.
		Sposób odnoszenia na produkty	1) koszty bezpośrednie, 2) koszty pośrednie.
		Sposób ujęcia w sprawozdaniu finansowym	1) koszty produktu, 2) koszty okresu.
Zarządzanie przedsiębiorstwem	Podejmowanie decyzji	Zależność od wielkości produkcji	1) koszty stałe, 2) koszty zmienne.
		Istotność decyzji	1) koszty istotne, 2) koszty nieistotne.
		Stan dokonania	1) koszty przesądzone, 2) koszty nieprzesądzo.
		Inne cele decyzyjne	koszty utraconych możliwości
	Kontrola funkcjonowania	Możliwości sterowania	1) koszty kontrolowane, 2) koszty niekontrolowane.

Źródło: [1].

Podział kosztów pod względem sprawozdawczym jest kluczowym w klasyfikacji stosowanej w rachunkowości finansowej [18]. W ramach podstawowego podziału kosztów dzielącego je według struktury i treści ekonomicznej wyszczególnia się koszty proste i koszty złożone.

Zastosowanie tego kryterium umożliwia definiowanie kosztów w ich przekroju ewidencyjnym. I tak, koszty proste są kosztami rodzajowo jednorodnymi co oznacza, że nie można ich już dalej dzielić w ramach prezentacji struktury kosztów w danym podmiocie. Oznacza to, że dany nakład, opisany w dokumentacji źródłowej, można przyporządkować do jednego rodzaju kosztu. Przyczyna takiego wyszczególnienia kosztów leży w fakcie, że stanowią one zużycie pierwotnych czynników pracy, takich jak: przedmioty pracy, energia elektryczna bądź środki pieniężne. Aby uzyskać więcej informacji o tych kosztach, możliwy jest jedynie ich podział analityczny. Natomiast koszty złożone mogą zawierać w sobie składowe odpowiadające strukturze kilku kosztów prostych. Oznacza to, że w ramach pojedynczego kosztu złożonego może być ujęte kilka rodzajów zasobów.

Kolejnym z wyżej wyszczególnionych kryterium podziału kosztów wyróżnia w ich ramach:

- 1) koszty działalności operacyjnej,
- 2) pozostałe koszty operacyjne,
- 3) koszty finansowe.

Koszty działalności operacyjnej [2] dotyczą podstawowej działalności przedsiębiorstwa. Obejmują one koszty związane z wytworzeniem produktów oraz klasyfikowane jako koszty bieżącej działalności. Pozostałe koszty operacyjne dotyczą innej niż statutowa działalności przedsiębiorstwa.

Trzecią kategorię w ramach analizowanego kryterium podziału kosztów stanowią koszty finansowe. Dotyczą one działalności finansowej i inwestycyjnej jednostki gospodarczej o ile związane są z przychodami pieniężnymi [15].

Z faktu, że sprawozdawczość jako kryterium klasyfikacji kosztów stosowana jest w rachunkowości finansowej wynika podział kosztów według ich struktury oraz miejsc powstania. W rachunkowości przejawia się to w wykorzystaniu dwóch zespołów kont księgowych: zespołu «4» (koszty rodzajowe) i zespołu «5» (koszty według miejsc powstania). I tak, zespół «4» planu kont obejmuje:

- 1) amortyzację,
- 2) zużycie materiałów i energii,
- 3) usługi obce,
- 4) podatki i opłaty,
- 5) wynagrodzenia,
- 6) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- 7) pozostałe koszty rodzajowe.

W tabeli 3 prezentuje się charakterystykę kosztów zespołu «4».

Koszty w układzie rodzajowym

Lp	Konta zespołu «4»	Charakterystyka kosztów
1	Amortyzacja	Odpisy amortyzacyjne zmniejszające wartość aktywów trwałych
2	Zużycie materiałów i energii	Koszty zużycia materiałów zakupionych i oddanych bezpośrednio do zużycia, które nie wymagają magazynowania, koszty zużycia energii oraz nośników energii (np. energii elektrycznej, paliw, olejów itp.)
3	Usługi obce	Koszty usług świadczonych przez jednostki obce (np. usługi budowlane, transportowe)
4	Podatki i opłaty	Podatki i opłaty stanowiące koszt działalności operacyjnej jednostki (np. podatek od środków transportowych, od nieruchomości, opłaty sądowe i skarbowe)
5	Wynagrodzenia	Wyrażone pieniądze bądź w naturze (kafeteryjne) bądź koszty ich ekwiwalentów, zarówno wynagrodzenia z umów o pracę jak i z umów cywilnoprawnych (o dzieło, zlecenia)
6	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Koszty ubezpieczeń społecznych (emerytalnych, rentowych i wypadkowych), koszty świadczeń na rzecz pracowników (odpisy na ZFŚŚ, składki na FP, FGŚP czy FEP)
7	Pozostałe koszty	Koszty proste nie ujęte na innych kontach układu rodzajowego (np. koszty reklamy, koszty podróży służbowych)

Źródło: Opracowanie własne na podst.: [4; 7].

Jak uważają K.Czubakowska i in., ewidencja z uwzględnieniem podziału kosztów jest szczególnie przydatna jednostkom o prostej strukturze organizacyjnej, prowadzącym działalność jednorodną i o niewielkich rozmiarach. Nie oznacza to jednak braku zasadności jej stosowania w większych podmiotach. Rozbicie kosztów według standardów przyjętych dla ich ewidencji rodzajowej jest szczególnie istotne w sprawozdawczości zewnętrznej. Znaczna część sprawozdawczości (np. GUS) wymaga od podmiotów wyszczególnienia pojedynczych kosztów w ramach całego podmiotu. Dobrą praktyką jest więc stosowanie zarówno zespołu «4» jak i «5» [18].

Na kontach zespołu «5» grupowane są koszty w podziale na typy prowadzonej działalności gospodarczej. W tabeli 4 ujęto podstawowe grupy kosztów ewidencjonowanych na kontach zespołu «5».

Tabela 4

## Koszty w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym

Lp	Konta zespołu «5»	Charakterystyka kosztów
1	Koszty działalności podstawowej	Koszty produkcji wyrobów oraz świadczenia usług w ramach podstawowej działalności przedsiębiorstwa, koszty zużycia materiałów, specjalistycznych narzędzi oraz płace pracowników bezpośrednio produkcyjnych
2	Koszty wydziałowe	Koszty pośrednie przypisane, w tym przede wszystkim: związane z kierowaniem wydziałem, ogrzewanie i oświetlenie wydziału, remonty maszyn wydziałowych i ich amortyzacja, koszty utrzymania czystości na wydziale
3	Koszty działalności pomocniczej	Koszty ponoszone w związku ze wspieraniem działalności podstawowej przez komórki, które nie są bezpośrednio związane z działalnością podstawową, koszty wydziałów pomocniczych, koszty działalności socjalnobytovej (np. Hotel, stołówka)
4	Koszty zakupu	Koszty związane z zaopatrzeniem
5	Koszty sprzedaży	Koszty związane ze sprzedażą produktów gotowych, materiałów, półfabrykatów, koszty załadunku, opakowań, reklamy, koszty ubezpieczenia wyrobów w drodze, akcyza od sprzedanych wyrobów
6	Koszty ogólnego zarządu	Koszty odnoszące się do zarządzania całą jednostką i jej obsługą, koszty materiałów biurowych, ubezpieczenia i podatki jednostki gospodarczej, usługi pocztowe, ogrzewanie i utrzymanie magazynów

Źródło: *Opracowanie własne* na podst.: [3].

Koszty działalności podstawowej stanowią koszty bezpośrednio, które mogą być rozliczane na nośniki kosztów na podstawie odpowiednich dokumentów źródłowych. Natomiast na koncie «koszty wydziałowe» ewidencjonowana jest też część kosztów pośrednich. Obciążają więc one odpowiednie miejsca powstania kosztów. Koszty działalności pomocniczej rozliczane są na odpowiednie sfery działania przedsiębiorstwa przy zastosowaniu kluczy podziałowych opartych na np. roboczogodzinach bezpośrednich, materiałach bezpośrednich czy

sumie kosztów bezpośrednich. W celu skalkulowania kosztu wytworzenia produktów, koszty wydziałowe przeksięgowuje się na koniec okresu na konto «koszty działalności podstawowej». Koszty wydziałowe wraz ze zużytymi materiałami bezpośrednimi i płacami pracowników bezpośrednio produkcyjnych stanowią kluczowe elementy technicznego kosztu wytworzenia produktów (TKW). Może on stanowić podstawę do obliczenia jednostkowego kosztu wytworzenia.

Koszty zakupu obejmują nakłady poniesione przez podmiot związane z przemieszczeniem pozyskanych składników rzeczowych aktywów obrotowych. Są one przenoszone na nośniki kosztów i miejsca ich powstania proporcjonalnie do wartości czy to zużytych czy też sprzedanych składników zapasów [8].

Koszty sprzedaży to koszty ponoszone w całym procesie zbycia towaru, łącznie z jego załadunkiem, dostawą, ubezpieczeniem oraz opłatami z tego tytułu. Do kosztów sprzedaży nie zalicza się natomiast ogólnych kosztów związanych z obsługą zbytu, które obciążają koszty zarządu tj. Koszty obsługi całego przedsiębiorstwa. Koszty zarządu jak i koszty sprzedaży należą do kosztów obciążających wynik finansowy w okresie ich poniesienia.

Na koszty wytworzenia składają się koszty produkcji podstawowej oraz uzasadnione koszty wydziałowe. Z kosztów wytworzenia produktów wykluczane są koszty:

- 1) ponadnormatywnych strat produkcyjnych,
- 2) niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- 3) sprzedaży,
- 4) ogólnego zarządu,
- 5) magazynowania.

Zespół «5» pozwala, w powiązaniu z odpowiednimi kontami przychodów zespołu «7» na przeprowadzenie kalkulacji opłacalności działań gospodarczych poszczególnych segmentów przedsiębiorstw. Kalkulacja ta powiązana jest jednak przede wszystkim z realizacją celu sprawozdawczego, dlatego też jej zastosowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest mniej kompletne niż wyszczególnianie kosztów stosowane w rachunkowości zarządczej.

Jeżeli istnieje konieczność ustalania miejsca powstania kosztów oraz ich kontroli a podmiot gospodarczy charakteryzuje się działalnością różnorodną oraz rozbudowaną strukturą organizacyjną, to koszty te należy klasyfikować według miejsca ich powstania. Są to koszty: działalności podstawowej, wydziałowej, działalności pomocniczej, sprzedaży oraz ogólnego zarządu. Koszty te ujmuje się na kontach zespołu «5». Wyszczególnione miejsca powstawania kosztów są ośrodkami odpowiedzialności za ponoszone koszty oraz związane z



organizacją danego podmiotu.

Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym (podmiotowym) umożliwia ich kontrolowanie oraz późniejsze rozliczanie na nośniki kosztów (układ przedmiotowy), które stanowią kolejne kryterium podziału kosztów dla celów sprawozdawczych. Zanim poniesione koszty zostaną przeniesione na dany podmiot, muszą być wcześniej zaksięgowane kolejno w układzie rodzajowym oraz podmiotowym. Obciążenie mnożników kosztów danymi kosztami jest podstawą do kształtowania układu kalkulacyjnego kosztów. Podział kosztów na nośniki kosztów umożliwia ich klasyfikację na koszty bezpośrednie i pośrednie. Koszty bezpośrednie na podstawie odpowiednich dokumentów źródłowych przypisuje się do kalkulowanego obiektu. Natomiast przeniesienie kosztów pośrednich na obiekt kalkulacji jest niemożliwe bądź też nieoptyczne ze względu na dużą pracochłonność bądź niską wartość kosztu.

Ostatnia kategoria podziału kosztów w rachunkowości finansowej dzieli je na koszty produktów [6]. Podstawą do tego podziału jest związek poniesionych kosztów z osiąganymi przychodami. Koszty produktu wiąże się z przychodami dopiero w momencie sprzedaży tego produktu. niesprzedane produkty stanowią składnik zapasów. Koszty okresu związane z przychodami w okresie, którego dotyczą nie są związane z produkcją i nie ujmuje się ich przy wycenie zapasów.

Kolejne kryterium klasyfikacji wykorzystywane jest w rachunkowości zarządczej. Dzieli ono koszty dla celów decyzyjnych według: reakcji na wielkość produkcji, istotność decyzji, innych celów decyzyjnych oraz stopnia wykorzystania możliwości produkcyjnych. Te podziały kosztów mają na celu wsparcie kadry zarządzającej przy podejmowaniu decyzji istotnych w prowadzonej działalności gospodarczej.

Pierwszy podział kosztów jest uzależniony od wielkości produkcji przedsiębiorstwa. Jeżeli wielkość kosztów nie zmienia się wraz ze zmianą rozmiarów działalności to są to koszty stałe. W przeciwnym wypadku, jeżeli koszty nie reagują na zmianę wielkości produkcji, są to koszty zmienne. Na koszty zmienne składają się koszty bezpośrednie (związane z wytworzeniem produktu) oraz część kosztów zmiennych, uzależniona od wielkości produkcji (np. wynagrodzenia akordowe, koszty akwizycji). Całość kosztów rejestrowanych w danym okresie przez przedsiębiorstwo jest kosztami całkowitymi.

Każdy rodzaj kosztu zmiennego może w różnym stopniu zależeć od wielkości działalności. Rozróżnia się koszty zmienne:

- 1) proporcjonalne – rosną lub maleją w takim samym tempie, co

wzrost lub spadek produkcji,

2) progresywne – rosną w szybszym tempie niż wzrasta produkcja,

3) degresywne – rosną w wolniejszym tempie niż wynosi wzrost produkcji.

W kolejnym podziale rozróżnia się koszty istotne (decyzyjne) i nieistotne (niedecyzyjne). Koszty istotne mają wpływ na wybór odpowiedniego wariantu działania, a ich wysokość jest zależna od podjętej decyzji. Koszty nieistotne występują w działalności gospodarczej bez względu na podjęte decyzje (np. Amortyzacja) [13].

Według kryterium stanu dokonania stosuje się podział kosztów na koszty przesądzone (zapadłe, nieodwracalne) bądź nieprzesądzone. Koszty przesądzone są skutkiem wcześniejszych decyzji i nie można ich już zmienić. Koszty te traktuje się jako dokonane i wymaga się ich uwzględnienia we wszystkich wariantach decyzyjnych. Koszty nieprzesądzone (niezapadłe) stanowią natomiast koszty, które zostaną poniesione dopiero w wyniku przyszłych decyzji [14].

Ze względów decyzyjnych dla przedsiębiorstwa istotny jest również towarzyszący jego działalności koszt alternatywny, czyli tzw. Koszt utraconych możliwości. Wyraża on dochód, jaki jednostka traci w wyniku podjętej decyzji zamiast uzyskać przychód w wyniku innej decyzji. Koszt ten nie wyrażają wydatki pieniężne ale wartość utraconych szans uzyskania innego dochodu.

Dla celów kontrolnych koszty można podzielić na koszty kontrolowane i koszty niekontrolowane. Podział ten jest zależny od możliwości kontrolowania kosztów przez kierownika danej jednostki gospodarczej oraz przypisania ich do zakresu jego odpowiedzialności. Jeśli do danych kosztów jest przyporządkowana osoba zarządzająca tymi kosztami oraz mająca wpływ na ich kształtowanie, to są to koszty kontrolowane. W przypadku, kiedy osoba zarządzająca danym ośrodkiem odpowiedzialności nie ma możliwości wpływu na kształtowanie się kosztów oraz ich kontrolę, są to koszty niekontrolowane.

1. Anonymus, *Rachunek kosztów w firmie*, Dodatek nr 11 do «Zeszytów Metodycznych Rachunkowości» Gofin, nr 14(374) z 2014 r. 2. Ciesielczyk T., Stępniewski J. *Management opérationnel et comptabilité*, [in:], L. Marco (dir.), *Nouvelles avancées du management*, Editions Harmattan, Paris 2005, S. 169–196. 3. Cieślík M. *Główny księgowy. Lekcje 6-7*, ESKK, Poznań 2001, S. 5–8. 4. Czubakowaska K., Gabrusewicz W., Nowak E. *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa 2014, S. 221, S. 53. 5. Ferraton Y., Stępniewski J. *Od administrowania personelem do zarządzania zasobami ludzkimi*, „Przegląd Organizacji”, Nr 9, 1992 r, S. 22. 6. Kister A. *Elementy*



*rachunku kosztów jakości*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 2007, S. 341–352. **7.** Kister A. *Metody kosztowe wspomagające zarządzanie jakością*, Annales UMCS Sectio H VOL XLI, Lublin, 2007, S. 347–356. **8.** Kister A. *Raportowanie zorientowane na wartość przedsiębiorstwa*, «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości» nr 51, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Rada Naukowa, Warszawa 2009, S. 47–56. **9.** Lampe D. *Elementy rachunkowości zarządczej*, Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław 2004, S. 525. **10.** Michalczyk L. *Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości – «Pieniądze i Więź»*, nr 1 (50)/2011, S. 117. **11.** Michalczyk L. *Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym*, «Pieniądze i Więź», nr 3 (15)/2012, S. 78 i n. **12.** Michalczyk L. *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, Wyd. Wolters Kluwer, kwiecień 2013, s. 8 i n. **13.** Michalczyk L. *Rola umorzenia aktywów trwałych w postaniu różnic wyniku finansowego*. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*, 2007, S. 18. **14.** Michalczyk L. *Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego*. *Ruch Prawniczy i Ekonomiczny*. R. 74, z. 1/2012, S. 147–165. **15.** Michalczyk L. *Zastosowanie procedur inżynierii rachunkowości w wycenie działalności operacyjnej firm produkcyjnych*, [w:] «Zagadnienia aktualne poruszane przez młodych naukowców – 3», Kraków 2015, S. 576. **16.** Nowak E. *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2005, S. 23. **17.** Sawicki K. *Rachunek kosztów*, FRRwP, Warszawa 1996 s. 2. **18.** Stępniewski J. *Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données*, [in:] eds. E. Archambault, O. Arkhipoff, *Nouveaux aspects de la comptabilité nationale*, Ed. Economica, Paris 1988, S. 256–273. **19.** Stępniewski J. *Principes de la comptabilité événementielle: vers un robot comptable*, Masson, Paris, 1987, S. 21. **20.** Stępniewski J., Suid S. *Indépendance du Conseil d'Administration et gestion des Résultats*, [in:] *La Comptabilité, Le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*, Actes du Congrès de l'AFC, mai 2008, CREGEM, France CD Rom, Halsh 3-00525985, S. 16. **21.** Stępniewski J., Suid S. *Le rôle du conseil d'administration et gestion des résultats*. *La Revue des Sciences de Gestion*, Nr 3-4 (243-244), Paris 2010, S. 35–45. **22.** *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (t.j.: Dz.U.z 2014, poz. 851 z późn.zm.). **23.** *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. O rachunkowości* (Dz.U. nr 121, poz. 591 z późn.zm.).

## REFERENCES:

1. Anonymus, *Rachunek kosztów w firmie*, Dodatek nr 11 do «Zeszytów Metodycznych Rachunkowości» Gofin, nr 14(374) z 2014 r.
2. Ciesielczyk T., Stępniewski J. *Management opérationnel et comptabilité*, [in:], L. Marco (dir.), *Nouvelles avancées du management*, Editions Harmattan, Paris 2005, S. 169–196.
3. Cieślik M. *Główny księgowy. Lekcje 6-7*, ESKK, Poznań 2001, S. 5–6.
4. Czubakowaska K., Gabrusewicz W., Nowak E. *Rachunkowość zarządcza*.

*Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa 2014, S. 221, S. 53. **5.** Ferraton Y., Stępniewski J. *Od administrowania personelem do zarządzania zasobami ludzkimi*, „Przegląd Organizacji”, Nr 9, 1992 r, S. 22. **6.** Kister A. *Elementy rachunku kosztów jakości*, [w:] *Rachunkowość w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Zeszyty Naukowe nr 464, Prace Katedry Rachunkowości nr 27, red. T. Kiziukiewicz, Szczecin 2007, S. 341–352. **7.** Kister A. *Metody kosztowe wspomagające zarządzanie jakością*, Annales UMCS Sectio H VOL XLI, Lublin, 2007, S. 347–356. **8.** Kister A. *Raportowanie zorientowane na wartość przedsiębiorstwa*, «Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości» nr 51, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Rada Naukowa, Warszawa 2009, S. 47–56. **9.** Lampe D. *Elementy rachunkowości zarządczej*, Wyd. AE we Wrocławiu, Wrocław 2004, S. 525. **10.** Michalczyk L. *Funkcja informacyjna inżynierii rachunkowości – «Pieniądze i Więź»*, nr 1 (50)/2011, S. 117. **11.** Michalczyk L. *Relacja wybranych segmentów prawa bilansowego z prawem podatkowym*, «Pieniądze i Więź», nr 3 (15)/2012, S. 78 i n. **12.** Michalczyk L. *Rola inżynierii rachunkowości w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa*, Wyd. Wolters Kluwer, kwiecień 2013, S. 8 i n. **13.** Michalczyk L. *Rola umorzenia aktywów trwałych w postaniu różnic wyniku finansowego*. *Zeszyty Naukowe TD UJ. Seria: Ekonomia i Zarządzanie*. 2007, S. 18. **14.** Michalczyk L. *Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego*. *Ruch Prawniczy i Ekonomiczny*. R. 74, z. 1/2012, S. 147–165. **15.** Michalczyk L. *Zastosowanie procedur inżynierii rachunkowości w wycenie działalności operacyjnej firm produkcyjnych*, [w:] «Zagadnienia aktualne poruszane przez młodych naukowców – 3», Kraków 2015, S. 576. **16.** Nowak E. *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2005, S. 23. **17.** Sawicki K. *Rachunek kosztów*, FRRwP, Warszawa 1996 S. 2. **18.** Stępniewski J. *Comptabilité, intelligence artificielle et imputations comptables des micro-données*, [in:] eds. E. Archambault, O. Arkhipoff, *Nouveaux aspects de la comptabilité nationale*, Ed. Economica, Paris 1988, S. 256–273. **19.** Stępniewski J. *Principes de la comptabilité événementielle: vers un robot comptable*, Masson, Paris, 1987, S. 21. **20.** Stępniewski J., Suid S. *Indépendance du Conseil d'Administration et gestion des Résultats*, [in:] *La Comptabilité, Le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité*, Actes du Congrès de l'AFC, mai 2008, CREGEM, France CD Rom, Halsh 3-00525985, S. 16. **21.** Stępniewski J., Suid S. *Le rôle du conseil d'administration et gestion des résultats*. *La Revue des Sciences de Gestion*, Nr 3-4 (243-244), Paris 2010, S. 35–45. **22.** *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych* (t.j.: Dz.U.z 2014, poz. 851 z późn.zm.). **23.** *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. O rachunkowości* (Dz.U. nr 121, poz. 591 z późn.zm.).

---

**Zinkevych O. V., Candidate of Economics (Ph.D.), Associate Professor**  
(National University of Water and Environmental Engineering, Rivne),  
**Wdowiak K., Post-graduate Student** (University of Gdansk, Gdansk)



## **COSTS AND THEIR CLASSIFICATION**

The article considers the concept of "costs" as an economic category. The differences in the definition of the concept of "costs" by different researchers are presented. The complexity of the studied categories requires the introduction of criteria for their classification based on the purposes for which recipients should receive cost information: reporting, decision making and control. The main features of cost classification are presented.

**Keywords:** costs; classification; activity costs; fixed costs; variable costs.

---

**Зінкевич О. В., к.е.н., доцент** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне), **Вдовяк К., аспірант** (Гданський університет, м. Гданськ)

## **ВИТРАТИ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ**

У статті розглянуто поняття витрат як економічної категорії. Наведено відмінності у визначенні терміну «витрати» різними науковцями. Складність досліджуваної категорії вимагає введення критеріїв їх класифікації, що ґрунтуються на цілях, для яких отримувачам повинна бути надана інформація про витрати: звітність, прийняття рішень та контроль. Охарактеризовані основні ознаки класифікації витрат.

**Ключові слова:** витрати, класифікація, витрати діяльності, постійні витрати, змінні витрати.

---