

Roman Kotapski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl

KLASYFIKACJA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA

THE CLASSIFICATION OF COSTS OF COMPANY'S ACTIVITIES FOR THE PURPOSE OF MANAGEMENT

DOI: 10.15611/pn.2018.506.05

JEL Classification: M41 Accounting

Streszczenie: Artykuł poświęcony jest klasyfikacji kosztów działalności przedsiębiorstwa. W artykule przedstawiono definicje pojęcia kosztu zarówno z punktu widzenia prawnego, jak i teoretycznego. Na podstawie analizy literatury krajowej i zagranicznej można stwierdzić, że pojęcie kosztów w różnych definicjach jest do siebie zbliżone. Natomiast kryteria klasyfikacji kosztów są zróżnicowane i nie są stałe. Można domniemywać, że wraz ze zwiększonymi potrzebami kadry zarządzającej pojawiają się nowe kryteria klasyfikacji kosztów. Podsumowaniem artykułu jest zestawienie kryteriów podziału kosztów działalności przedsiębiorstwa i ich charakterystyka. Jednakże należy podkreślić, że nie wszystkie przekroje klasyfikacji kosztów wymienione w artykule muszą mieć jednocześnie zastosowanie w praktyce działalności przedsiębiorstwa. Należy wybierać te kryteria w zależności od potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej przedsiębiorstwami.

Słowa kluczowe: klasyfikacja kosztów, koszty.

Summary: The paper is about the classification of cost of company's activities. It presents the definition of costs from both legal and theoretical points of view. The analysis of both domestic and foreign literature indicates that the definition of costs in different definition is similar. However, the criteria of cost's classification are different and are not stable. With the increased needs of senior management it can be presumed that new criteria of costs' classifications appear. There is a summary of criteria of classification of costs of company's activities and their characteristics in the summary of this paper. It has to be emphasized that not all classifications of costs mentioned in this paper have to be used in the company's activities at the same time. The selection of criteria has to suit the information needs of senior management.

Keywords: classification of costs, costs.

1. Wstęp

Każdy rodzaj działalności gospodarczej wymaga poniesienia nakładów. Nakłady te wyraża się w kosztach. Są różne definicje kosztów i to pojęcie ma szeroki zakres.

Podstawowa idea zawarta w pojęciu *kosztu* dotyczy przepływu wartości, poświęcenia jednej wartości na rzecz uzyskania innej wartości ekonomicznej [Dobija 1997, s. 25]. Jednak takie twierdzenie jest bardzo ogólne i należy każdorazowo doprecyzować i wskazać [Gierusz 2005, s. 42]:

- osoby lub grupy społeczne narażone na utratę wartości,
- rodzaj (charakter) wartości utraconych,
- zasady wyceny tych wartości,
- zakres kosztów odnoszonych na obiekt,
- obiekt, którego koszty liczymy,
- zakres zdarzeń odwzorowanych przez koszty,
- cele pomiaru kosztów,
- czas, w którym nastąpi lub nastąpiła utrata wartości,
- efekt osiągnięty dzięki ponoszeniu kosztów.

W zależności od przyjętych koncepcji kosztów możemy uzyskać różne odpowiedzi, analizując definicje kosztów z uwzględnieniem powyższych czynników [Gierusz 2005, s. 42]. Można znaleźć prace prezentujące badania dotyczące istoty kosztów oraz zależności np. między kosztami a wydatkami, ustalenia kosztów własnych, różnic między kosztem własnym a kosztem społecznym produkcji czy też klasyfikacji kosztów (zob. m.in. [Burzym 1980, s. 174-189; Dobija 1997, s. 36-42; Malc 1963, s. 9-31]).

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie klasyfikacji kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych, potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej oraz własnych doświadczeń. Doświadczenia autora obejmowały tworzenie m.in. zakładowych planów kont, budżetów operacyjnych dla przedsiębiorstw różnych branż oraz tworzenie tzw. raportów controllera, czyli informacji o działalności przedsiębiorstwa dla zarządów. Na potrzeby niniejszego artykułu wykorzystano dostępne wzorcowe zakładowe plany kont, dokonano analizy literatury krajowej i zagranicznej z zakresu rachunkowości, rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, przeprowadzono wywiady z kadrami zarządzającą oraz wykorzystano autorskie rozwiązania ewidencyjne w zakresie ujmowania kosztów działalności przedsiębiorstw, które zrealizowano dla przedsiębiorstw różnych branż.

2. Definicja kosztów zgodnie z ustawą o rachunkowości i ustawą o podatku dochodowym

Należy pamiętać, że szeroko rozumiana rachunkowość, w tym rachunek kosztów, jest regulowana przez obowiązujące prawo bilansowe i prawo podatkowe. Z tego ścisłego związku wynikają też przyjęte definicje kosztów.

Koszty i straty w ustawie o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994, art. 3.1 pkt 31] to 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 lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Ta część dotyczy działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Wyodrębnia się też koszty pozostałej działalności operacyjnej. Definicja ta dotyczy kosztów wynikowych, nie jest zaś ogólną definicją kosztów.

W dalszej części ustawy o rachunkowości, w art. 28 pkt 3, definiuje się *koszt wytworzenia produktu*, który obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

W przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem towaru lub produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu, cenę nabycia lub koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań

zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów lub produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 15. 1 definiuje *koszty uzyskania przychodów* jako koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów [Ustawa z 15 lutego 1992]. Z pozoru jest to bardzo prosta definicja, jednak już art. 16 ust. 1 wyszczególnia wyjątki, które nie zalicza się do kosztów uzyskania przychodów. Te „wyjątki” nie są stałe i cały czas się zmieniają. W związku z tym oba pojęcia kosztów, tj. zawarte w ustawie o rachunkowości i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, nie są tożsame. W praktyce powoduje to wiele niepotrzebnych interpretacji i kłopotów w bieżącej działalności przedsiębiorstwa.

3. Koszty w ujęciu literaturowym

W literaturze przedmiotu ich autorzy mają różne spojrzenie zarówno na samą definicję kosztów, jak i kryteria ich kwalifikacji. Poniżej zaprezentowano wybrane z nich.

Koszty, jako kategoria ekonomiczna, to wyrażona w pieniądzu wartość pracy żywej oraz zasobów majątkowych przedsiębiorstwa zużytych w danym okresie w celu wytworzenia produktów. Koszty oznaczają zużycie różnorodnych czynników produkcji (środków trwałych, materiałów, siły roboczej, usług obcych) wyrażonych wartościowo, dotyczących określonej jednostki czasu, i są związane z uzyskiwaniem określonych efektów w postaci produktów. Tak rozumiane koszty wiążą się z normalną działalnością przedsiębiorstw. Pojęcie szersze kosztów definiowane jest jako: wyrażone w pieniądzu zużycie w toku normalnej działalności gospodarczej w pewnym okresie rzeczowych składników majątku (środki trwałe, materiały), usług obcych oraz włożonej pracy ludzkiej – pod warunkiem, że zaangażowane składniki przynoszą efekty w postaci wytworzonych wyrobów lub świadczonych usług. Do kosztów należą też pozycje niezwiązane ze zużyciem zasobów, lecz wchodzące w ich skład na mocy obowiązujących przepisów, jak np. podatki, obciążające koszty, ubezpieczenie majątku, ubezpieczenie społeczne, opłaty. Są to nakłady czysto pieniężne [Czubakowska 2015, s. 9-10].

Koszt własny stanowi wyrażone w pieniądzu, celowe zużycie środków produkcji oraz wynagrodzenia pracowników, związane z normalną działalnością przedsiębiorstwa (zaopatrzeniem, przygotowaniem, przeprowadzaniem i unowocześnianiem produkcji oraz zbytem) [Skrzywan, Fedak 1984, s. 124].

Koszty przedsiębiorstwa obejmują niezbędne (tj. gospodarczo i społecznie uzasadnione) zużycie środków rzeczowych oraz usług obcych, wyrażonych w cenach, a także niezbędne wykorzystanie pracy żywej, wyrażone w płacach, związane z efektem użytecznym powstałym w danym okresie na jakimkolwiek odcinku całej działalności przedsiębiorstwa [Burzym 1980, s. 177].

Koszty stanowią wyrażone w pieniądzu celowe zużycie składników aktywów trwałych i obrotowych, usług obcych, nakładów pracy ludzi oraz niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia, związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę gospodarczą [Sawicki 1995, s. 194].

Koszty są definiowane jako poniesione lub utracone nakłady służące do uzyskania określonych celów lub też nakłady wyrażone w jednostkach monetarnych, które musimy zapłacić, w tym za różnego rodzaju dobra i usługi [Horngren, Foster 1991, s. 25].

Ujęcia kosztów przedstawione w różnych definicjach są do siebie zbliżone. Ich autorzy wiążą koszty z efektami prowadzonej działalności gospodarczej, wykorzystaniem zasobów i ich celowością, wartościowym ujęciem czynników produkcji czy też agregacją poszczególnych elementów zużytych czynników produkcji. Odnoszą się również do normalnego i uzasadnionego wykorzystania zasobów oraz możliwości porównania kosztów z przychodami (por. [Czubakowska 2006, s. 36; Gabrusewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 1998, s. 44-46]). Zwracają też uwagę, że *koszt* służy do celów ewidencyjnych i do celów zarządzania przedsiębiorstwem. **Natomiast żadna z definicji nie uwzględnia zaangażowania zasobów niematerialnych, a one, w nowoczesnej gospodarce opartej na wiedzy, mają coraz bardziej istotne znaczenie.** Może to wynikać z tego, że w literaturze dominują opisy rachunków kosztów nastawionych na produkcję. Nie uwzględniają one faktu, iż przedsiębiorstw produkujących jest w Polsce stosunkowo mało, a zdecydowanie wzrosła liczba przedsiębiorstw handlowych, usługowych, doradczych itp. (zob. [Gabrusewicz 2013, s. 125]).

Należy zwrócić uwagę, że koszty nie są pojęciem jednoznacznym. Możliwe jest ich ujmowanie w różnych przekrojach przydatnych informacyjnie. Przekroje klasyfikacji kosztów będą wynikać z ich przydatności np. do planowania kosztów, kalkulacji kosztów, ich analizy czy kontroli działalności przedsiębiorstwa, podejmowania decyzji, a także z potrzeb informacyjnych odbiorców informacji.

4. Przekroje klasyfikacji kosztów działalności przedsiębiorstwa

Klasyfikacja kosztów umożliwia podzielenie łącznych kosztów działalności przedsiębiorstwa na elementy składowe i ich grupowanie według ustalonych kryteriów. Prawidłowa klasyfikacja kosztów ułatwia dokładne poznanie struktury kosztów określonej z różnych punktów widzenia. Stwarzając możliwość indywidualnego rozpatrywania poszczególnych składników kosztów przedsiębiorstwa, pozwala badać dynamikę wybranych kosztów oraz jej zmiany spowodowane działaniem różnych czynników zewnętrznych i wewnętrznych (por. np. [Micherda 2007, s. 14; Sawicki 1998, s. 91]).

W literaturze z dziedziny rachunku kosztów można spotkać różne przekroje klasyfikacji kosztów. Odzwierciedlają one aktualny stan badań nad kosztami, doświadczenia autorów, którzy dokonują klasyfikacji kosztów, oraz potrzeby in-

formacyjne użytkowników. Klasyfikacja kosztów umożliwia zarządzającym przedsiębiorstwem spojrzenie na nie z różnych punktów widzenia. Dzięki temu można znaleźć różne związki przyczynowo-skutkowe między ponoszonymi kosztami a innymi wielkościami ekonomicznymi i technicznymi lub technologicznymi.

Stosowanie różnych przesłanek wyjściowych przy ewidencji, rozliczaniu, kontroli i analizie kosztów prowadzi do klasyfikacji kosztów z uwzględnieniem treści ekonomicznej kosztów (układ rodzajowy kosztów), stopnia powiązania kosztów z procesem produkcyjnym (układ funkcjonalny), zależności kosztów od wielkości produkcji, stopnia zależności kosztów od przedsiębiorstwa, stosunku do kosztów uznanych jako indywidualnie niezbędne, składu kosztów, przestrzennego podziału kosztów, sposobu zaliczania kosztów na określone wyroby [Malc 1963, s. 71-81; 1969, s. 18]. Wyróżnia się też kryteria dotyczące związku kosztów z prostymi elementami procesu pracy, wewnętrznej struktury kosztów, charakteru związku zachodzącego między kosztami a przedmiotem działalności gospodarczej, reagowania kosztów na zmiany wielkości świadczeń [Burzym 1980, s. 178-189].

Można wyróżnić następujące kryteria podziału kosztów z uwzględnieniem: rodzaju, tj. związku z rodzajem zużytych zasobów, wewnętrznej struktury kosztów, powiązania kosztów z procesem działalności, obszarów działalności, funkcji realizowanych w procesie działalności, rachunkowego sposobu odnoszenia kosztów do miejsca ich powstawania lub do nośników kosztów (są nimi szeroko rozumiane produkty), reagowania kosztów na skalę prowadzonej działalności gospodarczej [Micherda 2007, s. 14-24].

W pracy [Sawicki 1995, s. 194-196] wyróżnia się kryterium dotyczące podziału kosztów według: ich rodzaju, ich struktury wewnętrznej, celu ich poniesienia, ujęcia kosztów w rachunku zysków i strat, stopnia zależności kosztów od wielkości produkcji, sposobu ich odnoszenia na produkty, związku z osiągniętymi przychodami¹.

Inne kryterium klasyfikacji kosztów to okres, który dotyczy kosztów, a także kryterium istotności kosztów na potrzeby decyzyjne [Sojak, Józwiak 2004, s. 18-19]. Wyróżnia się też koszty kontrolowane i niekontrolowane przez przedsiębiorstwo, a także ze względu na kryterium czasu.

W pracy [Wöhe, Döring 2000, s. 1107-1120] wyodrębnia się kryteria podziału kosztów ze względu na rodzaj kosztów, na odnoszenie kosztów na wytwarzane produkty, na realizowane funkcje, na zależności kosztów od wielkości produkcji oraz na stopień złożoności kosztów.

W pracy [Shim, Siegel 2000, s. 15-24] koszty są klasyfikowane według: potrzeb zarządzania, sposobu odnoszenia kosztów na produkty, okresu, którego dotyczą, stopnia zależności kosztów od wielkości produkcji, istotności ponoszonych kosztów na potrzeby planowania, kontroli oraz podejmowania decyzji.

Koszty można również klasyfikować z uwzględnieniem cyklu życia produktu. W tym wypadku można wyodrębnić koszty jego projektowania, koszty przygotowa-

¹ Podobna klasyfikacja kosztów występuje np. w pracach: [Czubakowska 2006, s. 39-50; Kiziukiewicz 1996, s. 43-44; Nowak 2001, s. 33-36].

nia prototypu wraz z dokumentacją technologiczną, koszty produkcji, koszty eksploatacji, koszty jego rozwoju i koszty likwidacji. Podział ten jest istotny podczas inwestycji np. w maszyny czy też całe ciągi technologiczne, w wyborze oczyszczalni ścieków, która ma funkcjonować przez następne 30 lat. Na etapie projektowania produktu należy mieć informacje o kosztach poszczególnych faz życia produktu. Zły projekt może w konsekwencji spowodować wysokie koszty w późniejszej eksploatacji produktu (por. [Booth 1994, s. 10]).

Innym przykładem wykorzystania tej koncepcji jest działalność handlowa, np. uruchomienie nowego sklepu w centrum handlowym. W tym wypadku można wyróżnić koszty przygotowania sklepu do otwarcia, np. urządzenie wnętrza, zakup wyposażenia, uruchomienie systemów informatycznych, szkolenia personelu, koszty funkcjonowania sklepu po jego otwarciu, koszty zmiany aranżacji sklepu oraz koszty jego likwidacji. W tych wyróżnionych fazach najczęściej ponosi się koszty wynajmu, ogrzewania oraz personelu. Natomiast w fazie pierwszej i ostatniej sklep nie będzie generował przychodów.

W pracy [Drury 1995, s. 38-54] wyodrębnia się kryteria podziału kosztów ze względu na okres ponoszonych kosztów, ze względu na podejmowane decyzje, do celów kontrolnych oraz na zachowanie się kosztów. Natomiast w pracy [Garrison, Noreen 2003, s. 52] uwzględnia się dodatkowo koszty jakości.

Realizacja projektów unijnych czy publicznych, jak np. granty, wprowadziła nowe kryterium w zakresie kwalifikacji kosztów, mianowicie koszty kwalifikowane, czyli te, które są finansowane w ramach realizacji projektów, i koszty niekwalifikowane, które nie mogą być finansowane w ramach danego projektu. Przy każdym projekcie najczęściej pojawia się ich definicja. Nie można jednak kosztów kwalifikowanych czy niekwalifikowanych utożsamiać z kosztami istotnymi czy nieistotnymi lub kosztami stanowiącymi koszty uzyskania przychodów ze względu na inną specyfikę. Koszty istotne z punktu widzenia realizacji projektu mogą się zaliczać do kosztów niekwalifikowanych i być również kosztami uzyskania przychodów.

Inną ciekawą klasyfikację kosztów z punktu widzenia rachunku kosztów klienta przedstawiono w pracy [Lew 2015, s. 127-143]. Uwzględnia się w nich kryteria dotyczące faz cyklu życia klienta, faz transakcji sprzedaży czy też poziom działań na rzecz klienta.

Analiza literatury w zakresie klasyfikacji kosztów przedsiębiorstwa jest bogata i prezentuje różne kryteria podziału. Wynikają one z różnych źródeł. Jedne z nich wynikają wprost z ujęcia księgowego i tradycyjnych modeli ujmowania kosztów, inne uwzględniają zależności ekonomiczno-techniczne oraz rozwój technologiczny przedsiębiorstw, a inne otoczenie prawne. W dużej części liczba kryteriów podziału kosztów będzie zależeć od potrzeb informacyjnych użytkowników (wewnętrznych i zewnętrznych) oraz świadomości kadry menedżerskiej dotyczącej kosztów działalności przedsiębiorstwa. Na pewno spojrzenie na koszty działalności przedsiębiorstwa z perspektywy tylko potrzeb działów księgowości należy uznać za anachroniczne z perspektywy zarządzania przedsiębiorstwem.

W tabeli 1 przedstawiono wyniki badań literaturowych w zakresie kryteriów podziału kosztów i ich charakterystyki.

Tabela 1. Kryteria podziału kosztów działalności przedsiębiorstwa i ich charakterystyka

Kryteria podziału	Charakterystyka
1	2
Rodzaj kosztu (układ rodzajowy kosztów)	<ul style="list-style-type: none"> • amortyzacja, zużycie materiałów, zużycie energii, usługi obce, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne, świadczenia na rzecz pracowników, podatki i opłaty, pozostałe koszty
Stopień złożoności	<ul style="list-style-type: none"> • koszty proste (koszty rodzajowe) • koszty złożone – obejmują kilka rodzajów kosztów i mogą być podzielone na koszty proste np. koszty wydziałowe
Miejsca powstawania kosztów	<ul style="list-style-type: none"> • jednostki organizacyjne • stanowiska pracy • linie technologiczne • proces • kanał dystrybucji
Działalność operacyjna i finansowa	<ul style="list-style-type: none"> • koszty działalności operacyjnej (koszty działalności podstawowej, koszty działalności pomocniczej, koszty ogólnego zarządu), • pozostałe koszty operacyjne • koszty operacji finansowych
Sfera poniesienia (cel działalności)	<ul style="list-style-type: none"> • koszty zakupu • koszty produkcji • koszty sprzedaży
Okres, którego dotyczą	<ul style="list-style-type: none"> • koszty okresu bieżącego • koszty innych okresów
Czas	<ul style="list-style-type: none"> • koszty historyczne • koszty bieżące • koszty <i>ex ante</i> (ustalone przed poniesieniem)
Stopień zależności kosztów od wielkości produkcji	<ul style="list-style-type: none"> • koszty stałe, • koszty zmienne
Sposób odnoszenia kosztów na wytwarzane produkty	<ul style="list-style-type: none"> • koszty bezpośrednie • koszty pośrednie
Związek kosztów z osiągniętymi przychodami	<ul style="list-style-type: none"> • koszty uzyskania przychodów, • koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów
Istotność przy podejmowaniu decyzji	<ul style="list-style-type: none"> • koszty istotne – zmieniają się od w zależności od wariantu decyzyjnego • koszty nieistotne – nie zależą od wariantu decyzyjnego
Oddziaływanie na koszty	<ul style="list-style-type: none"> • koszty kontrolowane • koszty niekontrolowane
Stosunek do kosztów uznanych jako indywidualnie niezbędne	<ul style="list-style-type: none"> • koszty indywidualne przedsiębiorstwa • koszty społeczne działalności przedsiębiorstwa
Związek kosztów z prostymi elementami procesu pracy	<ul style="list-style-type: none"> • koszty materialne • koszty niematerialne
Czynniki produkcji	<ul style="list-style-type: none"> • koszty gospodarki materiałowej • koszty gospodarki środkami trwałymi • koszty gospodarki czynnikiem ludzkim

1	2
Zasadność poniesionych kosztów	<ul style="list-style-type: none"> • koszty uzasadnione • koszty nieuzasadnione
Kwalifikacja kosztów	<ul style="list-style-type: none"> • koszty kwalifikowane • koszty niekwalifikowane
Koszty jakości	<ul style="list-style-type: none"> • koszty prewencji • koszty analiz • koszty błędów popełnianych w przedsiębiorstwie • koszty błędów popełnianych poza przedsiębiorstwem
Fazy cyklu życia produktu	<ul style="list-style-type: none"> • koszty projektowania • koszty przygotowania prototypu i dokumentacji technologicznej • koszty produkcji produktu • koszty eksploatacji produktu • koszty rozwoju produktu • koszty likwidacji produktu
Fazy cyklu życia klienta	<ul style="list-style-type: none"> • koszty pozyskania klienta • koszty obsługi klienta • koszty zatrzymania klienta
Poziom działań na rzecz klienta	<ul style="list-style-type: none"> • działania na poziomie transakcji • działania na poziomie klienta • działania na poziomie grupy klientów • działania na poziomie kanału dystrybucji • działania na poziomie przedsiębiorstwa
Faza transakcji sprzedaży	<ul style="list-style-type: none"> • koszty działań przedsprzedażowych • koszty działań logistycznych • koszty działań posprzedażowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Burzym 1980, s. 178-189; Chalastra 2018, s. 78-93; Drury 1996, s. 35-48; Garrison, Noreen 2003, s. 40-69; Jarugowa 1986, s. 45-55; Jarugowa, Sobańska, Sochacka 1994, s. 64-78; Kasperowicz 2009, s. 9-19; Kiziukiewicz 1996, s. 42-47; Kotapski 2017, s. 86-93; Kotapski, Kowalak, Lew 2008, s. 17; Lew 2015, s. 127-143; Malc 1963, s. 71-81; Martyniuk 2002; Micherda 2007, s. 14-24; Naruč 2013, s. 47-51; Nowak 2016, s. 42-45; Ossowski 2005, s. 18-19; Riddle 1983, s. 12-13; Sawicki 1995, s. 194-196; Sojak 1997, s. 33-53; 2012, s. 32-33; Sojak, Józwiak 2004, s. 17-18; Sołtys 2005, s. 40-46; Stadmüller 1972, s. 172-177; Weetman 2016, s. 479-490; Wöhe, Döring 2000, s. 1107-1120; Wroński 2005, s. 61-65].

Bez klasyfikacji kosztów nie można budować rachunku kosztów, nie można prowadzić ich ewidencji analitycznej, rozliczania i kalkulowania (ustalania kosztu jednostkowego). Należy podkreślić, że nie wszystkie przekroje klasyfikacyjne są bezpośrednio wykorzystywane w praktyce. Zbytne rozbudowanie klasyfikacji kosztów może zwiększyć pracochłonność funkcji kierowniczych, co w konsekwencji wpłynęłoby na wzrost kosztów administracyjnych. Klasyfikacja kosztów powinna więc być poprzedzona wyborem określonych kryteriów podziału bądź grupowania kosztów. Wybór ten nie może być przypadkowy, powinien być uzasadniony konkretnymi potrzebami [Martyniuk 2002].

5. Zakończenie

Stan wiedzy o kosztach działalności przedsiębiorstwa jest następstwem rezultatów i jakości pomiaru kosztów zarówno planowanych, jak i poniesionych w rzeczywistości. A zatem informacje o kosztach dostarczone użytkownikom do celów zarządzania muszą być przedstawiane w różnych przekrojach informacyjnych. Bez tej wiedzy nie jest możliwe właściwe ustalenie np.:

- kosztów docelowych produktów i usług,
- cen za świadczone usługi,
- kosztów utrzymania infrastruktury,
- cen wewnętrznych [Kotapski 2005, s. 57].

Kryteria kwalifikacji kosztów na potrzeby zarządzania są i będą różne oraz zapewne będą się zmieniać. Muszą one być jednak użyteczne dla odbiorcy i w następstwie tego podziału – koszty muszą być odpowiednio uporządkowane. Klasyfikacja kosztów uzależniona będzie od wielu czynników. Do głównych należy zaliczyć:

- znajomość kosztów działalności przedsiębiorstwa przez kadre menedżerską i księgowych,
- potrzeby informacyjne kadry zarządzającej,
- obowiązujące prawo bilansowe, prawo podatkowe i prawo dotyczące ustalania cen i taryf dla wybranych grup przedsiębiorstw, np. wodociągowo-kanalizacyjnych, energetycznych,
- wielkość i różnorodność działalności przedsiębiorstwa,
- możliwości technologiczne ujmowania, rozliczania i kalkulacji kosztów oraz ich planowania i kontroli,
- zakres rozbudowy infrastruktury produkcyjnej, pomocniczej i ogólnej przedsiębiorstwa, zakres decentralizacji zarządzania przedsiębiorstwem, w tym stan wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności za koszty, istotnych miejsc powstawania kosztów oraz procesów,
- strategię działania wyznaczoną przez właścicieli, organy nadzorcze oraz zarząd przedsiębiorstwa.

Przedstawione rozważania umożliwiają sformułowanie poglądu, że nie ma jednoznacznych kryteriów klasyfikacji kosztów na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Te kryteria będą zróżnicowane ze względu na prawo bilansowe, prawo podatkowe i szeroko pojętą rachunkowość zarządczą (por. [Gierusz 2005, s. 97]).

Literatura

Booth R., 1994, *Life-cycle costing*, Management Accounting, June.

Burzym E., 1980, *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa.

Chalastra M., 2018, *Rachunek kosztów księgowego i controllera*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław.

- Czubakowska K., 2015, *Rachunek kosztów i wyników*, PWE, Warszawa.
- Czubakowska K., 2006, *Rachunek kosztów jako źródło informacji zarządczej*, [w:] Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Drury C., 1995, *Rachunek kosztów*, PWN, Chapman&Hall, Warszawa.
- Drury C., 1996, *Management and Cost Accounting*, Thomson Business Press, Navi Mumbai.
- Dobjija M., 1997, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Gabrusewicz W., 2013, *Atrybuty współczesnego rachunku kosztów*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 291.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., 1998, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Garrison R.H., Noreen E.W., 2003, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill-Irwin, New York.
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcia. Klasyfikacja. Zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
- Hornrgren Ch.T., Foster G., 1991, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International Editions, Upper Saddle River, New Jersey.
- Jarugowa A., 1986, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka I., 1994, *Metody kalkulacji. Koszty. Ceny. Decyzje*, PWE, Warszawa.
- Kasperowicz A., 2009, *Koszty w rachunkowości przedsiębiorstwa*, [w:] *Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Kiziukiewicz T., 1996, *Klasyfikacja kosztów*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Kotapski R., 2005, *ABC kosztów przedsiębiorstwa telewizyjnego*, Studio Filmowe Montevideo Sp. z o.o., Warszawa.
- Kotapski R., 2017, *Rachunek kosztów usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Kotapski R., Kowalak R., Lew G., 2008, *Rachunkowość zarządcza. Kompendium wiedzy*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Malc W., 1963, *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Malc W., 1969, *Pomiar poziomu kosztów w przemyśle*, PWE, Warszawa.
- Martyniuk T., 2002, *Klasyfikacja kosztów*, [w:] *Rachunek kosztów w praktyce. Planowanie, ewidencja, rozliczanie, kontrola i wykorzystanie w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, Verlag Dashofer, Warszawa, stan na 01.06.2002.
- Micherda B., 2007, *Rachunek kosztów i wyników*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Naruc W., 2013, *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław.
- Nowak E., 2001, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Nowak E., 2016, *Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa.
- Ossowski M., 2005, *Która klasyfikacja kosztów z punktu widzenia kontroli kosztów jest ważniejsza*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 9.
- Riddle G., 1983, *Stage One Cost Accounting*, Northwick Publishers, Worcester.
- Sawicki K., 1995, *Istota i podstawowa klasyfikacja kosztów*, [w:] *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert, Wrocław.
- Sawicki K., 1998, *Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Shim J.K., Siegel J.G., 2000, *Modern Cost Management&Analysis*, Barron's, New York.
- Skrzywan S., Fedak Z., 1984, *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, PWE, Warszawa.
- Sojak S., 1997, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, TNOiK, Toruń.

- Sojak S., 2012, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, TNOiK, Toruń.
- Sojak S., Józwiak H., 2004, *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sołtys D., 2005, *Rachunek kosztów postulowanych w controllingu przedsiębiorstwa*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław.
- Stadtmüller R., 1972, *Księgowość, kalkulacja i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU nr 21 poz. 86 z późn. zm., tekst ujednolicony.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 z późn. zm., tekst ujednolicony.
- Weetman P., 2016, *Financial&Management Accounting. An Introduction*, Pearson, London.
- Wöhe G., Döring U., 2000, *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Vahlen GmbH, München.
- Wroński P., 2005, *Nowoczesne metody rachunku kosztów w przedsiębiorstwie. Uwarunkowania i perspektywy*, UMCS, Lublin.