

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POJĘCIE KOSZTÓW W ROSYJSKIM PRAWIE BILANSOWYM

Streszczenie: Koszty związane są z każdym obszarem działalności podmiotu gospodarczego. Realizacja przez rachunkowość różnych funkcji, takich jak na przykład funkcja informacyjna, wymaga stosowania w stosunku do kosztów różnego rodzaju klasyfikacji. Tematem artykułu jest klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunku zysków i strat stosowana w Federacji Rosyjskiej, a jego celem – analiza podejścia do definicji kosztów oraz ich zakresu pojęciowego.

Słowa kluczowe: koszty, klasyfikacja kosztów, rachunek zysków i strat, standardy rachunkowości.

1. Wstęp

Koszty są związane z każdym obszarem działalności podmiotu gospodarczego. Realizacja przez rachunkowość różnych funkcji, takich jak na przykład funkcja informacyjna, wymaga stosowania w stosunku do kosztów różnego rodzaju klasyfikacji, dzięki którym mogą być one wykorzystane na potrzeby zarządzania czy sporządzania sprawozdań finansowych. Na potrzeby rachunku wyników koszty podzielone są, między innymi, według obszarów działalności prowadzonej przez podmiot gospodarczy. Pojawia się pytanie, czy w związku z dążeniem do harmonizacji rachunkowości na świecie istnieją różnice w podejściu do definiowania kosztów oraz ujmowania ich w sprawozdaniu finansowym.

W artykule dokonano analizy sposobu definiowania kosztów oraz określenia ich zakresu na potrzeby rachunku wyników w Federacji Rosyjskiej. W tym celu zastosowano wnioskowanie dedukcyjne i indukcyjne na podstawie studiów rosyjskich aktów prawnych i literatury przedmiotu.

2. Prawne podstawy klasyfikacji kosztów

Obowiązujące w Federacji Rosyjskiej (FR) prawo bilansowe zostało ujęte w czterostopniowy system regulacji [Межьева]. Pierwszy stopień prawnych i metodycznych podstaw rachunkowości stanowią akty prawne Federacji Rosyjskiej (takie jak

Konstytucja FR, Kodeks Obywatelski FR, Federalne prawo o rachunkowości) oraz dekrety Prezydenta FR. Stopień drugi stanowi zbiór narodowych standardów (inaczej: stanowisk), wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR. Opublikowane stanowiska (standardy) mają charakter obowiązujący i stanowią założenia oraz bazę prawną prowadzenia rachunkowości. W skład trzeciego stopnia regulacji wchodzi metodyczne wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości (np. plan kont wydany przez Ministerstwo Finansów) oraz ewidencji materialno-wytwórczych zapasów, a także komentarze do standardów również wydawane przez Ministerstwo Finansów. Czwarty stopień to wewnętrzne dokumenty podmiotów gospodarczych, w których na podstawie ogólnie obowiązujących zasad i założeń formułowana jest polityka rachunkowości podmiotu gospodarczego. Do dokumentów tych zalicza się na przykład: politykę rachunkowości, roboczy plan kont, plan obiegu dokumentów itp.

Na poziomie pierwszym, w art. 13.2 rozdz. III Federalnego prawa o rachunkowości określono elementy sprawozdania finansowego podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W skład sprawozdania wchodzi:

- bilans,
- rachunek zysków i strat,
- załączniki do bilansu i rachunku zysków i strat określone normatywnymi aktami,
- raport z badania, jeżeli podmiot podlega obowiązkowi badania audytorskiego lub rewizyjnego,
- wyjaśnienia [Федеральный закон 1996].

Układ (forma) poszczególnych elementów sprawozdania finansowego oraz instrukcje ich wypełniania są zatwierdzane przez Ministerstwo Finansów FR (rozdz. III, art.13.3), natomiast zakres merytoryczny wyjaśnień do sprawozdania został ujęty w artykule 13.4 cytowanego prawa federalnego. Podmioty gospodarcze zobowiązane są, zgodnie z art. 85 rozdziału IV, do sporządzenia i przedstawienia gotowego sprawozdania finansowego w uregulowanym prawem porządku, co dotyczy również sposobu ujęcia kosztów.

Na drugim poziomie regulacji problem kosztów ponoszonych przez podmioty gospodarcze w trakcie prowadzenia przez nie działalności gospodarczej jest uregulowany w takich dokumentach, jak:

- standard (stanowisko) o prowadzeniu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej w FR [Положение... от 29 июля 1998],
- standard (stanowisko) rachunkowości „Sprawozdawczość finansowa organizacji” [Положение... 4/99],
- standard (stanowisko) rachunkowości „Koszty organizacji” [Положение... 10/99].

Poza wymienionymi standardami w niektórych przypadkach należy wziąć jeszcze pod uwagę inne standardy, które mają często priorytetowe znaczenie (ich wpływ na problem kosztów zostanie omówiony w dalszej części artykułu).

Na trzecim poziomie regulacji dotyczących rachunkowości problemowi kosztów poświęcony jest w całości komentarz „Koszty organizacji” [Положение...10/99], częściowo dotyczą go również inne komentarze.

W rozdziale II pierwszego z wymienionych standardów, w art. 11 znajduje się dyspozycja, zgodnie z którą bieżące koszty ponoszone na wytworzenie produkcji, wykonanie robót i świadczenie usług oraz koszty związane z finansowymi i kapitałowymi inwestycjami muszą być ewidencjonowane osobno.

W art. 22 rozdziału V standardu o sprawozdawczości finansowej znajduje się dyspozycja ujmowania kosztów w rachunku zysków i strat w podziale na zwykłe i pozostałe, a w art. 23 wskazano, jakie pozycje powinien zawierać rachunek zysków i strat.

Dodatkowe informacje dotyczące zestawienia kosztów poniesionych na wytworzenie produkcji, zestawienia pozostałych kosztów i przychodów, zdarzeń nadzwyczajnych powinny znaleźć się w wyjaśnieniach do sprawozdania finansowego [Положение... 4/99].

Najszerzej problem kosztów jest ujęty w standardzie „Koszty organizacji”, który dotyczy organizacji komercyjnych (podmiotów gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą), z wyjątkiem podmiotów zajmujących się działalnością kredytową i ubezpieczeniową, będących osobami prawnymi. Standard ten ma również zastosowanie do podmiotów niekomercyjnych (z wyjątkiem samorządowych i państwowych), które stosują go w stosunku do kosztów związanych z przedsiębiorczością lub innych.

3. Definicja kosztów w prawie bilansowym

Pojęcie kosztów zostało zdefiniowane w standardzie „Koszty organizacji”. Należy je rozumieć jako „zmniejszenie ekonomicznych korzyści w rezultacie zmniejszenia¹ aktywów (środków pieniężnych, innych składników majątku) i (lub) pojawienia się zobowiązań, prowadzących do zmniejszenia kapitału tej organizacji, za wyjątkiem zmniejszenia wkładów na podstawie decyzji uczestników (właścicieli majątku)” [Положение... 10/99].

Do kosztów nie zalicza się zmniejszenia aktywów, które nastąpiło:

- w związku z nabyciem (wytworzeniem) aktywów trwałych (środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych itp.),
- w wyniku wniesienia udziałów do innych organizacji,
- w wyniku nabycia akcji spółek akcyjnych i innych papierów wartościowych, jeżeli nie zostały one nabyte w celu sprzedaży,
- w wyniku realizacji umów komisji, umów agencyjnych i innych podobnych umów,

¹ Dotyczy zmniejszenia wartości aktywów, sformułowanie „zmniejszenie aktywów” zostało użyte jako bardziej ogólne określenie, zamiast występującego w oryginale sformułowania, które w dosłownym tłumaczeniu brzmiałoby: „wybycie aktywów” – co należałoby tłumaczyć jako wydanie lub zużycie.

- w wyniku wypłaty zaliczek, zadatków, opłat przygotowawczych na zakup lub wytworzenie materialno-wytwórczych zapasów, robót, usług i innych wartości,
- w celu spłaty kredytu czy zadłużenia.

4. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunku zysków i strat

Koszty ponoszone przez podmiot gospodarczy w zależności od ich charakteru, warunków powstawania i kierunków rozwoju działalności prowadzonej przez podmiot gospodarczy dzielą się na dwie kategorie:

- koszty działalności zwykłej (według przyjętej w Polsce terminologii należy je rozumieć jako koszty dzielności operacyjnej),
- pozostałe koszty (do których zalicza się koszty niezwiązane ze zwykłą działalnością)².

Do kosztów związanych z operacyjną (zwykłą) działalnością zaliczane są koszty przygotowania i sprzedaży wyrobów gotowych, nabycia i sprzedaży towarów oraz koszty, których poniesienie jest związane z wykonaniem robót czy świadczeniem usług. Jest oczywiste, że katalog tego typu kosztów nie istnieje. Próba jego stworzenia skazana byłaby na niepowodzenie, ponieważ żaden katalog nie objąłby bogactwa kosztów, jakie w swojej działalności może ponieść podmiot w związku ze sprzedażą wyrobów, towarów, świadczeniem usług czy wykonywaniem robót. Szczególną uwagę poświęcono jednak w standardzie oraz w komentarzu do niego pewnym grupom kosztów, które w zależności od tego, czym zajmuje się podmiot gospodarczy, mogą stać się elementem zarówno kosztów zwykłej działalności, jak i pozostałych kosztów.

W przypadku podmiotów gospodarczych, dla których przedmiot działalności stanowi odpłatne udostępnianie praw wynikających z patentów na wynalazki, wzorów przemysłowych i innych rodzajów własności intelektualnej, za koszty zwykłej działalności uznawane są te, które wynikają z odpłatnego udostępniania, natomiast jeśli chodzi o podmioty, dla których podstawowym przedmiotem działalności jest nabywanie udziałów w podstawowych kapitałach innych podmiotów, to za takie koszty uznawane są koszty związane z tą działalnością. Wszystkie wymienione koszty są zaliczane do grupy pozostałych kosztów, jeżeli tego rodzaju działalność nie stanowi przedmiotu działalności podmiotu.

We wspomnianym komentarzu do standardu nr 10/99 zwraca się również uwagę, że w żadnym akcie prawnym nie określono przedmiotu działalności podmiotu. Zatem za każdym razem ustalając przedmiot działalności, księgowy powinien wziąć pod uwagę specyfikę działalności danego podmiotu w konkretnym przedziale czasu. Zastanawiające jest, że to na księgowego, a nie na zarządzających podmiotem

² Wcześniej koszty te nosiły nazwę operacyjnych, zmiana nastąpiła w 2006 r. Ten sam akt prawny [Приказ Минфина России от 18 сентября 2006 г.], art. 2 a, spowodował, że nastąpił podział kosztów na dwie wymienione grupy.

nakłada się tego typu obowiązek. Wydaje się, że to raczej kierownictwo podmiotu powinno określić, co dla danego podmiotu stanowi „wiodący biznes”, a co należy traktować jako działalność „uboczną” (czy dodatkową). Księgowy powinien jedynie w przypadku wątpliwości służyć danymi odnoszącymi się na przykład do wysokości uzyskanych przychodów z danego zakresu działalności.

Kosztom zaliczanym do kosztów zwykłej działalności są również zmiany wartości środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych i innych podlegających amortyzacji aktywów, ponoszone w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Koszty zwykłej działalności są ewidencjonowane w księgach rachunkowych w kwocie (wyrażonej w pieniężnej formie) równej wielkości zapłaty w formie pieniężnej lub innej, lub też w formie zadłużenia z tego tytułu. Jeżeli zapłata pokrywa jedynie część kosztów, to są one uznawane za sumę zapłat i zadłużenia (w części niepokrytej zapłatą).

Wielkość zapłaty lub zadłużenia ustala się, wychodząc od ceny i warunków ustalonych w kontrakcie zawartym przez podmiot i dostawcę (podwykonawcę) lub innego kontrahenta. Jeżeli w kontrakcie nie została uwzględniona cena i nie można jej ustalić, biorąc pod uwagę warunki kontraktu, to w celu ustalenia wielkości zapłaty lub zadłużenia wynikającego z tego tytułu przyjmuje się cenę, po której w porównywalnych warunkach podmiot gospodarczy zwykle określa koszty w odniesieniu do analogicznych materialno-wytwórczych zapasów i innych wartości, robót, usług lub czasowego udostępnienia analogicznych aktywów.

Jeżeli nabycie materialno-wytwórczych zapasów i innych wartości, robót czy usług odbywa się przy wykorzystaniu kredytu komercyjnego, który ma formę odroczenia płatności lub rozłożenia płatności na raty, koszty są ujmowane w księgach rachunkowych w pełnej kwocie zadłużenia.

Wielkość zapłaty i/lub zadłużenia, wynikająca z umów przewidujących możliwość wypełnienia zobowiązań (zapłatę) za pomocą świadczeń niepieniężnych, jest określana wartością przekazanych lub podlegających przekazaniu towarów (lub innych wartości). Wartość tę ustala się, wychodząc od ceny, za pomocą której w porównywalnych warunkach podmiot określa wartość analogicznych towarów (lub wartości).

Jeśli ustalenie wartości przekazanych lub przeznaczonych do przekazania towarów (innych wartości) nie jest możliwe, wielkość zapłaty i/lub zadłużenia według umów przewidujących możliwość wypełnienia zobowiązań (zapłatę) środkami niepieniężnymi określa się wartością wyrobów gotowych (towarów) otrzymanych przez podmiot. Ustala się ją wychodząc od ceny, po której w porównywalnych warunkach są nabywane analogiczne wyroby lub towary.

W przypadku zmian zobowiązań wynikających z umowy pierwotna wielkość zapłaty i/lub zadłużenia jest korygowana, a punkt wyjścia do tej korekty stanowi wartość aktywów podlegających przekazaniu. Wartości te ustala się na poziomie ceny, po której w porównywalnych warunkach podmiot zwykle określa wartość analogicznych aktywów.

Wielkość zapłaty i/lub zadłużenia jest ustalana z uwzględnieniem wszystkich, przysługujących podmiotowi, wynikających z umowy opustów (lub narzutów).

Do kosztów zwykłej działalności zalicza się:

- koszty związane z nabyciem surowców, materiałów, towarów oraz innych materialno-wytwórczych zapasów,
- koszty powstające bezpośrednio w procesie przerobu materialno-wytwórczych zapasów dla celów wytworzenia produkcji, wykonania robót, świadczenia usług i ich sprzedaży, a także sprzedaży (odsprzedaży) towarów (koszty utrzymania i eksploatacji środków trwałych i innych aktywów trwałych oraz koszty ich utrzymania w sprawnym stanie, komercyjne koszty, koszty zarządzania i inne).

Podstawową klasyfikacją kosztów zwykłej działalności jest klasyfikacja kosztów według elementów (w Polsce odpowiednikiem tej klasyfikacji są koszty podzielone według rodzaju). Koszty te ujmowane są według następującego podziału:

- koszty materiałowe,
- koszty opłacenia pracy,
- odpisy na potrzeby socjalne,
- amortyzacja,
- pozostałe koszty [Положение...10/99].

Taki układ jest niejako wymuszony, ponieważ zgodnie z nim należy ujawnić koszty w formularzu, który stanowi załącznik do bilansu [Форма № 5]. Do celów zarządzania podmiot gospodarczy może w ramach planu kont zorganizować dodatkowo ewidencję kosztów według pozycji.

Na potrzeby ustalenia przez podmiot gospodarczy wyniku zwykłej działalności ustala się wartość sprzedanych towarów, koszt własny produkcji, robót i usług. Wartości te ustalane są na podstawie kosztów zwykłej działalności, poniesionych w danym roku obrotowym, a także kosztów, które zostały poniesione w poprzednich okresach (ale uznanych w danym roku obrotowym) oraz kosztów rozliczanych w czasie, wiążących się z uzyskaniem przychodów w następnych latach obrotowych, z uwzględnieniem korekt zależnych od szczególnych warunków wytwarzania produkcji, wykonania robót, świadczenia usług i ich sprzedaży oraz sprzedaży (odsprzedaży) towarów.

Przy tym koszty komercyjne i koszty zarządzania mogą być uznawane w wartości sprzedanej produkcji, towarów, robót czy usług w całości w roku ich uznania za koszty zwykłej działalności (pkt 9). Dodatkowe wyjaśnienia w tym zakresie zawiera komentarz do standardu „Koszty organizacji”. Koszty zarządzania mogą być, zgodnie z komentarzem, wliczane: w całości w rzeczywisty koszt wytworzenia produktów lub w całości w danym okresie do kosztów związanych ze sprzedażą. Jest to podejście odmienne od stosowanego w Polsce.

Koszty komercyjne są na koniec okresu zaliczane do wartości sprzedanych towarów (lub produktów), ale mogą być w części rozliczane na sprzedane i niesprzedane towary (produkty). Jednak zakres kosztów, które mogą takiemu rozdzieleniu podlegać, jest ograniczony – np. w przypadku towarów dotyczy to jedynie kosztów

związanych z transportem i przygotowaniem towarów. Wybór sposobu rozliczania kosztów komercyjnych i kosztów zarządzania musi być ujęty w polityce rachunkowości.

Do kosztów pozostałych, zgodnie z prawem bilansowym, zalicza się:

- koszty związane z odpłatnym udostępnieniem do użytkowania aktywów podmiotu gospodarczego (jeżeli nie stanowi to zwykłej działalności podmiotu),
- koszty związane z odpłatnym udostępnieniem do użytkowania praw wynikających z patentów na wynalazki, wzorów przemysłowych i innych rodzajów własności intelektualnej (jeżeli nie stanowi to zwykłej działalności podmiotu),
- koszty związane z wniesieniem wkładów w **kapitały statutowe innych podmiotów** (jeżeli nie stanowi to zwykłej działalności podmiotu),
- koszty związane ze sprzedażą, wydaniem lub ze spisaniem ze stanu środków trwałych i innych aktywów, które nie są zaliczane do środków pieniężnych (wyjątkiem są waluty obce), produktów i towarów,
- odsetki płacone przez podmiot gospodarczy z tytułu udostępnienia mu środków pieniężnych w postaci kredytów czy pożyczek,
- koszty związane z zapłatą podmiotom świadczącym usługi kredytowe,
- odpisy w ciężar szacowanych rezerw, tworzonych zgodnie z zasadami rachunkowości (rezerwy na wątpliwe długi, rezerwy na zabezpieczenie inwestycji w papiery wartościowe i inne) oraz rezerwy tworzone w związku z **uznaniem warunkowych zdarzeń działalności gospodarczej**,
- grzywny, kary pieniężne, kary umowne za naruszenie warunków zawartych umów,
- wyrównanie wyrządzonych przez podmiot strat,
- straty z lat ubiegłych, uznane w bieżącym roku obrotowym,
- kwoty należności, w przypadku których nastąpiło przedawnienie, oraz kwoty innych należności niemożliwych do odzyskania,
- różnice kursowe,
- zmniejszenie wartości aktywów,
- specyfikacja środków związanych z działalnością charytatywną, koszty poniesione na organizację przedsięwzięć sportowych, wypoczynku, rozrywek, imprez kulturalno-oświatowych itp.,
- inne koszty.

Do pozostałych kosztów zaliczane są również koszty, których wystąpienie jest konsekwencją nadzwyczajnych sytuacji w działalności gospodarczej (klęsk żywiołowych, pożaru, awarii, nacjonalizacji majątku itp.).

Wielkość kosztów związanych ze sprzedażą, wydaniem i innymi zmniejszeniami wartości środków trwałych oraz innych aktywów, poza środkami pieniężnymi (z wyjątkiem walut obcych), towarów, produktów oraz kosztów związanych z wniesieniem wkładów kapitałowych do innych podmiotów, odpłatnym udostępnieniem w czasowe użytkowanie aktywów podmiotu, praw związanych z patentami na wynalazki, wzorów przemysłowych i innych rodzajów własności intelektualnej (w przy-

padku, gdy nie jest to przedmiotem działalności podmiotu), odsetek płaconych przez podmiot za udostępnione środki pieniężne, a także kosztów związanych z opłaceniem usług świadczonych przez instytucje kredytowe jest ustalana na podstawie wysokości zapłaty (w formie pieniężnej lub innej) lub zadłużenia z tego tytułu.

Grzywny, kary pieniężne i kary umowne za naruszenie warunków zawartych umów oraz wyrównanie wyrządzonych przez podmiot strat są ewidencjonowane w księgach rachunkowych w kwotach zasądzonych przez sąd lub uznanych przez podmiot gospodarczy.

Należności, w przypadku których nastąpiło przedawnienie, i inne, których odzyskanie jest nierealne, są zaliczane do kosztów w kwocie, w jakiej były one odzwierciedlone w księgach rachunkowych podmiotu.

Zmniejszenie wartości aktywów (aktualizacja wartości) jest ujmowane w kwocie tego zmniejszenia.

Zgodnie z komentarzem do standardu „Koszty organizacji” pozostałe koszty dzielą się na: operacyjne, niezwiązane z realizacją, i nadzwyczajne [Комментарий... 10/99].

Do kosztów operacyjnych zalicza się: koszty związane z odpłatnym udostępnieniem do użytkowania posiadanych przez podmiot aktywów zgodnie z umową dzierżawy, odpłatnym udostępnieniem praw wynikających z patentów na wynalazki, wzorów przemysłowych i innych rodzajów własności intelektualnej, koszty związane z wniesieniem wkładów kapitałowych do innych podmiotów, koszty związane z wydaniem środków trwałych i innych aktywów innych niż pieniężne (z wyjątkiem walut obcych), czy koszty związane z wydaniem towarów i produktów (wydaniem niezwiązanym ze sprzedażą).

Do kosztów operacyjnych zaliczane są zasadniczo również odsetki płacone przez podmiot gospodarczy za udostępnione mu środki pieniężne w postaci kredytów i pożyczek. Od tej generalnej zasady, biorąc pod uwagę inne standardy, występują, podobnie jak w Polsce, odstępstwa. Jeżeli pożyczone środki wykorzystywane są na sfinansowanie nabycia towarów, wytworzenia wyrobów, świadczenia usług lub wykonania robót, to odsetki początkowo odnoszone są na zwiększenie należności od odbiorców, a dopiero po faktycznym zrealizowaniu umowy przenoszone w ciężar kosztów operacyjnych [Положение... 5/01].

Jeżeli podmiot gospodarczy zadłuża się w celu nabycia środków trwałych, to odsetki naliczone do dnia przyjęcia danego środka trwałego na stan podmiotu są traktowane jak faktyczne wydatki na jego nabycie i w związku z tym zaliczane do wartości początkowej środka trwałego [Положение... 6/01]. Do kosztów operacyjnych zalicza się tylko te odsetki, które zostaną naliczone po ujęciu środka trwałego w ewidencji [Комментарий... 6/01; Положение... 15/01; Комментарий... 15/01].

Do kosztów operacyjnych zalicza się również koszty związane z korzystaniem z usług instytucji kredytowych, a zatem zostaną do nich zaliczone wszystkie koszty związane z korzystaniem z dowolnych usług bankowych (np. obsługa kasowa, opłaty za kupno/sprzedaż waluty itp.). Ostatnią grupę kosztów, zaliczanych do kosztów

operacyjnych, stanowią odpisy w ciężar szacowanych rezerw: z tytułu obniżenia wartości aktywów materialnych, obniżenia wartości papierów wartościowych oraz z tytułu wątpliwych należności. Rezerwy te tworzone są zgodnie z odpowiednimi aktami prawnymi [Положение... от 29 июля 1998 г.; Положение... 8/01].

Do kosztów niezwiązanych z realizacją zaliczane są grzywny, kary umowne, kary pieniężne wynikające z naruszenia zawartych umów. Zalicza się je do kosztów w wysokości zasądzonej lub uznanej przez podmiot gospodarczy w okresie, w którym takie zasądzenie lub uznanie nastąpiło. Podstawą ewidencji jest w takim przypadku dokument, w którym na piśmie stwierdzono, w jakiej wysokości podmiot gospodarczy zgodził się spełnić nałożone przez kontrahenta sankcje z tytułu naruszenia umowy (nie dotyczy to zasądzonych przez sąd kar, ponieważ w tym przypadku dokumentem takim będzie wyrok sądu). Kolejnym kosztem należącym do tej grupy są różnice kursowe, powstające po przeliczeniu wartości aktywów i zobowiązań w wyniku zmian kursów walut obcych. Zgodnie z prawem zaliczeniu w ciężar kosztów podlegają wszystkie różnice kursowe, z wyjątkiem różnic wynikających z tworzenia kapitałów statutowych [Положение... 3/2000].

Kolejnym kosztem zaliczanym do kosztów niezwiązanych z realizacją są zmniejszenia wartości aktywów (chodzi tutaj o środki trwałe). Jednak i w tym przypadku przy klasyfikacji kosztów należy wziąć pod uwagę zarówno standard dotyczący środków trwałych [Положение... 6/01], jak i wytyczne metodyczne dotyczące ewidencji środków trwałych [Методические...]. Zgodnie z tymi dokumentami zmniejszenie wartości środków trwałych odnosi się na zmniejszenie kapitału dodatkowego (w Polsce – odpowiednio – kapitału rezerwowego z aktualizacji wyceny), jeśli wcześniej w stosunku do danego środka trwałego nastąpiło podwyższenie wartości lub jeśli zmniejszenie wartości następuje jako pierwsze, odnosi się je w ciężar nierozliczonego wyniku finansowego (akty prawne dotyczące środków trwałych mają pierwszeństwo przed standardem dotyczącym kosztów).

Do kosztów niezwiązanych z realizacją zalicza się również kwoty należności, w stosunku do których nastąpiło przedawnienie, lub inne należności, których odzyskanie jest nierealne. Należności te są spisywane w koszty na podstawie przeprowadzonej inwentaryzacji i pisemnego zarządzenia kierownika podmiotu. Jeżeli podmiot tworzy rezerwy na wątpliwe należności, to należności niemożliwe do odzyskania spisywane są w ramach tych rezerw. W komentarzu do standardu dotyczącego kosztów podkreśla się, że spisanie należności w ciężar kosztów nie jest równoważne z anulowaniem należności od niezdolnego do zapłaty dłużnika. Powinna ona przez pięć kolejnych lat od momentu spisania być odzwierciedlana w bilansie, tak aby można było śledzić możliwość jej odzyskania w przypadku zmiany sytuacji majątkowej dłużnika.

Ostatnią grupę, zaliczaną do kosztów niezwiązanych z realizacją, stanowią ujawnione w bieżącym okresie koszty dotyczące przeszłych okresów. W przypadku ich wystąpienia są one ujawniane jako straty minionych lat, uznane w danym roku obrotowym.

W przypadku powstawania kosztów zaliczanych do kosztów nadzwyczajnych (będących wynikiem losowych zdarzeń) należy zwrócić uwagę na fakt, że jeżeli ich wystąpienie jest związane z utratą lub zniszczeniem wcześniej ubezpieczonego majątku, to do czasu otrzymania odszkodowania wartość tych zniszczeń stanowi należność od ubezpieczyciela, natomiast w ciężar kosztów odniesiona będzie jedynie ta ich część, która nie zostanie skompensowana odszkodowaniem z tytułu ubezpieczenia. W przeciwieństwie do przyjętych w Polsce założeń, mowa jest tu o nadzwyczajnych kosztach, a nie stratach nadzwyczajnych.

Aby koszty mogły być uznane i zaewidencjonowane w księgach rachunkowych podmiotu gospodarczego, muszą być spełnione określone warunki. Przede wszystkim uznawane są one zgodnie z konkretnymi umowami, wymogami prawa, normatywnymi aktami i obyczajami biznesowego obrotu oraz pod warunkiem, że można ustalić kwotę kosztu. Oprócz tego musi być pewne, że w rezultacie konkretnej operacji nastąpi zmniejszenie ekonomicznych korzyści podmiotu. Pewność taka istnieje w przypadku gdy podmiot przekazał aktywa lub istnieje pewność co do ich przekazania. Jeżeli w odniesieniu do dowolnych kosztów poniesionych przez podmiot gospodarczy nie jest spełniony chociaż jeden z wymienionych warunków, to w księgach rachunkowych ewidencjonuje się nie koszt, ale należność z tego tytułu. Amortyzację uznaje się za koszt, przyjmując jako punkt wyjścia wielkość odpisów amortyzacyjnych (z tytułu umorzenia), wartość aktywów podlegających amortyzacji oraz okres korzystnego użytkowania³ i przyjętych przez podmiot sposobów naliczania amortyzacji.

Koszty są uznawane przez rachunkowość niezależnie od tego, czy podmiot ma zamiar uzyskiwać przychody ze sprzedaży towarów i produktów czy pozostałe lub inne przychody i niezależnie od tego, czy koszt został poniesiony w formie pieniężnej, naturalnej czy innej.

Koszty uznawane są za koszty okresu, w którym zostały poniesione, niezależnie od terminu faktycznej zapłaty środków pieniężnych lub innej formy realizacji, poza jednym wyjątkiem.

Jeżeli podmiot należący do sektora małych przedsiębiorstw (nie dotyczy to podmiotów będących emitentami papierów wartościowych przeznaczonych do publicznego obrotu) przyjął zasadę uznawania przychodów ze sprzedaży produktów i towarów nie w momencie przekazania prawa własności, prawa użytkowania i prawa rozporządzania dostarczonymi wyrobami gotowymi, przekazanymi towarami, wykonanymi robotami lub wyświadczonymi usługami (zasada memoriału), lecz w momencie otrzymania środków pieniężnych i innej formy zapłaty (zasada kasy), to uznanie przez ten podmiot kosztów następuje po wygaszeniu należności.

Koszty w rachunku zysków i strat są ujmowane z uwzględnieniem związku między kosztami i przychodami oraz z uwzględnieniem ich rozliczenia między kolejnymi latami obrotowymi, jeżeli warunkują one uzyskanie przychodów w różnych

³ Dosłowne tłumaczenie, odpowiednik polskiego określenia: okres ekonomicznej przydatności.

latach lub kiedy związek między kosztami i przychodami nie może być ustalony w dokładny sposób lub jest ustalany pośrednio (zasada współmierności kosztów i przychodów). Koszty ujmowane są również wtedy, gdy powstają zobowiązania nieuwarunkowane przyznaniem odpowiadających im aktywów. Ujęcie kosztów w ewidencji do celów podatkowych nie ma wpływu na sposób ich ujęcia w rachunku zysków i strat.

Sposób uznawania komercyjnych kosztów i kosztów zarządzania jest ujawniany w sprawozdaniu finansowym wśród informacji dotyczących polityki rachunkowości. W rachunku wyników koszty ujmowane są w podziale na koszty komercyjne, koszty zarządzania, pozostałe koszty oraz wartość sprzedanych towarów, produkcji, robót i usług. Należy podkreślić, że obowiązująca w FR formuła rachunku zysków i strat nie przewiduje rozgraniczenia pojęć wartości sprzedanych towarów i kosztu własnego sprzedanych produktów gotowych oraz wydzielenia kosztów związanych z działalnością finansową i strat nadzwyczajnych.

Należy również podkreślić, że typowy formularz rachunku zysków i strat (tzw. formularz nr 2) nie przewiduje wielu innych pozycji, na przykład zaliczanych do pozostałych kosztów. Przedsiębiorstwa same, w przypadku ich wystąpienia, uzupełniają formularz o potrzebne im pozycje kosztów i przychodów.

Jeżeli w rachunku zysków i strat zostaną wydzielone pozycje przychodów, z których każda z osobna, co do wartości, stanowi pięć lub więcej procent ogólnej kwoty przychodów podmiotu za rok obrotowy, to w rachunku tym należy pokazać odpowiadającą każdej pozycji przychodów część kosztów [Положение... 9/99; Положение... 10/99].

Pozostałe koszty mogą nie zostać pokazane w rachunku zysków i strat w rozwiniętej postaci i z uwzględnieniem powiązań z przychodami, których dotyczą, pod warunkiem, że zasady rachunkowości przewidują takie ujęcie kosztów lub go zabraniają, a także w przypadku, gdy powstały w wyniku tego samego lub analogicznego co do charakteru zdarzenia gospodarczego i nie są istotne dla scharakteryzowania finansowej sytuacji podmiotu. Jeżeli pozostałe koszty, zgodnie z zasadami rachunkowości, nie są zaliczane do rachunku zysków i strat danego roku, to informacje o nich muszą zostać osobno ujęte w sprawozdaniu finansowym.

Koszty zwykłej działalności są ujmowane w rozbiciu na koszty elementarne (polskim odpowiednikiem są koszty rodzajowe). Dodatkowo w sprawozdaniu finansowym ujmuje się zmianę wielkości kosztów niemających odniesienia do specyfikacji wartości sprzedanych wyrobów, towarów, robót czy usług w danym roku obrotowym.

W sprawozdaniu umieszczane są również informacje dotyczące kosztów, które powstały w wielkości odpisów w ciężar rezerw.

5. Podsumowanie

Z przeprowadzonej analizy wynika, że definicja pojęcia kosztów jest w Federacji Rosyjskiej podobna jak w Polsce. Postawiony we wstępie cel (określenie zakresu

kosztów na potrzeby rachunku wyników) został sformułowany zbyt wąsko. Przeprowadzona analiza wskazuje, że ze względu, między innymi, na fakt, że koszty w podziale na koszty rodzajowe stanowią załącznik do bilansu (a nie do rachunku wyników), należało raczej wskazać od początku na określenie zakresu kosztów na potrzeby sprawozdania finansowego. Klasyfikacja kosztów na potrzeby rachunku zysków i strat różni się, w niewielkim stopniu, od stosowanej w Polsce. Natomiast rozwijanie formy rachunku zysków i strat w zależności od decyzji (potrzeb) podmiotu (poza wspomnianym obowiązkowym rozwinięciem w przypadku, gdy pozycja przychodów przekracza 5% ogólnej wartości), budzi wątpliwości co do zapewnienia porównywalności zawartych w nim informacji.

Literatura

Федеральный закон „О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 №129ФЗ.

Форма № 5 по ОКУД, Приложение к Приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н.

Комментарий к ПБУ 6/01.

Комментарий к ПБУ 8/01.

Комментарий к ПБУ 10/99.

Комментарий к ПБУ 15/01.

Межуева Т., Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ, www.rosbuh.com, 18.01.2011.

Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств, (утв. приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н).

Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждено Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. N 34н.

Положение по бухгалтерскому учёту „Бухгалтерская отчётность организации” (ПБУ 4/99).

Положение по бухгалтерскому учёту „Доходы организации” (ПБУ 9/99).

Положение по бухгалтерскому учёту „Расходы организации” (ПБУ 10/99).

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте” (ПБУ 3/2000).

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт материально-производственных запасов” (ПБУ 5/01).

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт основных средств” (ПБУ 6/01).

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт займов и кредитов и затрат по их обслуживанию” (ПБУ 15/01).

Положение по бухгалтерскому учёту „Условные факты хозяйственной деятельности” (ПБУ 8/01).

Приказ Минфина России от 18 сентября 2006 г. N 116 н о внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учёту.

THE CONCEPT OF COSTS IN RUSSIAN BALANCE LAW

Summary: Costs are associated with every field of an economic entity's activity. Accounting realizes many functions, such as e.g. information function which requires to apply many different classification methods of costs. The topic of this article is a cost classification in the Russian Federation for a profit and loss account purposes. The aim of the article is an analysis of costs' definition and its conceptual range.