

Henryk Ronek

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

INFORMACJE O KOSZTACH W SPRAWOZDAWCZOŚCI FINANSOWEJ JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

Streszczenie: Artykuł ukazuje, czym są informacje o kosztach (informacje kosztowe) i w jaki sposób dochodzi do ich pozyskiwania. W tym zakresie istotną rolę odgrywa sprawozdawczość finansowa opracowywana na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, w tym kont kosztowych. Natomiast informacje kosztowe są efektem przetwarzania danych, którym zajmuje się systematyczny rachunek kosztów. Informacje muszą być tak zebrane i zaprezentowane, aby spełniały warunki normatywne, którym podlega rachunkowość finansowa. Przede wszystkim muszą uwzględnić przepisy prawa bilansowego, ale również prawa podatkowego, prawa o statystyce państwowej itp.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, informacje kosztowe, rachunek kosztów.

1. Wstęp

W działalności gospodarczej przedsiębiorstw koszty odgrywają podstawową rolę. Ich kształtowanie decyduje najczęściej o powodzeniu biznesu, zwłaszcza w globalnym otoczeniu. Przez informacje o kosztach należy rozumieć określony zbiór danych liczbowych z zakresu kosztów, wykonany według przyjętych kryteriów o działalności gospodarczej danego podmiotu [Kłoka 1988, s. 52-53].

Podstawowym systemem informacji ekonomicznych przedsiębiorstw jest rachunkowość. Ona też jest źródłem informacji kosztowych prezentowanych przez sprawozdawczość finansową.

2. Istota i zakres sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych

W polskiej literaturze fachowej można spotkać różne podejścia do rachunkowości. Jeszcze dość powszechnie wskazuje się, iż rachunkowość składa się z trzech podstawowych elementów: księgowości, rachunku kosztów oraz sprawozdawczości finansowej (ewentualnie poszerzonej o interpretacje danych sprawozdawczych) [Skrzy-

wan 1968, s. 8]. W innym podejściu rachunkowość dzieli się na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą¹.

Nie jest celem tego opracowania analiza porównawcza obu dyscyplin. Zostało to już dawno zrobione, chociaż stale jest przypominane i poszerzane. Należy jednak stwierdzić, iż obie części rachunkowości są systemami informacyjnymi, a więc są też systemami przetwarzania danych. Oczywiście różnią się zarówno danymi na wejściu, procedurami przetwórczymi, jak i informacjami na wyjściu [Ronek 1995, s. 100]. Właśnie informacje na wyjściu są sprawozdaniami.

Można zadać pytanie, czy w obu przypadkach owe informacje na wyjściu można nazwać sprawozdaniami finansowymi. Jeżeli przyjmujemy, iż zawierają one dane o działalności przedsiębiorstw oraz są wyrażone wartościowo (w jednostkach pieniężnych), to odpowiedź powinna być twierdząca, chociaż w sprawozdaniach rachunkowości zarządczej mamy więcej elementów rzeczowych. Mimo tej bardzo ogólnej zgodności warto jednak rozróżnić oba sprawozdania.

Otóż termin „sprawozdawczość finansowa” (może też być „sprawozdanie finansowe”) należy zarezerwować dla informacji na wyjściu rachunkowości finansowej. Są one efektem przetwarzania danych księgowych², w tym również tradycyjnego rachunku kosztów. Dotyczą danych przeszłych i określają sytuację majątkowo-finansową przedsiębiorstw. Opierają się więc na danych i mają te same atrybuty, które są właściwe rachunkowości finansowej. Sprawozdawczość ta podlega przede wszystkim prawu bilansowemu i jest precyzyjnie określona co do zakresu, sposobu sporządzania, terminów wykonania itp. Przeznaczona jest głównie dla odbiorców zewnętrznych, którzy otrzymują w ten sposób obiektywne i wiarygodne przesłanki do wyrobienia sobie opinii o przedsiębiorstwach będących obiektem ich zainteresowania. Informacje na wyjściu rachunkowości finansowej można również nazwać właściwą lub zewnętrzną sprawozdawczością finansową.

Inaczej wygląda sprawa z rachunkowością zarządczą. Nie można narzucić przedsiębiorstwu jej stosowania, gdyż nie jest ona zasadniczo prawnie unormowana. Nie ma więc określonych i ustabilizowanych danych na wejściu, stosuje dowolne metody przetwarzania (w tym często korzysta z metod ekonometrycznych), nie jest zatem również unormowana sprawozdawczość na wyjściu tego systemu. Sprawozdania sporządzane są w formie raportów na piśmie, ale też często przekazywane ustnie, i to w różnym czasie. Jedynym kryterium ich wykonywania jest użyteczność dla zarządzających do podejmowania decyzji gospodarczych dotyczących dalszej lub bliższej przyszłości. Dlatego też, mimo że zawierają również aspekty finansowe, trudno mówić, że jest to sprawozdawczość finansowa.

¹ W niemal każdym podręczniku dotyczącym podstaw rachunkowości (a jest ich bardzo wiele).

² Tak mówią też wcześniejsze przepisy dotyczące zasad prowadzenia rachunkowości. Zob. Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 1972 r., MP nr 56 z 1972 r., R I, § 1, pkt 9, Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 16 listopada 1989 r., MP nr 83 z 1983 r., R I, § 2, pkt 9, a nawet Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991, DzU, nr 91 z 1991 r., R I, § 2, pkt 4.

A zatem sprawozdawczość finansowa związana jest właściwie tylko z rachunkowością finansową. Powstaje jako proces przetwarzania danych w księgowości i stanowi zbiory zestawień liczbowych zgodnie z przepisami prawa satysfakcjonującymi tzw. otoczenie jednostki gospodarczej. Dostarcza informacji o sytuacji majątkowo-finansowej i wynikach przedsiębiorstw, a także zachodzących w nich zmianach. W sprawozdawczości finansowej istotną rolę odgrywają informacje o poniesionych kosztach.

W tym miejscu warto zatrzymać się przy określeniu zakresu sprawozdawczości finansowej. Jak zostało stwierdzone, sprawozdawczość finansowa jest częścią rachunkowości finansowej. Tymczasem na prowadzenie rachunkowości wywierają wpływ różne przepisy prawne, dotyczące różnej problematyki. Niewątpliwie najważniejsze jest tutaj prawo bilansowe zdefiniowane przez ustawę o rachunkowości. Ale prowadzący rachunkowość muszą się liczyć również z innymi przepisami. Wśród nich przede wszystkim należy zwrócić uwagę na prawo podatkowe, prawo o ubezpieczeniach społecznych, prawo o statystyce państwowej, prawo o działalności gospodarczej itp. Wydaje się, że wykorzystane zgodnie z tymi przepisami sprawozdania (deklaracje) również można włączyć do sprawozdawczości finansowej. Wykorzystane są one na podstawie prowadzonych zgodnie z prawem ksiąg rachunkowych, dotyczą różnych aspektów sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstw (np. obciążeń podatkowych jednostki); informacje wyrażone są wartościowo. Również w tych sprawozdaniach istotne miejsce zajmują informacje o poniesionych kosztach.

3. Koszt jako przedmiot informacji kontowej

Do czasu ukazania się ustawy o rachunkowości (po nowelizacji) definicja kosztów nie występowała w ustawodawstwie, budziła natomiast ożywioną dyskusję teoretyków. Rozpatrywano koszt jako kategorię makroekonomiczną i mikroekonomiczną, koszt według szkoły burżuazyjnej i marksistowskiej, koszt jako obiektywną kategorię mikroekonomiczną i koszt własny produkcji. Duże zainteresowanie budziły też wzajemne relacje między pojęciami nakład, koszt, wydatek. Do pełnej zgodności raczej nie doszło, ale jako reprezentatywną definicję kosztów można traktować stwierdzenie wyrażone swego czasu przez E. Burzymową. Napisała ona: „koszt produkcji w przedsiębiorstwie przemysłowym stanowi wyrażone w aktualnych cenach nabycia niezbędne zużycie środków rzeczowych, siły roboczej mierzonej w płacach oraz usług obcych, w wyniku którego zostały wytworzone i zrealizowane produkty posiadające określoną użyteczność” [Burzymowa 1963, s. 35].

Natomiast w ustawie o rachunkowości jest napisane (R I, art. 3, ust. 1, pkt 31), że przez „koszty i straty rozumie się 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”.

Jak łatwo zauważyć, między definicją kosztów wypracowaną przez teoretyków i podaną w ustawie (a więc można twierdzić, przyjętą przez praktykę) istnieją znaczne rozbieżności. Z ważniejszych różnic należy zauważyć, iż w ustawie zostały zrównane koszty i straty oraz że każde zmniejszenie korzyści ekonomicznych w postaci ubytku aktywów lub zwiększenia zobowiązań to już kategoria kosztowo-stratowa. To znaczy, że np. wydanie sprzedanych towarów (ubytek aktywów) należy rozumieć jako koszty.

Dyskusja o tak ważnych pojęciach zasługuje na oddzielne potraktowanie. Tutaj ograniczymy się do dwóch uwag. Po pierwsze, połączenie ze sobą kosztów i strat (a więc postawienie znaku równości) nie jest rozwiązaniem słusznym, mimo iż z algebraicznego punktu widzenia jednakowo wpływają na wynik finansowy. Zaciera się w ten sposób różnica między tym, co jest słuszne i efektywne, a tym, co jest skutkiem zwykłego marnotrawstwa. Konsekwencje mogą być bardzo niekorzystne.

Natomiast to, że wydanie sprzedanych towarów jest kosztem, możliwe jest do przyjęcia, chociaż w szerszym znaczeniu. Przecież wartość wydanych towarów według cen zakupu jest kosztem uzyskania przychodu z tej sprzedaży.

Dlatego też na tym etapie proponujemy mówienie o kosztach *sensu largo* i *sensu stricto*. Ujęcie ustawowe, jako zdecydowanie szersze, musi być nazywane *sensu largo*, natomiast definicja kosztów wywodząca się z równowartości zużycia i wykorzystania czynników procesu gospodarczego może być traktowana jako *sensu stricto*.

4. Rachunek kosztów jako sposób pozyskiwania informacji o kosztach

Podstawową częścią rachunkowości jest też rachunek kosztów. Pełni on również funkcję informacyjną, tylko bardziej wyspecjalizowaną – jest źródłem informacji o kosztach konkretnej firmy, przedsiębiorstwa czy instytucji [Jarugowa, Malec, Sawicki 1990, s. 52]. Biorąc pod uwagę, komu głównie służą te informacje (zbiory informacji), można wyróżnić rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej i rachunek kosztów w rachunkowości finansowej. Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej służy do wypracowania podstawy podejmowania decyzji gospodarczych, ich wprowadzania, kontrolowania, modyfikowania czy zmieniania. Dlatego też wszelkie odmiany tego rachunku (zwane problemowymi) należy sprowadzić do rachunku decyzyjnego. Cokolwiek bowiem robimy z kosztami (modelujemy, planujemy, przewidujemy, kontrolujemy, analizujemy itp.), służy to lepszemu zorientowaniu się w sytuacji przy podejmowaniu decyzji (co do efektywności działań, wyboru wariantu, optymalizacji itp.) [Jarugowa, Malec, Sawicki 1990, s. 52].

Proces uzyskiwania informacji w zarządczym rachunku kosztów nie jest określony, a tym bardziej nie mogą być narzucone jego rozwiązania. Jakie przyjąć źródła wiedzy, jakie zastosować procedury przetwórcze (metody) oraz jaki przyjąć sposób komunikowania, zależy od decydenta. Jest to jego niezależna decyzja, ale i jego ry-

zyko niepowodzenia. Bardzo często wykorzystywane są więc metody matematyczne, np. rachunek korelacji, programowanie, metody sieciowe, analiza progno rentowności itp.

Rachunek kosztów w rachunkowości zarządczej służy do wypracowania podstawy podejmowania decyzji gospodarczych, ich wprowadzania, kontrolowania, modyfikowania czy zmieniania. Dlatego też wszelkie odmiany tego rachunku należy sprowadzić do rachunku w rachunkowości zarządczej. Z jednej strony, planowane, budżetowane, standaryzowane czy normowane koszty stają się wzorcami, punktem odniesienia dla kosztów rzeczywistych zaistniałych w przyszłości, a po odchyleniach od wzorców wnioskuje się, jak efektywnie przebiega działalność. Z drugiej strony, dostarczają informacji o tym, jakie powinny być ceny na dane produkty (towary), aby działalność się opłacała. Natomiast gdy ceny są znane (przewidywane – jak w *target costing*) – o tym, czy jesteśmy w stanie podjąć się planowanych działań lub jak i gdzie zmniejszyć koszty (ale ewentualnie zmniejszyć planowany zysk), aby wejść na rynek z planowanymi produktami bez straty.

Potrzeby zewnętrzne w kosztach, a więc realizowane w rachunkowości finansowej, są ściśle określone przepisami prawnymi, które regulują funkcjonowanie tego systemu informacyjnego w praktyce.

Warunkiem stosowania się do przepisów prawnych jest prowadzenie stosownej ewidencji, mającej później moc dowodową. Stąd też rachunek kosztów prowadzony na potrzeby informacji zewnętrznej jest częścią systemu ewidencyjnego rachunkowości. Bardzo często rachunek ten nazywany jest systematycznym rachunkiem kosztów [Nowak 2001, s. 16]. Do jego prowadzenia mają zastosowanie metody i normy właściwe dla rachunkowości finansowej, tj. dokumentacja zdarzeń, podwójny zapis, zasada ciągłości, kompletności, współmierności, periodyzacji, inwentaryzacji itp.

Informacje w systematycznym rachunku kosztów uzyskiwane są w procesie informacyjnym, który przebiega w kolejnych etapach: gromadzenie danych, przetwarzanie danych, prezentacja danych.

Ze względu na przyjęte tutaj rozumienie sprawozdawczości finansowej dalsze rozważania musimy ograniczyć do rachunku kosztów w rachunkowości finansowej.

5. Rachunek kosztów w rachunkowości finansowej

Przedsiębiorstwa prowadzą rachunek kosztów ze względu zarówno na sprawozdawczość finansową (w ramach rachunkowości finansowej), jak i zarządczy rachunek kosztów. O ile rachunek zarządczy (decyzyjny) jest sprawą wewnętrzną przedsiębiorstwa, o tyle rachunek sprawozdawczy musi wystąpić i być skonstruowany tak, aby dostarczał informacji objętych obowiązkiem ustawowym.

Co ciekawe, ustawa o rachunkowości, wymieniając, co obejmuje rachunkowość, po raz pierwszy nie wymienia rachunku kosztów. Ale jednocześnie wspomniana

ustawa, ale też inne akty normatywne, które obowiązują jednostkę gospodarczą, stawiają zadania sprawozdawcze, które bez odpowiedniego prowadzenia rachunku kosztów byłyby niemożliwe do spełnienia.

Dla potrzeb zewnętrznych, a więc dla rachunkowości finansowej, rachunek kosztów musi dostarczyć informacji kosztowych, aby:

- ustalić i zaprezentować wynik finansowy jednostek gospodarczych (prawo bilansowe – ustawa o rachunkowości),
- rozliczyć się z fiskusem z podatków nałożonych na przedsiębiorstwo (głównie chodzi tutaj o podatek dochodowy – ustawa o podatku dochodowym),
- wycenić we właściwy sposób zapasy produkcji, zarówno gotowej, jak i niezakończonyj (prawo bilansowe),
- złożyć sprawozdanie statystyczne FO1 (co kwartał) i FO2 (rocznie) (przepisy o statystyce państwowej).

By wymagania te były spełnione (a jest to warunek funkcjonowania przedsiębiorstwa), muszą być zebrane i zaprezentowane informacje o kosztach w określonych przekrojach. Warto dodatkowo zauważyć, że obowiązkiem ustawowym jest ustalenie wyniku finansowego przedsiębiorstwa w przekroju pozycji rachunku zysku i strat, a nie ma obowiązku ustalania wyniku na każdym rodzaju produktu, usługi, towaru itp. Należy też dodać, że sprawozdanie GUS-owskie zgłasza zapotrzebowanie o kosztach podstawowej działalności operacyjnej w przekroju rodzajowym.

Najprostszy rachunek kosztów może zatem polegać na ujmowaniu wyłącznie kosztów w układzie rodzajowym (według planu kont – Zespół 4). Na takie rozwiązanie mogą sobie pozwolić małe firmy, raczej o charakterze handlowym lub usługowym, oraz wytwórcze o prostej technologii, gdzie proces produkcyjny trwa krótko, a więc praktycznie nie występuje produkcja niezakończona. W firmach takich zarządzają sami właściciele, którzy doskonale orientują się w sprawach zakładu i nie potrzebują dodatkowej informacji kosztowej.

Na podstawie układu rodzajowego kosztów można ustalić wynik finansowy (wersja porównawcza), wykonać sprawozdanie GUS-owskie oraz wypełnić sprawozdanie statystyczne. Produkcji w toku nie ma, nie ma więc potrzeby kalkulowania produktów. Jedynie gdyby wystąpiły koszty wymagające rozliczenia w czasie, należałoby zastosować konta rozliczeń międzyokresowych.

Jak wiadomo, rachunek kosztów zajmuje się kosztami podstawowej działalności operacyjnej. Jest to koszt pełny, oparty na cenach nabycia, a więc historyczny [Nowak, Piechota 2004, s. 28].

Tymczasem do ustalenia wyniku przedsiębiorstwo musi zebrać informacje o kosztach pozostałej działalności operacyjnej (wyszczególnia je ustawa o rachunkowości – art. 3, pkt 32 po nowelizacji w 2008 r.), o kosztach finansowych oraz o stratach nadzwyczajnych. W tym celu należy zaprowadzić ewidencję na kontach Zespołu 7.

Taki wariant rachunku kosztów (prowadzony tylko na kontach Zespołów 4 i 7) nie nadaje się do większych przedsiębiorstw, zwłaszcza produkcyjnych. Dlatego też

w jednostkach wytwórczych będziemy mieli do czynienia najczęściej z ewidencją kosztów nie tylko rodzajowych (Zespół 4 kont lub analityka do Zespołu 5), ale również według typów działalności (miejsc powstania – Zespół 5) i czasu ich poniesienia (Podzespół 64). W takich firmach można mówić o faktycznej wycenie produktów i o badaniu ich rentowności.

Sama ewidencja i rozliczanie kosztów do celów wyceny produktów muszą być poprzedzone umiejętną ich klasyfikacją. Ze względu na potrzeby kalkulacji kosztów jednostkowych (a więc wyceny) dokonano podziału kosztów na bezpośrednie i pośrednie. Otrzymany układ nazywa się zresztą kalkulacyjnym, a przesłanką grupowania kosztów jest, jak wiadomo, stopień dokładności, z jakim można odnieść poszczególne koszty na jednostki kalkulacyjne. Rzeczą ogólnie znaną jest również to, że cały problem kalkulacji rozbija się o rozliczanie kosztów pośrednich (przy produkcji niejednorodnej). W gruncie rzeczy bowiem są to koszty wspólne dla wielu często różnych produktów i nie ma obiektywnej przesłanki, aby jednoznacznie ustalić, jaka ich część przypada na poszczególne jednostki. Dlatego też w systematycznym rachunku kosztów są one łączone według miejsc powstania, stanowiąc: koszty zakupu, koszty wydziałowe, koszty zarządu i koszty sprzedaży. Przy kalkulacji (wycenie produktów) koszty bezpośrednie na podstawie dowodów źródłowych są precyzyjnie odnoszone na jednostki kalkulacyjne, a koszty pośrednie częściowo doliczane są do produktów, a częściowo jako koszty okresu odnoszone na wynik finansowy.

Jak się okazuje, wychodząc wciąż z założenia, że produkty mają być wycenione według pełnego, historycznego kosztu wytworzenia, różne części kosztów wspólnych są doliczane do wartości produktów, a różne części uwzględniane wprost w wyniku.

Przechodząc do konkretów, warto wcześniej rozstrzygnąć kilka kwestii natury metodycznej. Po pierwsze, można przyjąć, że koszty zakupu nie stanowią większego problemu rozliczeniowego. Można wręcz założyć, że są to koszty bezpośrednie, bowiem rzeczywiście większość z nich da się dokładnie przypisać konkretnym materiałom bezpośrednim. Natomiast tylko pewna część kosztów zakupu występuje w kosztach wydziałowych i w kosztach ogólnego zarządzania.

Druga kwestia związana jest z kosztami sprzedaży. Te zawsze wchodziły w skład wyniku – albo pośrednio przez koszt własny sprzedaży, albo bezpośrednio, odnoszone na wynik³. Pozostaje zatem tylko problem rozliczenia kosztów wydziałowych i kosztów ogólnego zarządu. Z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej należy rozstrzygnąć, jaką ich część można doliczyć do kosztu wytworzenia produktów (wykazywanych w bilansie – przy zapasie i rachunku zysków i strat – przy sprzedaży), a jaka stanowi koszty okresu.

Ustawa o rachunkowości, która rozstrzyga te kwestie, pozostaje wyraźnie pod wpływem MSR-2 (Zapasy) i MSR-23 (Koszty finansowania zewnętrznego). Ostat-

³ Inna rzecz, że część kosztów związanych ze sprzedażą może być zaliczona do kosztów ogólnych. Dzisiaj to nie ma znaczenia, bowiem i koszty ogólne, i koszt sprzedaży obciążają bezpośrednio wynik finansowy (oczywiście w wersji kalkulacyjnego rachunku zysków i strat).

nia nowelizacja ustawy dotycząca tego problemu pochodzi z marca 2008 r. Według ustawy (art. 28, ust. 3):

„Koszty wytworzenia produktu obejmują koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednio 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 wytworzenia produktu części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz 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 planowanych remontów”.

Natomiast dodany ust. 4a stwierdza:

„W przypadku gdy roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania w myśl art. 64, ust. 1, to obliczając koszt wytworzenia produktu zgodnie z ust. 3, jednostka może do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto”.

Jednocześnie definicja kosztu wytworzenia według ustawy (w ślad za MSR-2: Zapasy) jednoznacznie wskazuje, czego się tutaj nie zalicza, a mianowicie:

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

Należy natomiast podkreślić, że aktualne prawo (tym razem w ślad za MSR-23: Koszty finansowania zewnętrznego) zezwala w określonych sytuacjach, aby zaliczyć do kosztu wytworzenia koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania produktów w okresie ich wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych (czyli części kosztów finansowych).

6. Podsumowanie

Sprawozdawczość finansowa jest częścią rachunkowości finansowej. Jest oparta na prowadzonej ewidencji księgowej, w tym na tradycyjnie rozumianym rachunku kosztów. Dostarcza informacji kreujących jasny i przejrzysty obraz przedsiębiorstwa. Znaczna część informacji dotyczy kosztów. Na tych założeniach został oparty

przedstawiony artykuł. Zawiera on jednak i uwagi dyskusyjne. Dotyczą one przede wszystkim rozumienia pojęcia kosztu, zakresu sprawozdawczości finansowej, sposobów prowadzenia rachunku kosztów oraz wyceny produktów, zarówno dla bilansu, jak i dla rachunku zysków i strat.

Literatura

- Burzymowa E., *Koszt produkcji jako obiektywna kategoria mikroekonomiczna*, Zeszyty Naukowe WSE Kraków, 1963, z. 24.
- Jarugowa A., Malec W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
- Kłoka J., *Informacja ekonomiczna o kosztach jako podstawa do podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach armatorskich (na przykładzie PLO w Gdyni)*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Morskiej w Gdyni, Gdynia 1988.
- Naumiuk T., *Koszty w rachunkowości finansowej*, Indor, Warszawa 2000.
- Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2001.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński W., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Ronek H., *Rachunkowość jako źródło informacji ekonomicznych*, [w:] *Ekonometryczne modelowanie danych finansowo-księgowych*, red. E. Nowak, Norbertinum, Lublin 1995.
- Ronek H., *Projektowanie rachunku kosztów w jednostkach gospodarczych*, Annales UMCS, Sectio H, vol. XXXVII, 2003.
- Świdarska G.K. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa 2003.
- Sobańska I. (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1968.

INFORMATION ON COSTS IN FINANCIAL REPORTING OF ENTERPRISES

Summary: The article is about the cost information and the way of its obtaining. In this field, the most important thing is the financial reporting prepared on the basis of account books. The cost information results from data processing. It has to be collected and presented in accordance with financial accounting rules. First of all, it has to take into consideration accounting and tax law, as well as the national statistics.

Keywords: financial reporting, cost information, cost accounting.