



Dr hab., prof. nadz. Tomasz Wołowiec<sup>1)</sup>  
Dr hab., prof. zw. Janusz Soboń<sup>2)</sup>

<sup>1)</sup>Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie (Lublin, Polska)  
wołowiectomek@gmail.com

<sup>2)</sup>Akademia Morska w Szczecinie (Szczecin, Polska)  
sj@list.pl



## REGISTRY AND SETTLEMENT OF ACCOUNTING COSTS IN THE FUNCTIONING OF A COMPANY (SELECTED ISSUES)

### EWIDENCJA I ROZLICZANIE KOSZTÓW W DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ FIRMY (WYBRANE PROBLEMY)

### УЧЕТ И РАСЧЕТНЫЕ РАСХОДЫ ОПЕРЕЙТИНГ-КОМПАНИИ (НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ)

#### Abstract

*The method of recognition and classification of costs should be clearly described in the company rules of accounting. This follows directly from Article. 10 of the Accounting Act of 29 September 1994. In a cost accounting processes we must first determine whether the expenditure meets the definition of costs relates to the current period or should be settled in time and which kind of activity should be subordinated. Operating expenses include costs by type (cushioning materials and energy, outsourced services, wages, taxes and fees, social security and other benefits, other costs) and the value of goods sold and materials at purchase prices or acquisition.*

**Keywords:** costs, operating expenses, costs classification

#### Streszczenie

*Sposób ujmowania i klasyfikacji kosztów powinien zostać dokładnie opisany w przyjętej przez jednostkę polityce (zasadach) rachunkowości. Księgując koszty należy przede wszystkim określić czy dany wydatek spełnia definicję kosztów, dotyczy bieżącego okresu czy powinien być rozliczany w czasie oraz do którego rodzaju działalności powinien być podporządkowany. Koszty działalności operacyjnej obejmują koszty według rodzajów (amortyzację, zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagrodzenia, podatki i opłaty, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty) oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów według cen zakupu lub nabycia.*

**Słowa kluczowe:** koszty, koszty w działalności operacyjnej, klasyfikacja kosztów.

#### Аннотация

*Метод распознавания и классификации расходов должны быть подробно описаны в политике субъекта (правила) бухгалтерского учета. При учете таких*

Dr hab. T. Wołowiec, prof. nadz.  
Prof. zw. dr hab. J. Soboń

расходов необходимо сначала определить, отвечают ли расходы определению расходов, относятся к текущему периоду или должны быть урегулированы во времени и какой вид деятельности должен быть обозначен. Операционные расходы делятся по типу (амортизирующие материалы и энергию, услуги аутсорсинга, заработной платы, налогов и сборов, социальное обеспечение и другие преимущества, иные расходы) и стоимостью проданных товаров, материалов, по ценам на покупку или приобретение.

**Ключевые слова:** затраты, операционные затраты, классификация расходов.

**Wprowadzenie.** Ustawa o rachunkowości definiuje koszt jako „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”. Kołaczyk definiuje koszty w następujący sposób: „koszty to celowe zużycie czynników produkcji i usług obcych w danym okresie wyrażone w mierniku pieniężnym”, a więc zużycie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, energii, paliwa, usług, czasu pracy, a także niektóre wydatki nie wyrażające zużycia jak np. podatki czy składki ubezpieczeniowe. Nowak ujmuje koszty w taki sposób: „istotą kosztów jest więc wykorzystanie różnych czynników w związku z prowadzoną działalnością przedsiębiorstwa, wyrażone w jednostkach wartościowych. Zużycie to musi być jednak związane ze zwykłą, normalną działalnością przedsiębiorstwa, która obejmuje wszystkie fazy procesu gospodarczego, a więc zaopatrzenie, produkcję, sprzedaż i zarządzanie”. Natomiast do kosztów nie zalicza się (biorąc pod uwagę zwykłą działalność):

- zużycia niecelowego, nieekwiwalentnego i niezasadzonego normalnymi warunkami czyli straty.
- strat nadzwyczajnych, będących zmniejszeniem zasobów majątkowych przedsiębiorstwa spowodowanym zdarzeniami o charakterze losowym.
- wydatków, które oznaczają każdy rozchód środków pieniężnych w związku z zapłatą za określone dobra lub usługi, a także w związku z

regulowaniem różnych zobowiązań jednostki - poniesionych niekoniecznie w tym samym okresie, którego dotyczą.

Wydatek jest szerszym pojęciem niż koszt, ponieważ „nie każdy wydatek jest kosztem (np. wypłacona dywidenda, zapłacony podatek dochodowy), ale każdy koszt pociąga za sobą konieczność poniesienia wydatku (wcześniej, później lub w tym samym czasie).

**Klasyfikacja kosztów.** Schemat nr 1 obrazuje podział kosztów według typów działalności gospodarczej prowadzonej przez jednostkę. Działalność operacyjna to taka, która realizuje podstawowy cel, dla którego przedsiębiorstwo zostało utworzone. Zasadnicza działalność operacyjna inaczej podstawowa to koszty działalności produkcyjnej, usługowej czy też handlowej. Działalność wytwórcza polega na wytwarzaniu wyrobów gotowych czy usług, z kolei działalność handlowa obejmuje zakup i sprzedaż towarów.



Schemat 1. Struktura działalności gospodarczej

Pozostała działalność operacyjna jest związana pośrednio z działalnością zasadniczą i można przypisać jej takie koszty jak:

- koszty sprzedaży lub likwidacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

- przekazane darowizny,
- przedawnione, umorzone lub nieściągalne należności,

- wszelkie zapłacone kary grzywny, odszkodowania oraz koszty postępowania sądowego,

- odpisy aktualizujące należności wątpliwe lub utworzone rezerwy na przewidywane straty.

Koszty działalności finansowej dotyczą działalności inwestycyjnej i finansowej przedsiębiorstwa. Koszty te obejmują np. prowizje od otrzymanych kredytów i pożyczek, zapłacone odsetki za zwłokę w związku z nieterminową regulacją zobowiązań, dyskonto

przy sprzedaży czeków obcych i weksli oraz ujemne różnice kursowe.

Najistotniejsze kryteria podziału kosztów, ze względów praktycznych to rodzaj zużytego zasobu, miejsce powstawania kosztu oraz możliwość przypisania do obiektu inaczej kalkulacji. Podział kosztów według rodzaju zasobu jest najprostszym podziałem. „Wszystkie koszty generowane w ramach zwykłej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa pogrupowane są według rodzaju zużytego zasobu. Układ rodzajowy dzieli koszty na rodzaje, bez względu na cel ich ponoszenia. Koszty w układzie rodzajowym są z reguły kosztami prostymi, tj. takimi, które w ramach danej jednostki gospodarczej nie dają się rozłożyć na elementy prostsze. Strukturę kosztów według rodzajów prezentuje poniższa tabela.

**Tabela 1. Układ rodzajowy kosztów**

| Rodzaj kosztu   | Charakterystyka  |
|---|--|
| Amortyzacja   | zużycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obliczone zgodnie ze stosowanymi metodami amortyzacji   |
| Zużycie materiałów i energii                                    | zużycie nabytych surowców, półfabrykatów obcych, opakowań, paliwa środków czystości, materiałów biurowych, części zapasowych maszyn i urządzeń, atak ze zużytej energii elektrycznej, pary, wody, gazu, sprężonego powietrza   |
| Usługi obce   | zużycie nabytych usług obcych: transportowych, spedycyjnych, remontowych, komunalnych, pocztowych, telekomunikacyjnych, informatycznych, biurowych, bankowych, dozoru mienia itp.  |
| Podatki i opłaty  | podatki obciążające koszty działalności np. od środków transportu, od nieruchomości, od czynności cywilnoprawnych, podatek akcyzowy, naliczony podatek VAT niepodlegający odliczeniu oraz opłaty administracyjne, notarialne, sądowe, za korzystanie ze środowiska   |
| Wynagrodzenia   | koszt zużycia siły roboczej w postaci wynagrodzeń pieniężnych oraz wartości świadczeń w naturze zaliczanych zgodnie z przepisami do wynagrodzeń pracowników, obejmujące wynagrodzenia ze stosunku pracy, umowy zlecenia, o dzieło honoraria autorskie, itp.  |
| Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników | składki z tytułu ubezpieczeń społecznych obciążających pracodawcę, składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, świadczenia wynikające z przepisów bhp, a także koszty szkolenia pracowników, dopłaty do okresowych biletów na dojazdy pracowników do pracy itp. |
| Pozostałe koszty  | wszystkie pozostałe koszty, inne niż wyżej wymienione, np. koszty delegacji służbowych, koszty reprezentacji, reklamy, koszty ubezpieczeń majątkowych, składki na rzecz organizacji zawodowych, itp.   |

**Dr hab. T. Wołowicz, prof. nadz.**

**Prof. zw. dr hab. J. Soboń**

Koszty zwykłej działalności operacyjnej mogą być również ujmowane według miejsca ich powstawania. „Celem tej klasyfikacji jest zwiększenie odpowiedzialności za utrzymanie kosztów na racjonalnym poziomie, a także usprawnienie planowania oraz kontroli kosztów. Miejsce powstawania kosztów jest pojęciem umownym i wymaga każdorazowo skonkretyzowania w dostosowaniu do warunków i rozwiązań stosowanych w danym przedsiębiorstwie. Na ogół są to miejsca związane z wyodrębnioną terytorialnie i organizacyjnie komórką podmiotu

gospodarczego. Miejsca te może wyznaczać struktura organizacyjna przedsiębiorstwa (np. podział na komórki organizacyjne ruchu i administracji) lub podział ze względu na określone funkcje realizowane przez jednostkę (np. funkcja zakupu, sprzedaży, działalności właściwej). Stąd grupowanie kosztów według miejsc ich powstawania zwane jest też jako funkcjonalny układ kosztów”. Typowe pozycje kosztów w układzie według miejsc ich powstawania przedstawia tabela zamieszczona poniżej.

**Tabela 2. Układ funkcjonalny kosztów**

| Obszary kosztów według funkcji                 | Charakterystyka  |
|--|--|
| Koszty zakupu                                  | Koszty bezpośrednio związane z zakupem materiałów, takie jak koszty transportu, spedycji, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w czasie transportu; poniesione w związku z zakupem materiałów i dostarczeniem ich do magazynu przedsiębiorstwa   |
| Koszty działalności podstawowej (produkcyjnej) | koszty bezpośrednio związane z produkcją wyrobów gotowych, np. zużycie materiałów bezpośrednich, robocizna bezpośrednia, obróbka obca; na podstawie odpowiedniej dokumentacji kosztowej odnoszone są wprost (bepośrednio) na konkretny wytwarzany produkt (odbywa się to w ramach tzw. układu kalkulacyjnego kosztów)  |
| Koszty wydziałowe                              | Koszty pośrednie podstawowej działalności produkcyjnej, ponoszone na wydziałach podstawowych, których nie można na podstawie dokumentacji kosztowej bezpośrednio zaliczyć na konkretny produkt; są to koszt utrzymania w ruchu maszyn i urządzeń produkcyjnych, koszty kierowania wydziałem, koszty amortyzacji maszyn wykorzystywanych na wydziale, koszty oświetlenia i ogrzewania wydziału; na koniec miesiąca podlegają umownemu rozliczeniu na uzasadnione części obciążające poszczególne produkty |
| Koszty działalności pomocniczej                | Koszty związane z prowadzeniem działalności pełniącej funkcje pomocnicze w stosunku do działalności podstawowej, np. wydział transportowy, własna kotłownia, wydział remontowy; po zakończeniu każdego miesiąca rozlicza się je na poszczególne miejsca powstawania kosztów, które korzystały ze świadczeń działalności pomocniczej  |
| Koszty ogólnego zarządu                        | Koszty utrzymania zarządu, administracji oraz organizacji i obsługi przedsiębiorstwa jako całości; obejmują koszty administracyjno-gospodarcze, koszty utrzymania zarządu, podatek od nieruchomości, opłaty administracyjne, skarbowe, notarialne, a także koszty utrzymania komórek ogólnego przeznaczenia, takich jak: magazyny, laboratoria, bocznice kolejowe  |
| Koszty sprzedaży                               | Koszty związane z ostatnią fazą działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego – ze sprzedażą wyrobów gotowych; obejmują np.: koszty reklamy, udział w targach, koszty transportu, załadunku, wyładunku, przeładunku, koszty opakowań, prowizje pośredników w sprzedaży produktów, podatek akcyzowy (jeśli sprzedaż jest obciążona tym podatkiem)   |

Kryterium podziału według możliwości przypisania do obiektu kalkulacji (np. produktu lub usługi, projektu, klienta) stanowi podstawę układu kalkulacyjnego, inaczej układu według celu poniesienia kosztów. W tym układzie wszystkie koszty podzielić można na bezpośrednie i pośrednie. **Koszty bezpośrednie** na podstawie źródłowych dokumentów lub też oczywistej zależności mogą być przydzielone bezpośrednio na produkowane wyroby, roboty bądź usługi. Głównie są to: materiały bezpośrednie, wynagrodzenia bezpośrednie wraz z narzutami ubezpieczeń społecznych oraz inne koszty bezpośrednie, np. koszty obróbki obcej. **Koszty pośrednie** to koszty, które na podstawie pomiaru albo dokumentów źródłowych nie można zaliczyć bezpośrednio na poszczególne jednostki odniesienia (produkty). Dlatego też dla potrzeb kalkulacji koszty te łączy się w grupy, a następnie rozlicza w wymaganym przekroju drogą pośrednią przy zastosowaniu określonych metod oraz kluczy podziałowych (rozliczeniowych). Do kosztów pośrednich należą: koszty wydziałowe, koszty zarządu, koszty sprzedaży, oraz koszty zakupu.

**Ewidencja kosztów działalności operacyjnej.** Rozwiązania ewidencyjne w zakresie kosztów działalności powinny spełniać wymagania stawiane sprawozdawczości finansowej, ale także dostarczać odpowiednich informacji w zakresie podejmowania decyzji przez kierownictwo. Przepisy ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nie narzucają konkretnych rozwiązań ewidencyjnych dotyczących kosztów, dlatego jednostki w ramach własnej polityki rachunkowości - biorąc pod uwagę charakter prowadzonej działalności gospodarczej, potrzeby informacyjne w zakresie kosztów działalności, czy wariant sprawozdawczy rachunku zysków i strat - przyjmują odpowiedni im wariant ewidencyjny kosztów

Dowolność w wyborze określonego wariantu

ewidencji i rozliczania kosztów polega na tym, że można:

1. ograniczyć ewidencję kosztów do grupowania ich tylko według rodzajów - z uwzględnieniem tylko kont zespołu „4” - układ rodzajowy kosztów,

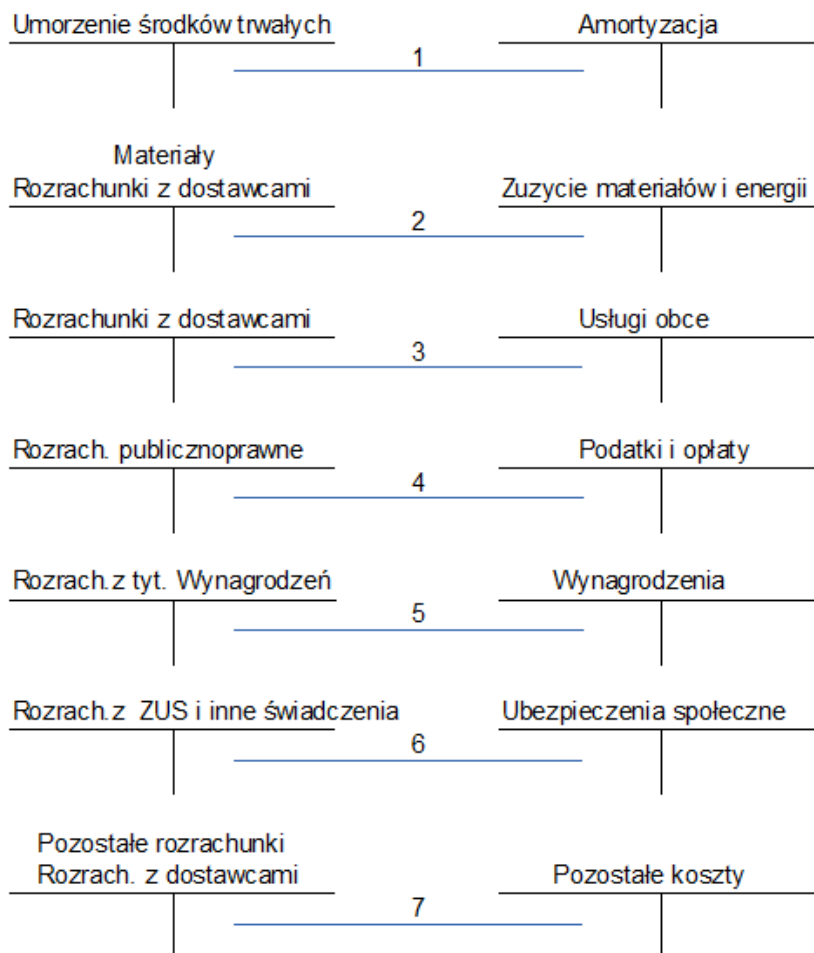
2. ujmować koszty tylko według miejsc powstawania, celów, na które zostały poniesione - z uwzględnieniem jedynie kont zespołu „5” - z ewentualnym dalszym podziałem na potrzeby kalkulacji kosztów wytworzenia na koszty bezpośrednie i pośrednie - tzw. układ funkcjonalno-kalkulacyjny,

3. wstępnie grupować koszty w układzie według rodzajów na kontach zespołu „4”, a następnie rozliczać według celów na kontach zespołu „5”. A więc w układzie rodzajowym i w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym.

4. W pierwszych dwóch przypadkach mamy do czynienia z uproszczonymi wariantami ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Natomiast rozwiązanie trzecie stanowi wariant rozszerzony, charakteryzujący się najwyższymi walorami informacyjnymi.

**Ewidencja w układzie rodzajowym** (zespół 4) jest najprostszym sposobem ewidencji kosztów powstających w jednostce gospodarczej. Ewidencji podlegają wszystkie poniesione w danym okresie koszty bez względu na to, czy dotyczą okresów poprzedzających okres sprawozdawczy, okresu sprawozdawczego, czy też przyszłych okresów. Układ rodzajowy może być stosowany przez jednostki prowadzące działalność w małym zakresie, jednostronnie ukierunkowane mające prostą strukturę organizacyjną, w której nie zachodzi potrzeba kontroli kosztów według miejsc powstawania. Wykonujące działalność jednorodną, głównie handlową lub usługową, w której nie ma możliwości lub potrzeby ustalania jednostkowych kosztów produktów pracy.

Zamieszczony schemat nr 2 ilustruje powiązanie kont układu rodzajowego kosztów z różnymi kontami.

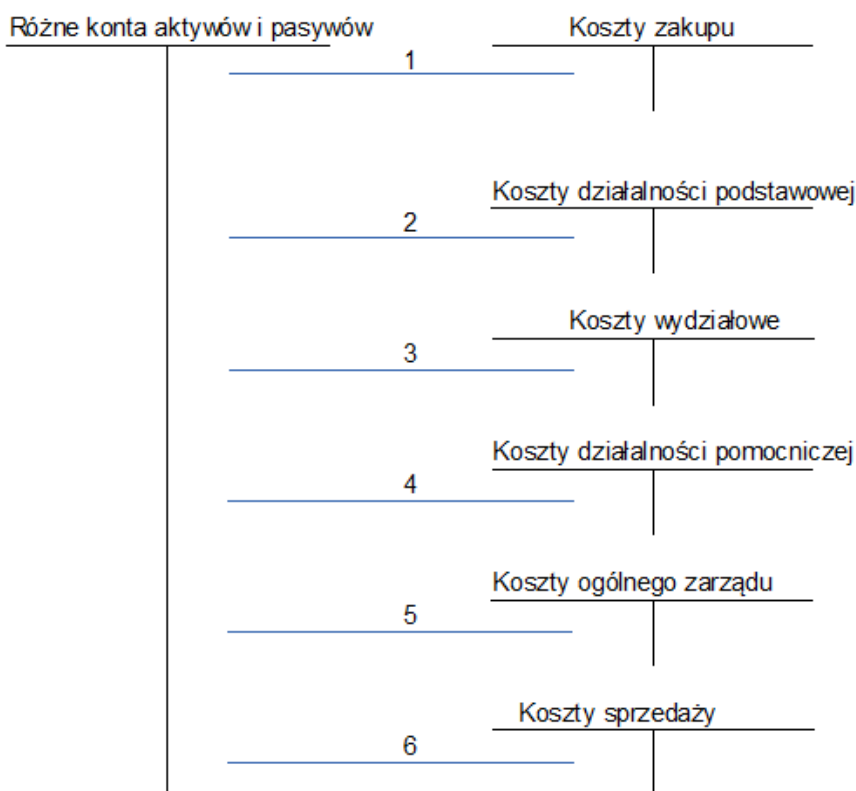


Schemat 2. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym

Objaśnienia do schematu:

1. Zużycie środków trwałych.
2. Zużycie materiałów i energii
3. Otrzymane faktury za usługi obce (transportowe, remontowe i inne).
4. Obciążenia z tytułu podatku od nieruchomości, opłat celnych, notarialnych, sądowych.
5. Koszty zużycia siły roboczej (wynagrodzenia).
6. Składki na ubezpieczenia społeczne płacone przez pracodawcę, fundusz pracy, fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, koszty bhp itp.
7. Inne koszty rodzajowe, np. czynsze, ubezpieczenia, koszty reklamy i reprezentacji.

**Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym** (zespół 5) daje informacje o kształtowaniu się kosztów działalności. Jest podstawą do sporządzania kalkulacji rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów, ustalania wartości produkcji niezakończonych, itp. Z ewidencji takiej korzystają np. jednostki prowadzące działalność o zróżnicowanym charakterze, działające na większą skalę, wytwarzające bardziej złożone i różnorodne produkty z różnorodnych materiałów. Szczególnie układ funkcjonalny wykorzystywany jest w działalności produkcyjnej, ponieważ umożliwia przeprowadzenie kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia produktu.



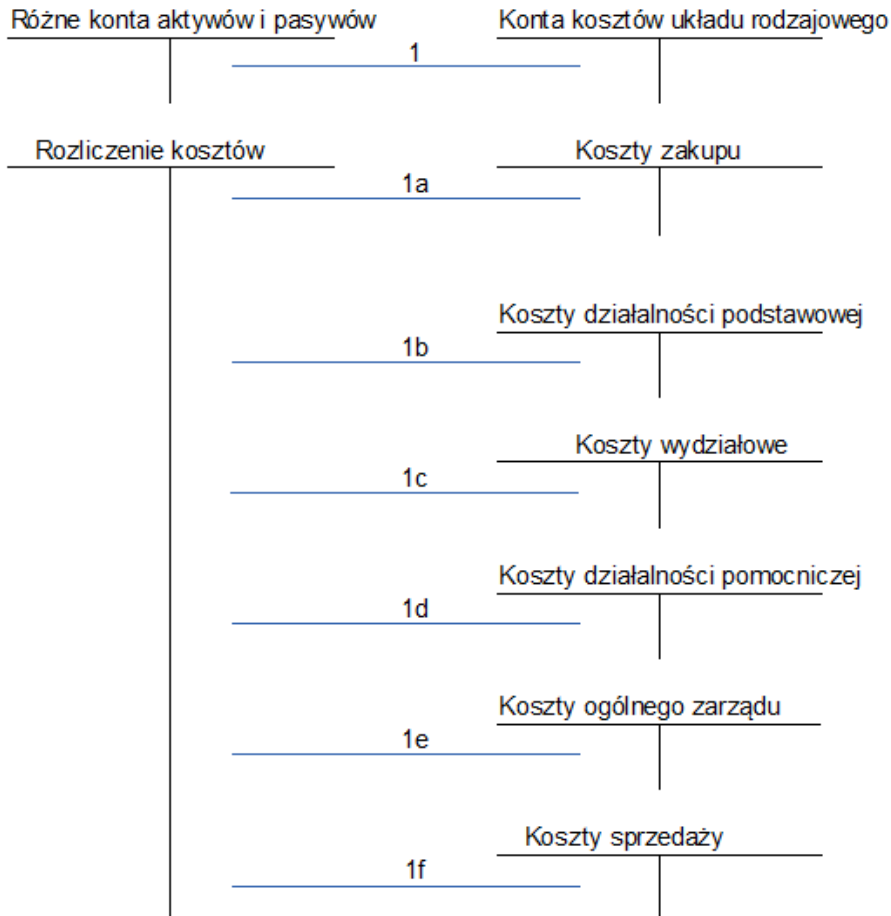
Schemat 3. Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalnym

## Objaśnienia:

1. Koszty związane z realizacją funkcji zaopatrzenia.
2. Koszty związane z działalnością podstawową – w działalności produkcyjnej – koszty bezpośrednie tej działalności.
3. Koszty pośrednie działalności produkcyjnej – w wydziałach produkcji podstawowej.
4. Koszty prowadzonej działalności pomocniczej.
5. Koszty zarządu i administracji.
6. Koszty sprzedaży wyrobów gotowych – koszty marketingu, transportu, załadunku.

**Ewidencja kosztów w wariantcie rozwiniętym** (zespół 4 i 5) daje najszersze możliwości kontroli kosztów we wszystkich przekrojach: rodzajowym, funkcjonalnym i kalkulacyjnym. Wariant ten powinny stosować jednostki prowadzące działalność różnorodną, skomplikowaną i wymagającą kalkulowania kosztu jednostkowego dla każdego rodzaju produkowanego wyrobu bądź świadczonej usługi. Ewidencja w tym wariantcie przebiega dwuetapowo. I etap ujmuje koszty na kontach zespołu „4”, a w II etapie przenosi się je za pośrednictwem konta „490-Rozliczenie kosztów” na konta zespołu „5”.





Schemat 4. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowo-funkcyjnym.

Objaśnienia do schematu nr 4 :  
Ewidencja kosztów według ich rodzaju na podstawie dowodów źródłowych oraz jednocześnie rozliczenie kosztów rodzajowych na układ funkcjonalny na podstawie rozdzielnika kosztów w części dotyczącej:

- Ia. funkcji zaopatrzenia.
- Ib. działalności podstawowej
- Ic. kosztów pośrednich produkcji podstawowej
- Id. działalności pomocniczej
- Ie. kosztów zarządu i administracji
- If. funkcji sprzedaży.

**Rozliczenie kosztów działalności operacyjnej.** Ważnym etapem w ewidencji kosztów jest ustalenie tej ich części, która dotyczy bieżącego okresu sprawozdawczego, a

także wyodrębnienie tych kosztów, które dotyczą przyszłych okresów, czyli wymagają rozliczenia w czasie. Takie rozliczenie kosztów w czasie określa się mianem **rozliczeń międzyokresowych kosztów**. Ustawa o Rachunkowości wyróżnia czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe. **Czynne rozliczenia międzyokresowe** powstają w przypadku ponoszenia przez jednostkę nakładów dotyczących przyszłych okresów.

**Bierne rozliczenia międzyokresowe** stanowią kwoty zaliczane do kosztów bieżącego okresu, których pokrycie nastąpi w przyszłości. Polegają one na tworzeniu niejako rezerw na wydatki przyszłych okresów, ujmowanych w wysokości prawdopodobnych zobowiązań.



**Tabela 3. Przykłady kosztów podlegających rozliczeniom międzyokresowych z podziałem na czynne i bierne**

| Przykłady kosztów działalności operacyjnej, które najczęściej rozlicza się w czasie jako   |   |
|--|---|
| czynne rozliczenia międzyokresowe  | bierne rozliczenia międzyokresowe   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty remontów środków trwałych (kapitałnych i średnich, nie zaś remontów bieżących i napraw)</li> <li>- koszty opłat przy umowach leasingu operacyjnego (opłata za zawarcie umowy, opłata wstępna)</li> <li>- koszty przygotowania nowej produkcji</li> <li>- koszty zakupu materiałów</li> <li>- koszty prenumeraty, opłaconych z góry czynszów, ubezpieczeń majątkowych, rocznych opłat z tytułu użytkowania wieczystego gruntów</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- koszty płac urlopowych pracowników bezpośrednio produkcyjnych</li> <li>- koszty napraw gwarancyjnych oraz wynikających z tytułu rękojmi</li> <li>- koszty przyszłych świadczeń emerytalnych i nagród jubileuszowych</li> </ul> |

Ewidencja kosztów rozliczanych w czasie różni się w zależności od wariantu rachunku kosztów:

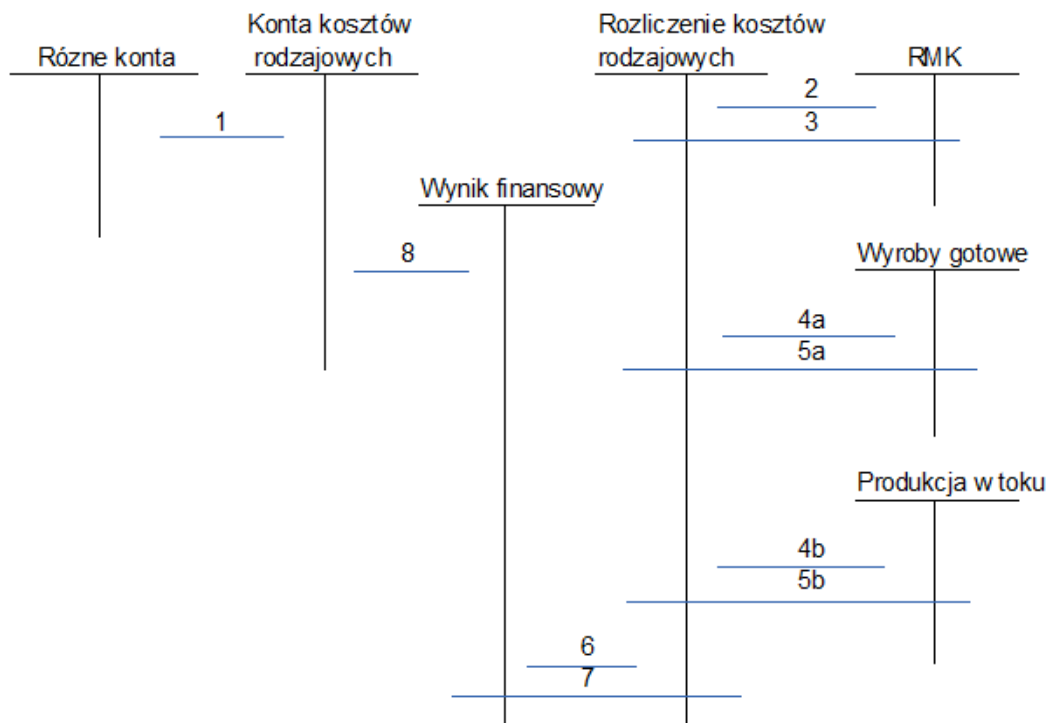
- W przypadku, gdy uproszczony rachunek prowadzony jest tylko w zespole 4, koszty rodzajowe do rozliczenia w czasie są przenoszone za pośrednictwem konta „Rozliczenie kosztów” na konto „Rozliczenia międzyokresowe”.

- W przypadku prowadzenia uproszczonego rachunku kosztów na kontach zespołu 5 kwoty wszystkich kosztów kwalifikujących się do rozliczenia w czasie księgowane są bezpośrednio na koncie „Rozliczenia międzyokresowe”, a zaliczanie ich do okresów bieżących następuje poprzez okresowe przenoszenie w ciężar kont kosztów zespołu 5.

- Jeżeli koszty są ujmowane w tak zwanym kręgu kosztowym (jednocześnie na kontach zespołu 4 i 5), powstanie kosztu wymagającego rozliczenia w czasie ewidencjonowane jest dwustopniowo. W pierwszej kolejności następuje zarachowanie w ciężar kosztów rodzajowych, a następnie przeniesienie sumy kosztów do rozliczenia w czasie na konto „Rozliczenia międzyokresowe” za

pośrednictwem konta "Rozliczenie kosztów".

Podobnie księguje się koszty przewidziane do poniesienia w okresach przyszłych czyli bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, tj. bez udziału kont kosztów rodzajowych (na kontach zespołu 5) lub z ich udziałem (na kontach zespołu 4 i 5). Patrząc na omawiane wyżej rozliczenia międzyokresowe widzimy, że rozliczenie kosztów działalności operacyjnej odbywa się w zależności od przyjętego wariantu rachunku kosztów. Poniżej kolejno przedstawię pełną ewidencję rozliczania kosztów dla każdego z wymienionych układów. W przypadku księgowania w układzie rodzajowym odbywa się to za pomocą konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych”. Przenosi ono koszty rozliczane w czasie, czyli dotyczące innych okresów sprawozdawczych oraz ujmuje zmiany (zwiększenia i zmniejszenia) stanu produktów (produktów gotowych i produktów niezakończonych). Przez zmianę stanu produktów w rachunku zysku i strat sporządzanym w wariantcie porównawczym dokonuje się korekty bieżącego okresu. Ewidencyjne ujęcie procesu rozliczania kosztów prezentuje poniższy schemat.



Schemat 5. Ewidencja rozliczania kosztów w układzie rodzajowym

Objaśnienia:

1. Ewidencja kosztów według rodzaju.
2. Przeniesienie kosztów zaliczonych do kosztów przyszłych okresów lub wykorzystanie rezerw na koszty przyszłych okresów.
3. Zmniejszenie rozliczeń międzyokresowych czynnych lub utworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów.
4. Zwiększenie stanu:
  - a. wyrobów gotowych,
  - b. półproduktów.
5. Zmniejszenie stanu:
  - a. wyrobów gotowych,
  - b. półproduktów.
6. Przeksięgowanie zmniejszenia stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych.
7. Przeksięgowanie zwiększenia stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych.
8. Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na wynik finansowy.

Jednostka gospodarcza prowadząc ewidencję w układzie funkcjonalnym, rozlicza koszty według miejsc powstawania oraz nośników, czyli według typów działalności. Ewidencja i

rozliczanie kosztów w zespole „5” obejmuje następujące etapy:

- 1) bieżąca ewidencja kosztów według typów działalności oraz kosztów podlegających rozliczeniom w czasie,
- 2) rozliczenie kosztów w czasie obciążających koszty bieżącego okresu,
- 3) rozliczanie kosztów wydziałowych i ustalenie kosztu wytworzenia produktów za pomocą kalkulacji,
- 4) ustalenie kosztu własnego sprzedanych produktów, do którego zalicza się koszt wytworzenia produktów sprzedanych w bieżącym okresie oraz koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży również poniesione w tym okresie.

Należy tu wyjaśnić pojęcie **kosztu 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

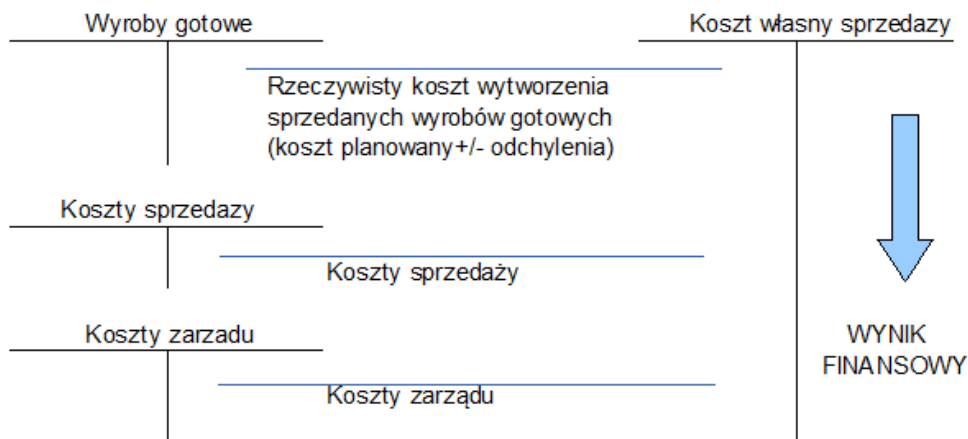
bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części **kosztów pośrednich** zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

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

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione. **Kalkulacja** z kolei to rachunek

polegający na ustaleniu kosztów jednostkowych produktów. Jest to odpowiedź na pytanie ile kosztuje jednostka produktu. Zatem przedmiotem kalkulacji są produkty, czyli rzeczowe rezultaty działalności jednostki gospodarczej, nazywanymi jednostkami kalkulacyjnymi. Wyróżnia się **kalkulację wstępną** (np. ofertową) – sporządzaną przed rozpoczęciem działalności, opartą na kosztach przewidywanych – i **kalkulację wynikową** – sporządzaną okresowo, opartą na kosztach rzeczywistych, wynikających z ewidencji. Jednostkowy koszt wytworzenia produktów ustala się za pomocą różnych metod. Chodzi o rozłożenie kosztów poniesionych w danym okresie pomiędzy wytworzone produkty – jednostki kalkulacyjne. W produkcji jednorodnej będzie to po prostu podzielenie ogólnej sumy kosztów przez ilość jednostek kalkulacyjnych – tzw. kalkulacja podziałowa. Natomiast przy produkcji różnorodnej stosuje się szczegółowe sposoby postępowania – tzw. kalkulacja doliczeniowa. **Koszt własny sprzedaży** obejmuje rzeczywiste koszty wytworzenia sprzedanych produktów oraz koszty związane ze sprzedażą (transport, wynagrodzenia, reklama, itp.).



Schemat 6. Ewidencja kosztu własnego sprzedaży

Pełną ewidencję rozliczania kosztów w układzie funkcjonalnym prezentuje schemat 8. Ważną rolę w tym ujęciu kosztów odgrywa konto „Rozliczenie kosztów działalności”, które służy do rozliczenia wstępnej i rzeczywistej wyceny kosztów produktów. Konto to spełnia funkcję pomocniczą, typowo rozliczeniową,

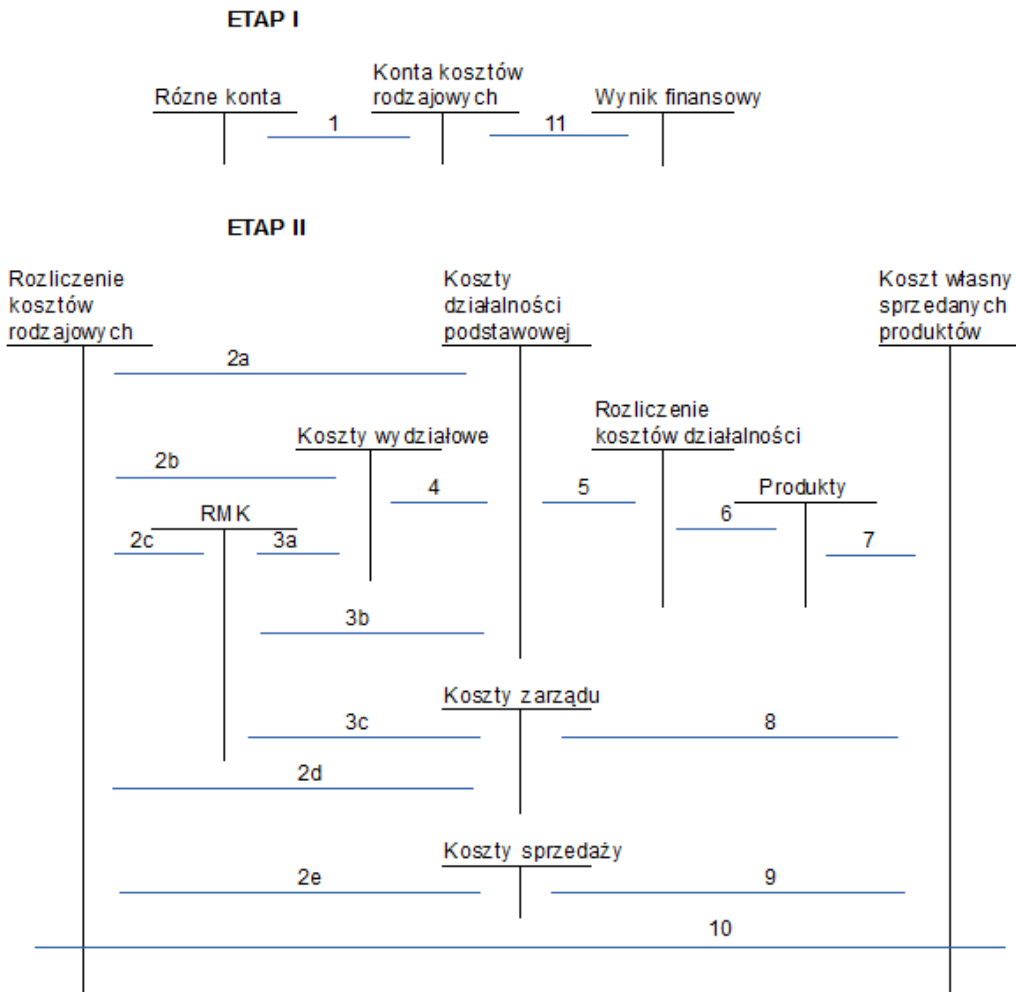
dzięki której można rozliczyć koszty działalności produkcyjnej i przyjąć wytworzone produkty do magazynu, by w następnej kolejności można było je sprzedać odbiorcom.

Objaśnienia:

1. Koszty bezpośrednio produkcyjne ujęte w oparciu o dokumenty źródłowe.

2. Koszty pośrednie wydziałowe ujęte w oparciu o dokumenty źródłowe.
3. Koszty pośrednie zarządu ujęte w oparciu o dokumenty źródłowe.
4. Koszty pośrednie sprzedaży ujęte w oparciu o dokumenty źródłowe.
5. Koszty podlegające rozliczeniu w czasie.
6. 7. 8. Przeksięgowanie części kosztów rozliczanych w czasie w koszty produkcji, wydziałowe, zarządu.
9. Przeksięgowanie kosztów wydziałowych
10. Przeksięgowanie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów.
11. Przyjęcie produktów do magazynu po koszcie rzeczywistym.
12. Wydanie produktów podlegających sprzedaży z magazynu.
13. Przeksięgowanie kosztów zarządu (można odnieść je bezpośrednio na wynik finansowy).
14. Przeksięgowanie kosztów sprzedaży (można odnieść je bezpośrednio na wynik finansowy).
15. Przeksięgowanie kosztu własnego sprzedanych produktów.

Rozwinięty wariant ewidencji kosztów ujmuje koszty w dwóch etapach: grupuje koszty proste według rodzajów oraz rozlicza je według miejsc powstawania i nośników kosztów. Ewidencję operacji przeniesienia kosztów rodzajowych na funkcje dokonuje się za pomocą konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych”.



Schemat 8. Ewidencja rozliczania kosztów w układzie rodzajowym i funkcjonalnym

Objaśnienia:

1. Bieżąca ewidencja kosztów w układzie rodzajowym w zespoleniu kont „4”.
2. Rozliczenie kosztów rodzajowych obciążających:
  - a. bezpośrednio produkcję podstawową,
  - b. wydziały produkcji podstawowej,
  - c. rozliczenia międzyokresowe kosztów,
  - d. koszty ogólnego zarządu,
  - e. koszty sprzedaży.
3. Rozliczenie kosztów w czasie obciążających:
  - a. wydziały produkcji podstawowej,
  - b. nośniki kosztów,
  - c. koszty ogólnego zarządu.
4. Rozliczenie kosztów wydziałowych na nośniki kosztów.
5. Przeksięgowanie rzeczywistego kosztu wytworzenia.
6. Przyjęcie produktów do magazynu.
7. Wyksięgowanie kosztu wytworzonych produktów podlegających sprzedaży.
8. Przeniesienie kosztów zarządu (można bezpośrednio przeksięgować na konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych”).
9. Przeniesienie kosztów sprzedaży (można przenieść bezpośrednio na „Rozliczenie kosztów rodzajowych”).
10. Przeksięgowanie kosztu własnego sprzedanych produktów.
11. Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na „Wynik finansowy”.

Ostatnia operacja występuje w przypadku sporządzania przez jednostkę gospodarczą porównawczego rachunku zysków i strat. Przy sporządzaniu kalkulacyjnego rachunku zysków i strat ostatnia operacja może być korygowana: Dt „Rozliczenie kosztów rodzajowych” Ct konta kosztów rodzajowych.

**Wnioski.** Zauważyć należy iż istnieje zależność między wariantem ewidencji kosztów a metodą ustalania wyniku finansowego. Przy ewidencji kosztów w układzie rodzajowym („4”) należy sporządzać rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, w układzie funkcjonalnym („5”) - kalkulacyjny RZIS, a w przypadku rozszerzonego wariantu („4” i „5”) mamy dowolność w wyborze z pośród wyżej już wymienionych.

### Bibliografia:

1. Jaklik B. Micherda, Zasady rachunkowości, Wydawnictwo Szkolne i Pedagogiczne, Warszawa 1997.
2. Kuczyńska-Cesarz, Rachunkowość. Część 1., Difin, Warszawa 2003.
3. Nowak E. Rachunkowość. Kurs podstawowy, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2007.
4. Matuszewicz J. P. Rachunkowość od podstaw, FINANS-SERVIS, Warszawa 2000.
5. Pfaff J. Ewidencyjne ujęcie kosztów działalności, [w:] Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF, red. Z. Messner, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
6. Kołaczyk Z. Rachunkowość przedsiębiorstw Część 1, wyd. empi2, Poznań 1999.
7. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm).
8. <http://www.sgk.gofin.pl/11,3622,177684,kryteria-podzialu-kosztow-w-rachunkowosci.html>.
9. <http://www.sgk.gofin.pl/11,3622,177690,istota-rozliczen-miedzyokresowych-kosztow.html>.
10. <http://www.sgk.gofin.pl/11,3622,177690,istota-rozliczen-miedzyokresowych-kosztow.html>.