

E. RACHUNKOWOŚĆ KROK PO KROKU

V. TWORZYMY POLITYKĘ RACHUNKOWOŚCI – koszty działalności operacyjnej

1. Wybór wariantu rachunku zysków i strat w zależności od sposobu ewidencji kosztów

W polityce rachunkowości podaje się informację na temat zasad ewidencji i rozliczania kosztów, mimo że obowiązek ten nie wynika wprost z przepisów ustawy o rachunkowości. Ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej można prowadzić na trzy sposoby:

- 1) tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- 2) tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- 3) zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”.

Od sposobu ewidencji kosztów zależy wybór stosowanego wariantu rachunku zysków i strat. Ustawa o rachunkowości pozwala na sporządzanie rachunku zysków i strat w dwóch wariantach, tj. kalkulacyjnym i porównawczym. Zasadniczą różnicą między tymi wariantami jest prezentacja danych w pierwszej części rachunku zysków i strat, uwzględniającej podstawową działalność operacyjną. W wariantcie porównawczym od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów skorygowanych o zmianę stanu produktów (zwiększenie stanu produktów występuje ze znakiem plus, a zmniejszenie – ze znakiem minus) i zwiększonych o koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby odejmowana jest suma kosztów działalności operacyjnej według ich rodzaju oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów. Z kolei w wariantcie kalkulacyjnym od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, odejmowane są koszty wytworzenia sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów, jak też całość kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu. Pozostałe składniki rachunku zysków i strat w obu wariantach są jednakowe. Obejmują one pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe, podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku lub zwiększenia straty.

W przypadku gdy jednostka ewidencję i rozliczanie kosztów prowadzi jedynie za pomocą jednego z zespołów, to sposób sporządzania rachunku zysków i strat jest już przesądzony. W rezultacie wybór wariantu rachunku zysków i strat ogranicza się do sytuacji, gdy jednostka stosuje ewidencję kosztów w obydwu przekrojach, tj. na kontach zespołu 4 i 5. W zależności od specyfiki działalności i okoliczności jednostka decyduje, czy sporządzać będzie kalkulacyjny, czy porównawczy rachunek zysków i strat. Zależność między metodą ewidencji kosztów a wariantem rachunku zysków i strat przedstawia poniższy schemat.

Metoda ewidencji kosztów	Wariant rachunku zysków i strat
uproszczona – tylko zespół 4	porównawczy
uproszczona – tylko zespół 5	kalkulacyjny
rozszerzona – zespół 4 i 5	porównawczy lub kalkulacyjny

! **Uwaga:** Decyzję w sprawie ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej oraz wyboru wariantu rachunku zysków i strat podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

2. Ewidencja kosztów tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności operacyjnej tylko według rodzajów polega na bieżącym księgowaniu wszystkich poniesionych kosztów działalności operacyjnej na podstawie dokumentów źródłowych, bez względu na okres którego dotyczą, wyłącznie na odpowiednie konta zespołu 4, zapisem:

- **Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”,**
- **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8.**

Na kontach zespołu 4 księguje się wszystkie poniesione przez jednostkę koszty działalności operacyjnej bez względu na to czy dany koszt uznaje się podatkowo za koszt uzyskania przychodów, czy też w części lub całości nie stanowi kosztu uzyskania przychodów. Ponadto na kontach tego zespołu ujmuje się koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym, bez względu na okres którego dotyczą. Koszty podlegające rozliczeniu w czasie przeksięgowuje się za pomocą konta 49 „Rozliczenie kosztów” na konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Koszty działalności operacyjnej dzieli się na rodzaje, dla których wyodrębnia się konta syntetyczne (konta księgi głównej). Podział ten może odpowiadać podziałowi tych kosztów w porównawczym rachunku zysków i strat stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości, który składa się z następujących pozycji kosztów:

Układ rodzajowy kosztów	
Amortyzacja	Bieżące odpisy amortyzacyjne dotyczące posiadanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących działalności operacyjnej
Zużycie materiałów i energii	Koszty zużytych materiałów podstawowych i pomocniczych, paliw, opakowań, materiałów gospodarczych, biurowych, książek, czasopism oraz koszty zużycia energii elektrycznej, cieplnej i innych
Usługi obce	Koszty świadczonych robót i usług przez inne podmioty na rzecz jednostki, np. usługi: transportowe, najmu, dzierżawy, bankowe, informatyczne
Podatki i opłaty	Koszty opłat skarbowych, notarialnych, sądowych, podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości, wpłaty na PFRON, podatek akcyzowy i inne
Wynagrodzenia	Koszty wynagrodzeń pieniężnych lub świadczeń w naturze wypłacanych pracownikom jednostki z tytułu umowy o pracę, łącznie z premiami, ekwiwalentami za urlop, nagrodami jubileuszowymi oraz koszty z tytułu umowy zlecenia, umowy o dzieło i innych
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Koszty składek na ubezpieczenia społeczne w części ponoszonej przez pracodawcę, koszty składek na FP, FGŚP i FEP oraz koszty szkoleń pracowników, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy, świadczenia urlopowe wypłacone w jednostkach nie tworzących ZFŚS, świadczenia emerytalne oraz inne o podobnym charakterze a także inne świadczenia na rzecz pracowników
Pozostałe koszty rodzajowe	Inne koszty, których nie można zaliczyć do grup opisanych powyżej, np. koszty podróży służbowych pracowników, koszty reprezentacji, koszty reklamy, ryczałty wypłacane pracownikom za używanie prywatnych samochodów do celów służbowych, koszty składek na rzecz organizacji, do których jednostka należy obowiązkowo lub dobrowolnie

! **Uwaga:** Wykaz kont księgi głównej (w tym kont zespołu 4) może stanowić załącznik do polityki rachunkowości, który w miarę potrzeb można aktualizować.

Przestawiony wykaz jest wykazem minimalnym, który w zależności od potrzeb informacyjnych może być odpowiednio rozbudowany. Rozbudowy można dokonać wprowadzając nowe konta syntetyczne, np. konto „Podróże służbowe” lub rozwinąć ewidencję analityczną. Przykładowo do konta „Amortyzacja” można utworzyć konta analityczne o nazwie „Amortyzacja środków trwałych” i „Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych”.

Z punktu widzenia potrzeb planowania i kontroli kosztów celowe może być też uwzględnienie w ramach układu rodzajowego minimalnego układu kalkulacyjnego kosztów. Polega to na wyodrębnieniu w ramach określonych kosztów rodzajowych kosztów bezpośrednich. Przykładowy podział kosztów rodzajowych zaprezentowano w tabeli.

Analityka kont rodzajowych wydzielająca koszty bezpośrednie	
Konto syntetyczne	Konta analityczne
Zużycie materiałów i energii	Zużycie materiałów i energii bezpośredniej Zużycie pozostałych materiałów i energii
Usługi obce	Usługi bezpośrednie Pozostałe usługi
Wynagrodzenia	Wynagrodzenia bezpośrednie Pozostałe wynagrodzenia

W ramach kont analitycznych utworzonych do kont zespołu 4 można również wprowadzić drugi poziom analityki, np. na koszty stanowiące koszty uzyskania przychodów i koszty nie-stanowiące kosztów uzyskania przychodów.

W ciągu roku obrotowego konta kosztów rodzajowych wykazują saldo Wn, oznaczające wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę w bieżącym okresie, bez względu na to, jakich okresów dotyczą. Na dzień bilansowy koszty te przenosi się na wynik finansowy, zapisem:

- **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
- **Ma konto 40** „Koszty według rodzajów”.

Zwracamy uwagę, iż w literaturze przedmiotu nie jest zalecane w jednostkach produkcyjnych i usługowych zawężenie ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie do układu rodzajowego (kont zespołu 4), bez ich podziału funkcjonalnego. Jednak w praktyce taki wariant ewidencji kosztów można spotkać w jednostkach produkcyjnych i usługowych. Naszym zdaniem mogą go stosować tylko nieliczne podmioty:

- o prostej strukturze organizacyjnej, w których nie zachodzi potrzeba kontroli kosztów według miejsc ich powstawania i nośników,
- zajmujące się w głównej mierze świadczeniem usług, które nie mają potrzeby lub możliwości ustalania rzeczywistych kosztów wytworzenia usług,
- wytwarzające w krótkim cyklu produkcyjnym nieskomplikowane produkty, przy jednoczesnym niewystępowaniu produkcji niezakończonych.

! **Uwaga:** Decyzję w sprawie ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 4 podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

Ewidencja kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym dostarcza jednostce informacji o tym, jakie koszty zostały poniesione w danym okresie i w jakiej wysokości oraz jak kształtuje się

ich struktura. Brak jest natomiast informacji gdzie te koszty zostały poniesione, czyli miejsc ich powstawania. Aby skutecznie kontrolować poziom kosztów oraz oceniać komórki odpowiedzialne za koszty można dokonać podziału kosztów prostych według miejsc ich powstawania. W tym celu wprowadza się do ewidencji konta zespołu 5, czyli tzw. układ kalkulacyjny.

3. Ewidencja kosztów wyłącznie na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

Ewidencja kosztów działalności operacyjnej wyłącznie według praw działalności (tzw. układ funkcjonalny) polega na ich bieżącym księgowaniu na właściwe miejsca kosztów w zespole 5 bezpośrednio z dokumentów źródłowych bądź rozdzielników tych dokumentów, zapisem:

- Wn konto zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8.

Bieżąca ewidencja kosztów podstawowej działalności operacyjnej na kontach zespołu 5, bez ich uprzedniej rejestracji na kontach kosztów według rodzajów, skutkuje sporządzaniem rachunku zysków i strat według wariantu kalkulacyjnego. Zgodnie z tym wariantem koszty działalności operacyjnej wykazuje się w trzech pozycjach: koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu.

Na kontach odpowiadających co najmniej powyższym pozycjom (produkcja podstawowa, ogólny zarząd, sprzedaż) powinno się gromadzić dotyczące danego okresu koszty zwykłej działalności operacyjnej jednostki. W praktyce podział kosztów według układu funkcjonalnego powinien być dostosowany do specyfiki i potrzeb danej jednostki, co może wiązać się z wyodrębnieniem dodatkowych miejsc powstawania kosztów. Przykładowo, jeśli w jednostce występują komórki, które świadczą swoje usługi na rzecz pozostałych wydziałów przedsiębiorstwa, to konieczne jest wyodrębnienie konta produkcji pomocniczej. Typowe koszty według miejsca ich powstawania wraz z krótkim opisem przedstawiono w tabeli.

Przykłady kosztów w układzie kalkulacyjnym	
Koszty działalności podstawowej	Koszty związane z podstawowym przedmiotem działalności jednostki, np. koszty zużytych materiałów, surowców do produkcji, opakowań bezpośrednich, wynagrodzenie pracowników produkcyjnych
Koszty wydziałowe	Pośrednie koszty produkcyjne, powstające na wydziałach produkcyjnych, m.in. związane z utrzymaniem ruchu maszyn i urządzeń, transportem wewnątrzwydziałowym, administracją wydziału, kosztami amortyzacji
Koszty sprzedaży	Koszty związane z obsługą odbiorców i pozyskaniem nowych, spedycją wyprodukowanych produktów i towarów, np.: koszty wysyłki, koszty badań marketingowych, wynagrodzenie pracowników zatrudnionych bezpośrednio w dziale sprzedaży, podatek akcyzowy płacony od sprzedanych produktów
Koszty działalności pomocniczej	Koszty związane ze świadczeniem dostaw i usług przez wyodrębnione organizacyjnie i ewidencyjnie wydziały na rzecz innych wydziałów wewnątrz przedsiębiorstwa, tj. wydziałów podstawowych, komórek zarządu i sprzedaży itp., przykładem działalności pomocniczej jest wewnętrzny serwis urządzeń, napraw i remontów dla wydziałów produkcyjnych i administracji
Koszty zarządu	Koszty administracyjno-gospodarcze, np.: płace zarządu jednostki, koszty pomieszczeń administracyjnych, koszty ogólnoprodukcyjne, koszty utrzymania magazynów materiałów i wyrobów gotowych, koszty utrzymania biura

Jeżeli jednostka prowadzi kilka typów podstawowej działalności operacyjnej, przykładowo produkcję wyrobów i równocześnie świadczenie usług lub produkcję wyrobów i ich sprzedaż we własnych sklepach, to dla każdej z tych działalności należy wyodrębnić oddzielne konto w zespole 5.

! Uwaga: Wykaz kont księgi głównej (w tym kont zespołu 5) może stanowić załącznik do polityki rachunkowości, który w miarę potrzeb można aktualizować.

W przypadku gdy poniesione w bieżącym okresie koszty działalności operacyjnej dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych, w okresie ich poniesienia księguje się je w ciężar konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” (**Wn konto 64-0, Ma konta zespołu 1, 2, 3, 8**). Po zakończeniu każdego miesiąca zarachowuje się je, w części przypadającej na bieżący miesiąc, na odpowiednie miejsce powstawania kosztów w zespole 5.

Jeśli w jednostce wyodrębniono działalność pomocniczą, to po rozliczeniu kosztów w czasie ewentualne koszty działalności pomocniczej odnosi się na odpowiednie stanowiska kosztów zespołu 5. W dalszej kolejności ustalony po zakończeniu każdego miesiąca koszt wytworzenia produktów przenosi się z konta 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, w zależności od przyjętego rozwiązania, w ciężar konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności” lub konta 60 „Produkty gotowe i półprodukty” albo 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”. Pominięcie w ewidencji konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności” jest możliwe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję produktów na kontach zespołu 6 i 7 według kosztu rzeczowego.

! Uwaga: Decyzję w sprawie sposobu rozliczania kosztów wytworzenia produktów, tj. za pośrednictwem konta 58 lub z jego pominięciem, podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

Na dzień bilansowy koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty zarządu i koszty sprzedaży przeksięgowywane są na konto 86 „Wynik finansowy”.

Co istotne, jednostki sporządzające rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach w części dotyczącej rachunku zysków i strat powinny wykazać dane o kosztach wytworzenia produktów na własne potrzeby oraz o kosztach rodzajowych, tj. amortyzacji, zużyciu materiałów i energii, usługach obcych, podatkach i opłatach, wynagrodzeniach, ubezpieczeniach i innych świadczeniach (w tym emerytalnych), pozostałych kosztach rodzajowych. Dlatego też istotne jest, aby przy prowadzeniu wyłącznie ewidencji na kontach zespołu 5, wyodrębnić do kosztów według miejsc ich powstawania taką ewidencję analityczną, która umożliwi określenie wysokości poszczególnych kosztów rodzajowych.

Reasumując: Ewidencja kosztów na kontach zespołu 5, tj. w tzw. układzie funkcjonalnym, pozwala na uzyskanie szerokiego zakresu informacji o kosztach, ponieważ umożliwia:

- uwzględnienie przy rozliczaniu kosztów występowania kosztów produkcji niezakończonych,
- prezentację kosztów wskazującą na zaawansowanie procesu technologicznego i wydzielenie kosztów kolejnych etapów produkcji,
- rozłożenie kosztów na poszczególne miejsca ich powstawania (koszty produkcji, sprzedaży zakupu, zarządu),
- przeprowadzenie kalkulacji rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów.

Biorąc pod uwagę korzyści wynikające z ujmowania kosztów w zespole 5, można wnioskować, że taki wariant ewidencji kosztów jest przydatny w jednostkach prowadzących:

- kilka typów działalności gospodarczej równocześnie, gdzie istnieje potrzeba ustalenia kosztów tych działalności do obliczenia wyników na nich osiągniętych,



Rachunek zysków i strat
dostępny jest w serwisie
www.druki.gofin.pl
w zakładce *Rachunkowość*

- tylko jeden typ działalności gospodarczej, w których charakter i rozmiary tej działalności (szeroki asortyment wyrobów, różne techniki wytwarzania i fazy produkcji) wymagają ustalenia struktury kosztów danego typu działalności oraz odmian wyrobów i usług,
- tylko jeden typ działalności gospodarczej, przy której nie występują problemy kalkulacji, ale ze względu na rozbudowaną strukturę organizacyjną zachodzi potrzeba kontroli kosztów w miejscach ich powstawania.



Uwaga: Decyzję w sprawie ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 5 podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

4. Ujmowanie i rozliczanie kosztów działalności operacyjnej jednocześnie na kontach zespołu 4 i 5

Ewidencja i rozliczanie kosztów podstawowej działalności operacyjnej według rodzajów i równocześnie według funkcji polega na tym, że koszty proste działalności operacyjnej księguje się bieżąco, na podstawie dokumentów źródłowych, na odpowiednich kontach zespołu 4 – według rodzajów. Równolegle koszty te przenosi się w ciężar kont zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” za pomocą konta 49 „Rozliczenie kosztów”.

Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5

1. Bieżące ujęcie kosztów prostych według rodzajów na podstawie dowodów źródłowych:
 - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
 - **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8.**
2. Rozliczenie kosztów według typów działalności (miejsc ich powstawania):
 - a) na odpowiednie konta zespołu 5:
 - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (50, 51, 52, 53, 55),**
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - b) koszty zakwalifikowane do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
3. Koszty rozliczane w czasie przypadające na działalność w bieżącym okresie sprawozdawczym:
 - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (50, 51, 52, 53, 55),**
 - **Ma konto 64** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
4. Koszty działalności pomocniczej obciążające np. koszty działalności podstawowej lub koszty zarządu:
 - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, 51 „Koszty działalności podstawowej – handlowej”, 55 „Koszty zarządu”,
 - **Ma konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”.

Wybór rozwiniętego wariantu ewidencji kosztów, w którym stosuje się zasadę pierwszeństwa ewidencji w układzie rodzajowym, a następnie w układzie funkcjonalnym, pozwala na uzyskanie największej ilości informacji. Dostarcza on bowiem informacji nie tylko o strukturze rodzajowej kosztów, ale też o kosztach poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Ponadto umożliwia przeprowadzenie rachunku kalkulacyjnego, a także daje swobodę przy wyborze metody sporządzania rachunku zysków i strat. Wariant ten powinny stosować przede wszystkim duże jednostki gospodarcze, w których nie tylko rodzaj prowadzonej działalności, ale i jej rozmiar wymusza stosowanie równoległej ewidencji kosztów w dwóch układach.

! **Uwaga:** Decyzję w sprawie ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej jednocześnie na kontach zespołu 4 i 5 oraz wyboru wariantu rachunku zysków i strat podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

5. Przykładowy wzór polityki rachunkowości

Fragment polityki rachunkowości spółki z o.o. prezentujemy poniżej.

(...) 5. Zasady ewidencji i rozliczania kosztów przyjęte przez spółkę

5.1. Koszty podstawowej działalności operacyjnej

Ewidencja i rozliczanie kosztów

Ewidencję i rozliczanie kosztów prowadzi się na kontach zespołu 4 i 5 z rozwinięciem analitycznymi, zgodnie z załączonym planem kont (załącznik nr 1).

Ewidencja kosztów według rodzajów

Na kontach zespołu 4 są ujmowane koszty proste według klasyfikacji rodzajowej w podziale według wymogów sprawozdawczości finansowej, tj.:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- pozostałe koszty rodzajowe.

Podział analityczny ww. grup następuje ze względu na cele sprawozdawczości oraz dla wyodrębnienia kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodu.

Ewidencja kosztów według miejsc ich powstania

W ramach zespołu 5 jednostka ujmuje koszty w podziale na działalność produkcyjną i pomocniczą oraz wyodrębnia koszty sprzedaży oraz zarządu.

Ujęcie kosztów bezpośrednich następuje od razu w ciężar konta 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”. Pośrednie koszty produkcji są początkowo ujmowane na koncie 52-1 „Koszty wydziałowe”, a następnie po zakończeniu każdego miesiąca rozliczane na odpowiednie stanowiska kosztów. Ustalony po zakończeniu każdego miesiąca koszt wytworzenia produktów przenosi się z konta 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” w ciężar konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności”.

Koszty działalności pomocniczej (bezpośrednie i pośrednie) są ujmowane w ciężar konta 53 „Koszty działalności pomocniczej”, a następnie po zakończeniu każdego miesiąca rozliczane i przeksięgowywane na odpowiednie stanowiska kosztów.

Ewidencja szczegółowa w ramach zespołu 5 jest prowadzona z uwzględnieniem poszczególnych obiektów kalkulacyjnych oraz jest dostosowana do potrzeb sprawozdawczości i analizy kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej.

5.2. Wariant rachunku zysków i strat

Rachunek zysków i strat sporządza się w wariantcie porównawczym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.