RACHUNEK KOSZTÓW

PODRĘCZNIK. STUDIA PRZYPADKÓW

AGNIESZKA KISTER

12
TOM

Tom 12 Kompetencje, Wiedza, Innowacje – Zintegrowany Program Rozwoju WSEI w Lublinie – Etap II

RACHUNEK KOSZTÓW

Część pierwsza
Podręcznik

Agnieszka Kister

Lublin 2021

WYŻSZA SZKOŁA EKONOMII I INNOWACJI W LUBLINIE
Seria wydawnicza:
Kompetencje, Wiedza, Innowacje – Zintegrowany Program Rozwoju WSEI w Lublinie – Etap II

Tom 12
RACHUNEK KOSZTÓW
Cz. I - Podręcznik Cz. II - Studia przypadków

Autor:
Agnieszka Kister
ORCID: 0000-0001-9571-8792

Recenzenci:
prof. dr hab. Jan Stępniewski
prof. dr hab. Ignacy Dziedziczak

Korekta:
Teresa Markowska

Skład, łamanie:
Marta Krysińska-Kudlak

Projekt okładki:
Patrycja Kaczmarek

Grafika na okładce:
our-team/Freepik.com
jcomp/Freepik.com

@Copyright by
Innovatio Press, Lublin 2021

Wszelkie prawa zastrzeżone. W sprawie kopiowania lub rozpowszechniania fragmentów albo całości niniejszej pracy należy kontaktować się z wydawcą.

Publikacja oraz recenzje zrealizowano w ramach Programu Operacyjnego Wiedza Edukacja Rozwój 2014-2020 współfinansowanego ze środków Europejskiego Funduszu Społecznego.

Proces wydawniczy (korekta, skład) sfinansowano z dotacji na zadania związane z zapewnieniem osobom niepełnosprawnym warunków do pełnego udziału w procesie kształcenia.

Printed in Poland
Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe
Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji
20-209 Lublin, ul. Projektowa 4
tel.: +48 81 749 17 77, fax: + 48 81 749 32 13
www.wsei.lublin.pl

ISBN – wersja elektroniczna: 978-83-66159-86-0

Spis treści

Wstęp 5

1. Rachunek kosztów na potrzeby sprawozdawcze i zarządcze.....7
   1.1. Istota rachunku kosztów i jego zadania.....8
   1.2. Rachunek kosztów pełnych a rachunek kosztów zmiennych.....18
   1.3. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów.....25
   1.4. Definiowanie kosztów przedsiębiorstwa.....31
   1.6. Pytania testowe 37

2. Klasyfikacja i układy ewidencyjne kosztów.....43
   2.1. Klasyfikacja kosztów 44
   2.2. Koszty w układzie rodzajowym.....52
      2.2.1. Istota klasyfikacji rodzajowej.....52
      2.2.2. Zasady ewidencjonowania poszczególnych grup kosztów rodzajowych 55
      2.2.3. Funkcjonowanie konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych” 72
      2.2.4. Koszty w układzie według typów działalności.....74
   2.3. Koszty w układzie kalkulacyjnym 85
   2.4. Warianty i etapy ewidencji kosztów.....89
   2.5. Pytania testowe 96

3. Rozliczanie kosztów w czasie 106
   3.1. Ogólna charakterystyka kosztów rozliczanych w czasie 108
   3.2. Charakterystyka rozliczeń międzyokresowych czynnych.....110
   3.3. Charakterystyka rozliczeń międzyokresowych biernych 120
   3.4. Pytania testowe 130

4. Kalkulacja kosztów 137
4.1. Istota i cel kalkulacji kosztów.....138
4.2. Metody kalkulacji podziałowe 144
4.2.1. Rodzaje kalkulacji podziałowych 144
4.2.2. Kalkulacja podziałowa prosta 146
4.2.3. Kalkulacja podziałowa prosta według metody FIFO 152
4.2.4. Kalkulacja podziałowa prosta według metody średniej ważonej.....156
4.2.5. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami (współczynnikowa) 159
4.2.6. Kalkulacja podziałowa odjemna (resztowa, łączna, sprzężona, skojarzona).....163
4.2.7. Kalkulacja podziałowa procesowa.....165
4.3. Kalkulacja doliczeniowa i jej odmiany.....169
4.4. Pytania testowe 174

5. Wynik finansowy przedsiębiorstwa.....180
5.1. Ogólne informacje o wyniku finansowym 181
5.2. Ustalanie wyniku finansowego metodą kalkulacyjną.....195
5.3. Ustalanie wyniku finansowego metodą porównawczą 199
5.4. Rozliczenie i podział wyniku finansowego.....211
5.5. Pytania testowe 216

6. Wybrane koncepcje rachunku kosztów 222
6.1. Rachunek kosztów działań 223
6.2. Rachunek kosztów jakości 234
6.3. Pytania testowe 252

Bibliografia.....258
Spis tabel.....262
Spis rysunków 264
Odpowiedzi do pytań testowych. 267

Wstęp

Koszty towarzyszą działalności gospodarczej nieustannie. Musimy je ponosić, aby uzyskać przychody. Stanowią istotę rachunku kosztów, który tworzony jest w przedsiębiorstwie na potrzeby sprawozdawcze oraz zarządcze. Rachunek kosztów jest procesem identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników tych informacji. Jego istotą jest pomiar wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa. Wiedza o rozmiarach ponoszonych kosztów jest wykorzystywana m.in. do tworzenia budżetów, jest podstawą do wyceny produktów, kalkulacji cen, przygotowywania ofert.

Rachunek kosztów ewoluował w czasie, zmieniał się cel jego przeznaczenia, wykształciły się różne jego modele i odmiany. Dla celów sprawozdawczych przydatny jest tradycyjny, systematyczny rachunek kosztów, zwany również podsystemem ewidencyjnym kosztów. Jego celem jest dostarczanie informacji niezbędnych do kalkulacji kosztów wytworzenia produktów, wyceny zapasów produktów, ustalenia wyników finansowych, oceny rezultatów działalności.

Na potrzeby zarządzania tworzy się i wykorzystuje problemowe rachunki kosztów, których **zadaniem jest informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji gospodarczych**. W praktyce przedsiębiorstw mogą być wykorzystywane równocześnie różne modele rachunku kosztów, determinowane potrzebami użytkowników informacji kosztowych. Istotą każdego rachunku kosztów są koszty, które mogą być ujmowane w różnych przekrojach klasyfikacyjnych. Szczególną rolę pełni ewidencja kosztów.

Podręcznik pt. *Rachunek kosztów* jest adresowany do studentów pierwszego stopnia studiów ekonomicznych. Składa się ze wstępu, sześciu rozdziałów, zakończonych pytaniami testowymi sprawdzającymi poziom wiedzy Czytelnika oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy zawiera informacje o rachunku kosztów, jego istocie, odmianach i modelach. Zaprezentowano w nim także definicje kosztów i pojęć pokrewnych.

Drugi rozdział dotyczy różnorodnych podziałów kosztów i ich ujęcia w układach ewidencyjnych, a także zasad rozliczania kosztów.

W trzecim rozdziale zaprezentowano istotę i cel rozliczania kosztów w czasie, podano przykłady rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych.

Kolejny, czwarty, rozdział jest poświęcony kalkulacji kosztów. Ukazano istotę tego procesu, zadania, jakie ma do spełnienia oraz zaprezentowano metody kalkulacji. Pokazano przykłady ustalania kosztu jednostkowego produktu różnymi metodami, podziałowymi oraz doliczeniowymi.

W piątym rozdziale omówiono zagadnienia związane z ustalaniem wyniku finansowego. Wynik ten tworzą przychody oraz koszty generowane przez system rachunku kosztów. Ukazano metodę kalkulacyjną i porównawczą ustalania wyniku finansowego, zaprezentowano także jego podział.

Ostatni, szósty, rozdział dotyczy wybranych rachunków, rachunku kosztów działań oraz rachunku kosztów jakości.

Na końcu podręcznika zostały umieszczone odpowiedzi do pytań testowych.

1 2 3 4 5 6

1. Rachunek kosztów na potrzeby sprawozdawcze i zarządcze

W tym rozdziale wyjaśniono **pojęcie rachunku kosztów**, ukazano rodzaje i odmiany tego rachunku. Szczególna uwaga została zwrócona na cel tworzenia rachunku koszów, sprawozdawczy i zarządczy. Zdefiniowano zadania i omówiono ogólne funkcje rachunku kosztów: informacyjną, rejestracyjną, klasyfikacyjną, sprawozdawczą oraz funkcje szczegółowe: analityczną, optymalizacyjną, motywacyjną i kontrolną.

Ta część opracowania została także poświęcona rachunkowi kosztów pełnych i zmiennych, wieloblokowemu i wielostopniowemu rachunkowi kosztów, a także pojęciom takim, jak koszt, wydatek oraz nakład. Przedstawiono definicje kosztów z punktu widzenia rachunkowości finansowej, zarządczej oraz podatkowej. Zwraca uwagę cel ponoszenia kosztów, przede wszystkim cel informacyjny.

1.1. Istota rachunku kosztów i jego zadania

WAŻNE

Rachunek kosztów można zdefiniować jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretowania informacji o kosztach dla dokonywania ocen i decyzji przez użytkowników tych informacji.

Jest procesem ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług[1]. Rachunek kosztów jest systemem, gdyż dysponuje on aparatem pojęć, stosowane są metody dedukcji, jak:

- metody pomiaru kosztów,
- zasady podziału kosztów,
- metody wyceny kosztów produktów.

[1] E. Nowak, *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2009, s. 15.

W rachunku tym struktury obiektów wyodrębnianych jako przyczyny powstawania strumieni kosztów i przychodów są hierarchicznie uporządkowane, formułowane są m.in. funkcje kosztów oraz funkcje przychodów. **Jego istotą jest pomiar wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa**. Dotyczy to pomiaru zarówno ilościowego, jak i wartościowego.

Wartościowe ujęcie zjawisk umożliwia przeprowadzenie sumarycznego rachunku ekonomicznego[2]. Pomiar zużycia zasobów służy do oceny efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa, gdyż angażowane są różne zasoby, np. praca ludzka, materiały, środki trwałe.

WAŻNE

Modelem rachunku kosztów określa się zespół procedur i zasad, według których informacje o kosztach ulegają transformacji w celu ich przystosowania do potrzeb informacyjnych interesariuszy[3]**.**

Rachunek kosztów jest najważniejszym źródłem informacji, dotyczących kosztów działalności przedsiębiorstwa. **Stanowi element systemu informacyjnego zarządzania, w tym zarządzania kosztami**[4]. W nim następuje przetwarzanie informacji zgodnie z przyjętym modelem przez jednostkę gospodarczą. Istnieje zatem możliwość uzyskiwania wieloprzekrojowych informacji kosztowych o różnym zakresie:

- przedmiotowym,
- podmiotowym,
- czasowym[5].

[2] I. Dziedziczak, J. Stępniewski J., *System rachunkowości wspomaganej komputerem,* SKwP, Warszawa 1999.

[3] E. Nowak, R. Wierzbiński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 19.

[4] E. Nowak, *Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach,* „Studia Ekonomiczne", 245, s. 162–172; I. Sobańska, *Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce,* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2010(56), s. 207–222.

[5] E. Nowak, *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa,* Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2002, s. 21–23.

Wykorzystuje się je przy konstruowaniu sprawozdań i przy podejmowaniu decyzji zarządczych dotyczących m.in. ustalania cen produktów, tworzenia budżetów, prowadzenia różnorodnych analiz.

WAŻNE[6]

Rachunek kosztów określa się jako „badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach i przychodach działań przyszłych, bieżących i zamierzonych w celu wspomagania zarządzania podmiotem”[6]**.**

W literaturze spotykamy wiele definicji tego pojęcia. Warto przytoczyć kilka z nich (tabela 1).

Tabela 1. Wybrane definicje rachunku kosztów

Autor	Definicja rachunku kosztów
E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński	Rachunek kosztów można określić jako proces ustalania kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, polegającej na wytwarzaniu i sprzedaży wyrobów lub świadczeniu usług.
A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki	Rachunek kosztów oznacza badanie i transformowanie, według przyjętego modelu, informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowanie decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia.
A. Karmańska	Rachunek kosztów stanowi jeden z elementów systemu informacyjnego rachunkowości, który gromadzi informacje o kosztach ponoszonych w trakcie prowadzonej działalności gospodarczej.

[6] A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, Rachunek kosztów, PWE, Warszawa 1983, s. 44.

I. Sobańska	Nazwa rachunku kosztów stosowana jest w odniesieniu do dyscypliny naukowej oraz do systemów objaśniających powstanie kosztów, przychodów i wyniku w podmiotach mikroekonomicznych. Rachunek kosztów rozumiany jako system, dostarcza informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania realizowanych w krótkim i długim okresie.
Leksykon rachunkowości	Rachunek kosztów to względnie wyodrębniony (podmiotowo i proceduralnie) w systemie informacyjnym podmiotu gospodarczego (przedsiębiorstwa) zbiór informacji o kosztach opracowanych według określonego modelu dostosowanego do potrzeb informacyjnych użytkowników (odbiorców) informacji.
T. Naumiuk	Rachunek kosztów to zespół działań zmierzających do ustalenia w różnych aspektach wysokości wyznaczonego w pieniądzu wkładu pracy żywej i uprzedmiotowionej, zaangażowanego przez daną jednostkę, w powiązaniu z efektami jej działalności np.: z wytworzonymi produktami, przychodami z ich sprzedaży itp.
Ch.T. Horngren	Rachunek kosztów zajmuje się pomiarem i dostarczaniem finansowych oraz innych informacji odnoszących się do pozyskiwania i zużycia zasobów, przy czym rachunek kosztów dostarcza informacji zarówno dla rachunkowości finansowej, jak i zarządczej.
J. Matuszewicz	Pod pojęciem rachunku kosztów należy rozumieć ogół czynności zmierzających do ustalenia w różnych przekrojach i zinterpretowania, wyrażonej w pieniądzu, wartości nakładów dokonanych w jednostce gospodarczej w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: E. Nowak, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 13–14; T. Kaziukiewicz (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2005, s. 95; J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów,* Finans-Serwis Sp. z o.o., Warszawa 1994, s. 5; E. Nowak, *Leksykon rachunkowości,* Wydawnictwo Naukowe PWE, Warszawa 1996; E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarzadzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.

Rachunek kosztów jest podsystemem układu informacyjnego rachunkowości. Odnosi się do **rachunkowości finansowej** oraz **rachunkowości zarządczej**. Skierowany jest głównie na zaspokojenie potrzeb informacyjnych zarządzania i wymaga odpowiedniej organizacji. Dzięki niemu istnieje możliwość generowania wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych, dostosowanych do specyficznych potrzeb zarządzania w konkretnych warunkach prowadzenia działalności gospodarczej[7].

Z uwagi na proces informacyjny, do zakresu rachunku kosztów należą:

- pomiar i wycena,
- dokumentacja,
- ewidencja i rozliczanie kosztów,
- kalkulacja,
- sprawozdawczość,
- analiza,
- planowanie.

Rachunek kosztów powstał w praktyce przedsiębiorstw w okresie rewolucji przemysłowej. W XIX w. następowały bowiem przemiany w środowisku przemysłowym, wywołane postępem technologicznym i organizacyjnym, rosła wielkość i zróżnicowanie produkcji w przedsiębiorstwach, rosła konkurencja. W obliczu tych zmian wzrastała potrzeba posiadania informacji dotyczącej kosztów produkcji i poszczególnych wyrobów[8].

W 1887 r. opublikowano książkę autorstwa **E. Garcke'a i J.M. Fellsa**, która ukazywała metody kalkulacji kosztów, zasady rozliczania kosztów pośrednich na produkty oraz wskazywała na integrację ewidencji kosztów z ewidencją operacji finansowych. Podstawowym zadaniem rachunku koszów była kalkulacja rzeczywistego pełnego kosztu jednostkowego produktów.

Nowe rozwiązania w zakresie rachunku kosztów postulowane były przez amerykańskich badaczy. **A.H. Church, J. Whitmore,**

[7] E. Nowak, M. Wierzbiński, op. cit., s. 18.
[8] A. Szychta , *Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", 2016, (87), s. 153–170.

G.C. Harrison, H. Emerson i H. Hess zapisali się w historii rachunku kosztów jako pionierzy rozwiązań w zakresie pomiaru i rozliczania kosztów pośrednich, rachunku kosztów standardowych, pomiaru i analizy kosztów stałych oraz ustalania progu rentowności[9].

Rachunek kosztów ewoluował pod wpływem oczekiwań użytkowników informacji o kosztach. **A.D. Chandler**, amerykański historyk gospodarczy twierdził, że „nowoczesny rachunek kosztów został zapoczątkowany w Stanach Zjednoczonych w połowie XIX wieku wraz z nastaniem kolei żelaznej, a następnie wraz z rozwojem przemysłu chemicznego, stalowego i wyrobów metalowych". Stosowane w przedsiębiorstwach produkcyjnych rozwiązania wynikały z założenia, że cała działalność produkcyjna jest konsekwencją dążenia do otrzymania określonych produktów. Z tego względu przyjęto, że wszystkie koszty, jakie powstają przy działalności produkcyjnej, są kosztami tych produktów[10].

Zmiany w otoczeniu przedsiębiorstw, wzrost konkurencji były przyczynami zmian w podejściu do rachunku kosztów. Uwzględnianie w kalkulacji wyrobów pełnych kosztów produkcyjnych, zarówno zależnych od wielkości produkcji, jak i od niej niezależnych, nie dawało wiedzy o zachowaniu się kosztów i nie mogło stanowić podstawy do podejmowania racjonalnych decyzji zarządczych przez menedżerów.

Na skutek dynamicznego rozwoju rachunku kosztów wykształciły się różne jego modele i odmiany.

[9] A. Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007, s. 35–44.

[10] G.I. Świderska (red.) (2006, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.

WAŻNE

Modelem rachunku kosztów określa się zespół zasad i procedur, według których dokonuje się transformacji informacji o kosztach dotyczących rozpatrywanych obiektów odniesienia kosztów w celu ich przystosowania do specyficznych potrzeb informacyjnych interesariuszy jednostki gospodarczej[11].

Modele te podlegają klasyfikacji. Ważnym kryterium jest związek z systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości. Wyróżnia się zatem:

- systematyczny rachunek kosztów,
- problemowe rachunki kosztów[12].

Systematyczny rachunek kosztów zajmuje się pomiarem i ujmowaniem w określonych przekrojach ponoszonych kosztów i ich prezentowaniem w sprawozdaniach. Jego główne zadanie to dostarczanie informacji na potrzeby ustalania wyniku finansowego oraz wyceny zapasu produktów (m.in. wyrobów gotowych i usług). Służy także wewnętrznym potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem.

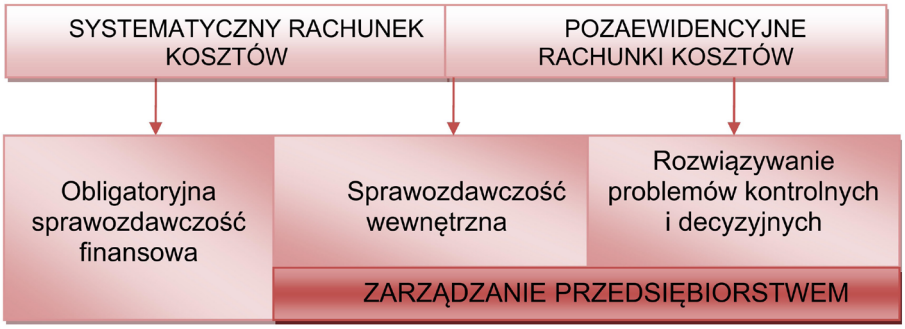
Modelem systematycznego rachunku kosztów jest rachunek kosztów pełnych.

Związek pomiędzy rachunkami kosztów a potrzebami informacyjnymi przedsiębiorstwa ukazuje rysunek 1.

[11] E. Nowak, M. Wierzbiński, (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, s. 19.

[12] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., op. cit., s. 45.

Rysunek 1. Rodzaje rachunków a potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa.



Źródło: E. Nowak, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów,* Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.

Z rysunku wynika, że systematyczny rachunek kosztów jest tworzony na potrzeby sprawozdawczości finansowej oraz służy celom zarządczym przedsiębiorstwa. Pozaewidencyjne rachunki kosztów są tworzone po to, by rozwiązane zostały problemy kontrolne i decyzyjne.

Ze względu na stopnień standaryzacji kosztów można wyróżnić trzy odmiany modeli rachunku kosztów:

- rachunek kosztów rzeczywistych,
- rachunek kosztów normalnych,
- rachunek kosztów postulowanych[13].

Z wymienionymi rodzajami rachunku kosztów jest związana **klasyfikacja sposobów prezentacji informacji o kosztach**. Jest to podział na zbiorczy i rozdzielczy sposób prezentacji kosztów[14].

Ze względu na zakres czasowy rachunku kosztów można wyróżnić dwie jego odmiany[15]:

- rachunek kosztów ex post (przeszłościowych),
- rachunek kosztów ex ante (przyszłościowych).

Rachunek kosztów ex post dostarcza informacji o kosztach poniesionych w przeszłości, zaś w **ex ante**, dostarcza informacji o kosz-

[13] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. BECK, Warszawa 2003, s. 100–107.
[14] A. Jarugowa, W.Malc, K. Sawicki, op. cit., s. 71.
[15] E. Nowak, *Budżetowanie kosztów*…, op. cit.

tach, jakie przewiduje się, że zostaną poniesione w przyszłości. Określa się je w wyniku prac prognostycznych lub planistycznych.

Odmianą rachunku kosztów prowadzonego w trybie ex ante jest rachunek kosztów planowanych. Koszty w tym rachunku są określane w procesie planowania, są także kosztami, których poziom jest ekonomicznie uzasadniony[16]. Przy stosowaniu rachunku kosztów planowanych, koszty rzeczywiście poniesione podlegają więc dekompozycji według formuły:

$$K = K_p + Z_p + R$$

gdzie:
K – koszty rzeczywiście poniesione,
K_p – koszty planowane,
Z_p – zmiana kosztów planowanych,
R – odchylenia kosztów rzeczywiście poniesionych od aktualnego poziomu kosztów planowanych.

Koszty planowane są ustalane w układzie według rodzajów, według ośrodków odpowiedzialności i przedmiotu produkcji w przekroju pozycji kalkulacyjnych. Odchylenia od tych kosztów nie dają pełnej informacji o kształtowaniu się kosztów, np. pod wpływem zmian organizacyjnych[17].

Problemowe rachunki kosztów są zazwyczaj prowadzone poza systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości. Stosuje się je na wewnętrzne potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Ich głównym zadaniem jest informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji gospodarczych.

Wśród rachunków problemowych można wyróżnić m.in.:
- rachunek kosztów cyklu życia produktów,
- rachunek kosztów docelowych,
- rachunek kosztów ciągłego doskonalenia,
- rachunek kosztów łańcucha wartości,

[16] Ibidem.
[17] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość zarządcza*, wydanie V zmienione i rozszerzone, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2005, s. 133.

- rachunek kosztów jakości,
- rachunek kosztów projektów innowacyjnych,
- rachunek kosztów klientów[18].

Różnice między systematycznym a problemowymi rachunkami kosztów można przedstawić następująco[19]:
- systematyczny rachunek kosztów jest związany z rachunkowością finansową, a problemowe rachunki z rachunkowością zarządczą,
- pierwszy z nich dostarcza informacji dla celów sprawozdawczych, a rachunki problemowe dla zarządu i menedżerów.

Zadania systemu rachunku kosztów dzielone są na zadania wewnętrzne i zewnętrzne.

Wewnętrzne zadania polegają na przygotowaniu istotnych informacji dla procesów planowania i kontroli (są to m.in. informacje o kosztach rzeczywistych i kosztach, jakie powinny być poniesione na wytworzenie i dostarczenie do klientów produktów oraz w wyodrębnionych miejscach powstawania kosztów, realizowanych procesach).

Zadania zewnętrzne wynikają z funkcji dokumentacyjnej rachunkowości finansowej. System rachunku kosztów ma za zadanie dostarczenie informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdawczości zewnętrznej. Są to informacje o koszcie wytworzenia produktów, niezbędne do wyceny aktywowanych zapasów, do ustalenia zmiany stanu zapasów, przygotowania kalkulacji ofertowych itd.

Do podstawowych zadań rachunku kosztów należy:
- kontrola gospodarności,
- kalkulacja cen,
- podejmowanie decyzji, np. związanych z planowaniem produkcji,
- ustalanie wyniku i wycena zapasów,
- ustalanie efektywności wariantowych rozwiązań produkcyjnych,
- analiza i obserwacja zmian strukturalnych przedsiębiorstwa w trakcji jego rozwoju.

[18] E. Nowak, M. Wierzbiński, op. cit.
[19] B. Sadowska (red.), op. cit., s. 74.

Zadania te można podzielić na wewnętrzne i zewnętrzne. Podział ten powiązany jest z potrzebami informacyjnymi użytkowników wewnętrznych przedsiębiorstwa, np. menedżerów komórek organizacyjnych i użytkowników zewnętrznych, np. kontrahentów czy instytucji. Realizację zadań umożliwia wewnętrzna struktura rachunku kosztów.

Przedmiotem rachunku kosztów są koszty dotyczące działalności gospodarczej, wymagające zaangażowania określonych zasobów ludzkich, materialnych i finansowych, a jego podstawowym celem jest dostarczenie użytkownikom informacji ekonomicznych, potrzebnych do oceny działalności przedsiębiorstwa i podejmowania racjonalnych decyzji ekonomicznych.

UWAGA

Koszty stanowią obiektywną kategorię ekonomiczną, która jest ściśle związana z działalnością gospodarczą. Są podstawą myślenia ekonomicznego oraz działania różnych organizacji[20].

1.2. Rachunek kosztów pełnych a rachunek kosztów zmiennych

Najwcześniej stosowanym w praktyce przedsiębiorstw był **rachunek kosztów pełnych**. Wychodzi się z założenia, że zostały poniesione określone koszty i wyprodukowano określone wyroby, dlatego wszystkie koszty produkcyjne (koszty wytworzenia) są kosztami tych wyrobów i powinny być rozliczone na te wyroby.

[20] W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 39–42.

Przy kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia uwzględnia się więc wszystkie koszty historyczne. Zapas produktów gotowych wycenia się według pełnego kosztu wytworzenia, który obejmuje koszty bezpośrednie (materiały, płace, inne koszty bezpośrednie) oraz koszty pośrednie produkcji – wydziałowe. W tym rachunku kosztów koszty zarządu i sprzedaży są odnoszone bezpośrednio na wynik finansowy i traktowane są jako koszty okresu.

WAŻNE

Rachunek kosztów pełnych cechuje się dokładnością. Jest przydatny w planowaniu długookresowym i dzięki dokładności dostarcza informacji do sporządzania sprawozdań finansowych zewnętrznych.

Genezę **rachunku kosztów zmiennych**, nazywanym także rachunkiem **kosztów częściowych**, datuje się na początek lat trzydziestych XX w. Rozwijał się w przedsiębiorstwach przemysłowych w Stanach Zjednoczonych. W tym czasie wzrosły dążenia przedsiębiorstw do pozyskania informacji na temat kosztów (i wyników) przedsiębiorstw. Zmieniała się proporcja kosztów, rósł poziom koszów stałych, które wpływały na zmniejszenie zysku operacyjnego.

Rachunek kosztów zmiennych jest ukierunkowany na wewnętrzne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem. Dostarcza informacji na potrzeby oceny rentowności zakresów działalności, zmniejsza wpływ niesprzedanych zapasów produktów na wynik ze sprzedaży ustalony krótkookresowo, odzwierciedla wpływ zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych na poziom kosztów produktów, umożliwia analizę progu rentowności oraz analizę cenową[21].

[21] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2008, s. 137.

W rachunku kosztów zmiennych koszty pośrednie dzieli się na:

- koszty stałe, zależne od zasobów przedsiębiorstwa
- oraz na koszty zmienne, uzależnione od wielkości produkcji.

Koszty stałe natomiast nie zależą od wielkości produkcji.

Zapasy wytworzonych i sprzedanych produktów wycenia się według zmiennego kosztu produkcji. Koszt ten obejmuje, oprócz kosztów bezpośrednich, pośrednie zmienne koszty wydziałowe. Stała część kosztów wydziałowych łącznie z kosztami zarządu i sprzedaży, traktowana jest jako koszty okresu i w całości odnoszona do rachunku zysków i strat.

UWAGA

Rachunek kosztów zmiennych jest elastyczny i przez to przydatny w podejmowaniu decyzji krótkookresowych, lepiej nadaje się do celów zarządczych niż rachunek kosztów pełnych. Jest mniej skomplikowany, służy sporządzaniu sprawozdań.

Stosują go jednostki gospodarcze, zajmujące się produkcją masową, wytwarzające jeden produkt w przedsiębiorstwie o prostej strukturze organizacyjnej.

Zatem **podział na rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych wynika z przyjętego kryterium zakresu kosztów rozliczanych na produkty**. Różnica między tymi rachunkami wynika z odmiennego podejścia do zasady współmierności – przyporządkowania kosztów ponoszonych w celu osiągnięcia określonych przychodów przychodom osiągniętym w danym okresie.

WAŻNE

Rachunek kosztów pełnych jest objaśniany w prawie bilansowym, rachunek kosztów zmiennych nie podlega regulacjom prawnym.

Sposób ustalania wyniku operacyjnego ze sprzedaży w modelu rachunku kosztów zmiennych jest następujący:

(1)		(2)		(3)		(4)		(5)
Przychody ze sprzedaży	**–**	**Koszty zmienne produktów sprzedanych**	**=**	**Marża brutto**	**–**	**Koszty stałe**	**=**	**Wynik operacyjny ze sprzedaży**

Poniżej przedstawiono procedurę obliczania wyniku według tego modelu.

Tabela 2. Rachunek zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych

Przychody ze sprzedaży **- Koszty zmienne wyrobów sprzedanych** **- Koszty zmienne sprzedaży i ogólnego zarządu**
= Marża na pokrycie **- Koszty stałe produkcyjne** **- Koszty stałe sprzedaży i ogólnego zarządu**
= Wynik ze sprzedaży

Źródło: G.K. Świderska, *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1999, s. 80.

(1)		(2)		(3)		(4)		(5)
Przychody ze sprzedaży	**–**	**Koszty produktów sprzedanych**	**–**	**Wynik na sprzedaży brutto**	**–**	**Koszty zarządu plus koszty sprzedaży**	**–**	**Wynik operacyjny ze sprzedaży**

Sposób ustalania wyniku operacyjnego ze sprzedaży w konwencji rachunku kosztów pełnych jest następujący:

Sposób obliczania wyniku na sprzedaży prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Rachunek zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych

Przychody ze sprzedaży **- Koszty sprzedanych wyrobów**
= Wynik brutto na sprzedaży **- Koszty sprzedaży** **- Koszty ogólnego zarządu**
= Wynik ze sprzedaży

Źródło: G.K. Świderska, op. cit., s. 80.

Wielkość marży na pokrycie jest uzależniona bezpośrednio od rozmiarów sprzedaży. Ponieważ zakłada się, że koszty stałe nie zmieniają się, wysokość marży na pokrycie ma bezpośredni wpływ na wynik ze sprzedaży.

Wynik finansowy w rachunku kosztów zmiennych jest ustalany w sposób stopniowy. Najpierw ustalany jest wynik brutto I, będący różnicą między przychodami a kosztami zmiennymi wytworzenia produktów. Następnie jest ustalany wynik brutto II tzw. marża pokrycia kosztów stałych oraz zysku.

W przypadku, gdy marża na pokrycie wystarcza jedynie na pokrycie kosztów stałych, wynik ze sprzedaży wyniesie zero. Jeśli natomiast marża na pokrycie nie pokrywa kosztów stałych, pojawia się strata na sprzedaży, jeśli zaś jest wyższa niż koszty stałe, przedsiębiorstwo wypracowuje zysk ze sprzedaży.

WAŻNE

Rachunek kosztów zmiennych ułatwia podejmowanie bieżących decyzji, dotyczących optymalizacji wielkości i struktury produkcji, różnicowania cen poszczególnych wyrobów, umożliwia trafniejszą ocenę opłacalności sprzedaży wyrobów[22].

W rachunku kosztów zmiennych cechą charakterystyczną jest **dzielenie technicznych kosztów wytworzenia na część zmienną i stałą**. Wyroby gotowe i produkcję niezakończoną wycenia się wyłącznie na podstawie kosztów zmiennych (koszty bezpośrednie oraz część kosztów wydziałowych zmiennych). Stałe koszty wydziałowe w rachunku kosztów zmiennych są odnoszone wprost do wyniku finansowego danego okresu.

Różnica pomiędzy dwoma rachunkami kosztów polega na innym podejściu do stałych kosztów produkcyjnych. W rachunku kosztów pełnych są one aktywowane jako wartość zapasów, a w rachunku kosztów zmiennych obciążają wynik okresu. Zaprezentowane obydwie koncepcje w inny sposób podchodzą do wyceny zapasów. W przypadku, kiedy produkcja nie jest równa sprzedaży pojawiają się różnice w wysokości wyniku ze sprzedaży.

W tabeli 4 przedstawione zostało porównanie systemu rachunku kosztów zmiennych z rachunkiem kosztów pełnych.

[22] A. Januszewski, J. Gierusz, J., *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2004, 19(75), 42–61.

Tabela 4. Cechy charakterystyczne rachunku kosztów pełnych i zmiennych

Porównanie rachunku kosztów pełnych i zmiennych	
Rachunek kosztów pełnych	**Rachunek kosztów zmiennych**
Zestawia koszty pełne z przychodami, co prowadzi do wyciągania wniosków na podstawie zniekształconego kosztu pełnego i zysku	Zestawia przychody z kosztami zmiennymi, co pozwala na ustalenie marży brutto, która powinna pokryć koszty stałe
Zachowuje relację między produkcją i sprzedażą w długim okresie	Stwarza podstawy do stosowania analizy progu rentowności
Znajomość pełnych kosztów jest przydatna w dłuższych okresach, w których wszystkie koszty powinny być pokryte przychodami	Umożliwia ocenę zyskowności produktów, linii produkcyjnych, kanałów dystrybucji
Jest nastawiony na dokładne ustalenie kosztów produkcji	Jest efektywny w decyzjach dotyczących krótkiego okresu
Jest nastawiony na kontrolę procesów produkcji, dokładność i dlatego jest skomplikowany	Jest prosty i daje sygnały alarmowe o zachowaniu rynku
Jest przydatny w długookresowym planowaniu	Jest przydatny w planowaniu krótkookresowym
Wynik jest funkcją wielkości produkcji, co może przejawiać się w spadku zysku przy wzroście sprzedaży	Wynik jest funkcją wielkości sprzedaży, co oznacza, że wzrost sprzedaży przy stałej strukturze kosztów i stałej cenie zawsze powoduje wzrost zysku.

Źródło: S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, op. cit., s. 202.

Wynik finansowy obliczony w rachunku kosztów pełnych i zmiennych będzie taki sam w przypadku, gdy wielkość wytworzonej produkcji równa jest wielkości sprzedaży w danym okresie. W innym przypadku wyniki będą różne.

Odmiennie wycenia się zapasy produkcji niesprzedanej. W rachunku kosztów pełnych są wyceniane na poziomie **kosztu pełnego** (obejmują: materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie oraz uza-

sadnioną część kosztów wydziałowych, czyli koszty bezpośrednie produkcyjne i pośrednie wydziałowe). W rachunku kosztów zmiennych zapasy są wyceniane według **kosztów zmiennych wytworzenia** (obejmują: koszty bezpośrednie – produkcyjne oraz zmienne wydziałowe – pośrednie).

1.3. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów

UWAGA

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów jest przydatny dla tych przedsiębiorstw, które zajmują się produkcją wieloasortymentową produktów.

Nazwa tego rachunku pochodzi od możliwości obliczania wielu poziomów marż brutto dla wyodrębnionych obiektów kosztowych tzw. segmentów. **Dla celów decyzyjnych i kontrolnych segmenty wyodrębnia się na podstawie oczekiwań organizacyjnych i sprzedażowych**.

Segmentami mogą być przykładowo:

- rejony sprzedaży,
- rodzaje działalności,
- różne zakłady w ramach jednego przedsiębiorstwa,
- poszczególne wydziały produkcyjne, gdy dany wydział produkuje wyrób od początku do końca i jest on sprzedawany,
- poszczególne linie produkcyjne, a także
- wydzielone ośrodki rentowności.

W tym systemie koszty stałe są przypisywane indywidualnie do poszczególnych asortymentów produktów lub pojedynczych produk-

tów (obiektów kosztów)[23]. W rachunku kosztów zmiennych koszty stałe przedsiębiorstwa ujmowane były łącznie i odejmowane od marży przedsiębiorstwa, w celu ustalenia wyniku okresu.

W wielostopniowym i wieloblokowym rachunku, koszty stałe firmy nie stanowią jednego bloku, lecz składają się z wielu segmentów. Wynik operacyjny w wieloblokowym rachunku kosztów można skalkulować zarówno dla całego przedsiębiorstwa, jak i dla poszczególnych części przedsiębiorstwa – segmentów. Szczegółowość danych może być zróżnicowana w zależności od tego, ile segmentów zostanie wydzielonych w ramach organizacji i jak zostanie skonstruowany wielostopniowy rachunek wyników. Do każdego segmentu można przypisać przychody ze sprzedaży, koszty zmienne i koszty stałe.

W ten sposób wszystkie **koszty stałe** można podzielić na koszty stałe segmentowe i koszty stałe, których nie można przypisać do żadnego segmentu. Te ostatnie są kosztami wspólnymi, powiązanymi z funkcjonowaniem firmy jako całości.

Kryterium zaliczenia danej pozycji kosztów stałych do kosztów segmentowych jest powiązanie występowania tych kosztów z istnieniem danego segmentu – gdyby segment został zlikwidowany, musiałyby zniknąć wszystkie koszty przypisane do danego segmentu. W rachunku tym funkcjonuje termin – **marża segmentowa**, oznaczająca wkład danego segmentu na pokrycie kosztów stałych wspólnych segmentu wyższego rzędu.

Wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych wykazuje, że marża segmentu musi przynajmniej pokryć jego koszty stałe. W przypadku, gdyby przez dłuższy czas była na poziomie niższym od kosztów stałych, generowanych przez dany segment, to utrzymywanie tego segmentu negatywnie wpływałoby na wynik na sprzedaży przedsiębiorstwa i należałoby rozważać decyzję o jego likwidacji.

[23] J. Kujawski, M. Ossowski, *Wykorzystanie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku wyników w działalności usługowo-handlowej*, „Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG”, 2007(4), s. 49–58.

Punktem wyjścia do konstrukcji wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników jest **dwustopniowy rachunek kosztów zmiennych**. Ulega on rozbudowie. W układzie pionowym, koszty stałe są przypisywane do produktów, grup produktów lub przedsiębiorstwa jako całości, co sprawia, że rachunek ten jest wielostopniowy. Przy rozbudowie tego rachunku w układzie poziomym powstają bloki, dzięki czemu rachunek kosztów przybiera formę wieloblokową.

W rachunku wieloblokowym i wielostopniowym można wyróżnić kilka etapów. W pierwszym etapie następuje wydzielenie przychodów ze sprzedaży oraz kosztów zmiennych, przypisanych produktom i oblicza się marżę brutto I. Następnie wydziela się indywidualne koszty stałe produktów i oblicza się marżę brutto II. W kolejnym etapie następuje grupowanie kosztów stałych na poziomie grupy asortymentowej i obliczenie marży brutto III dla każdej z grup. Dalej ustala się marżę brutto IV na poziomie wydzielonej organizacyjnie komórki przy uwzględnieniu kosztów stałych wspólnych dla tej komórki. Następny etap polega na wyliczeniu łącznej marży brutto dla całego przedsiębiorstwa i ustalenie wyniku operacyjnego. W tym celu od marży odejmuje się koszty stałe ogólnego zarządu i koszty stałe sprzedaży[24].

Wynik można mierzyć w skali całego przedsiębiorstwa oraz na poziomie jednostek organizacyjnych (np. oddziały bądź zakłady).

Należy podkreślić, że grupowanie kosztów stałych w blokach przyporządkowanych różnym segmentom (przedmiotowym i podmiotowym) umożliwia prowadzenie kontroli kosztów i wyników określonych obszarów działalności. **Ocena jest dokonywana właśnie poprzez obliczenie marży pokrycia**[25].

[24] A. Karmańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, s. 154–155.
[25] Ibidem, s. 146.

WAŻNE

Wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych jest stosowany w organizacjach o rozbudowanej strukturze działalności.

Segmenty tworzy się dla rodzajów działalności, grup asortymentowych, produktów, poszczególnych asortymentów produktów.

Tabela 5 prezentuje schemat wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów.

Tabela 5. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych

Treść	**Filia 1**					**Filia 2**			
	Zakład A			**Zakład B**		**Zakład C**		**Zakład D**	
	Asortymenty produktów								
	1	2	3	4	5	1	4	3	2
Przychody	X	x	x	x	x	x	x	x	x
- koszty zmienne	X	x	x	x	x	x	x	x	x
= marża brutto I stopnia	X	x	x	x	x	x	x	x	x
- koszty stałe asortymentu	X	x	x	x	x	x	x	x	x
= marża brutto II stopnia	X	x	x	x	x	x	x	x	x
- koszty stałe stoiska = marża brutto III stopnia	X x			x x		x x		x x	
- koszty stałe sklepu = marża brutto IV stopnia	x x					x x			
- koszty stałe firmy = marża brutto V stopnia	x x								

Źródło: opracowanie własne.

Z tabeli wynika, że marże mogą zostać obliczone dla całego przedsiębiorstwa, oddzielnie dla dwóch filii przedsiębiorstwa, dla czterech zakładów oraz poszczególnych asortymentów produktów.

Przykład (wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów)

Przedsiębiorstwo produkuje trzy wyroby: A, B i C. Wyroby są wytwarzane na oddzielnych zakładach produkcyjnych w jednym przedsiębiorstwie. Szczegółowe dane pozyskane z działu finansowo-księgowego zawarto w tabeli:

Wyszczególnienie	A	B	C	Razem
Produkcja w szt.	200	200	200	600
Sprzedaż w szt.	200	200	200	600
Cena w zł/szt.	20	12	16	48
Jednostkowe koszty zmienne produkcyjne w zł	6	4	5	15
Jednostkowe koszty zmienne sprzedaży w zł	2	1	1	4
Koszty stałe produkcyjne segmentu w zł	300	400	500	1200
Koszty stałe nieprodukcyjne segmentu w zł	100	200	300	600
Koszty produkcyjne stałe – wspólne w zł				800
Koszty nieprodukcyjne stałe – wspólne w zł				3000

Przyjęto założenie, że koszty wspólne dla całego przedsiębiorstwa przypisane są po 1/3 do wszystkich segmentów. Należy sporządzić wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów w konwencji rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych.

Rozwiązanie

Obliczenie wyniku w koncepcji wieloblokowego i wielosegmentowego rachunku kosztów pełnych:

Wyszczególnienie (w zł)	A	B	C	Razem
Przychody ze sprzedaży	4000	2400	3200	9600
Koszty produkcyjne zmienne	1200	800	1000	3000
Koszty produkcyjne stałe segmentu	300	400	500	1200
Koszty produkcyjne stałe – wspólne	400	400	400	1200
Wynik brutto na sprzedaży segmentu	2100	800	1300	4200
Koszty nieprodukcyjne zmienne	400	200	200	800
Koszty nieprodukcyjne stałe segmentu	100	200	300	600
Wynik na sprzedaży segmentu	1600	400	800	2800
Koszty nieprodukcyjne stałe – wspólne				3000
Wynik na sprzedaży przedsiębiorstwa				(-200)

Sposób obliczenia wyniku w koncepcji wieloblokowego i wielosegmentowego **rachunku kosztów zmiennych zaprezentowano w tabeli:**

Wyszczególnienie	A	B	C	Suma
Przychody ze sprzedaży	4000	2400	3200	9600
Koszty zmienne produkcyjne	1200	800	1000	3000
Koszty zmienne sprzedaży	400	200	200	800
Marża na pokrycie kosztów stałych segmentu	2400	1400	2000	5800
Koszty stałe produkcyjne segmentu	300	400	500	1200
Koszty stałe nieprodukcyjne segmentu	100	200	300	600

Marża na pokrycie kosztów stałych przedsiębiorstwa	2000	800	1200	4000
Koszty stałe wspólne produkcyjne	400	400	400	1200
Koszty stałe wspólne nieprodukcyjne				3000
Wynik na sprzedaży				**(-200)**

Wynik obliczony w konwencji rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych jest taki sam z uwagi na brak zapasów (wielkość produkcji jest równa wielkości sprzedaży). Gdyby wielkość produkcji nie równała się wielkości sprzedaży, wyniki byłyby inne.

1.4. Definiowanie kosztów przedsiębiorstwa

Każde przedsiębiorstwo ponosi koszty, które stanowią wyrażone wartościowo celowe zużycie:

a) środków pracy: środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych,
b) przedmiotów pracy: materiałów, usług obcych, wynagrodzeń.

Definiowanie kosztów jest złożone i niejednoznaczne. Pojęcie kosztów można prezentować z punktu widzenia **potrzeb rachunkowości finansowej, zarządczej albo dla celów podatkowych**[26].

Ekonomiczne pojęcie kosztu jest powiązane z ekonomicznym pojęciem wartości, czyli ze zużyciem uzasadnionym i niezbędnym. Bez tego zużycia nie powstanie dany produkt czy usługa[27].

[26] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006, s. 35.
[27] M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controling*, PWN, Warszawa 1997, s. 108.

WAŻNE

W ustawie z dnia 29 września o rachunkowości pod pojęciem kosztów „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”[28].

WAŻNE[29]

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości koszty określają jako zmniejszenia korzyści ekonomicznych w trakcie roku obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów, albo powstanie zobowiązania powodujące zmniejszenie kapitału własnego z wyjątkiem podziału kapitału na rzecz właścicieli[29].

W literaturze przedmiotu istnieje wiele definicji kosztów, ukazujących to pojęcie jako wyrażone w pieniądzu zużycie składników aktywów, usług obcych, nakładów pracy pracowników oraz niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia, związane z prowadzeniem

[28] A. Januszewski, J. Gierusz, J., *Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w zarządzaniu – wyniki badań empirycznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, 19(75), 42–61.

[29] A. Dyduch, J. Sawicka, A. Stronczek, Rachunkowość finansowa – wybrane zagadnienia, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 170.

działalności przez jednostkę gospodarczą w określonej jednostce czasu w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych[30].

Koszty to wyrażone w pieniądzu zasoby, którymi są dobra i usługi użyte w celu osiągnięcia bieżących lub przyszłych korzyści[31]. Obejmują nakłady poniesione w związku z produkcją wyrobów, usług sprzedanych oraz wartość wydanych odbiorcy sprzedanych zasobów, którymi są towary, materiały, środki trwałe. Zalicza się do nich także wartość należności uznanych za nieściągalne, odsetki płacone z tytułu korzystania z kredytów bankowych i pożyczek czy innych źródeł finansowania oraz przekazane darowizny[32].

Od pojęcia kosztu należy odróżnić bliskoznaczne pojęcia: nakład i wydatek.

Nakłady oznaczają całość zaewidencjonowanego zużycia czynników produkcji w danym okresie rozrachunkowym. Przez nakłady rozumie się wielkość zużycia czynników produkcji wyrażonych w jednostkach naturalnych, które nie podlegają agregacji. Wśród nakładów wyróżnia się:

- nakłady pracy żywej (roboczogodziny);
- nakłady środków pracy (maszynogodziny);
- nakłady materiałowe (sztuki, metry, kilogramy);
- nakłady pieniężne (wyrażają zużycie zasobów majątkowych ujmowanych wartościowo).

Wydatki są pojęciem szerszym od pojęcia kosztu, gdyż mogą wystąpić wydatki niebędące kosztami, np.: spłata zaciągniętego kredytu lub pożyczki. Wyróżnia się także koszty niebędące wydatkami, np.: zapłata za dostawę materiałów, których nie zużyto. Wydatki są

[30] I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, op. cit., s. 264; G.K. Świderska, *Jak czytać sprawozdanie finansowe*, Difin, Warszawa 2009, s. 78; T. Cebrowska, *Rachunkowość finansowa i podatkowa*, PWN, Warszawa 2005, s. 430; K. Sawicki (red.), *Rachunkowość finansowa*, PWE, Warszawa 2001, s. 218; E. Śnieżek (red.), *Wprowadzenie do rachunkowości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 148.

[31] A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Sztychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania,* Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Przedsiębiorstwo Specjalistyczne Absolwent, Łódź 2002, s. 84.

[32] B. Micherda, *Podstawy rachunkowości*, op. cit., s. 170.

ponoszone w tym samym momencie, co koszty (gdy zakupiono materiały, za które zapłacono i wydano je do zużycia)[33].

UWAGA

Z uwagi na to, że koszty są ponoszone stale, niezbędne jest zarządzanie kosztami.

Obejmuje działania ukierunkowane na poprawę efektywności wykorzystania zasobów, jakie posiada przedsiębiorstwo.

Celem zarządzania kosztami jest poprawa wyników finansowych, a także wartości dla interesariuszy.

Uzyskuje się to właśnie poprzez poprawę efektywności wykorzystania zasobów i w efekcie obniżenie kosztów. Poprzez zarządzanie kosztami oddziałuje się więc na ich poziom. **Kategorią łączącą rachunek kosztów i zarządzanie kosztami są koszty, przy czym przyjęta strategia oddziałuje na system zarządzania kosztami** (tabela 6).

Punktem wyjścia do zarządzania kosztami jest **analiza procesu ponoszenia kosztów oraz rozpoznanie możliwości oddziaływania na obniżkę kosztów w poszczególnych fazach tego procesu**[34]. Jego istotą jest budżetowanie i kontrola kosztów.

[33] A. Dyduch, J. Sawicka, A. Stronczek, op. cit., s. 170.
[34] E. Nowak, *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa,* op. cit.

Tabela 6. Implikacje przyjętej strategii dla systemu zarządzania kosztami

Elementy systemu zarządzania kosztami	Strategia przedsiębiorstwa	
Rola kosztów standardowych w ocenie rezultatów działalności	Niezbyt ważna	Bardzo ważna
Znaczenie budżetowania elastycznego w kontroli kosztów wytwarzania	Średnie do małego	Duże do bardzo dużego
Znaczenie przypisywane w wykonaniu budżetu	Średnie do małego	Duże do bardzo dużego
Znaczenie analizy kosztów marketingu	Krytyczne do osiągnięcia sukcesu	Często nieprzeprowadzane w sposób formalny
Znaczenie informacji o kosztach w decyzjach cenowych	Małe	Duże
Znaczenie analizy kosztów konkurencji	Małe	Duże

Źródło: E. Nowak, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.

Podsumowanie

Rachunek kosztów jest systemem objaśniającym powstanie kosztów, przychodów i wyniku w przedsiębiorstwie. Dostarcza informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla procesów zarządzania realizowanych w krótkim i długim okresie.

Każde przedsiębiorstwo w polityce rachunkowości powinno określić sposób ujmowania kosztów w księgach rachunkowych i sposób ich rozliczania. Tradycyjny, systematyczny rachunek kosztów tworzony jest po to, by zostały spełnione cele sprawozdawcze podmiotu gospodarczego.

Rachunki decyzyjne mają fakultatywny charakter, są tworzone w krótkim okresie i mają m.in. za zadanie ocenę rentowności

sprzedaży produktów lub innych obiektów kosztowych, ukazać wgląd w strukturę kosztów w podziale na koszty stałe i zmienne, być przydatnymi do: przeprowadzenia analizy progu rentowności (rachunek kosztów zmiennych), opłacalności produkcji, kalkulacji cen.

W tym rozdziale omówiono **sprawozdawczy rachunek kosztów, rachunek kosztów zmiennych oraz rachunek kosztów wieloblokowy i wielostopniowy**. Inne rachunki, rachunek kosztów działań oraz rachunek kosztów jakości zostaną zaprezentowane w ostatniej części podręcznika.

1.6. Pytania testowe

1. Kiedy powstał rachunek kosztów pełnych?

A. W okresie rewolucji francuskiej.
B. W okresie rewolucji przemysłowej.
C. W okresie wojny secesyjnej.
D. Po drugiej wojnie światowej.
E. W latach 80. XX wieku.

2. Ze względu na stopień standaryzacji kosztów można wyróżnić wszystkie odmiany rachunku kosztów z wyjątkiem:

A. Rachunku kosztów działań.
B. Rachunku kosztów rzeczywistych.
C. Rachunku kosztów normalnych.
D. Rachunku kosztów postulowanych.
E. Wszystkie należą do odmian rachunku kosztów.

3. Wśród rachunków problemowych można wyróżnić wszystkie z wyjątkiem:

A. Rachunku kosztów cyklu życia produktów.
B. Rachunku kosztów docelowych.
C. Rachunku kosztów ciągłego doskonalenia.
D. Systematycznego, tradycyjnego rachunku kosztów.
E. Wszystkie powyższe należą do rachunków problemowych.

4. Systematycznym modelem rachunku kosztów jest:

A. Rachunek kosztów częściowych.
B. Rachunek kosztów rzeczywistych.
C. Rachunek kosztów pełnych.
D. Rachunek kosztów zmiennych.
E. Rachunek kosztów wieloblokowy i wielostopniowy.

5. Wskaż prawidłowe zdanie:

A. Geneza rachunku kosztów zmiennych jest datowana na lata 50. XX wieku.
B. Rachunek kosztów zmiennych jest ukierunkowany na zewnętrzne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem.

C. Systematyczny rachunek kosztów zajmuje się tylko pomiarem ponoszonych kosztów.
D. W rachunku kosztów zmiennych koszty pośrednie dzieli się na koszty stałe, zależne od wielkości produkcji oraz koszty zmienne, uzależnione od wielkości produkcji.
E. Rachunek kosztów zmiennych przez swoją elastyczność jest przydatny w podejmowaniu decyzji krótkookresowych.

6. Zapasy wytworzonych i sprzedanych produktów w rachunku kosztów zmiennych wycenia się według:

A. Zmiennego kosztu produkcji.
B. Stałego kosztu sprzedaży.
C. Stałego kosztu pośredniego.
D. Zmiennego kosztu sprzedaży.
E. Pełnego kosztu wytworzenia.

7. Który rodzaj rachunku kosztów był najwcześniej stosowany w praktyce przedsiębiorstw?

A. Rachunek kosztów wieloblokowy i wielostopniowy.
B. Rachunek kosztów stałych.
C. Rachunek kosztów zmiennych.
D. Rachunek kosztów łańcucha jakości.
E. Rachunek kosztów pełnych.

8. Co obejmuje pełny koszt wytworzenia?

A. Tylko koszty bezpośrednie.
B. Tylko koszty pośrednie produkcji.
C. Koszty bezpośrednie i koszty pośrednie produkcji.
D. Tylko koszty wydziałowe.
E. Żadne z powyższych.

9. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie o rachunku kosztów zmiennych:

A. Jest efektywny w decyzjach dotyczących krótkiego okresu.
B. Zachowuje relację między produkcją i sprzedażą w długim okresie.
C. Umożliwia ocenę zyskowności produktów, linii produkcyjnych, kanałów dystrybucji.
D. Wynik finansowy jest funkcją wielkości sprzedaży.
E. Stwarza podstawy do analizy progu rentowności.

10. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie o rachunku kosztów pełnych:

A. Znajomość pełnych kosztów jest przydatna w dłuższych okresach, w których wszystkie koszty powinny być pokryte przychodami.
B. Jest nastawiony na dokładne ustalenie kosztów produkcji.
C. Zestawia przychody z kosztami zmiennymi, co pozwala na ustalenie marży brutto.
D. Wynik finansowy jest funkcją wielkości produkcji.
E. Wszystkie prawidłowe.

11. Co nie należy do grupy obiektów kosztowych wielostopniowego rachunku kosztów?

A. Rejony sprzedaży.
B. Rodzaje działalności.
C. Wydzielone ośrodki rentowności.
D. Poszczególne linie produkcyjne.
E. Wszystkie należą.

12. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie:

A. W rachunku kosztów zmiennych zapasy są wyceniane według kosztów zmiennych wytworzenia.
B. W rachunku kosztów pełnych zapasy są wyceniane na poziomie kosztu pełnego.
C. Różnica pomiędzy dwoma rachunkami kosztów polega na innym podejściu do stałych kosztów produkcyjnych.
D. Rachunek kosztów zmiennych sporządzany jest zgodnie z wymogami sprawozdawczości zewnętrznej.
E. W rachunku kosztów zmiennych cechą charakterystyczną jest dzielenie technicznych kosztów wytworzenia na część zmienną i stałą.

13. Co nie należy do podstawowych zadań rachunku kosztów?

A. Kontrola gospodarności.
B. Wycena zapasów.
C. Analiza i obserwacja zmian strukturalnych przedsiębiorstwa.
D. Kalkulacja cen.
E. Wycenianie płac.

14. Co jest podstawowym celem rachunku kosztów?

A. Dostarczenie użytkownikom informacji ekonomicznych, potrzebnych do oceny działalności przedsiębiorstwa.
B. Ustalenie progu rentowności.
C. Sklasyfikowanie sposobów prezentacji informacji o kosztach.
D. Określenie zaangażowania zasobów ludzkich.
E. Żadna z powyższych.

15. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie:

A. Problemowe rachunki kosztów są prowadzone poza systemem ewidencyjno-sprawozdawczym rachunkowości.
B. Problemowe rachunki kosztów stosuje się na zewnętrzne potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.
C. Wewnętrzne zadania systemu rachunku kosztów polegają na przygotowaniu istotnych informacji dla procesów planowania i kontroli.
D. Zadania zewnętrzne systemu rachunku kosztów wynikają z funkcji dokumentacyjnej rachunkowości finansowej.
E. System rachunku kosztów ma za zadanie dostarczenie informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdawczości zewnętrznej.

16. Jakich informacji dostarcza rachunek kosztów zmiennych:

A. Na potrzeby oceny rentowności zakresów działalności.
B. Odzwierciedla wpływ zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych na poziom kosztów produktów.
C. Umożliwia analizę progu rentowności.
D. Umożliwia analizę cenową.
E. Wszystkie powyższe.

17. Rachunek kosztów pełnych jest objaśniany w prawie:

A. Bilansowym.
B. Podatkowym.
C. Cywilnym.
D. Gospodarczym.
E. Handlowym.

18. Od czego jest uzależniona wielkość marży na pokrycie?

A. Od kosztów zmiennych wyrobów sprzedanych.
B. Od planów długoterminowych przedsiębiorstwa.
C. Od rozmiarów sprzedaży.
D. Od poziomu kosztów docelowych.
E. Od poziomu kosztów rzeczywistych.

19. Co oznacza marża segmentowa?

A. Wkład danego segmentu na pokrycie kosztów stałych wspólnych segmentu wyższego rzędu.
B. Zysk netto z danego okresu sprawozdawczego podzielony przez wartość sprzedaży w danym okresie.
C. Wkład danego segmentu na pokrycie kosztów zmiennych wspólnych segmentu niższego rzędu.
D. Wkład danego segmentu na pokrycie kosztów stałych wspólnych segmentu niższego rzędu.
E. Wkład danego segmentu na pokrycie kosztów zmiennych wspólnych segmentu wyższego rzędu.

20 Międzynarodowe Standardy Rachunkowości koszty określają jako (wskaż prawidłową odpowiedź):

A. Wyrażone w pieniądzu zużycie składników aktywów.
B. Zmniejszenia korzyści ekonomicznych w trakcie roku obrotowego w formie rozchodu lub spadku wartości aktywów.
C. Wydatki nieodzwierciedlające zużycia, związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę gospodarczą w określonej jednostce czasu w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych.
D. Wyrażone w pieniądzu zasoby, którymi są dobra i usługi użyte w celu osiągnięcia bieżących lub przyszłych korzyści.
E. Żadne z powyższych.

21. Co obejmują koszty:

A. Nakłady poniesione w związku z produkcją wyrobów.
B. Wartość wydanych odbiorcy sprzedanych zasobów.
C. Wartość należności uznanych za nieściągalne.
D. Odsetki płacone z tytułu korzystania z kredytów bankowych.
E. Wszystkie powyższe.

22. Wielkość zużycia czynników produkcji wyrażonych w jednostkach naturalnych, które nie podlegają agregacji to:

A. Koszt.
B. Nakład.
C. Marża.
D. Rentowność.
E. Wydatki.

1 2 3 4 5 6

2. Klasyfikacja i układy ewidencyjne kosztów

W tym rozdziale ukazano **różnorodne klasyfikacje kosztów** z punktu widzenia tworzenia sprawozdań oraz potrzeb zarządzania. Zaprezentowano **układy ewidencyjne kosztów** szczegółowo omawiając pozycje kosztów. Ukazano także **rozwiązania ewidencyjne**, wykorzystywane w praktyce gospodarczej.

2.1. Klasyfikacja kosztów

W odniesieniu do kosztów mogą być stosowane **różne kryteria klasyfikacji**.

Z punktu widzenia **celu jej przeprowadzenia** można podzielić koszty na następujące grupy:

- **dokonaną dla celów sprawozdawczych** – której obowiązek wynika z przepisów prawa bilansowego, prawa podatkowego, statystyki,
- **przeprowadzaną dla potrzeb wewnętrznych jednostki** – w celu dostarczenia informacji niezbędnych do zarządzania jednostką (do podejmowania decyzji i planowania oraz do kontroli kosztów).

WAŻNE

Jednym z najważniejszych warunków uzyskiwania wiarygodnych i użytecznych informacji o kosztach ponoszonych w jednostce gospodarczej jest właściwe dobranie i określenie obiektów odniesienia kosztów.

Obiektami tymi są wyodrębnione według określonych kryteriów jednostki, dla których gromadzi się i ustala koszty w systemie ewidencyjnym rachunkowości.

Istnieje związek przyczynowo-skutkowy z ponoszonymi kosztami. Im więcej jest obiektów odniesienia kosztów, tym łatwiej można przypisać poszczególne składniki kosztów konkretnym wielkościom, a te z kolei są bezpośrednimi przyczynami powstawania kosztów[35].

[35] E. Nowak E, *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2007, s. 165.

Wyróżniamy obiekty odniesienia kosztów, wyodrębnione pod względem:

- rodzajowym,
- funkcjonalno-podmiotowym,
- przedmiotowym,
- czasowym.

Koszty można podzielić także na:

- materialne (amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce materialne, inne koszty materialne),
- niematerialne (usługi obce niematerialne, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, inne koszty niematerialne).

Według kryterium kosztów według typów działalności można wyróżnić:

- koszty działalności operacyjnej,
- pozostałe koszty operacyjne,
- koszty operacji finansowych.

Według odmian działalności, możemy wyróżnić koszty zwykłej działalności operacyjnej:

- koszty działalności podstawowej,
- koszty działalności pomocniczej,
- koszty ogólnego zarządu,
- koszty sprzedaży.

Biorąc za podstawę odniesienia kosztów formy działalności przedsiębiorstwa możemy wskazać:

- koszty zakupu,
- koszty produkcji,
- koszty sprzedaży.

Kolejnym kryterium podziału kosztów jest związek kosztów z miejscem lub przyczyną ich poniesienia, wyróżniamy zatem:

- koszty wydziałów podstawowych,
- koszty wydziałów pomocniczych,
- koszty ogólnego zarządu,
- koszty zakupu,
- koszty sprzedaży.

Do celów kalkulacji koszty są grupowane według pozycji kalkulacyjnej. Według kryterium przedmiotowego wyróżnia się:

- koszty bezpośrednie,
- koszty pośrednie.

Koszt jest również pojęciem istotnym dla celów podatkowych. W ustawie o podatku dochodowym pojęcie kosztów jest prezentowane przez pryzmat powiązania z przychodami (kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów)[36].

Pozycje kosztów, których nie można uznać za koszty uzyskania przychodów szczegółowo określa ustawa (art. 16, ust. 1)[37]. Koszty pośrednio związane z przychodami nie pozostają w bezpośrednim związku z przychodami. Takie koszty potrąca się w momencie ich poniesienia. Za dzień poniesienia tego kosztu uważa się dzień jego zapisu w ewidencji.

UWAGA

Nie wszystkie koszty księgowe są kosztami podatkowymi i odwrotnie. Jest to wynikiem innego podejścia do ustalania wyniku finansowego w prawie bilansowym i podatkowym.

Różnice przejściowe wynikają ze stosowania zasady memoriałowej przez rachunkowość finansową i zasady kasowej przez prawo podatkowe.

Rozbieżności skutkują prowadzeniem ewidencji pozabilansowej przychodów i kosztów podatkowych. Jest to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

Podziały kosztów wykorzystywane w zarządzaniu są ustalane na podstawie różnych kryteriów (reakcja na zmianę wielkości

[36] Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.

[37] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, op. cit., s. 37.

produkcji, wpływ na decyzje, stan dokonania) pozwalają na podejmowanie takich decyzji, jak:

- Ile należy sprzedać wyrobów, aby pokryć całkowite koszty własne?
- Jaką wielkość produkcji i sprzedaży należy zaplanować na rok następny, aby osiągnąć określoną kwotę zysku?
- O ile należy zwiększyć sprzedaż, aby uzyskać zakładany poziom zysku?
- Czy wytwarzać półfabrykaty we własnym zakresie, czy zlecać ich produkcję kooperantom?

Klasyfikacji kosztów można dokonać także ze względu na sposób reagowania kosztów na zmiany wielkości produkcji. W związku z tym wyróżniamy:

- koszty stałe, których poziom nie zależy od wielkości produkcji,
- koszty zmienne, których wysokość zależy od wielkości produkcji.

Biorąc pod uwagę znaczenie kosztów przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych można je klasyfikować w podziale na:

- koszty istotne (decyzyjne), które będą poniesione w przyszłości jako skutek podjętej decyzji, przy czym ich wysokość jest różna dla poszczególnych wariantów decyzyjnych,
- koszty nieistotne (niedecyzyjne), których ponoszenie nie jest skutkiem podjętej decyzji lub też są one skutkiem podjętej decyzji, ale ich wysokość jest taka sama dla różnych wariantów decyzyjnych.

Kolejnym kryterium klasyfikacji kosztów jest możliwość sprawowania kontroli nad kosztami przez kierowników ośrodków odpowiedzialności. Wyróżniamy zatem:

- koszty kontrolowane, mogące być przedmiotem racjonalnej regulacji przez zarządzającego ośrodkiem odpowiedzialności, którego odpowiedzialność za te koszty została zidentyfikowana,
- koszty niekontrolowane, czyli takie, na których kształtowanie się zarządzający ośrodkiem odpowiedzialności nie ma wpływu[38].

[38] Ibidem, s. 243; B. Sadowska (red.), *Rachunkowość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa,* CeDeWu, Warszawa 2018, s. 49.

Kategoriami kosztów ze względu na możliwość przypisania kosztów obiektom odniesienia, które bezpośrednio przyczyniły się do powstania kosztów, są:

- indywidualne koszty obiektów odniesienia, mogące być przypisane jednoznacznie konkretnym obiektom np. produktom,
- wspólne koszty obiektów odniesienia, niedające się przypisać jednoznacznie konkretnym obiektom (przykładem są koszty utrzymania kanałów dystrybucji, regionów sprzedaży, produkcji oraz ogólnego zarządu)[39].

Każda jednostka gospodarcza zgodnie ze swoimi potrzebami w zakresie grupowania informacji, sporządzania sprawozdawczości – zgodnie z przepisami uwzględnia podaną wyżej klasyfikację kosztów.

WAŻNE

Przyjęte w zakładowym planie kont zasady ewidencji i rozliczenia kosztów powinny być dostosowane do sposobu sporządzania rachunku zysków i strat oraz wewnętrznych potrzeb przedsiębiorstwa.

Koszty mogą być ujmowane w trzech układach ewidencyjnych:

- w układzie rodzajowym,
- w układzie według miejsc powstawania
- oraz w układzie kalkulacyjnym.

Grupowanie kosztów w tych układach jest zależne m.in. od specyfiki jednostki, jej wyodrębnienia organizacyjnego i rodzaju działalności.Ustawą o rachunkowości dopuszczalne są różne rozwiązania w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów.

[39] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej…,* op. cit., s. 43.

Dowolność wyboru wariantu ewidencji i rozliczania kosztów polega na tym, że można:

1. ograniczyć ewidencję kosztów do grupowania ich jedynie w układzie kosztów według rodzaju na kontach zespołu „4" (układ rodzajowy kosztów),
2. ujmować koszty według miejsc ich powstawania, celów na które zostały poniesione – tzn. na kontach zespołu „5", bez ich wstępnego grupowania w układzie według ich rodzajów (układ funkcjonalny kosztów),
3. wstępnie grupować koszty według rodzajów, a następnie rozliczać według celów na kontach zespołu „5" (układ kalkulacyjny kosztów).

Jednostka gospodarcza posiada dowolność w wyborze sposobu ewidencji kosztów, co zostaje zapisane w polityce rachunkowości. Koszty działalności gospodarczej składają się z wielu elementów i spośród różnych kryteriów podziału kosztów oraz ich klasyfikacji można wyróżnić następujące układy klasyfikacyjne kosztów (tabela 7)[40].

Tabela 7. Przekroje grupowania (układy) kosztów

Układ	Pozycje kosztów
Układ rodzajowy kosztów	Amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe
Układ funkcjonalny (podmiotowy) kosztów	Koszty zakupu, koszty bezpośrednie działalności podstawowej, koszty wydziałowe (koszty pośrednie działalności podstawowej), koszty działalności pomocniczej, koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży
Układ kalkulacyjny kosztów (przedmiotowy)	Materiały bezpośrednie Płace bezpośrednie Inne koszty bezpośrednie Suma kosztów bezpośrednich Koszty wydziałowe Koszty wytworzenia (techniczny koszt wytworzenia) Koszty ogólnego zarządu Koszty sprzedaży Koszt własny sprzedaży

Źródło: opracowanie własne.

[40] T. Naumiuk , *Koszty w rachunkowości finansowej*, INFOR, Warszawa 2002, s. 39.

Układ rodzajowy kosztów odpowiada na pytanie, jakie koszty poniesiono? Układ ten pozwala na wyodrębnienie kosztów prostych i złożonych[41].

Koszty proste są tymi pozycjami kosztów, które w ramach danej jednostki gospodarczej, stanowiącej najniższą komórkę organizacyjną, nie dają się rozłożyć na elementy proste.

Koszty złożone składają się z kilku pozycji kosztów prostych. Do kosztów tych zaliczamy koszty produktów wytworzonych przez wydziały produkcji pomocniczej na rzecz działalności podstawowej. **Ewidencja kosztów ponoszonych przez jednostkę gospodarczą w tym układzie dostarcza informacji o wartości zużycia czynników zaangażowanych w działalność jednostki**. Informacje o tych kosztach są przydatne przy ocenie efektywności wykorzystania podstawowych czynników działalności, a także przy sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań finansowych. Rodzajowy układ kosztów jest podstawą do grupowania kosztów według ekonomicznej treści elementów nakładów czynników produkcji[42].

Układ podmiotowy informuje, gdzie zostały poniesione koszty, w jakich fazach procesu produkcyjnego, komórkach organizacyjnych przedsiębiorstwa. W układzie tym wyróżnia się:

- koszty zakupu związane z zaopatrzeniem, a więc dostarczeniem materiałów i surowców do przedsiębiorstwa (transport, ubezpieczenie, wynagrodzenie itp.),
- koszty produkcji, z których część stanowią koszty bezpośrednie związane np. z wytworzeniem produktu bądź świadczeniem usługi, resztę stanowią koszty pośrednie powstające w wydziałach działalności podstawowej,
- następnie w tej fazie wyróżnia się koszty sprzedaży ponoszone w związku ze sprzedażą produktów (transport, ubezpieczenie, reklama itp.),
- dalej – koszty ogólnego zarządu (dotyczą organizacji i obsługi działalności firmy jako całości oraz koszty zarządu).

[41] Ibidem, s. 167.

[42] W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 1998, s. 95.

Układ kalkulacyjny odpowiada na pytanie: na co zostały poniesione koszty (np. na wytworzenie wyrobu X, Y, Z)? Układ ten wykorzystuje podział kosztów rodzajowych na koszty bezpośrednie i pośrednie.

Koszty bezpośrednie to te koszty, które na podstawie źródłowych dowodów mogą być odniesione bezpośrednio na poszczególne produkty. **Do kosztów bezpośrednich zaś zalicza się:**

- materiały bezpośrednie (zużyte bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu np. skóra na produkcję obuwia), których zużycie może być odniesione na określony produkt za pomocą dowodów źródłowych,
- płace bezpośrednie wraz z narzutami na płace obejmujące płace pracowników bezpośrednio zatrudnionych w produkcji, czyli wynagrodzenia za czynności podlegające udokumentowaniu w przekrojach wytwarzanych produktów,
- inne koszty bezpośrednie, mogące być odniesione na jednostkę produkcji na podstawie dowodów źródłowych, np. paliwo i energia zużyte na cele technologiczne, obróbka obca, usługi podwykonawców, zużycie narzędzi specjalnych itp.

Do kosztów pośrednich zalicza się te koszty, które na podstawie dowodów źródłowych nie mogą być odniesione na określone produkty. Koszty takie możemy rozliczyć na produkty w stosunku do umownych kluczy podziałowych (rozliczeniowych kosztów).

UWAGA

Rozwiązania ewidencyjne w zakresie rachunku kosztów determinują wybór modelu sprawozdawczego rachunku zysków i strat, a także mają wpływ na sposób ustalania wyniku finansowego.

2.2. Koszty w układzie rodzajowym

2.2.1. Istota klasyfikacji rodzajowej

WAŻNE

Istotą klasyfikacji rodzajowej kosztów jest ewidencyjne rozróżnianie kosztów według rodzaju zużytych zasobów bez wskazywania celu, z jakim to zużycie się wiąże.

Ten sposób ewidencji jest najmniej pracochłonny z punktu widzenia udokumentowania, jak i zewidencjonowania kosztów, daje kierownictwu ograniczony strumień informacji niezbędny w zarządzaniu – informuje o tym, jakie poniesiono koszty i w jakiej wysokości, nie wskazuje jednak, gdzie poniesiono (w jakiej działalności jednostki) i na co (na które produkty, usługi).

Przedstawione rozwiązanie mogą wykorzystać jednostki, których działalność jest jednostronnie ukierunkowana, o ograniczonym zakresie. Przykładowo może to być **działalność, polegająca na świadczeniu jednostronnych usług, produkcji wąskiego asortymentu wyrobów, sprzedaży towarów przez hurt lub detal** itp. – bez potrzeby kalkulacji rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów. Ustawa o rachunkowości nie precyzuje wymogów ewidencyjnych w stosunku do rejestracji kosztów w układzie rodzajowym – nie nakazuje szczególnych zasad ewidencji ani też nie określa szczegółowo zakresu poszczególnych grup rodzajowych. Powoduje to duże zróżnicowanie w przyjętych w praktyce rozwiązaniach ewidencyjnych.

Przy grupowaniu kosztów w układzie rodzajowym należy uwzględnić:

- obowiązki sprawozdawcze jednostki, tzn. układ rodzajowy kosztów powinien zawierać co najmniej minimum określone przez wy-

kaz tych kosztów zawarty we wzorze porównawczego rachunku wyników w załączniku do Ustawy o rachunkowości,
- wymogi statystyki państwowej (np. w sprawozdaniu F-01 wyznaczono pozycje rodzajowe kosztów, jakie powinny być w nim wykazane),
- przepisy podatkowe, wymagające wyodrębnienia kosztów, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodów,
- potrzeby własne jednostki gospodarczej, wynikające z konieczności obserwacji i kontroli szczególnie ważnych tytułów kosztów (np. usługi łączności, koszty podróży służbowych, itd.).

W praktyce za minimalny wykaz pozycji kosztów według rodzajów należy uznać podział kosztów na siedem grup:
- amortyzacja (amortyzacja środków trwałych, amortyzacja środków trwałych o niskiej wartości, amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych),
- zużycie materiałów i energii (zużycie materiałów, zużycie energii),
- usługi obce (usługi transportowe, usługi remontowe, obróbka obca, inne usługi obce),
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników,
- podatki i opłaty (podatek VAT, podatek akcyzowy, pozostałe podatki i opłaty),
- pozostałe koszty (podróże służbowe, koszty reprezentacji i reklamy, pozostałe koszty proste).

UWAGA

Możliwe jest wyodrębnienie większej ilości kont syntetycznych, co ułatwia obserwację oraz kontrolę kosztów, w tym także prowadzenia do nich ewidencji szczegółowej.

Z Ustawy o rachunkowości wynika, że należy stosować konta analityczne, m.in. w zakresie kosztów.

Do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym służą konta niebilansowe, zgrupowane w czwartym zespole planu kont. Na kontach tych ujmuje się:

- koszty zwykłej działalności operacyjnej (to jest koszty produkcji podstawowej, pomocniczej, działalności handlowej, zarządu i działalności bytowej, a także koszty własnej działalności socjalnej),
- koszty rzeczywiście poniesione w danym okresie sprawozdawczym, bez względu na to, jakiego okresu faktycznie dotyczą,
- koszty proste, tzn. takie, które w danej jednostce gospodarczej nie mogą być podzielone na bardziej elementarne składniki.

Na kontach zespołu „4" nie ujmuje się m.in.:

- pozostałych kosztów operacyjnych (spowodowanych np. przekazaniem darowizn, sprzedażą środków trwałych, zapłatą kar umownych, grzywien, itd.),
- kosztów finansowych (np. odsetek i prowizji bankowych),
- kosztów związanych z usuwaniem skutków zdarzeń losowych lub zapobieganiem tym skutkom (obciążają one konto „Pozostałe koszty operacyjne"),
- kosztów obciążających bezpośrednio środki trwałe w budowie lub środki trwałe oraz działalność finansowaną ze środków funduszy specjalnych (np. ZFŚS),
- wartości materiałów obcych powierzonych do obróbki (są one ujmowane na koncie pozabilansowym „Zapasy obce") oraz kosztów obcego przerobu materiałów własnych (obciążają one konto „Materiały w przerobie"),
- wartości towarów oraz usług obcej produkcji, nabytych dla skompletowania z własnymi produktami, a niezaliczonych do wartości produkcji przemysłowej (obciążają one odpowiednie konta zespołu 3),
- kosztów poniesionych, lecz zgodnie z umową lub odpowiednimi przepisami obciążających inne jednostki (obciążają one właściwe konto rozrachunków zespołu „2").

WAŻNE

Po stronie Wn kont kosztów rodzajowych księguje się rzeczywiste koszty poniesione w okresie sprawozdawczym, zaś strona Ma służy do przenoszenia tych kosztów na inne konta, ewentualnie do ich zmniejszania.

Konta kosztów wg rodzajów mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego salda Wn, które wyrażają wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę.

W końcu roku salda te przenosi się w ciężar konta „Wynik finansowy" (przy zastosowaniu rachunku wyników w wariancie porównawczym).

2.2.2. Zasady ewidencjonowania poszczególnych grup kosztów rodzajowych

Konto „Amortyzacja" służy do ewidencji odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, ulepszeń w obcych środkach trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych w działalności operacyjnej, jak i socjalnej przedsiębiorstwa. Na tym koncie ujmuje się amortyzację wyliczoną na podstawie stawek i metod amortyzacji ustalonych na dzień przyjęcia składników do używania. Na koncie tym ujmuje się również wartość środków trwałych odpisanych w koszty w całości (w 100%) w momencie przekazania ich do używania.

UWAGA

Na koncie „Amortyzacja" nie księguje się:

- **wartości netto likwidowanych i sprzedawanych środków trwałych (są one zaliczane do „Pozostałych kosztów operacyjnych"),**
- **nieplanowych odpisów amortyzacyjnych wynikłych wskutek wycofania środków trwałych z użytkowania (likwidowanych lub takich, które utraciły swą przydatność gospodarczą) – takie odpisy amortyzacyjne zaliczane są do „Pozostałych kosztów operacyjnych".**

Z uwagi na obowiązujące **odmienne reguły przy ustalaniu amortyzacji dla potrzeb podatku dochodowego oraz odmienne dla celów pomiaru wyniku finansowego i sporządzania sprawozdania finansowego** – można wyodrębnić konta analityczne dla amortyzacji, stanowiącej koszty uzyskania przychodu i amortyzacji, która wg przepisów o podatku dochodowym nie jest uznawana za koszt uzyskania przychodu.

Amortyzacja odzwierciedla systematyczne zużywanie się określonych składników majątkowych (środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych) wskutek ich wykorzystywania dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. Podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, która określana jest jako cena nabycia, wartość rynkowa lub koszt wytworzenia.

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki trwałe zostały przyjęte do używania. Amortyzowane składniki majątku powinny być wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się do końca miesiąca, w którym:

1. nastąpiło zrównanie wysokości umorzenia z ich wartością początkową,
2. w którym środki trwałe postawiono w stan likwidacji, zbyto bądź stwierdzono ich niedobór.

Tabela 8. Typowe zapisy strony Dt konta „Amortyzacja"

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Planowa amortyzacja środków trwałych, ulepszeń w obcych środkach trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących działalności operacyjnej.	Umorzenie środków trwałych lub umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
2.	Amortyzacja środków trwałych ujawnionych w wyniku inwentaryzacji.	Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek.

Tabela 9. *Typowe zapisy strony Ct konta „Amortyzacja"*

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów amortyzacji pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy.

Konto „Zużycie materiałów i energii"

Na koncie tym ewidencjonuje się w szczególności zużycie:

- materiałów podstawowych (surowców, materiałów, półfabrykatów i wyrobów obcej produkcji, służących do uzupełnienia wyrobów własnej produkcji),
- materiałów pomocniczych zużywanych do produkcji i usług oraz na cele utrzymania ruchu,
- paliw stałych, ciekłych i gazowych,
- opakowań bezpośrednio produkcyjnych i wysyłkowych,
- materiałów budowlanych i technicznych oraz części zapasowych,
- obcej energii cieplnej i elektrycznej oraz wody, chłodu i sprężonego powietrza,

- materiałów nieprzechodzących przez magazyn (np. środków czystości, materiałów biurowych, druków, prenumerat wydawnictw, książek),
- materiałów wielokrotnego użytkowania oraz wyposażenia, które nie jest zaliczane do środków trwałych,
- materiałów wytworzonych we własnym zakresie, jeśli są one identyczne i magazynowane łącznie z materiałami obcej produkcji.

Na koncie „Zużycie materiałów i energii” ewidencjonuje się także niedobory i szkody materiałów powstałe wskutek błędnych pomiarów zużycia bądź ubytków naturalnych, mieszczących się w granicach norm, po potrąceniu nadwyżek materiałów, wynikających z błędów w pomiarach.

Nie ujmuje się zaś obniżenia zapasów wartości materiałów do poziomu cen sprzedaży netto na skutek utraty przydatności gospodarczej (Dt „Pozostałe koszty operacyjne”).

UWAGA

Konto „Zużycie materiałów i energii” obciąża się za materiały pobrane – na podstawie dowodów wewnętrznych – z własnych magazynów, jak również oddane do zużycia bezpośrednio po zakupie.

Ewidencja zużycia materiałów w zależności od przyjętego przez jednostkę rozwiązania może być prowadzona w ciągu roku obrotowego:

- według rzeczywistych cen zakupu (nabycia), na podstawie metody cen średnioważonych, FIFO, LIFO lub metody identyfikacji poszczególnych partii,
- według stałych cen ewidencyjnych przy równoczesnej rejestracji odchyleń od cen ewidencyjnych,
- przez odpisywanie zakupionych materiałów wprost w ciężar kosztów, z pominięciem ewidencji magazynowej.

Zużyte materiały i energię ujmuje się w cenie zakupu, nabycia lub w cenie ewidencyjnej, skorygowanej o odchylenia.

Tabela 10. Typowe zapisy strony Dt konta „Zużycie materiałów i energii"

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zużycie materiałów wydanych z magazynu na cele działalności gospodarczej i własnej działalności socjalnej.	Materiały na składzie.
2.	Niedobory i szkody zaliczone w ciężar kosztów.	Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek.
3.	Wartość zakupionych materiałów przekazanych bezpośrednio do zużycia.	Rozliczenie zakupu materiałów.
4.	Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów przypadające na zużyte materiały.	Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (OCEM).
5.	Przeksięgowanie wartości zapasu materiałów, jeśli zapasy te nie są objęte ewidencją magazynową.	Materiały na składzie.
6.	Materiały z przerobu przekazane wprost do zużycia.	Materiały w przerobie.
7.	Koszty rzeczywiste zużytej energii.	Rozliczenie zakupu usług.

Tabela 11. Typowe zapisy strony Ct konta „Zużycie materiałów i energii"

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zwroty materiałów, przyjęcie odpadów użytkowych, odzyski części zamiennych z remontów rzeczowych składników majątku trwałego.	Materiały na składzie.
2.	Nadwyżki materiałów zmniejszające koszty.	Rozliczenie niedoborów, szkód i nadwyżek.
3.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy
4.	Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów, przypadające na zużyte materiały.	OCEM.

5.	Przyjęcie na stan w dniu kończącym kwartał materiałów nieobjętych ewidencją magazynową.	Materiały na składzie.
6.	Faktury korygujące zmniejszające koszty zużytej energii.	Rozliczenie zakupu usług.

Konto „Usługi obce" przeznaczone jest do ewidencji różnych usług wykonanych przez dostawców, opłaconych gotówką, czekami, wekslami, itp. obejmujących:

- obróbkę obcą, czyli roboty polegające na wykonywaniu przez inne jednostki na powierzonych im składnikach produkcji (półfabrykatach), części procesu technologicznego, np. obróbki mechanicznej i termicznej. W przypadku, gdy kontrahent daną operację technologiczną wykonał na materiale wydanym wprost z magazynu to koszty takiej obróbki księgujemy na koncie „Materiały w przerobie",
- obce usługi transportowe, czyli przewozy towarów i osób (z wyjątkiem delegacji służbowych), a w szczególności:
  - opłaty podstawowe i dodatkowe za przewóz ładunków różnymi obcymi środkami transportu,
  - opłaty za spedycję, załadunek, rozładunek, składowanie w fazie transportu, tj. przed przyjęciem do magazynu odbiorcy, a po wydaniu z magazynu dostawcy,
  - opłaty za wynajęcie obcych środków transportu, sprzętu ładunkowego, bocznic, kontenerów, itp.,
  - koszty dowozu do pracy pracowników transportem obcym,
- obce usługi remontowe, do których zalicza się koszty wykonanych przez inne jednostki remontów, konserwacji, przeglądów i napraw środków trwałych zarówno obiektów własnych, jak i obcych, użytkowanych przez działalność gospodarczą i własną działalność socjalną. **Nie ujmuje się** tutaj kosztów remontów: powodujących zwiększenie wartości użytkowej remontowanego środka trwałego, pokrywanych przez instytucje ubezpieczeniowe oraz związanych z usuwaniem szkód losowych,
- inne usługi obce, ewidencjonuje się tutaj nieujęte na innych kontach usługi obce, a w szczególności:
  - usługi biurowe (np. kopiowanie, tłumaczenie),
  - usługi komunalne (np. wywóz śmieci),
  - usługi łączności (np. pocztowe, telefoniczne),

- usługi projektowe, koszty przygotowania nowej produkcji,
- usługi w zakresie nauki i rozwoju techniki (badania i ekspertyzy naukowe, poradnictwo techniczne i organizacyjne, itp.),
- usługi w zakresie rachunkowości (poradnictwo podatkowe, opłaty za weryfikację bilansu, itp.),
- usługi informatyczne, dozoru mienia, pośrednictwa, pralnicze,
- czynsze i najem nieruchomości (w tym opłaty z tytułu leasingu operacyjnego), wynajem sprzętu,
- ogłoszenia w telewizji, radiu, prasie – z wyjątkiem zaliczanych do kosztów reprezentacji i reklamy.

UWAGA

Nabyte usługi obce ewidencjonuje się w cenie zakupu netto (z wyjątkiem zakupu na podstawie rachunków, gdzie ma miejsce zapis w cenie brutto), tj. bez naliczonego podatku VAT.

Podatek ten w części niepodlegającej rozliczeniu z podatkiem należnym odnosi się na konto „Podatki i opłaty”.

Poniesione koszty usług obcych zmniejsza się, z tytułu przypisania do zwrotu lub częściowej odpłatności, np. za rozmowy telefoniczne itp.

Tabela 12. Typowe zapisy strony Dt konta „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Koszty rzeczywiste obcych usług.	Rozliczenie zakupu usług.
2.	Przeksięgowanie kosztów transportu, ujętych w fakturach dostawców materiałów.	Rozliczenie zakupu materiałów.

Tabela 13. Typowe zapisy strony Ct konta „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Faktury korygujące VAT, rachunki korygujące, zmniejszające koszty usług obcych.	Rozliczenie zakupu usług.
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy.

Konto „Wynagrodzenia”

WAŻNE

Do kosztów wynagrodzeń zalicza się: wynagrodzenia pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze (np. deputatów) lub ich ekwiwalentów, wypłacane pracownikom i innym osobom fizycznym, a dotyczących działalności eksploatacyjnej.

Wynagrodzenia te są zaliczane do:

- osobowego funduszu płac (głównie wynagrodzenia należne pracownikom z tytułu istniejącego stosunku pracy oraz osobom wykonującym pracę nakładczą, z tytułu umowy o pracę nakładczą),
- bezosobowego funduszu płac (wynagrodzenia wypłacane na podstawie umowy o dzieło; na podstawie odrębnych przepisów osobom, które wykonują określone czynności, np. biegłym w postępowaniu sądowym; wypłacane osobom fizycznym za udział w komisjach, itp.),
- funduszu honorariów (wynagrodzenia za prace twórcze, autorskie i racjonalizatorskie, należące do podstawowej działalności jednostki wypłacającej te wynagrodzenia),

- wypłat agencyjno-prowizyjnych (wynagrodzenia osób fizycznych, należne za wykonanie na podstawie umowy agencyjnej zleconych czynności, opłacanych od dokonywanych transakcji lub sprzedaży oraz wykonywanych usług według określonej stawki prowizyjnej).

UWAGA

Na koncie „Wynagrodzenia" ujmuje się ponadto wynagrodzenia osób wchodzących w skład rady nadzorczej i komisji rewizyjnej niebędących pracownikami firmy oraz pracowników zatrudnionych we własnych obiektach działalności socjalnej.

Koszty te gromadzone są w wysokości wynagrodzeń brutto, wypłacanych z różnych tytułów.

Nie ewidencjonuje się natomiast na koncie „Wynagrodzenia":

- wypłat wynagrodzeń otrzymanych od innych jednostek (np. finansowanych przez ZUS zasiłków rodzinnych),
- wynagrodzeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą (np. za usuwanie skutków wypadków losowych – konto „Pozostałe koszty operacyjne"),
- wypłat za środków funduszy specjalnych,
- świadczeń niezaliczanych do wynagrodzeń obciążających konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników" oraz „Pozostałe koszty",
- wypłat premii i nagród z zysku do podziału.

Tabela 14. Typowe zapisy strony Dt konta „Wynagrodzenia"

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wynagrodzenia działalności gospodarczej i własnej działalności socjalnej wypłacane ze środków własnych.	Rozliczenie wynagrodzeń lub rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń.

Tabela 15. Typowe zapisy strony Ct konta „Wynagrodzenia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy.

Konto „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników”

Znaczącą pozycją w ramach tej grupy rodzajowej kosztów są koszty z tytułu:

- składek na ubezpieczenia społeczne (ZUS), w części opłacanej przez pracodawcę,
- składek na specjalne obligatoryjnie tworzone fundusze (np. Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych).

WAŻNE

Podstawę wymiaru składek stanowi przychód otrzymywany przez pracownika w rozumieniu przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za stosunku pracy.

Ponadto świadczenia na rzecz pracowników obejmują:

- naliczane w ciężar kosztów odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS) oraz świadczenia urlopowe, jeśli nie tworzy się ZFŚS,
- dopłaty do okresowych biletów na dojazdy pracowników do pracy,
- koszty posiłków regeneracyjno-wzmacniających,
- odzież ochronną i roboczą,
- koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy,
- koszty szkoleń pracowników w części pokrywanej przez podmiot gospodarczy,
- wydatki na sfinansowanie ubezpieczeń osobowych pracowników,

- inne wypłaty i świadczenia na rzecz pracowników niezaliczane do wynagrodzeń, np. ekwiwalent za zużyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały i sprzęt, stanowiący własność pracownika.

Tabela 16. Typowe zapisy strony Dt konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Usługi obce o charakterze świadczeń na rzecz pracowników – w części obciążającej zakład pracy.	Rozliczenie zakupu usług.
2.	Naliczenie odpisów na ZFŚS (zapis równoległy: przelew Dt „Rachunek środków ZFŚS”, Ct „Rachunek bankowy”).	ZFŚS.
3.	Świadczenia rzeczowe w zakresie BHP.	Materiały na składzie lub rozliczenie zakupu materiałów.
4.	Ekwiwalenty za użytkowanie własnej odzieży roboczej, ekwiwalenty za środki higieny osobistej, itp.	Inne rozrachunki z pracownikami.
5.	Zarachowanie zobowiązań z tytułu świadczeń urlopowych (jeżeli nie tworzy się ZFŚS).	Inne rozrachunki z pracownikami.
6.	Dopłaty do biletów pracowniczych.	Kasa lub inne rozrachunki z pracownikami.
7.	Odpłatność za udział w konferencjach, szkoleniach.	Zespół 1, inne rozrachunki z pracownikami lub rozliczenie zakupu usług.
8.	Naliczenie składek ubezpieczeń społecznych (w części opłacanej przez pracodawcę), odpisów na Fundusz Pracy oraz innych narzutów na wynagrodzenia.	Inne rozrachunki publicznoprawne.

Tabela 17. Typowe zapisy strony Ct konta
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Faktury korygujące, zmniejszające koszty usług obcych.	Rozliczenie zakupu usług.
2.	Przeksięgowanie kosztów pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy.
3.	Częściowy zwrot kosztów z tytułu szkoleń lub dojazdów do pracy.	Zespół 1 lub inne rozrachunki z pracownikami.

Konto „Podatki i opłaty”

Konto „Podatki i opłaty” służy do ewidencji:

- podatków obciążających koszty działalności, np.:
  - podatku VAT – zapłaconego od nabytych towarów i usług niepodlegającego odliczeniu od podatku należnego ani zwrotowi, z wyjątkiem podatku VAT obciążającego środki trwałe w budowie (ujmuje się tu również należny podatek VAT od zużytych materiałów, towarów, wyrobów oraz własnych usług świadczonych na cele reklamy i reprezentacji),
  - podatek akcyzowy od sprzedaży,
  - podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i inne podatki lokalne,
- opłat administracyjnych,
- cła, opłat celnych i manipulacyjnych,
- opłat lokalnych,
- opłat skarbowych, notarialnych i sądowych (niezwiązanych z dochodzeniem roszczeń, zakupem majątku trwałego, niezaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych),
- opłat za korzystanie ze środowiska oraz niesankcyjne opłaty za zanieczyszczenie środowiska,
- opłat za wieczyste użytkowanie gruntu,
- obowiązkowych wpłat na fundusze tworzone centralnie (np. PFRON),
- rocznych opłat licencyjnych uprawniających do wykonywania określonej działalności, na którą wydawane są specjalne zezwolenia.

Na koncie „Podatki i opłaty" nie księguje się:

- VAT-u należnego od darów rzeczowych, który obciąża konto „Pozostałe koszty operacyjne",
- podatków i opłat o charakterze sankcyjnym – konto „Pozostałe koszty operacyjne" lub w przypadku odsetek „Koszty finansowe",
- opłat sądowych z tytułu dochodzenia spornych należności – odpowiednio konta „Pozostałe koszty operacyjne" lub „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych",
- podatków i opłat z tytułu zakupu obiektów majątku trwałego lub związanych z realizowaną inwestycją środka trwałego w budowie – obciążają one odpowiednie konta zespołu 0.

Tabela 18. Typowe zapisy strony Dt konta „Podatki i opłaty"

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Podatek od nieruchomości, od środków transportu, opłaty lokalne oraz podatek akcyzowy od sprzedaży.	Rozrachunki z budżetami.
2.	Opłaty sądowe, notarialne, skarbowe; roczne opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów; odpisy na PFRON; opłaty za użytkowanie gruntów; opłaty za ochronę środowiska; opłaty administracyjne.	Inne rozrachunki publicznoprawne.
3.	Podatek VAT naliczony przy zakupach, w części niepodlegającej rozliczeniu z podatkiem należnym.	Zespół 3 lub rozliczenie naliczonego VAT lub rozrachunki z Urzędem Celnym lub korekty naliczonego VAT.
4.	Należny podatek VAT przy zakupie usług z importu, a także podatek VAT należny od towarów, materiałów zakupionych z zewnątrz, wyrobów własnych i usług własnych przekazanych na potrzeby reprezentacji i reklamy.	Rozrachunki z tytułu VAT.

Tabela 19. Typowe zapisy strony Ct konta „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie rocznej sumy podatków i opłat pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy
2.	Zmniejszenie podatków i opłat.	zespoły „2” lub „3”.

Do powyższego konta można prowadzić – w miarę potrzeby – ewidencję analityczną według tytułów podatków i opłat.

Konto „Pozostałe koszty”

Konto to służy do ewidencji wszystkich pozostałych kosztów prostych, których nie można zakwalifikować do żadnego z wymienionych wcześniej kont. Można tu zaliczyć w szczególności:

- **koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych**, które obejmują m.in.:
  - koszty przejazdów, w tym zwrot kosztów użycia prywatnych pojazdów samochodowych do celów podróży służbowych,
  - koszty ryczałtów za noclegi i za wynajęcie kwater prywatnych dla pracowników czasowo przeniesionych oraz koszty przejazdów w celu odwiedzenia rodziny, przysługujących pracownikom czasowo przeniesionym oraz zwerbowanym do pracy,
  - koszty biletów służbowych imiennych i na okaziciela na wszelkiego rodzaju środki lokomocji,
  - koszty ryczałtów za używanie do celów służbowych prywatnych pojazdów samochodowych,
  - inne przewidziane przepisami koszty podróży służbowych, w tym koszty świadczeń na rzecz cudzoziemców, niewliczane do wydatków reprezentacyjnych.

Ujęte w ramach delegacji służbowych koszty usług obcych (np. hotele, przejazdy, itp.) księguje się w kwocie netto, tj. bez naliczonego podatku VAT. Podatek ten w części niepodlegającej rozliczeniu z podatkiem należnym odnosi się na konto „Podatki i opłaty”. Koszty podróży służbowych dotyczące bezpośrednio działalności inwestycyjnej księguje się na koncie „Środki trwałe w budowie”.

- **koszty reprezentacji**, które obejmują m.in.:
  - wszelkie koszty związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów zagranicznych, jak też koszty uczestnictwa gospodarzy w przyjęciach i imprezach organizowanych na rzecz tych delegacji lub kontrahentów,
  - koszty poczęstunków gości podmiotu gospodarczego, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń, w tym również władz statutowych podmiotów gospodarczych, koszty ponoszone z okazji świąt branżowych, państwowych, wręczania nagród i odznaczeń,
  - koszty imprez artystycznych organizowanych z okazji uroczystości, zakupu kwiatów do dekoracji pomieszczeń oraz kwiatów wręczanych określonym osobom (delegacjom),
  - koszty reklamy:
  - wartość upominków i nagród rzeczowych, służących reklamie, koszty wyjazdów pracowników podmiotu gospodarczego, związanych z reklamą własnych produktów,
  - koszty propagowania sprzedaży produktów podmiotu gospodarczego lub skupu określonych produktów w środkach masowego przekazu (prasa, radio, telewizja, filmy) lub publicznie w inny sposób (reklama na środkach transportu, w witrynach sklepowych, na słupach ogłoszeniowych, afiszach, tablicach),
  - koszty udziału podmiotu gospodarczego we wszelkiego rodzaju krajowych i zagranicznych imprezach reklamowych (targi, wystawy, giełdy, konferencje reklamowe, pokazy, udziały w imprezach sportowych, itp.).

  Do kosztów reprezentacji i reklamy **nie zalicza** się m.in.:
  - wydatków związanych z drukiem cenników, katalogów i instrukcji obsługi lub użytkowania produktów – konta „Usługi obce” lub „Zużycie materiałów i energii”,
  - wydatków związanych z pogrzebami (kwiaty, wieńce, nekrologi, itp.) – konto „Usługi obce”,
  - wydatków na upominki, poczęstunki okolicznościowe (np. z okazji Dnia Kobiet, choinki, itp. finansowane ze środków ZFŚS),
  - wydatków związanych z zakupem i eksploatacją urządzeń reklamowych (np. urządzeń poligraficznych) – konto „Amortyzacja” lub „Zużycie materiałów i energii”,

- wydatków związanych z drukiem i rozsyłaniem druków wszelkiego rodzaju – konto „Usługi obce”,
- wydatków związanych z zakupem szyldów, tablic informacyjnych, itp. – konta „Amortyzacja” lub „Zużycie materiałów i energii”,
- wydatków związanych z ogłaszaniem przetargów na odsprzedaż mienia – konto „Usługi obce”.

UWAGA

Nie księguje się tu:
- **odsetek, prowizji i różnic kursowych od kredytów obrotowych i inwestycyjnych w okresie spłaty, a także odsetek podwyższonych i od zadłużenia przeterminowanego – odnoszone są one na konto „Koszty finansowe”,**
- **odsetek, prowizji i różnic kursowych od kredytów i pożyczek za okres realizacji inwestycji – odnoszone są one na konto „Środki trwałe w budowie”.**

- **pozostałe koszty proste**, obejmujące w szczególności:
  - ubezpieczenia rzeczowe,
  - ekwiwalent za zużyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące własność wykonawcy,
  - koszty wynalazczości i racjonalizacji,
  - niezaliczane do wynagrodzeń odprawy pośmiertne,
  - składki na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa,
  - inne koszty, które nie dadzą się zakwalifikować do wymienionych wcześniej kosztów rodzajowych.

Nie zalicza się tutaj m.in. kosztów przypisanych pracownikom do zwrotu, np. za prywatne rozmowy telefoniczne.

Tabela 20. Zapisy strony Dt konta „Pozostałe koszty”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Bankowe opłaty manipulacyjne.	Rachunek bieżący.
2.	Rozliczone zaliczki lub wydatki wyłożone przez pracownika w imieniu przedsiębiorstwa, dotyczące podróży służbowych krajowych i zagranicznych.	Inne rozrachunki z pracownikami.
3.	Koszty rzeczywiste usług obcych zakupionych dla potrzeb reprezentacji i reklamy.	Rozliczenie zakupu usług.
4.	Zużycie materiałów dla potrzeb reprezentacji i reklamy: a) wydanych z magazynu b) przekazanych do zużycia wprost z zakupu (VAT należny: Dt Rozrachunki z tytułu VAT, Ct Podatki i opłaty).	Materiały na składzie. Rozliczenie zakupu materiałów.
5.	Towary handlowe przekazane na cele reprezentacji i reklamy (VAT należny: Dt Rozrachunki z tytułu VAT, Ct Podatki i opłaty).	Towary.
6.	Dodatnie OCEM przypadające na wydane materiały.	OCEM.
7.	Wyroby własne, usługi własne przekazane na cele reprezentacji i reklamy (zapis uszczelniający: Dt Rozliczenie kosztów, Ct Koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby; VAT należny: Dt Podatki i opłaty, Ct Rozrachunki z tytułu VAT).	Produkcja pomocnicza lub wyroby gotowe lub odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów.
8.	Ekwiwalenty za zużycie własnych materiałów, narzędzi, sprzętu, odprawy pośmiertne.	Inne rozrachunki z pracownikami.
9.	Ubezpieczenia majątkowe.	Inne rozrachunki.
10.	Opłaty na rzecz obcych jednostek, sumy wyłożone przez pracowników.	Inne rozrachunki z pracownikami lub rozliczenie zakupu usług.
11.	Wypłaty za zastosowanie projektów racjonalizatorskich.	Inne rozrachunki z pracownikami.

Tabela 21. Typowe zapisy strony Ct konta „Pozostałe koszty”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie rocznej sumy pozostałych kosztów rodzajowych pod datą zamknięcia ksiąg rachunkowych.	Wynik finansowy.
2.	Faktury korygujące zmniejszające koszty usług obcych.	Rozliczenie zakupu usług.
3.	Odchylenia ujemne przypadające na wydane: a) materiały, b) towary.	OCEM OCET-marża i OCET- VAT.

WAŻNE

Układ rodzajowy kosztów:

- **stwarza możliwość ustalenia wysokości kosztów wg prostych elementów procesu pracy, które są przydatne do badań oraz analiz prowadzonych w skali gospodarki narodowej,**
- **ułatwia sporządzanie obowiązujących sprawozdań z zakresu kosztów,**
- **ułatwia planowanie finansowo-gospodarcze w odcinkowych przekrojach (plany płac i świadczeń, plany zaopatrzenia, itp.),**
- **umożliwia sporządzanie sprawozdania: rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym.**

2.2.3. Funkcjonowanie konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych”

Rola konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych” 490 w przypadku, gdy przedsiębiorstwo ewidencjonuje koszty tylko w układzie

rodzajowym jest ograniczona. Konto to jest wykorzystywane **do przeniesienia kosztów rodzajowych podlegających rozliczeniu w czasie** (np. kosztów transportu materiałów) na konta rozliczeń międzyokresowych kosztów, ujęcia w księgach rat kosztów poniesionych w poprzednich okresach a obciążających koszty bieżącego okresu oraz ujęcia wartości wyrobów gotowych i produkcji niezakończonej.

UWAGA

Konta tego nie prowadzi się, gdy jednostka stosuje ewidencję kosztów tylko w zespole „5".

Konto w pełni spełni swoją rolę, gdy ewidencja kosztów prowadzona jest na kontach zespołu „4" i jednocześnie kontach zespołu „5".

Koszty zaewidencjonowane wstępnie w układzie rodzajowym kosztów przenosi się następnie na inne układy klasyfikacyjne za pośrednictwem konta „Rozliczenie kosztów" (zgrupowanego podobnie, jak koszty rodzajowe w „4" zespole planu kont), które powstało z pionowego podziału kont kosztów według rodzajów.

W ciągu roku konto „Rozliczenie kosztów" wykazuje saldo Ct (odpowiadające sumie poniesionych kosztów wg rodzajów), zaś po przeniesieniu w dniu zamknięcia ksiąg rachunkowych kosztu własnego sprzedaży może mieć saldo Dt lub Ct[43] i stanowi równowartość zmiany stanu produktów.

Zmiana ta dotyczy różnic pomiędzy stanami początkowym i końcowym w stanie zapasów wyrobów gotowych (oraz odchyleń od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych) i produkcji niezakończonej oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Saldo konta „Rozliczenie kosztów" przenosi się w końcu roku na „Wynik finansowy" na stronę przychodów (Ct), ewentualnie przy zastosowaniu zapisu ujemnego.

[43] Saldo Dt konta „Rozliczenie kosztów" oznacza zmniejszenie stanu produktów, zaś saldo Ct – zwiększenie stanu produktów.

Gdy jednostka gospodarcza ujmuje koszty tylko według rodzajów, konto „Rozliczenie kosztów" wykorzystuje się wyłącznie do przenoszenia kosztów, dotyczących innych okresów sprawozdawczych.

2.2.4. Koszty w układzie według typów działalności

Do grupowania kosztów według typów działalności służy zespół 5 Zakładowego Planu Kont „Koszty według typów działalności i ich rozliczanie".

W tym układzie koszty grupuje się **w dwóch przekrojach ewidencyjnych:**

- według miejsc powstawania kosztów (działów, wydziałów, procesów),
- według nośników kosztów (np. w przekroju wyrobów, usług lub klientów).

Miejscami powstawania kosztów mogą być komórki organizacyjne lub sprawowane funkcje. Są nimi także wydziały podstawowe, których celem jest wytwarzanie produktów, stanowiących zasadniczy przedmiot działalności jednostki gospodarczej oraz wydziały pomocnicze, których głównym zadaniem jest świadczenie usług na rzecz działalności podstawowej[44] (koszty działalności produkcji, koszty zarządu, koszty zakupu, koszty wydziałowe, koszty sprzedaży, koszty działalności pomocniczej).

Do **kosztów zakupu** zalicza się ponoszone przez jednostkę koszty związane z zakupem materiałów (towarów itp.) na potrzeby działalności eksploatacyjnej do momentu, gdy składniki te zostaną przekazane do magazynu.

Koszty zakupu kształtują się w dużej mierze zależnie od warunków dostawy, np.:

- **loco magazyn dostawcy**, kiedy odbiorca pokrywa całkowite koszty przemieszczenia zakupionych dóbr (materiałów, towarów itp.) od dostawcy do swego magazynu,
- **loco magazyn odbiorcy**, kiedy koszty przemieszczenia sprzedanych dóbr do odbiorcy ponosi dostawca,

[44] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbiński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa, s. 75–76.

- **franco stacja przeznaczenia**, kiedy koszty przemieszczenia materiałów:
  - na trasie: magazyn dostawcy – stacja przeznaczenia ponosi dostawca,
  - na trasie: stacja przeznaczenia – do magazynu nabywcy ponosi odbiorca.

UWAGA

Podczas dostawy materiału do odbiorcy występuje niekiedy konieczność składowania materiałów.

Koszty tego składowania mogą obciążać którąś ze stron, przesądza o tym umowa. Najczęściej kosztami tymi obciąża się nabywcę.

Mówiąc o kosztach zakupu przyjmuje się te, które mogą być odniesione do poszczególnych partii nabywanych materiałów.

Jeśli te koszty ponosi nabywca materiałów (zgodnie z umową) to do kosztów zakupu zalicza się:

- płace wraz z narzutami za przeładunek i wyładunek materiałów, za czynności sortowania itp.,
- przewozy obejmujące opłaty za usługi przewoźników i spedytorów łącznie z kosztami składowania, jak również koszty przewozów wykonanych we własnym zakresie (przy użyciu taboru i osób jednostki),
- zużyte materiały (np. paliwo), wartość zafakturowanego opakowania, które dla odbiorcy nie przedstawia wartości,
- ubezpieczenie materiałów w czasie transportu,
- prowizje płacone pośrednikom,
- pozostałe koszty, jak badania, ekspertyzy i inne pozycje kosztów.

UWAGA

Nie zalicza się do kosztów zakupu: kosztów magazynowania oraz przesunięć międzymagazynowych materiałów i towarów, wynagrodzeń stałego personelu magazynowego oraz kosztów utrzymania komórek zaopatrzenia.

Koszty te odnoszone są na koszty działalności, z reguły na koszty ogólne.

Koszty zakupu mogą być rozliczane jednym wspólnym wskaźnikiem narzutu albo różnymi wskaźnikami. Poniższy przykład obrazuje wyniki rozliczania kosztów zakupu.

Przykład

Poniesione koszty zakupu wynoszą 900 zł, a przychód materiałów 6000 zł. Dla produkcji wyrobów prowadzone są dwa zlecenia A i B, gdzie koszty zużycia materiałów wynoszą:

Koszty w zł	Zlecenie A	Zlecenie B
Materiały bezpośrednie	600	3000
Koszty zakupu (15%)	90	450
Razem	690	3450

Z ewidencji analitycznej uzyskano informacje, że koszty kształtują się następująco:

Koszty zużycia materiałów:

materiały tanie 1000 zł
materiały drogie 5000 zł
Razem koszty 6000 zł.

Materiały tanie zużywa się do produkcji wyrobów objętych zleceniem A, a materiały drogie, do produkcji wyrobów objętych zleceniem B.

Przy zastosowaniu jednego wspólnego narzutu kosztów wskaźnik ten wynosi:

$$\frac{900 \times 100}{6000} = 15\%$$

Wskaźnik ten mnożymy przez wartość rozchodu materiałów i uzyskujemy wyniki:

1000 x 15% = 150 zł
5000 x 15% = 750 zł
Razem: 900 zł.

Jeśli zastosujemy oddzielne wskaźniki narzutu dla materiałów tanich i dla materiałów drogich, wyliczenia będą następujące:

Wskaźnik narzutu kosztów zakupu dla materiałów tanich wynosi: 500 x 100/1000 = 50%.

Wskaźnik narzutu kosztów zakupu dla materiałów drogich wynosi: 400 x 100/5000 = 8%.

Przy zastosowaniu dwóch różnych narzutów kosztów zakupu materiałów przedstawiają się następująco:

Koszty w zł	Zlecenie A	Zlecenie B
Materiały bezpośrednie	600	3000
Koszty zakupu	50% x 600=300	8% x 3000=240
Razem	900	3240

Z przykładu wynika, że zastosowanie różnych wskaźników narzutu ma wpływ na wycenę zleceń.

UWAGA

W zależności od przyjętej zasady wyceny zapasów w danej jednostce gospodarczej, tzn. w cenie zakupu lub w cenie nabycia, stosuje się odpowiednie rozwiązania w zakresie ewidencji i sposobu rozliczania kosztów zakupu.

Mogą wystąpić zatem następujące rozwiązania:

1) jeżeli wycena zapasów następuje w cenach zakupu to koszty zakupu rozlicza się w całości według miejsc powstawania (na odpowiednie koszty działalności np. przemysłowej, budowlanej, handlowej), proporcjonalnie do wartości rozchodowanych materiałów;
2) jeżeli zapasy materiałów wycenia się w rzeczywistej cenie nabycia, to można przyjąć następujące rozwiązania:

- stosować w ewidencji materiałów rzeczywiste ceny zakupu, natomiast koszty zakupu ujmować w ramach konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”, dokonując ich rozliczenia w proporcji do rozchodu materiałów i zapasu końcowego;

UWAGA

W tym wariancie rozliczania kosztów zakupu, konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” wykazuje saldo końcowe, które wyraża koszty zakupu przypadające na zapas materiałów.

Saldo końcowe konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” na koniec roku obrotowego jest aktywowane i powiększa w bilansie wartość zapasu materiałów (dając wartość materiałów w cenie nabycia).

- ewidencję materiałów prowadzić według stałych cen ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen nabycia poszczególnych asortymentów materiałów; wystąpi tu różnica między przychodem w rzeczywistych cenach zakupu powiększonych o rzeczywiste koszty zakupu a przychodem w stałych cenach ewidencyjnych, ustalonych na poziomie cen nabycia, stanowiąca odchylenia od cen ewidencyjnych, która rozliczana jest na zasadzie przyjętej do rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych.

WAŻNE

W zależności od konkretnych sytuacji w danej jednostce gospodarczej uzasadnione może być stosowanie różnych rozwiązań w zakresie ewidencji i sposobu rozliczania kosztów zakupu.

Jednostka gospodarcza może nabywać wiele grup materiałów, które zostaną zużyte do różnych działalności, np. do wytworzenia kilku produktów. Na te materiały mogą przypadać odmienne wielkości kosztów zakupu, ponieważ w związku z zakupem jednego składnika ponosi się bardzo wysokie koszty (zakup tarcicy, konstrukcji stalowych, materiałów budowlanych, węgla, surowców mineralnych oraz innych materiałów ciężkich i przestrzennych), niższe zaś koszty ponoszone są w związku z zakupem materiałów np. do wyrobu biżuterii, wyrobów mechaniki precyzyjnej, a także innych produktów i usług o dominującym udziale wkładu pracy żywej przy śladowym zużyciu materiałów.

Dla określonej grupy zapasów materiałów mogą występować nieznaczne koszty zakupu i stąd materiały takie wycenione będą w cenach zakupu, a koszty zakupu podlegać będą odniesieniu na koszty działalności w miesiącach ich poniesienia.

Dla innej zaś grupy materiałów (np. surowców zużywanych w dużych ilościach do produkcji), których koszty zakupu są wysokie,

a stany zapasów na początek i koniec okresu wykazują poważne rozbieżności, celowe jest ewidencjonowanie kosztów zakupu w ramach konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" i rozliczenie ich na zużycie oraz na zapas końcowy materiałów (wycena zapasów w cenie nabycia).

UWAGA

W przypadku, kiedy koszty zakupu są różne dla poszczególnych grup materiałów, należy koszty zakupu ujmować na odrębnych kontach analitycznych i rozliczać w ślad za zużytymi materiałami, których dotyczą poniesione koszty zakupu, w stosunku do ich wartości.

Rozliczanie kosztów zakupu jednym narzutem wyprowadzonym z relacji kosztów zakupu ogółem do wszystkich materiałów, nie może się odbywać w przypadku, gdy ceny materiałów są znacznie zróżnicowane, ponieważ zniekształci to rachunek kosztów określonych produktów (czy grup produktów).

Celowe wydaje się być wtedy rozliczanie kosztów zakupu za pomocą ustalania dwóch lub większej liczby narzutów, w zależności od konkretnych potrzeb.

Przyjęcie właściwego rozwiązania dla **wyceny zapasów materiałów** (cena zakupu czy cena nabycia), a w ślad za tym odpowiedniego wyboru ewidencji i rozliczania kosztów zakupu, powinno być poprzedzone analizą:

- kształtowania zapasów na początek i koniec różnych okresów (np. za ostatnie dwa, trzy lata),
- relacji cen jednych grup materiałów do innych grup, czy nie występują zasadnicze rozbieżności,
- relacji kosztów zakupu do ogółu zakupionych materiałów oraz tych kosztów według głównych grup materiałów.

WAŻNE

Zasady ewidencji i rozliczania kosztów zakupu powinny być ustalone w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości i stosowane w sposób trwały.

W przypadku, gdy **koszty zakupu są stosunkowo niewielkie** można ich nie wyodrębniać i nie rozliczać międzyokresowo, lecz w momencie poniesienia odnosić np. wprost w ciężar kosztów zarządu (albo gdy dotyczą określonego wydziału – w ciężar kosztów wydziałowych). Jeżeli w dłuższym okresie zużycie materiałów na inne cele, poza materiałami bezpośrednio produkcyjnymi, stanowi niewielki odsetek, a zaopatrzenie w te materiały nie powoduje większych kosztów zakupu wówczas – można rozliczyć koszty zakupu tylko na rozchód materiałów bezpośrednich, czyli odnieść je w całości na konto „Produkcja podstawowa".

Koszty zarządu obejmują koszty związane z funkcjonowaniem jednostki jako całości[45]. Związane są z utrzymaniem administracji, tj. komórek organizacyjnych i stanowisk pracy osób sprawujących w jednostce funkcje kierownicze, nadzorcze, kontrolne, ewidencyjno-sprawozdawcze, instruktażowe, organizatorskie oraz koordynujące całokształt działalności statutowej danej jednostki (organizowanie, kierowanie i zarządzanie, utrzymanie straży przemysłowej i służby zajmującej się ochroną mienia).

W szczególności zalicza się do nich:

- koszty wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników zarządu, administracji,
- koszty funkcjonowania rad nadzorczych,
- koszty biurowe i administracyjne (zużycie materiałów biurowych, wynajem, utrzymanie i ochrona powierzchni biurowych itp.),
- koszty reprezentacji,

[45] T. Kiziukiewicz (red.), op. cit., s. 108.

- koszty podróży służbowych, utrzymania samochodów służbowych i ryczałtów wypłacanych pracownikom za używanie przez nich własnych samochodów do celów służbowych.

UWAGA

Do kosztów ogólnego zarządu nie zalicza się kosztów związanych z utrzymaniem obiektów działalności socjalnej oraz obiektów służących rehabilitacji osób niepełnosprawnych (amortyzacji, remontów i konserwacji, usług sprzątania, opłat za zużycie energii elektrycznej, gazu, wody, ogrzewania, wynagrodzeń pracowników obsługi – bez pracowników kuchni i stołówki), które wyodrębnione w ewidencji jako koszty działalności pomocniczej, zalicza się – po zakończeniu każdego miesiąca – do pozostałych kosztów operacyjnych.

Do **kosztów wydziałowych** zalicza się koszty dotyczące określonych wydziałów, takie których nie da się bezpośrednio odnieść na efekty (np. produkty) działalności tych wydziałów:

- płace i narzuty na płace, a zwłaszcza: niektóre elementy wynagrodzeń pracowników bezpośrednio produkcyjnych (płace uzupełniające i dopłaty, premie i dodatki stażowe, które ustala się bez powiązania z ilością wykonanej pracy lub wielkością wynagrodzeń bezpośrednich),
- wynagrodzenia wydziałowego kierownictwa oraz personelu administracyjnego,
- wynagrodzenia wydziałowych pracowników pośrednio produkcyjnych (np. obsługi, kontroli jakości, konserwatorów maszyn uniwersalnych o charakterze ogólnowydziałowym, pracowników transportu wewnętrznego, magazynierów),
- ubezpieczenia społeczne, składki na fundusz pracy oraz fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, dotyczących wyżej podanych pozycji wynagrodzeń,

- zużycie materiałów i części na remonty wykonane we własnym zakresie, innych, ogólnowydziałowych, środków trwałych,
- zużycie materiałów itp. na inne potrzeby ruchu, ogólnowydziałowe, bezpieczeństwa i higieny pracy (niezwiązane bezpośrednio z efektami działalności, np. z produktami),
- zużycie odzieży ochronnej i roboczej, sprzętu ochrony osobistej, narzędzi, przyrządów, matryc,
- zużycie paliwa i energii do celów ogrzewania i oświetlenia, a także dla celów gospodarczych wydziału,
- amortyzacja, remonty i konserwacje, obejmujące: koszt obcych usług remontowych wykonanych na rzecz wydziału, koszt wytworzenia remontów wykonywanych na rzecz wydziału przez inne wydziały podstawowe i pomocnicze,
- pozostałe koszty: koszty wykonanych na rzecz wydziału obcych usług transportowych, koszty usług transportowych, wykonane na rzecz wydziału przez własny wydział transportowy, podatek od nieruchomości oraz inne podatki, opłaty i świadczenia oraz ubezpieczenia rzeczowe dotyczące majątku wydziału, koszty podróży służbowych osób wyjeżdżających w sprawach wydziału, czynsze dotyczące najmu i dzierżawy płacone od obcych lokali i pomieszczeń wynajmowanych na potrzeby wydziału.

Do **kosztów sprzedaży** zalicza się koszty związane z reklamą, sprzedażą i dystrybucją produktów oraz towarów. Koszty te obejmują między innymi:

- koszty transportu, załadunku i wyładunku,
- koszty ubezpieczenia transportu,
- prowizje za pośrednictwo,
- koszty opakowań zbiorczych i transportowych,
- koszty reklamy, promocji, udziału w targach i wystawach,
- koszty napraw gwarancyjnych.

Koszty działalności pomocniczej powstają w wyodrębnionych organizacyjnie i ewidencyjnie wydziałach, które świadczą usługi lub dostarczają produkty na rzecz innych jednostek wewnątrz przedsiębiorstwa. Efekty pracy wydziałów produkcji pomocniczej służą wewnętrznym potrzebom podmiotu, możliwe jest także sprzedawanie części świadczeń odbiorcom zewnętrznym[46].

[46] G.K. Świderska (red.), 2008, op. cit.

Do wydziałów pomocniczych zalicza się najczęściej:

- wydziały energetyczne,
- wydziały transportowe,
- wydziały remontowo-konserwacyjne,
- wydziały budowlano-montażowe,
- wydziały wytwórcze,
- laboratoria badawcze,
- biura projektowe,
- wydziały obsługi prawnej,
- stołówki,
- zakładowe ośrodki zdrowia[47].

Ze względu na charakter działalności pomocniczej wyróżnić można **świadczenia jednorodne** (posiadające określoną jednostkę kalkulacyjną, co pozwala na ustalenie jednostkowego kosztu świadczenia – produkcja energii elektrycznej, gazu, czy też świadczenia działu transportu liczone w kilometrach) oraz **niejednorodne**, których koszt jednostkowy ustalany jest na podstawie indywidualnych kosztów.

UWAGA

Istotna jest właściwa alokacja kosztów produkcji pomocniczej.

Koszty działalności odnosi się najpierw na wydziały podstawowe, dla których wydziały pomocnicze świadczą usługi lub produkują, a następnie koszty działalności podstawowej rozliczane są na produkty lub usługi.

W praktyce sprowadza się to do ujawnienia świadczeń wewnętrznych.

Koszty działalności pomocniczej są gromadzone w układzie podmiotowym (funkcjonalnym) na koncie 530 „Koszty działalności pomocniczej”. Na tym koncie księguje się w ciągu okresu

[47] M. Masztalerz (2010), *Metody rozliczania kosztów działalności pomocniczej*, [w:] W. Gabrusewicz (red.), *Audyt w systemie kontroli,* s. 131–142.

np. rozliczone koszty rodzajowe poniesione w komórkach pomocniczych, rozliczone koszty zakupu (w przypadku ich wyodrębnienia) oraz koszty rozliczane w czasie. Na koniec okresu sprawozdawczego konto 530 nie może wykazywać salda. Wszystkie koszty działalności pomocniczej muszą zostać rozliczone.

Rozliczanie kosztów działalności pomocniczej obejmuje rozliczenie kosztów świadczeń wzajemnych pomiędzy komórkami pomocniczymi a następnie rozliczenie kosztów tych komórek na koszty działalności podstawowej, koszty wydziałowe, koszty sprzedaży i koszty zarządu.

Wyróżniamy następujące metody rozliczania kosztów działalności pomocniczej:

- metodę bezpośrednią,
- metodę układu równań (macierzowa, algebraiczna),
- metodę kolejnych przybliżeń (iteracyjna),
- metodę zamykania zamówienia (stopniowa, sekwencyjna),
- metodę kosztów (stawek) planowanych,
- metodę kosztów częściowo planowanych, a częściowo rzeczywistych.

2.3. Koszty w układzie kalkulacyjnym

Koszty w układzie kalkulacyjnym dzielą się na bezpośrednie i pośrednie.

WAŻNE

Koszty bezpośrednie to koszty, które można powiązać z obiektem kalkulacji kosztów (produktem) za pomocą źródłowych dokumentów księgowych.

Do typowych pozycji kosztów bezpośrednich można zaliczyć:

- materiały bezpośrednie (surowce, półfabrykaty),
- robocizna bezpośrednia z narzutami,
- koszty oprzyrządowania specjalnego (narzędzia, matryce, formy, itp.), których zużycie ustalane jest w odniesieniu do jednostki kalkulacyjnej,
- usługi obce (np. obróbka obca),
- energia technologiczna,
- opakowania jednostkowe.

WAŻNE

Koszty pośrednie to koszty, których nie można odnieść za pomocą dokumentów źródłowych na obiekty kalkulacji kosztów.

Zalicza się do nich:

- odpisy amortyzacyjne produkcyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych,
- koszty związane z eksploatacją maszyn i urządzeń,
- zużycie materiałów technologicznych,
- koszty pracy pracowników pośrednio produkcyjnych, itd.

Sposób potraktowania kosztów pośrednich w procesie powiązania ich z obiektem kosztów zależy od struktury produkcji, która z kolei determinuje przyjętą metodę kalkulacji kosztów. **Celem tworzenia tego układu ewidencyjnego jest kalkulacja kosztu jednostkowego wytworzonych wyrobów gotowych**.

Koszt ten obejmuje koszty bezpośrednie oraz uzasadnioną część kosztów wydziałowych, czyli uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji podstawowej ponoszonych na wydziałach produkcyjnych. Z kolei koszt wytworzenia produktów powiększony o koszty sprzedaży oraz koszty zarządu stanowi koszt własny produktów. W dalszej kolejności możliwa jest kalkulacja jednostkowych kosztów produktów.

UWAGA

W wyniku rozliczeń kalkulacyjnych do kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów doliczane są uzasadnione koszty pośrednie wytwarzania.

Uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z danym produktem to odpowiednie do okresu wytwarzania:
- **zmienne koszty pośrednie produkcji,**
- **stałe koszty pośrednie produkcji.**

Zaliczenie kosztów do kosztów pośrednich jest zależne od **specyfiki danej jednostki, rodzaju jej działalności i organizacji**, zależne jest m.in. od stopnia różnorodności prowadzonej działalności, m.in. wytwarzanego w danym okresie asortymentu wyrobów, od stałości struktury wsadu materiałowego, od mechanizacji i automatyzacji procesu wytwórczego, scalenia produktów, organizacji ciągu technologicznego, przyjętego systemu wynagradzania, rozmieszczenia urządzeń pomiarowych, wykorzystywanych do pomiaru wielkości zużycia pracy żywej i uprzedmiotowionej.

Waga i znaczenie kosztów pośrednich w łącznych kosztach produkcji – wzrasta w miarę rozwoju technik wytwarzania i zmiany struktury cen. Wzrastają głównie koszty wydziałowe (przede wszystkim koszty ruchu, odnotowuje się także wzrost: amortyzacji maszyn i urządzeń produkcyjnych, kosztów ich remontów i konserwacji, obcych usług remontowych i konserwacyjnych, zużycia energii do napędu maszyn i urządzeń, płac i ubezpieczeń społecznych mechaników, monterów i konserwatorów zatrudnionych przy obsłudze i utrzymaniu w ruchu parku maszynowego i urządzeń i innych. Koszty wydziałowe mogą obejmować także koszty przestojów, koszty niedoborów niezawinionych i ubytków naturalnych, straty na brakach.

Obniżenie udziału kosztów pośrednich w kosztach wytworzenia może nastąpić poprzez: dążenie do pełnego wykorzystania

mocy produkcyjnej, oszczędności powstałe dzięki wzmożeniu kontroli tych kosztów (ujmowanie w przekroju miejsc powstawania, preliminowanie, egzekwowanie odpowiedzialności za ich wysokość). Na wysokość kosztów pośrednich mają wpływ zarówno czynniki bezpośrednie, jak i czynniki pośrednie, decydujące o wysokości poziomu udziału kosztów pośrednich w pełnym koszcie wytworzenia, a także o wysokości tych kosztów przypadających na jednostkę produktu.

Czynniki pośrednie wyznaczają stosunek procentowy kosztów pośrednich do łącznych kosztów realizacji zadań albo kwotę kosztów przypadającą na jednostkę produktu. Istotnym celem stosowania czynników pośrednich jest obniżenie kosztów jednostki produktu w drodze zmniejszenia udziału kosztów pośrednich w kosztach ogółem.

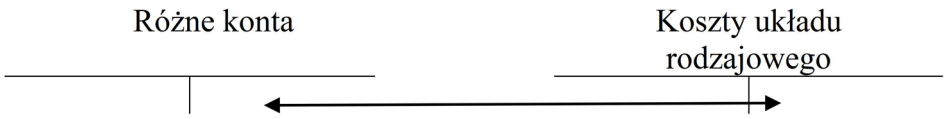
Czynnikami wpływającymi na wielkość kosztów pośrednich są m.in.:

- typ i rodzaj wykonywanej produkcji i jej system,
- liczebność pozycji wytwarzanych wyrobów oraz stabilność struktury asortymentowej,
- struktura technologiczna produkcji,
- liczba i lokalizacja zakładów, oddziałów, filii itp.,
- warunki zaopatrzenia i zbytu,
- sposób zarządzania jednostką,
- zakres działalności pomocniczej, socjalnej i bytowej,
- zakres więzi kooperacyjnych,
- kwalifikacje pracowników i poziom wynagrodzeń, stanowiących koszty pośrednie,
- lokalizacja jednostki względem infrastruktury,
- zakres prac badawczo-rozwojowych i wdrożeniowych oraz potencjał komórek zaplecza naukowo-technicznego,
- warunki rynkowe (np. popyt na wyroby, podaż czynników produkcji).

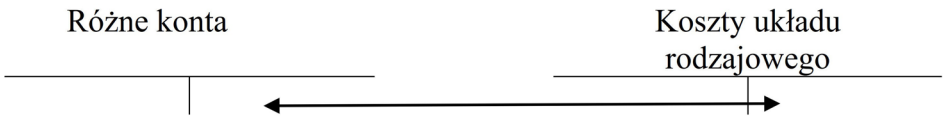
2.4. Warianty i etapy ewidencji kosztów

W ramach rachunku kosztów możliwe są trzy warianty ewidencji kosztów:

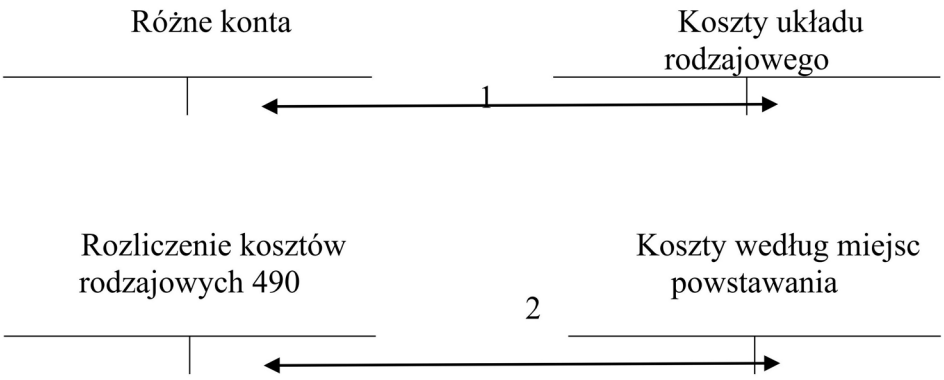
1. Ograniczenie ewidencji kosztów do grupowania ich w układzie według rodzajów.



2. Ograniczenie ewidencji kosztów do grupowania ich jedynie w układzie według miejsc powstawania i produktów.

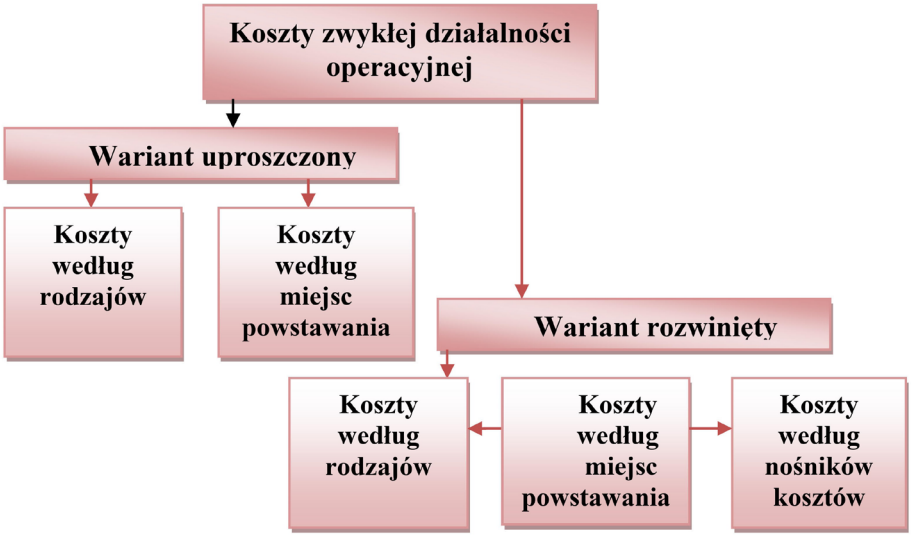


3. Wstępne grupowanie kosztów działalności w układzie według rodzajów na kontach zespołu „4” (1), a następnie rozliczanie ich na konta zespołu „5” według typów działalności (2).



Przedsiębiorstwo powinno dokonać zapisu w polityce rachunkowości, jaki zamierza przyjąć wariant ewidencji kosztów. Poniżej przedstawiono przekroje ewidencyjne kosztów w sposób schematyczny (rysunek 2).

Rysunek 2. Przekroje ewidencyjne kosztów.



Źródło: K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Przychody – koszty – wynik finansowy przedsiębiorstwa,* PWE, Warszawa 2009, s. 109.

Z rysunku wynika, że przedsiębiorstwo może grupować koszty tylko w układzie rodzajowym, tylko w układzie według miejsc powstawania albo przyjąć wariant rozwinięty, w którym najpierw koszty będą ujmowane w układzie rodzajowym, następnie poprzez konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych" koszty te będą przenoszone na konta zespołu piątego, a dalej będą wyodrębnione koszty według nośników kosztów.

Ogólny sposób ujmowania kosztów w przedsiębiorstwie można również przedstawić według następujących etapów:

1. **Przypisanie kosztów do określonej fazy działalności:**
   - koszty bezpośrednie danej fazy:
     - koszty zakupu,
     - koszty produkcji,
     - koszty sprzedaży,
     - koszty ogólnozakładowe.

2. **Podział kosztów fazy produkcji na:**
   - koszty produkcji podstawowej,
   - koszty produkcji pomocniczej.

3. **Podział kosztów produkcji podstawowej na:**
   - koszty bezpośrednie wytwarzanych produktów (ujmowane na koncie „Produkcja podstawowa”),
   - koszty pośrednie wytwarzanych produktów (ujmowane na koncie „Koszty wydziałowe”).

4. **Podział pośrednich kosztów wytwarzania ponoszonych na wydziałach produkcji podstawowej na:**
   - zmienne koszty wydziałowe (zależne od rozmiarów produkcji),
   - stałe koszty wydziałowe (niezależne od rozmiarów produkcji).

5. **W celu ustalenia kosztu wytwarzania, stałe koszty wydziałowe należy podzielić na:**
   - uzasadnione rozmiarami produkcji stałe koszty wydziałowe,
   - nieuzasadnione stałe koszty wydziałowe.

W praktyce przedsiębiorstw spotykane jest także rozwiązanie, w którym koszty grupowane są w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym i koszty te ujmuje się w ramach kilku etapów:

I etap – ewidencja kosztów w okresie sprawozdawczym na kontach zespołu „4”,

II etap – ewidencja kosztów poniesionych w okresie sprawozdawczym i dotyczących tego okresu na właściwych kontach zespołu „5”, tj. według miejsc ich powstawania i odpowiednich funkcji, a kosztów niedotyczących bieżącego okresu – na koncie zespołu „6” – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,

III etap – rozliczenie w czasie kosztów zakupu i innych kosztów podlegających międzyokresowemu rozliczeniu,

IV etap – rozliczenie kosztów produkcji pomocniczej (dla rozliczenia kosztów komórek pomocniczych niezbędne jest ustalenie ogólnej kwoty kosztów ponoszonych przez komórki pomocnicze oraz wielkości produkcji tych komórek oraz ustalenie kierunków zużycia produkcji pomocniczej oraz dokonanie pomiaru wielkości świadczeń na rzecz poszczególnych wydziałów i sfer działalności, a w przypadku braku urządzeń pomiarowych ustalenie właściwych kluczy pomiarowych),

V etap – rozliczenie kosztów wydziałowych,

VI etap – rozliczenie kosztów okresu sprawozdawczego na produkty wytworzone w tym okresie, tj. przeprowadzenie kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia produktu gotowego i produkcji niezakończonej.

UWAGA

W podmiotach gospodarczych o nieskomplikowanej strukturze organizacyjnej, zajmujących się świadczeniem jednorodnych usług (np. biura doradcze, rachunkowe), dokonywane są uproszczenia w ewidencji kosztów.

Zastosowanie uproszczeń wynika z faktu, że nie występują w tych podmiotach zapasy wyrobów gotowych i produkcji w toku, a całość poniesionych kosztów dotyczy sprzedaży zrealizowanej w okresie sprawozdawczym. Metodę uproszczoną mogą też stosować małe jednostki handlowe oraz produkcyjne, wytwarzające jednorodne produkty. Przy takim rozwiązaniu ewidencja może być prowadzona wyłącznie w układzie rodzajowym lub wyłącznie w układzie kalkulacyjnym.

Etapy ewidencji i rozliczania kosztów w układzie rodzajowym kosztów prezentuje rysunek 3.

Objaśnienia:

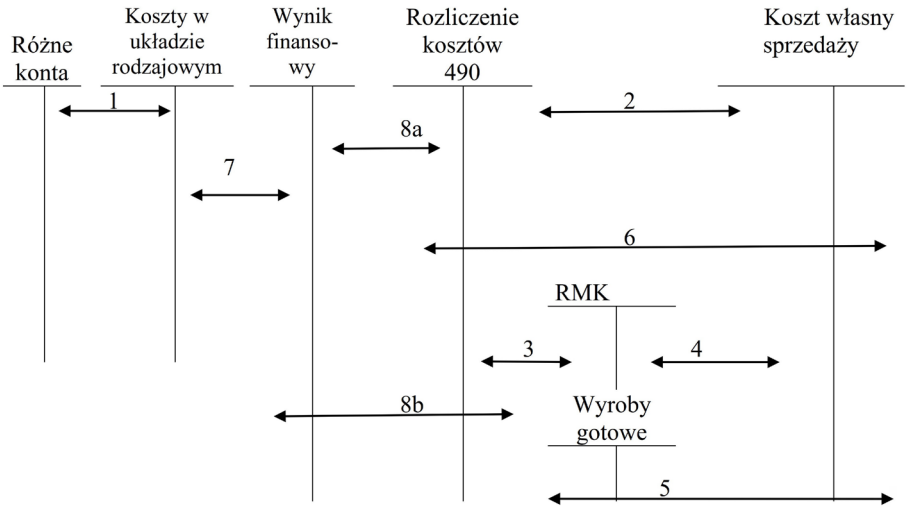
1. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym.
2. Przeksięgowanie kosztów niepodlegających rozliczeniu w czasie na konto „Koszt własny sprzedaży”.
3. Przeksięgowanie kosztów do rozliczenia w czasie na konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów RMK”.
4. Raty kosztów rozliczanych w czasie, obciążających bieżący okres sprawozdawczy. Księgowania pod datą kończącą rok obrotowy.
5. Przeksięgowanie wartości zapasu wyrobów gotowych.
6. Przeksięgowanie kosztu własnego sprzedaży na konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych”.
7. Przeksięgowanie kosztów według rodzajów.
8. Przeksięgowanie zmiany stanu produktów (saldo konta „Rozliczenie kosztów”) na konto „Wynik finansowy”
   a) zwiększenie,
   b) zmniejszenie.

UWAGA

Zwiększenie stanu produktów (jako wielkość ujawniana na koncie „Rozliczenie kosztów rodzajowych”) wystąpi wówczas, gdy łączna wartość sald kont zespołu 5 i 6 na koniec okresu jest wyższa od sumy sald tych kont na początek okresu.

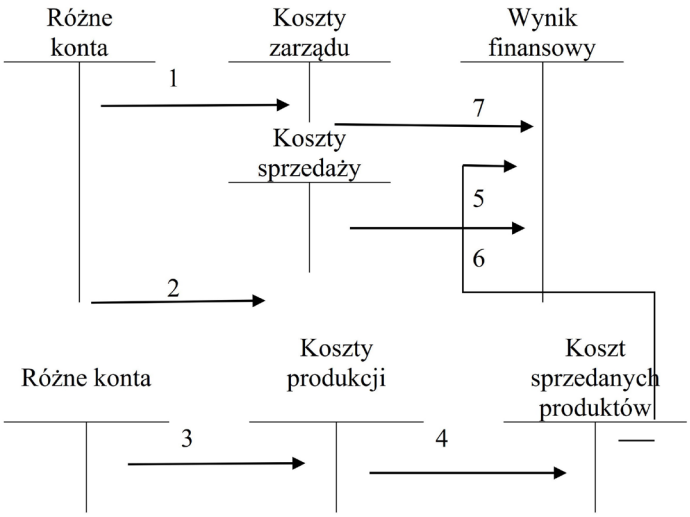
Oznaczać to może, że w danym okresie sprzedano mniej produktów niż wyprodukowano.

Rysunek 3. Etapy ewidencji i rozliczania kosztów,
gdy są one ujmowane wyłącznie w układzie rodzajowym kosztów.



Rysunek nr 4 przedstawia etapy ewidencji i rozliczania kosztów w układzie według miejsc powstawania.

Rysunek 4. Etapy ewidencji i rozliczania kosztów,
gdy są one ujmowane wyłącznie w układzie według miejsc powstawania.



Objaśnienia

1. Poniesiono koszty zarządu.
2. Poniesiono koszty sprzedaży.
3. Poniesiono koszty produkcji.
4. Przyjęto wyroby gotowe z produkcji, które przekazano do sprzedaży.
5. Przeksięgowano koszt sprzedanych produktów na wynik finansowy.
6. Przeksięgowano koszty sprzedaży na wynik finansowy.
7. Przeksięgowano koszty zarządu na wynik finansowy.

WAŻNE

Koszty stanowią wyrażone w pieniądzu zużycie czynników produkcji, choć do kosztów zaliczane są także pozycje, które nie wyrażają zużycia np. podatki i opłaty, ubezpieczenia majątku lub koszty reprezentacji.

W polityce rachunkowości przedsiębiorstwa powinien znaleźć się zapis, w jaki sposób koszty są grupowane.

Jednostka może ujmować koszty podstawowej działalności operacyjnej tylko w układzie rodzajowym, tylko w układzie według miejsc powstawania lub jednocześnie w obu układach.

Oprócz kosztów działalności statutowej ponoszone są jeszcze koszty pozostałej działalności operacyjnej oraz działalności finansowej.

Kosztom prezentowanym w układzie czasowym (rozliczane w czasie) poświęcony jest kolejny rozdział podręcznika.

2.5. Pytania testowe

1. W ilu układach ewidencyjnych mogą być ujmowane koszty?

A. 3
B. 4
C. 5
D. 6
E. 7

2. Wyróżniamy obiekty odniesienia kosztów, wyodrębnione pod każdym względem, z wyjątkiem wyodrębniania:

A. Rodzajowego.
B. Funkcjonalno-podmiotowego.
C. Przedmiotowego.
D. Czasowego.
E. Miejscowego.

3. Według kryterium podziału kosztów według typów działalności można wyróżnić wszystkie koszty z wyjątkiem:

A. Kosztów działalności podstawowej produkcyjnej.
B. Kosztów działalności podstawowej handlowej.
C. Kosztów gromadzenia zapasów.
D. Koszów działalności podstawowej usługowej.
E. Kosztów działalności podstawowej usługowo-handlowej.

4. Według odmian działalności, możemy wyróżnić koszty zwykłej działalności operacyjnej:

A. Koszty działalności podstawowej.
B. Koszty działalności pomocniczej.
C. Koszty ogólnego zarządu.
D. Koszty sprzedaży.
E. Wszystkie powyższe.

5. Biorąc za podstawę odniesienia kosztów formy działalności przedsiębiorstwa możemy wskazać:

A. Koszty zakupu.
B. Koszty zmienne.
C. Koszty transformacji.

D. Koszty operacji finansowych.
E. Żadne z powyższych.

6. Kryterium podziału kosztów jest związek kosztów z miejscem lub przyczyną ich poniesienia, wyróżniamy zatem:

A. Koszty wydziałów podstawowych.
B. Koszty wydziałów pomocniczych.
C. Koszty ogólnego zarządu.
D. Koszty zakupu.
E. Wszystkie powyższe.

7. Do celów kalkulacji koszty są grupowane według pozycji kalkulacyjnej. Według kryterium przedmiotowego wyróżnia się:

A. Koszty bezpośrednie i pośrednie.
B. Koszty pierwotne i wtórne.
C. Koszty stałe i zmienne.
D. Koszty zapasów i wydatków.
E. Koszty zakupu i sprzedaży.

8. Co zaliczamy do kosztów bezpośrednich?

A. Materiały bezpośrednie (zużyte bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu np. skóra na produkcję obuwia).
B. Płace pośrednie wraz z narzutami na płace nieobejmujące płac pracowników bezpośrednio zatrudnionych w produkcji.
C. Koszty, które na podstawie dowodów źródłowych nie mogą być odniesione na określone produkty.
D. To te koszty, które na podstawie źródłowych dowodów nie mogą być odniesione bezpośrednio na poszczególne produkty.
E. Żadne z powyższych.

9. Wskaż nieprawidłowe:

A. Pozycje kosztów, których nie można uznać za koszty uzyskania przychodów szczegółowo określa ustawa (art. 16, ust. 1).
B. Koszty pośrednio związane z przychodami nie pozostają w bezpośrednim związku z przychodami.
C. Wszystkie koszty księgowe są kosztami podatkowymi i odwrotnie.

D. Do kosztów pośrednich zalicza się te koszty, które na podstawie dowodów źródłowych nie mogą być odniesione na określone produkty.
E. Biorąc pod uwagę okresy sprawozdawcze wyróżnia się koszty bieżącego okresu sprawozdawczego.

10. Klasyfikacji kosztów można dokonać także ze względu na sposób reagowania kosztów na zmiany wielkości produkcji. W związku z tym wyróżniamy:

A. Koszty stałe i zmienne.
B. Koszty wczesne i późne.
C. Koszty pełne i częściowe.
D. Koszty pierwotne i końcowe.
E. Żadne z powyższych.

11. Biorąc pod uwagę znaczenie kosztów przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych można je sklasyfikować na:

A. Koszty decyzyjne i niedecyzyjne.
B. Koszty księgowe i podatkowe.
C. Koszty zakupu i sprzedaży.
D. Koszty netto i brutto.
E. Żadne z powyższych.

12. Kategorią kosztów ze względu na możliwość przypisania kosztów obiektom odniesienia, które bezpośrednio przyczyniły się do powstania kosztów są:

A. Koszty stałe i zmienne.
B. Koszty pełne i naturalne.
C. Koszty rzeczywiste.
D. Koszty indywidualne i wspólne.
E. Koszty kontrolowane i niekontrolowane.

13. Wskaż prawidłowe koszty, mogące być przedmiotem racjonalnej regulacji przez zarządzającego ośrodkiem odpowiedzialności, którego odpowiedzialność za te koszty została zidentyfikowana, to koszty:

A. Stałe.
B. Rzeczywiste.
C. Indywidualne.

D. Decyzyjne.
E. Kontrolowane.

14. Koszty, których wysokość zależy od wielkości produkcji, to koszty:

A. Wspólne.
B. Niekontrolowane.
C. Nieistotne.
D. Zmienne.
E. Koszty księgowe.

15. Wskaż nieprawidłowe:

A. Nakłady oznaczają całość zaewidencjonowanego zużycia czynników produkcji w danym okresie rozrachunkowym.
B. Nakład pracy żywej mierzony jest w roboczogodzinach.
C. Wydatki są pojęciem szerszym od pojęcia kosztu, gdyż mogą wystąpić wydatki niebędące kosztami.
D. Wydatki nigdy nie są ponoszone w tym samym momencie, co koszty.
E. Celem zarządzania kosztami jest poprawa wyników finansowych, a także wartości dla interesariuszy.

16. Który koszt należy do kosztów materialnych?

A. Amortyzacja.
B. Podatki.
C. Opłaty.
D. Ubezpieczenie społeczne.
E. Wynagrodzenia.

17. Koszty, które są skutkiem podjętej decyzji, ale ich wysokość jest taka sama dla różnych wariantów decyzyjnych, to koszty:

A. Kontrolowane.
B. Pierwotne.
C. Nieistotne.
D. Istotne.
E. Decyzyjne.

18. Wskaż kryterium, przez które wyróżniamy: koszty wydziałów podstawowych, koszty wydziałów pomocniczych, koszty ogólnego zarządu, koszty zakupu, koszty sprzedaży:

A. Według odmiany działalności.
B. Według związku kosztów z miejscem lub przyczyną ich poniesienia.
C. Według typu działalności.
D. Według obiektów odniesienia kosztów.
E. Według możliwości przypisania kosztów obiektom odniesienia.

19. Która pozycja należy do układu rodzajowego kosztów?

A. Koszty ogólnego zarządu.
B. Koszty sprzedaży.
C. Usługi obce.
D. Płace bezpośrednie.
E. Materiały bezpośrednie.

20. Który koszt nie należy do układu funkcjonalnego kosztów?

A. Koszty zakupu.
B. Koszty bezpośrednie działalności podstawowej.
C. Koszty wydziałowe.
D. Koszty wytworzenia.
E. Koszty sprzedaży.

21. Który koszt należy do układu kalkulacyjnego kosztów?

A. Płace bezpośrednie.
B. Zużycie materiałów i energii.
C. Podatki.
D. Koszty działalności pomocniczej.
E. Koszty sprzedaży.

22. Na jakie pytanie odpowiada układ rodzajowy kosztów?

A. Jakie koszty poniesiono?
B. Gdzie koszty zostały poniesione?
C. W jakich fazach procesu produkcyjnego zostały poniesione koszty?
D. Na co zostały poniesione koszty?
E. Wszystkie powyższe.

23. Układ rodzajowy kosztów – wskaż prawidłowe stwierdzenie:

A. W układzie tym wyróżnia się m.in. koszty zakupu związane z zaopatrzeniem.
B. W tym układzie wyróżnia się koszty sprzedaży ponoszone w związku ze sprzedażą produktów.
C. Układ ten pozwala na wyodrębnienie kosztów prostych i złożonych.
D. Układ ten wykorzystuje podział kosztów rodzajowych na koszty bezpośrednie i pośrednie.
E. Żadne z powyższych.

24. Wskaż prawidłowe stwierdzenie o układzie kalkulacyjnym kosztów:

A. Układ ten wykorzystuje podział kosztów rodzajowych na koszty bezpośrednie i pośrednie.
B. Określa, gdzie koszty zostały poniesione.
C. Określa, w jakiej fazie procesu produkcyjnego zostały poniesione koszty.
D. W tym układzie wyróżniamy koszty produkcji, z których część stanowią koszty bezpośrednie związane np. z wytworzeniem produktu bądź świadczeniem usługi.
E. Żadne z powyższych.

25. Wskaż prawidłowe:

A. Ustawa o rachunkowości precyzuje dokładnie wymogi ewidencyjne w stosunku do rejestracji kosztów w układzie rodzajowym.
B. Istotą klasyfikacji rodzajowej kosztów jest ewidencyjne rozróżnianie kosztów według rodzaju zużytych zasobów ze szczególnym wskazaniem celu, z jakim to zużycie się wiąże.
C. Rozwiązania ewidencyjne w zakresie rachunku kosztów determinują wybór modelu sprawozdawczego rachunku zysków i strat, a także mają wpływ na sposób ustalania wyniku finansowego.
D. Do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym służą konta bilansowe, zgrupowane w piątym zespole planu kont.
E. Konto „Amortyzacja” służy do ewidencji odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, ulepszeń w obcych środkach trwałych, materiałów oraz wartości materialnych.

26. Przy grupowaniu kosztów w układzie rodzajowym należy uwzględnić:

A. Obowiązki sprawozdawcze jednostki, tzn. układ rodzajowy kosztów powinien zawierać co najmniej minimum określone przez wykaz tych kosztów zawarty we wzorze porównawczego rachunku wyników w załączniku do ustawy o rachunkowości.
B. Wymogi statystyki państwowej.
C. Przepisy podatkowe, wymagające wyodrębnienia kosztów.
D. Potrzeby własne jednostki, wynikające z konieczności obserwacji i kontroli szczególnie ważnych tytułów kosztów.
E. Wszystkie powyższe.

27. Przykładem usług obcych są:

A. Ubezpieczenia społeczne i świadczenia na rzecz pracowników.
B. Usługi transportowe.
C. Podatek akcyzowy.
D. Koszty reprezentacji i reklamy.
E. Zużycie energii.

28. Do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym służą konta niebilansowe, zgrupowane w czwartym zespole planu kont. Na kontach tych ujmuje się:

A. Koszty zwykłej działalności operacyjnej.
B. Koszty rzeczywiście poniesione w danym okresie sprawozdawczym, bez względu na to, jakiego okresu faktycznie dotyczą.
C. Koszty proste, tzn. takie, które w danej jednostce gospodarczej nie mogą być podzielone na bardziej elementarne składniki.
D. A + B.
E. A + B + C.

29. Do kosztów zwykłej działalności operacyjnej nie zaliczamy:

A. Kosztów produkcji podstawowej.
B. Kosztów produkcji pomocniczej.
C. Kosztów działalności handlowej.
D. Kosztów działalności zarządu i działalności bytowej.
E. Prowizji bankowej.

30. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie:

A. Amortyzacja odzwierciedla systematyczne zużywanie się określonych składników majątkowych (środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych) wskutek ich wykorzystywania dla celów prowadzonej działalności gospodarczej.
B. Odpisy amortyzacyjne dokonywane są począwszy od ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki trwałe zostały przyjęte do używania.
C. Amortyzowane składniki majątku powinny być wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.
D. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się do końca miesiąca, w którym nastąpiło zrównanie wysokości umorzenia z ich wartością początkową.
E. Żadne z powyższych.

31. Na koncie zużycie materiałów i energii ewidencjonuje się wszystkie oprócz:

A. Półfabrykatów i wyrobów obcej produkcji, służących do uzupełnienia wyrobów własnej produkcji.
B. Paliw stałych, ciekłych i gazowych.
C. Obcej energii cieplnej i elektrycznej oraz wody, chłodu i sprężonego powietrza.
D. Materiałów wielokrotnego użytkowania oraz wyposażenia, które nie jest zaliczane do środków trwałych.
E. Obniżenia zapasów wartości materiałów do poziomu cen sprzedaży netto na skutek utraty przydatności gospodarczej.

32. Ewidencja zużycia materiałów w zależności od przyjętego przez jednostkę rozwiązania może być prowadzona w ciągu roku obrotowego:

A. Według rzeczywistych cen zakupu (nabycia), na podstawie metody cen średnioważonych, FIFO, LIFO lub metody identyfikacji poszczególnych partii.
B. Według stałych cen ewidencyjnych przy równoczesnej rejestracji odchyleń od cen ewidencyjnych.
C. Przez odpisywanie zakupionych materiałów wprost w ciężar kosztów, z pominięciem ewidencji magazynowej.
D. A + C.
E. A + B + C.

33. Czego nie obejmują obce usługi transportowe?

A. Składowania w fazie transportu.
B. Delegacji służbowych.
C. Kosztów załadunku i rozładunku towaru.
D. Opłat za wynajęcie transportu, kontenera.
E. Dowozu do pracy pracowników transportem obcym.

34. Do kosztów wynagrodzeń zalicza się: wynagrodzenia pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze lub ich ekwiwalentów wypłacane pracownikom i innym osobom fizycznym, a dotyczących działalności eksploatacyjnej. Wynagrodzenia te są zaliczane do wszystkich z wyjątkiem:

A. Osobowego funduszu płac.
B. Bezosobowego funduszu płac.
C. Funduszu honorariów.
D. Wypłat agencyjno-prowizyjnych.
E. Finansowanych przez ZUS zasiłków rodzinnych.

35. Ewidencjonuje się na koncie „Wynagrodzenia”:

A. Wynagrodzenia niezwiązane z działalnością gospodarczą.
B. Wypłaty agencyjno-prowizyjne.
C. Świadczenia niezaliczane do wynagrodzeń obciążających konta „Ubezpieczenia społeczne”.
D. Wypłaty premii i nagród z zysku do podziału.
E. Finansowane przez ZUS zasiłki rodzinne.

36. Konto „Podatki i opłaty” służy do ewidencji:

A. VAT-u należnego od darów rzeczowych.
B. Podatków i opłat o charakterze sankcyjnym
C. Opłat skarbowych, notarialnych i sądowych.
D. Opłat sądowych z tytułu dochodzenia spornych należności.
E. Podatków i opłat z tytułu zakupu obiektów majątku trwałego lub związanych z realizowaną inwestycją środka trwałego w budowie.

37. Do kosztów reprezentacji i reklamy nie zalicza się:

A. Kosztów udziału podmiotu gospodarczego we wszelkiego rodzaju krajowych i zagranicznych imprezach reklamowych.
B. Wartości upominków i nagród rzeczowych, służących reklamie, kosztów wyjazdów pracowników podmiotu gospodarczego związanych z reklamą własnych produktów.
C. Kosztów poczęstunków dla gości podmiotu gospodarczego, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń.
D. Wydatków na upominki, poczęstunki okolicznościowe.
E. Kosztów imprez artystycznych organizowanych z okazji uroczystości, zakupu kwiatów do dekoracji pomieszczeń.

1 2 3 4 5 6

3. Rozliczanie kosztów w czasie

WAŻNE

Rozliczanie kosztów w czasie wynika z konieczności realizacji nadrzędnych zasad rachunkowości, tj. zasady memoriału, zasady współmierności kosztów i przychodów, zasady ostrożności oraz zasady istotności.

Zgodnie z pierwszą zasadą, wszystkie operacje finansowe dotyczące danego okresu powinny być ujmowane w księgach okresu, którego dotyczą. Oznacza to, że nie można w danym okresie ujmować przychodów i kosztów okresów przyszłych.

Druga zasada zobowiązuje, by w księgach rachunkowych ująć wszystkie przychody oraz odpowiadające im koszty, związane z uzyskaniem tych przychodów.

Kolejna zasada nakazuje, by wykazywać koszty i przychody według ostrożnej wyceny, czyli nie zaniżać ani nie zawyżać ich wysokości.

Według ostatniej zasady, przedsiębiorstwo nie musi rozliczać wszystkich kosztów, dotyczących innych okresów sprawozdawczych. Jeśli poniesione koszty ze względu na wartość, nie wpłyną istotnie na wynik finansowy to mogą być zaliczone do danego okresu sprawozdawczego wpływając na wynik okresu.

UWAGA

Wśród kosztów rozliczanych w czasie wyróżnia się rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne.

3.1. Ogólna charakterystyka kosztów rozliczanych w czasie

Rozliczanie kosztów w czasie wynika głównie z nadrzędnej zasady rachunkowości, zasady współmierności mówiącej, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego miesiąca należy zaliczyć koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten miesiąc koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

WAŻNE

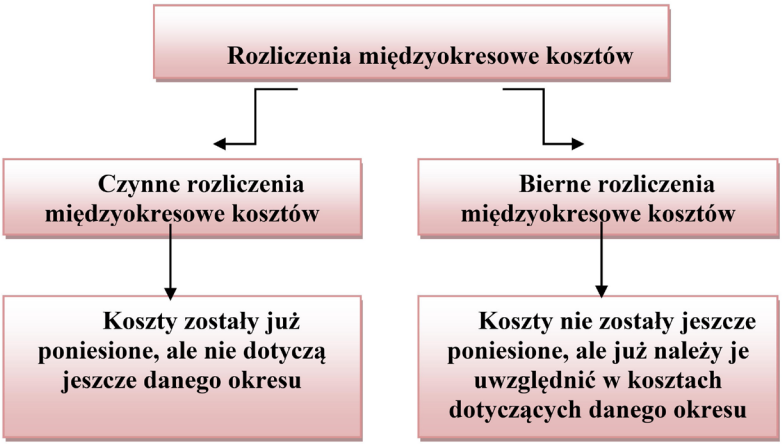
Ustawa o rachunkowości wyróżnia rozliczenia międzyokresowe czynne oraz bierne.

Jednostki gospodarcze powinny dokonywać:

- czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK – czynnych), jeśli wydatki lub zużycie składników majątkowych dotyczą miesięcy następujących po miesiącu, w którym je poniesiono oraz
- biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK – biernych) w wysokości przypadających na bieżący miesiąc ściśle oznaczonych świadczeń wykonanych na rzecz jednostki, lecz jeszcze niestanowiących zobowiązania oraz prawdopodobnych kosztów, których kwota bądź data powstania zobowiązania z ich tytułu nie są jeszcze znane, a w szczególności z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane, złożone produkty długotrwałego użytku.

Tak więc koszty obciążające wynik danego okresu mogą być kosztami poniesionymi w danym okresie, kosztami poniesionymi w okresach wcześniejszych lub kosztami, które dopiero w przyszłości zostaną poniesione. Szczegółowe informacje na temat rozliczania kosztów w czasie w danej jednostce zapisane są w polityce rachunkowości. Różnice między rozliczeniami czynnymi a biernymi przedstawia rysunek 5 oraz tabela 22.

Rysunek 5. Podział rozliczeń międzyokresowych kosztów.



Źródło: opracowanie własne.

Rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne różnią się ujęciem w bilansie, istotą rozliczania, horyzontem czasowym, ujęciem w rachunku zysków i strat kosztów po rozliczeniu oraz wyceną bilansową.

Tabela 22. *Różnice między czynnymi a biernymi rozliczeniami*

Różnice	Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów
Pozycja w bilansie	Po stronie aktywów	Po stronie pasywów
Istota rozliczania	Koszty zostały już poniesione, rozliczane są w późniejszych okresach	Koszty nie zostały jeszcze poniesione i należy uwzględnić je w bieżących kosztach
Horyzont czasowy	Koszty przyszłych okresów	Koszty bieżącego okresu
Pozycje rachunku zysków i strat po rozliczeniu kosztów w czasie	Koszty działalności operacyjnej, koszty finansowe	Koszty działalności operacyjnej
Wycena bilansowa	Kwota kosztu do rozliczenia jest znana	Nie jest znana kwota kosztu

Źródło: opracowanie własne.

3.2. Charakterystyka rozliczeń międzyokresowych czynnych

WAŻNE

Czynnych rozliczeń międzyokresowych dokonuje się, jeżeli poniesione koszty dotyczą więcej niż jednego okresu sprawozdawczego.

Należy kierować się w tym przypadku zasadami istotności i ostrożności.

Oznacza to, że małe i nieistotne kwoty kosztów, choćby dotyczyły kilku okresów sprawozdawczych, nie powinny być rozliczane w czasie. Nie rzutują one na jasny i rzetelny obraz jednostki. Z uwagi na zasadę ostrożności koszty te nie powinny być rozliczane w zbyt długim czasie. Każdy tytuł czynnych rozliczeń międzyokresowych powinien być rozpatrywany w aspekcie traktowania rozliczanych kosztów jako aktywa (które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych).

Jednostki ponoszą koszty w związku ze spodziewanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, ale korzyści te nie są zwykle tak oczywiste i pewne. Nakładów takich raczej nie powinno się kwalifikować jako składniki aktywów, a wobec tego nie należy ich rozliczać w czasie.

Do kosztów takich zalicza się:

- koszty reklamy i promocji,
- koszty prac badawczych niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych,
- koszty szkolenia pracowników,
- koszty reorganizacji jednostki.

Do kosztów, które najczęściej objęte są rozliczeniami międzyokresowymi czynnymi zaliczyć można:

- koszty remontów,
- ubezpieczenia komunikacyjne i majątkowe,
- koszty opłacane z góry, np. energia, czynsze,
- podatki od nieruchomości,
- koszty przygotowania nowej produkcji,
- roczny odpis na Zakładowy Fundusz Socjalny.

UWAGA

Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów następują stosownie do upływu czasu z uwzględnieniem zasady ostrożności.

Metodę rozliczania kosztów stosownie do upływu czasu można zastosować między innymi do:

- ubezpieczeń komunikacyjnych i majątkowych,
- świadczeń opłacanych z góry za cały okres trwania umowy,
- podatku od nieruchomości,
- jednorazowych odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.

Metoda rozliczania kosztów stosownie do wielkości świadczeń dotyczyć może np. kosztów:

- przygotowania nowej produkcji,
- remontów środków trwałych,
- kosztów zakupu.

WAŻNE

Jednostka gospodarcza może nie rozliczać w czasie nawet istotnych kwot kosztów, jeżeli występują one cyklicznie w przybliżonej wartości w poszczególnych, następujących po sobie okresach sprawozdawczych.

Podziału na krótko- i długoterminowe rozliczenia dokonuje się tylko na dzień bilansowy.

Do **długookresowych** zalicza się tylko te spośród poniesionych kosztów, które przypadają do rozliczenia po 31 grudnia danego roku, czyli w kolejnym roku i dalszych latach. Aktywowane koszty muszą spełniać kryteria wymagane dla aktywów, określone w ustawie tzn. powinny spowodować w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Oznacza to, że koszty mogą być aktywowane, jeśli w okresie, na który przypadają wywierają wpływ na efekty działalności statutowej, zapewniając w tym okresie np. sprawne wykorzystanie środków trwałych.

WAŻNE

Przedmiotem rozliczeń międzyokresowych mogą być koszty działalności operacyjnej i koszty finansowe (koszty większych remontów lub zapłacone z góry odsetki od zaciągniętego przez jednostkę kredytu).

Inne rozliczenia międzyokresowe wykazywane są w aktywach trwałych i obejmują koszty poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym, przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze, jeżeli ich aktywowanie trwa dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego,

czyli tylko te, które kwalifikują się do czynnych rozliczeń międzyokresowych długoterminowych.

Różnica między wyższą ceną wykupu a niższą ceną sprzedaży emitowanych przez jednostki obligacji, zapłacone z góry odsetki i prowizje od otrzymanych kredytów i pożyczek.

W odniesieniu do kosztów podlegających rozliczeniu w czasie, których kwota z punktu widzenia rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jest nieistotna, można zastosować uproszczenie wynikające z art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Uproszczenie polega np. na tym, że wydatek np. dotyczący 2020 r. odnosi się jednorazowo w koszty 2021 roku, a w części dotyczącej kolejnych lat ujmuje się na koncie „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów" lub „Inne rozliczenia międzyokresowe" i odnosi w koszty bilansowe, jednorazowo na początku każdego roku obrotowego.

UWAGA

Jednostka gospodarcza sama ocenia, czy kwoty podlegające rozliczaniu w czasie są istotne, czy też nieistotne.

Przyjmuje się w tym zakresie próg istotności oparty na wielkościach zysku brutto, zysku netto, przychodów ze sprzedaży, sumy bilansowej, sumy aktywów netto. Próg istotności mogą stanowić: przychody ze sprzedaży (0,1% – 1%), kapitały własne (1% –.2%), suma bilansowa (0,5% – 1%), wynik brutto (5% – 10%).

Okres aktywowania rozliczeń międzyokresowych krótkoterminowych trwa nie dłużej niż 12 miesięcy, poczynając od dnia bilansowego.

W szczególności do rozliczeń tych zalicza się:

- koszty remontów rozliczanych w czasie, których okres aktywowania kończy się w danym roku,
- przypadające do rozliczenia w danym roku koszty przygotowania nowej produkcji,

- koszty trwających jeszcze prac rozwojowych, które, jeśli zakończą się powodzeniem, zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych,
- nadwyżka kosztów nad przychodami gospodarki zasobami mieszkaniowymi w spółdzielniach mieszkaniowych,
- przeniesienie na dzień bilansowy nadwyżki kosztów rzeczywistych nad kosztami zarachowanymi z tytułu niezakończonych jeszcze usług lub robót budowlanych objętych długotrwałymi umowami.

WAŻNE

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK – czynne), czyli inaczej koszty (nakłady, wydatki) przyszłych okresów mają miejsce wówczas, gdy poniesiony aktualnie koszt dotyczy w całości albo w części okresów przyszłych, a ściślej przyszłej działalności i jej efektów.

Rozliczenia czynne polegają na zaliczeniu niektórych poniesionych kosztów do aktywów jednostki przez czasowe ich „zawieszenie" na wyodrębnionych kontach o charakterze bilansowym, czyli na tzw. aktywowaniu kosztów. Konsekwencją tego jest wykazanie nieodpisanych kosztów w bilansie jako aktywów, a nie w rachunku zysków i strat za dany okres.

W miarę upływu czasu lub realizacji planowanej produkcji, **aktywowane koszty** odpisywane są w ciężar kont o charakterze wynikowym. Odpisy te powinny być dokonywane przez ustalony czas, aż do całkowitego przeniesienia na wynik kwot zaliczanych wcześniej do aktywów.

W przypadku **utraty przez te koszty podstawowej cechy aktywów**, którą jest ich gospodarcza użyteczność, a więc jeśli już nie są w stanie przynosić jednostce efektów ekonomicznych, koszty te w nierozliczonej części powinny zostać jednorazowo odpisane w ciężar wyniku najpóźniej do dnia bilansowego (np. nierozliczone w pełnej wysokości koszty remontu urządzenia produkcyjnego, które po pewnym czasie zostało sprzedane).

UWAGA

RMK – czynne w większości przypadków dotyczą kosztów operacyjnych, choć w niektórych przypadkach mogą być też rozliczane koszty finansowe (np. różnica między wartością nominalną emitowanych papierów wartościowych, a kwotą otrzymanych za nie środków pieniężnych, zapłacone z góry odsetki i prowizje od kredytów i pożyczek), księgujemy je na koncie „Inne rozliczenia międzyokresowe”.

W praktyce są stosowane dwa rozwiązania ewidencyjne w odniesieniu do RMK – czynnych. Dokonując wyboru jednego z nich należy zamieścić informację w zakładowym planie kont.

Tabela 23 przedstawia te możliwości w przypadku prowadzenia uproszczonej ewidencji z użyciem wyłącznie kont zespołu „4”.

Tabela 23. Ewidencja RMK – czynnych z użyciem wyłącznie kont zespołu 4

Treść operacji	Dt	Ct
Wariant I poniesienie kosztów prostych przewidzianych do rozliczenia w czasie	Konta zespołu 4 – „Koszty wg rodzaju i ich rozliczenie”	Konta zespołów: 0 – „Majątek trwały” 1 – „Środki pieniężne i rachunki bankowe” 2 – „Rozrachunki i roszczenia” 3- „Materiały i towary”
przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie	„RMK – czynne”	„Rozliczenie kosztów”
odpis raty kosztów w ciężar kosztów okresu, w tym również odpis jednorazowy	„Rozliczenie kosztów”	„RMK – czynne”

Wariant II poniesienie kosztów prostych przewidzianych do rozliczenia w czasie	„RMK – czynne”	Konta zespołów: 0 – „Majątek trwały” 1 –„Środki pieniężne i rachunki bankowe” 2 – „Rozrachunki i roszczenia” 3 – „Materiały i towary”
odpis raty kosztów w ciężar kosztów okresu, w tym również odpis jednorazowy	Konta zespołu 4 – „Koszty wg rodzaju i ich rozliczenie”	„RMK – czynne”

WAŻNE

Ewidencja analityczna do konta „RMK – czynne” powinna uwzględniać podział na tytuły rozliczeń oraz prawidłowo odzwierciedlać sposób i okres rozliczenia każdego z istniejących tytułów.

Konto „RMK – czynne” może wykazywać wyłącznie saldo Dt, które oznacza stan aktywowanych i jeszcze nierozliczonych kosztów i jest wykazywane w bilansie jednostki, w aktywach.

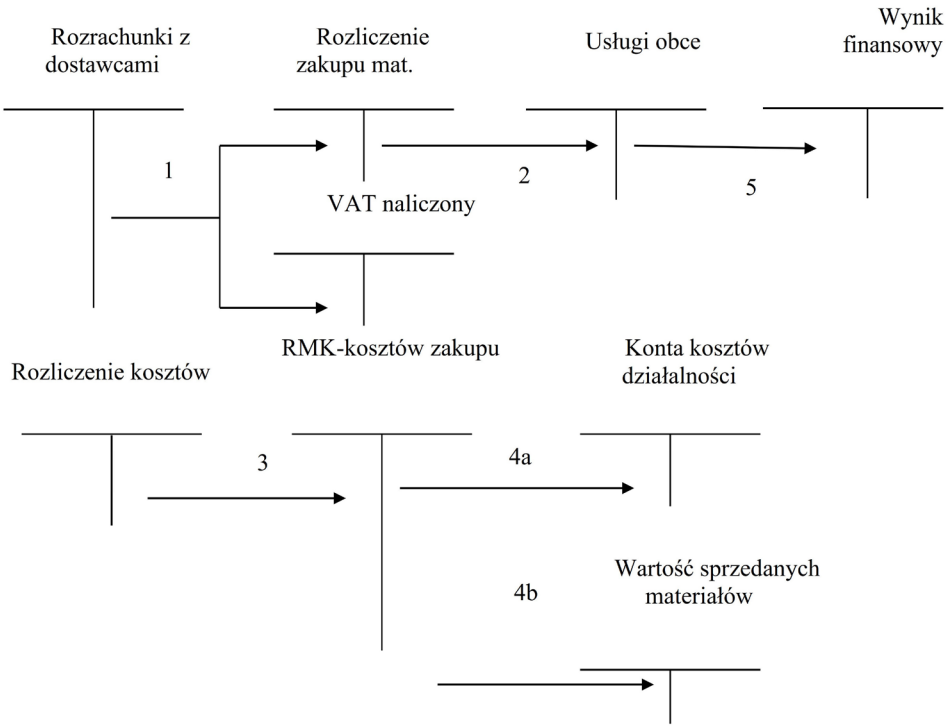
Wskazane w tym rozdziale przykłady rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczą głównie kosztów działalności podstawowej operacyjnej. Rysunek 6 ukazuje sposób ewidencji kosztów transportu rozliczanych w czasie.

Objaśnienia do schematu:

1. Faktura brutto za zakupione materiały z ujętymi kosztami transportu lub odrębna faktura za transport.
2. Przeksięgowanie kosztów transportu.
3. Przeksięgowanie kosztów transportu do rozliczenia w czasie.

4. Zaliczenie:
   a) części kosztów transportu rozliczanych w czasie w koszty bieżącego okresu,
   b) raty kosztów w koszty zwiększające wartość sprzedanych materiałów według ceny zakupu (nabycia).
5. Przeksięgowanie kosztów usług obcych na wynik finansowy.

Rysunek 6. Ewidencja rozliczanych w czasie kosztów transportu.



Przykłady ewidencji rozliczeń międzyokresowych zaprezentowano w tabeli 24.

Tabela 24. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych kosztów z uwzględnieniem wariantów ewidencji kosztów

Ujęcie kosztu wynikającego z dowodu księgowego	**Przeniesienie kosztu do rozliczenia w czasie**	**Zarachowanie kosztu do okresu, którego dotyczy**
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4		
Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	**Wn konto 64-0** „Czynne RMK”, **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”	**Wn konto 49** „ Rozliczenie kosztów”, **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5		
Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”, **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”	**Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”	**Wn konto zespołu 5**, **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”
Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 5		
Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”, **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami”, 24 „Pozostałe rozrachunki” lub 30 „Rozliczenie zakupu”		**Wn konto zespołu 5**, **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”

Przykładowe operacje z zakresu rozliczeń międzyokresowych czynnych przedstawia tabela 25.

Tabela 25. Zestawienie operacji czynnych rozliczeń międzyokresowych

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Ewidencja kosztów		
		na kontach zespołu 4 i 5	**tylko na kontach zespołu 4**	**tylko na kontach zespołu 5**
1.	Poniesione koszty proste wg rodzaju (zespół 4)	1) Dt konta 400 „Koszty wg rodzajów” 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3, oraz konta 850 – „Fundusze specjalne”	1) Dt konta 400 – „Koszty wg rodzajów” 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3, oraz konto 850 – „Fundusze specjalne”	1) Dt konta 640 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3, oraz 850 – „Fundusze specjalne”
2.	Ujęcie kosztów do rozliczenia w czasie w przyszłych okresach sprawozdaw-czych	1) Dt konta 640 – „RMK” 2) Ct konta 490 – „Rozliczenie kosztów”	1) Dt konta 640 – „RMK” 2) Ct konta 490 – „Rozliczenie kosztów”	
3.	Odpis kosztów w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy	1) Dt konta zespołu 5 2) Ct konta 640 – „RMK”	1) Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów” 2) Ct konta 640 – „RMK”	1) Dt konta zespołu 5 2) Ct konta 640 – „RMK”

Źródło: R. Niemczyk, *Koszty i ich wpływ na wynik finansowy w rachunkowości przedsiębiorstw. Przykłady wraz z rozwiązaniami,* Presshause, Wrocław 2011, s. 109.

WAŻNE

Czynne rozliczenia międzyokresowe, odnoszące się do podatku dochodowego, powstają wtedy, gdy kwota podatku dochodowego od zysku brutto, ustalonego na podstawie ksiąg rachunkowych, jest niższa od kwoty podatku dochodowego, ustalonego zgodnie z przepisami podatkowymi.

Warunkiem zaliczenia ujemnej różnicy podatku dochodowego do RMK – czynnych jest pewność, że będzie ona rozliczona w następnych okresach obrachunkowych.

3.3. Charakterystyka rozliczeń międzyokresowych biernych

WAŻNE

Bierne rozliczanie międzyokresowe kosztów powinno być przez jednostkę stosowane, jeżeli wystąpią prawdopodobne zobowiązania, dotyczące danego okresu sprawozdawczego.

Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikających w szczególności:

1. Ze świadczeń wykonywanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny.
2. Z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę

można oszacować, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Każdy **tytuł rozliczeń biernych** musi wpierw kreować prawdopodobne zobowiązanie, dotyczące danego okresu sprawozdawczego (zobowiązanie to wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki).

Rozliczenia międzyokresowe bierne obejmują w szczególności zobowiązania z tytułu:

- kosztów realizowanych umów na rzecz jednostki, na które wykonawca nie był zobowiązany wystawić faktury przed dniem bilansowym, a wartość zrealizowanych usług można wiarygodnie oszacować,
- kosztów napraw gwarancyjnych, reklamacji oraz rękojmi dotyczących sprzedanych produktów długotrwałego użytku,
- kosztów usuwania szkód górniczych i rekultywacji gruntów dewastowanych przez działalność gospodarczą,
- wypłat wynagrodzeń urlopowych, premii, nagród jubileuszowych.

UWAGA

Odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń, z uwzględnieniem charakteru rozliczanych kosztów i z zachowaniem zasady ostrożności.

Koszty wynikające ze zobowiązań z tytułu biernych rozliczeń można uznać za koszty uzyskania przychodu, jeśli spełniają łącznie następujące warunki:

- odnoszą się do ujętych już przychodów danego okresu rozliczeniowego lub roku podatkowego,
- zostały zarachowane,
- są określone, co do rodzaju i kwoty.

Oznacza to, że nie wszystkie koszty związane z biernymi rozliczeniami międzyokresowymi można uznać za koszty uzyskania przychodów, np. koszty przyszłych napraw gwarancyjnych, koszty rekultywacji gruntów (niemożność precyzyjnego oszacowania kwoty).

WAŻNE

Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości, bierne RMK to rezerwy, które związane są bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) oraz fazą posprzedażową, a także ogólnym zarządem. RMK – bierne uwzględniają kwoty, jakie są zaliczane do bieżącego okresu, a których zapłata nastąpi w przyszłości.

Na ich podstawie tworzone są pewnego rodzaju rezerwy finansowe w celu pokrycia przewidywanych wydatków, jakie wystąpią w przyszłych okresach. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów ujmuje się po stronie Ma na koncie 64-1 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów bierne, zakładowego planu kont.

Ewidencję RMK – biernych z użyciem wyłącznie kont zespołu 4 przedstawia tabela 26.

Tabela 26. Ewidencja RMK – biernych z użyciem wyłącznie kont zespołu 4

Treść operacji	Dt	Ct
Utworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów, poprzez obciążanie kosztów okresów bieżących	„Rozliczenie kosztów”	„RMK – bierne”
Poniesienie (w okresie późniejszym) kosztów związanych z biernymi rozliczeniami kosztów (rezerwami na koszty przyszłych okresów)	Konta zespołu 4 – „Koszty wg rodzaju i ich rozliczenie”	Konta zespołów: 1 – „Środki pieniężne i rachunki bankowe”

Uwaga: Koszty rzeczywiście poniesione, które wyrażają prawdopodobne zobowiązania (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów operacyjnych), mogą być również księgowane bezpośrednio w ciężar konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)", w korespondencji z właściwymi kontami zespołów: 1, 2, 3. Księgowanie kosztów poniesionych, na które została utworzona „rezerwa", w ciężar konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)" powinno zostać zaniechane w chwili zrównania się kwot. Koszty rzeczywiście poniesione, przewyższające wielkość utworzonej na nie rezerwy powinny być księgowane w normalnym trybie na konta wynikowe.	a następnie „RMK – bierne"	2 – „Rozrachunki i roszczenia" 3 – „Materiały i towary" a następnie „Rozlicze-nie kosztów"
W przypadku zaksięgowania nadwyżki kosztów rzeczywistych ponad kwotę utworzonej „rezerwy" na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)", następuje rozliczenie tej nadwyżki w ciężar kosztów okresu bieżącego	„Rozliczenie kosztów"	„RMK – bierne"
Zmniejszenie kosztów z tytułu rozwiązania niewykorzystanych rezerw (nieponiesionych wydatków objętych biernymi rozliczeniami międzyokresowymi), bieżąco, nie później niż do końca następnego roku obrotowego, po roku ich ustalenia.	„Rozliczenia międzyokresowe kosztów (bierne)"	„Rozlicze-nie kosztów"

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta rozliczeń biernych powinna zawierać podział na poszczególne tytuły tworzenia „rezerw" i udokumentowane ich rozliczenie. Konto „RMK – bierne" może wykazywać jedynie saldo Ct, wyrażające stan biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Do ewidencji rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych można używać jednego konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów", powstałego z połączenia dwóch kont „RMK – czynne" i „RMK – bierne". Wtedy koszty przyszłych okresów i wykorzystane rezerwy na koszty przyszłych okresów księguje się: Dt „RMK" i Ct „Rozliczenie kosztów", natomiast zmniejszenie RMK – czynnych i utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów księgujemy na tych samych

dwóch kontach, lecz po odwrotnych stronach. Wtedy saldo Dt konta „RMK” będzie oznaczało stan jeszcze nierozliczonych kosztów, a saldo Ct – stan biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

UWAGA

Z punktu widzenia przepisów o rachunkowości, poszczególne tytuły RMK – biernych mogą być tworzone jedynie pod warunkiem, że wysokość kosztów związanych z każdym z tych tytułów daje się w sposób racjonalny oszacować.

Wycena może bazować na normach wadliwości lub danych statystycznych.

Rezerwy na koszty przyszłych okresów ustala się w wysokości wynikającej z kalkulacji wstępnej, w kwocie przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy. Rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych są tworzone z reguły w procencie od wartości sprzedaży, oddzielnie dla poszczególnych produktów z wyróżnieniem roku, w którym dany produkt został sprzedany.

Kwoty odpisywane w koszty, gdyby nie poniesiono faktycznie tych kosztów w okresie późniejszym, powinny być odpisane jako zmniejszenie kosztów, jednak nie później niż do końca roku obrotowego następującego po roku ich ustalenia.

W celu zachowania współmierności przychodów i kosztów, związanych z ich osiągnięciem, konieczne jest rozgraniczenie kosztów i przychodów dotyczących poszczególnych miesięcy i lat obrotowych. Wydatki i koszty ponoszone z góry, a więc dotyczące przyszłych okresów, noszą nazwę **czynnych rozliczeń**.

Z kolei **bierne rozliczenia** dokonywane są w wysokości przypadających na dany okres ściśle oznaczonych świadczeń wykonywanych na rzecz jednostki, lecz jeszcze niestanowiących zobowiązania (z braku faktury lub rachunku). Mogą to być prawdopodobne koszty

(np. na naprawy gwarancyjne), których kwota lub data powstania zobowiązania z ich tytułu nie są jeszcze znane.

Z KSR nr 6 wynika, iż jednostka handlowa, która udziela pisemnej gwarancji kupującemu, dokonuje biernych rozliczeń m/o kosztów napraw gwarancyjnych. Dokonywanie rezerw zwiększa koszty sprzedaży. Wartość biernych rozliczeń m/o powinno się oszacować na podstawie danych o sprzedaży towarów objętych gwarancjami oraz pozyskanych w przeszłości danych o awaryjności tego sprzętu.

Poniżej przedstawiono przykład tworzenia rezerwy na naprawy gwarancyjne w przedsiębiorstwie produkcyjnym.

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne usuwa usterki, które ujawnią się w ciągu 12 miesięcy od dnia zakupu. Z pozyskanych danych z lat ubiegłych można sądzić, że w 75% produktów nie wystąpią żadne usterki, a w 20% będą to usterki drobne (koszt ich usunięcia to ok. 70 zł), natomiast 5% to usterki poważne (usunięcie – 400 zł). Jednostka sprzedała 400 szt. produktów.

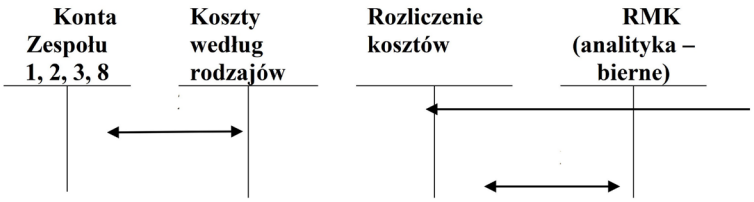
Dekretacja biernych rozliczeń m/o na naprawy gwarancyjne jest następująca: Ma Rozliczenia m/o, Wn Koszty działalności handlowej.

Zdarzenie	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Wartość (koszt)
Poważne usterki	5%	400 szt. x 400 zł x 0,05 = 8000 zł
Drobne usterki	20%	400 szt. x 70 zł x 0,20 = 5600 zł
Brak usterek	75%	0
Razem	100 %	13 600 zł

Na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” będzie ujęta kwota 13 600 zł.

Ewidencję rozliczeń międzyokresowych biernych przedstawiają rysunki 7, 8 i 9.

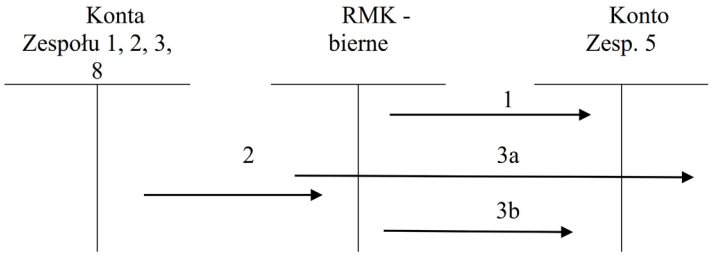
Rysunek 7. Ewidencja kosztów – rozliczenia m/o bierne
(rozliczanie kosztów tylko na kontach zespołu 4).



Objaśnienia:

1. Prawdopodobne zobowiązanie w postaci rezerwy na koszty jeszcze nieponiesione.
2. Rzeczywiste koszty poniesione przez jednostkę w następnych okresach sprawozdawczych.
3. Rozliczenie kosztów pokrytych rezerwą – do wysokości rezerwy.

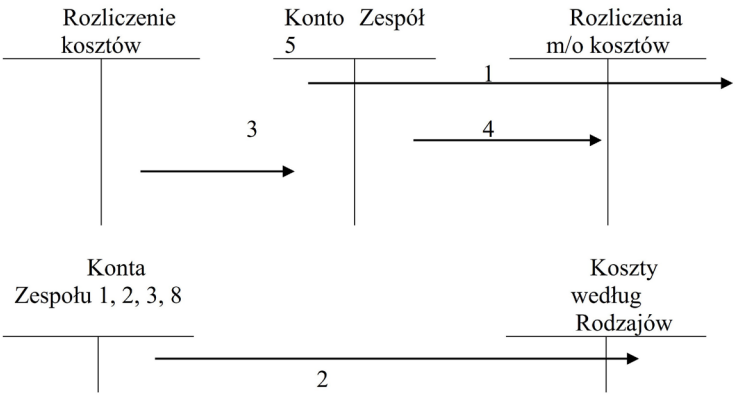
Rysunek 8. Ewidencja kosztów – rozliczenia m/o bierne
(rozliczanie kosztów tylko na kontach zespołu 5).



Objaśnienia:

1. Prawdopodobne zobowiązanie w postaci rezerwy na koszty jeszcze nieponiesione.
2. Rzeczywiste koszty poniesione przez jednostkę w następnych okresach sprawozdawczych.
3. Rozliczenie kosztów pokrytych rezerwą:
   a) jeśli poniesione koszty są wyższe od kwoty zobowiązania w postaci rezerwy na koncie rozliczeń międzyokresowych,
   b) jeśli poniesione koszty są niższe od kwoty zobowiązania w postaci rezerwy.

Rysunek 9. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych kosztów w zespołach 4 i 5.



Objaśnienia:

1. Prawdopodobne zobowiązanie w postaci rezerwy na koszty jeszcze nieponiesione.
2. Rzeczywiste koszty poniesione przez jednostkę w następnych okresach sprawozdawczych.
3. Równoległe przeniesienie kosztów na odpowiednie stanowisko kosztów w zespole 5.
4. Rozliczenie kosztów pokrytych rezerwą (do wysokości tej rezerwy).

Tabela 27 ukazuje przykładowe operacje dotyczące rozliczeń międzyokresowych biernych.

Tabela 27. *Zestawienie operacji RMK – biernych*

Lp.	Treść operacji	Ewidencja kosztów		
		Konta zespołu 4 i 5	**Konta zespołu 4**	**Konta Zespołu 5**
1.	Powstanie rezerwy na przewidywane koszty przyszłych okresów sprawozdawczych	1) Dt konta zespołu 5 2) Ct konta „RMK”	1) Dt konta „Rozliczenie kosztów” 2) Ct konta „RMK”	1) Dt konta zespołu 5, 2) Ct konta „”
2.	Koszty faktycznie poniesione w okresie sprawozdaw-czym	1) Dt konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów”, 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3 oraz zapisy równolegle 1) Dt konta zespołu 5, 2) Ct konta „Rozliczenie kosztów”	1) Dt konta zespołu 4 „Koszty wg rodzajów”, 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3	1) RMK Dt konta zespołu 5, 2) Ct konta zespołu 1, 2, 3
3.	Rozliczenie kosztów, które zostały pokryte rezerwą	1) Dt konta „RMK”, 2) Ct konta zespołu 5	1) Dt konta „RMK”, 2) Ct konta „Rozliczenie kosztów”	1) Dt konta „RMK””, 2) Ct konta zespół 5

Źródło: opracowanie własne.

WAŻNE

Rozliczanie kosztów w czasie wynika z konieczności respektowania przez przedsiębiorstwo zasady współmierności kosztów i przychodów oraz zasady ostrożności.

Rozliczenia czynne są traktowane jako koszty ponoszone z góry, które dotyczą kilku okresów sprawozdawczych (miesięcy, kwartałów lub lat).

Tytuł takich rozliczeń powinien być rozpatrywany w aspekcie traktowania rozliczanych kosztów jako aktywa, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Rozliczenia bierne są kosztami ponoszonymi z dołu. Są kosztami, które ujmuje się w wysokości prawdopodobnych zobowiązań, przypadających na bieżący okres sprawozdawczy.

3.4. Pytania testowe

1. Rozliczanie kosztów w czasie wynika głównie z zasady:

A. Samodzielności.
B. Współmierności.
C. Równowagi bilansowej.
D. Kontynuacji działalności.
E. Przepływu informacji.

2. Czynnych rozliczeń międzyokresowych dokonuje się, jeżeli poniesione koszty dotyczą więcej niż ilu okresów sprawozdawczych?

A. >1
B. >2
C. >3
D. >4
E. >5

3. Do kosztów, które najczęściej objęte są rozliczeniami międzyokresowymi czynnymi zaliczyć można wszystkie oprócz:

A. Kosztów remontów.
B. Ubezpieczeń komunikacyjnych i majątkowych.
C. Kosztów opłacanych z góry, np. energia, czynsze.
D. Podatków od nieruchomości.
E. Kosztów szkolenia pracowników.

4. Okres aktywowania rozliczeń międzyokresowych krótkoterminowych trwa nie dłużej niż:

A. 3 miesiące.
B. 6 miesięcy.
C. 12 miesięcy.
D. 2 lata.
E. 5 lat.

5. Do rozliczeń krótkoterminowych międzyokresowych tych zalicza się:

A. Koszty remontów rozliczanych w czasie, których okres aktywowania kończy się w danym roku.
B. Koszty trwających jeszcze prac rozwojowych, które, jeśli zakończą się powodzeniem, zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych.
C. Nadwyżka kosztów nad przychodami gospodarki zasobami mieszkaniowymi w spółdzielniach mieszkaniowych.
D. Przeniesienie na dzień bilansowy nadwyżki kosztów rzeczywistych nad kosztami zarachowanymi z tytułu niezakończonych jeszcze usług lub robót budowlanych objętych długotrwałymi umowami.
E. Wszystkie powyższe.

6. Wskaż nieprawidłowe:

A. Rozliczenia czynne polegają na zaliczeniu niektórych poniesionych kosztów do aktywów jednostki przez czasowe ich „zawieszenie" na wyodrębnionych kontach o charakterze bilansowym, czyli na tzw. aktywowaniu kosztów.
B. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK – czynne), czyli inaczej koszty (nakłady, wydatki) przyszłych okresów mają miejsce wówczas, gdy poniesiony aktualnie koszt dotyczy w całości albo w części okresów przyszłych, a ściślej przyszłej działalności i jej efektów.
C. RMK – czynne w większości przypadków dotyczą kosztów finansowych i pozostałych kosztów operacyjnych.
D. W praktyce są stosowane dwa rozwiązania ewidencyjne w odniesieniu do RMK – czynnych.
E. Ewidencja analityczna do konta „RMK – czynne" powinna uwzględniać podział na tytuły rozliczeń oraz prawidłowo odzwierciedlać sposób i okres rozliczenia każdego z istniejących tytułów.

7. Wskaż nieprawidłowe:

A. Czynne rozliczenia międzyokresowe podatku dochodowego powstają w przypadku, gdy kwota podatku dochodowego od zysku brutto, ustalonego na podstawie ksiąg rachunkowych, jest niższa od kwoty podatku dochodowego, ustalonego zgodnie z przepisami podatkowymi.
B. Warunkiem zaliczenia ujemnej różnicy podatku dochodowego do RMK – czynnych jest pewność, że będzie ona rozliczona w następnych okresach obrachunkowych.
C. Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na przyszły okres sprawozdawczy.
D. Odpisy biernych rozliczeń międzyokresowych mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń, z uwzględnieniem charakteru rozliczanych kosztów i z zachowaniem zasady ostrożności.
E. Zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości, bierne RMK to rezerwy, które związane są bezpośrednio z działalnością operacyjną, a więc z wytwarzaniem, sprzedażą (handlem) oraz fazą posprzedażową, a także ogólnym zarządem.

8. Rozliczenia międzyokresowe bierne obejmują w szczególności zobowiązania z tytułu:

A. Kosztów realizowanych umów na rzecz jednostki, na które wykonawca nie był zobowiązany wystawić faktury przed dniem bilansowym, a wartość zrealizowanych usług można wiarygodnie oszacować.
B. Kosztów napraw gwarancyjnych, reklamacji oraz rękojmi dotyczących sprzedanych produktów długotrwałego użytku.
C. Kosztów usuwania szkód górniczych i rekultywacji gruntów dewastowanych przez działalność gospodarczą.
D. Wypłat wynagrodzeń urlopowych, premii, nagród jubileuszowych.
E. Wszystkie powyższe.

9. Koszty wynikające ze zobowiązań z tytułu biernych rozliczeń można uznać za koszty uzyskania przychodu, jeśli spełniają łącznie następujące warunki:

A. Nie odnoszą się do ujętych już przychodów danego okresu rozliczeniowego.
B. Zostały zarachowane.
C. Nie są określone co do rodzaju.
D. Nie są określone co do kwoty.
E. Nie odnoszą się do ujętych już przychodów danego roku podatkowego.

10. Wskaż prawidłowe:

A. Wycena może bazować tylko na danych statystycznych.
B. Z punktu widzenia przepisów o rachunkowości poszczególne tytuły RMK – biernych mogą być tworzone jedynie pod warunkiem, że wysokość kosztów, związanych z każdym z tych tytułów, daje się w sposób racjonalny oszacować.
C. Rezerwy na koszty przyszłych okresów ustala się w wysokości wynikającej z kalkulacji wstępnej, w kwocie przypadającej na poprzedni okres sprawozdawczy.
D. Rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych są tworzone z reguły w procencie od wartości sprzedaży, wspólnie dla poszczególnych produktów z wyróżnieniem roku, w którym dany produkt został sprzedany.
E. Kwoty odpisywane w koszty, gdyby nie poniesiono faktycznie tych kosztów w okresie późniejszym, powinny być odpisane jako zmniejszenie kosztów jednak nie później niż do końca roku obrotowego następującego po miesiącu ich ustalenia.

11. Wskaż prawidłowe:

A. W celu zachowania współmierności przychodów i kosztów związanych z ich osiągnięciem konieczne jest rozgraniczenie kosztów i przychodów dotyczących poszczególnych miesięcy i lat obrotowych.
B. Wydatki i koszty ponoszone z góry, a więc dotyczące przyszłych okresów noszą nazwę biernych rozliczeń.

C. Czynne rozliczenia dokonywane są w wysokości przypadających na dany okres ściśle oznaczonych świadczeń wykonywanych na rzecz jednostki, lecz jeszcze niestanowiących zobowiązania.
D. Rozliczenia międzyokresowe czynne i bierne różnią się tylko istotą rozliczania.
E. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów to koszty działalności operacyjnej.

12. Wskaż prawidłową cechę biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów:

A. Należą do nich koszty finansowe.
B. Na bilansie są po stronie aktywów.
C. Koszty nie zostały jeszcze poniesione i należy uwzględnić je w bieżących kosztach.
D. Horyzont czasowy dotyczy przyszłych okresów.
E. Kwota kosztu do rozliczenia jest znana.

13. Wskaż prawidłową cechę czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów:

A. Są ujmowane w bilansie po stronie pasywów.
B. Koszty nie zostały jeszcze poniesione i należy uwzględnić je w bieżących kosztach.
C. Horyzont czasowy dotyczy bieżącego okresu.
D. Są to koszty działalności operacyjnej i koszty finansowe.
E. Nie jest znana kwota do rozliczenia.

14. Rozliczenia międzyokresowe bierne obejmują w szczególności zobowiązania z tytułu wszystkich oprócz:

A. Kosztów napraw gwarancyjnych.
B. Kosztów reklamacji.
C. Kosztów usuwania szkód górniczych.
D. Wypłat wynagrodzeń urlopowych.
E. Wypłat zasiłków chorobowych.

15. Wskaż prawidłowe:

A. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK – czynne), czyli inaczej koszty (nakłady, wydatki) przyszłych okresów mają miejsce wówczas, gdy poniesiony aktualnie koszt dotyczy w całości albo w części okresów przyszłych, a ściślej przyszłej działalności i jej efektów.
B. Rozliczenia czynne polegają na zaliczeniu niektórych poniesionych kosztów do aktywów jednostki przez czasowe ich „zawieszenie" na wyodrębnionych kontach o charakterze bilansowym, czyli na tzw. aktywowaniu kosztów.
C. W praktyce są stosowane dwa rozwiązania ewidencyjne w odniesieniu do RMK – czynnych.
D. Jednostka gospodarcza sama ocenia, czy kwoty podlegające rozliczaniu w czasie są istotne, czy też nieistotne.
E. Wszystkie prawidłowe.

16. Przykładem rozliczeń międzyokresowych czynnych jest:

A. Prenumerata czasopism i rezerwa na naprawy gwarancyjne.
B. Czysz opłacony z góry.
C. Rezerwa na naprawy gwarancyjne.
D. Zużycie materiałów i energii na cele produkcyjne.

17. Przykładem rozliczeń międzyokresowych biernych jest:

A. Utworzona rezerwa na nagrody jubileuszowe.
B. Koszty remontów opłacone z góry.
C. Koszty ubezpieczeń opłacone z góry.
D. Koszty amortyzacji liniowej.

18. Rezerwa utworzona na wynagrodzenia pracowników produkcyjnych będzie kosztem:

A. Rozliczanym z dołu.
B. Rozliczanym z góry.
C. Nierozliczanym międzyokresowo.
D. Żadna z powyższych.

19. Rozliczenia międzyokresowe czynne są ujmowane:

A. W aktywach bilansu.
B. W pasywach bilansu.
C. W rachunku zysków i strat.
D. W informacji dodatkowej.

20. Koszty aktywowane:

A. To koszty okresów przeszłych, które są ujęte w rachunku zysków i strat.
B. To koszty okresów przyszłych, które są ujęte w bilansie.
C. To koszty np. świadczeń na rzecz pracowników.
D. Nie ma poprawnej odpowiedzi.

1 2 3 4 5 6

4. Kalkulacja kosztów

Koszty okresu sprawozdawczego ulegają podziałowi na produkcję gotową i produkcję niezakończoną oraz na poszczególne produkty. Odbywa się to dzięki przeprowadzonemu procesowi kalkulacji.

WAŻNE

Kalkulacja jest więc sporządzana dla potrzeb wyceny zapasów, ustalenia kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, a także na potrzeby kontroli wewnętrznej poziomu ponoszonych kosztów.

Wyróżnia się wiele metod kalkulacji kosztów zależnych od rodzaju produkcji.

Można wyróżnić kalkulację podziałową i doliczeniową.

4.1. Istota i cel kalkulacji kosztów

WAŻNE

Kalkulacją nazywamy szereg czynności obliczeniowych, w wyniku których zostają ustalone kwoty kosztów przypadające na przedmiot kalkulacji[48].

Kalkulacją nazywamy także całokształt rachunków, w wyniku których ustalana jest wartość jednostkowego kosztu własnego produktu wraz z ukazaniem jego struktury w kalkulacyjnym układzie kosztów[49].

[48] W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, Rachunkowość zarządcza, PWE, Warszawa 1998, s. 129.
[49] E. Nowak, Rachunkowość menedżerska, AE, Wrocław 1995, s. 44.

Według Stanisława Skrzywana**, kalkulacja kosztu rzeczywistego** może stanowić część składową rachunkowości w powiązaniu z księgowością i sprawozdawczością. Może być też prowadzona oddzielnie przy wykorzystaniu wyjściowych danych z księgowości[50].

Przedmiotem kalkulacji są jednostki kalkulacyjne, umożliwiające pomiar działalności operacyjnej. Właściwe ustalenie jednostki kalkulacyjnej decyduje m.in. o przydatności uzyskanych danych dla potrzeb analizy, kontroli i podejmowania decyzji w zakresie wyboru wariantu działania. Jednostki kalkulacyjne mogą być ustalone jako indywidualne (np. określony rodzaj, typ, gatunek, rozmiar wyrobu) lub zbiorcze.

Tradycyjne rozwiązania kalkulacji kosztów są oparte na podziale kosztów wytworzenia na koszty bezpośrednie i pośrednie (zbiór produktów niejednorodnych, pokrewnych, które są połączone w grupy dla celów kalkulacji). W kalkulacji ustala się koszt jednostkowy nośnika kosztów (wyrobu, usługi), a także strukturę kosztu jednostkowego.

Ustalenie kosztu jednostkowego produktu (obiektu kalkulacji) ma na celu[51]:

- umożliwienie właściwej wyceny takich składników majątkowych, jak: produkcja niezakończona, wyroby gotowe, wykonane usługi itp. oraz ustalenie prawidłowej wysokości wyniku na sprzedaży,
- kontrolę ponoszonych kosztów, jak również realizację zadań w zakresie obniżki kosztów, a więc zmniejszenia zużycia na jednostkę produktu,
- określenie rentowności poszczególnych produktów oraz tworzenie podstaw dla kształtowania cen sprzedaży dóbr i usług,
- stwarzanie podstaw dla wyboru alternatywy najbardziej efektywnego działania gospodarczego.

[50] S. Skrzywan, *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971, s. 210.

[51] G.K. Świderska, *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1999, s. 47.

UWAGA

W wyniku rozliczeń kalkulacyjnych, do kosztów bezpośrednich poszczególnych produktów doliczane są uzasadnione koszty pośrednie wytwarzania.

W efekcie przeprowadzonych rozliczeń następuje ujęcie kosztów wytworzenia produktów według następujących pozycji kalkulacyjnych, przy założeniu normalnego w każdym okresie wykorzystania mocy produkcyjnych jednostki:

1. materiały bezpośrednie (z kosztami zakupu),
2. płace bezpośrednie wraz z narzutami,
3. inne koszty bezpośrednie,
4. **razem koszty bezpośrednie (1+2+3),**
5. uzasadnione koszty wydziałowe (pośrednie),
6. **koszt wytworzenia (4+5).**

WAŻNE

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości określa, co obejmuje swym zakresem koszt wytworzenia.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 13[52] uszczegóławia to pojęcie, zawiera definicje, sposoby doboru metod podziału kosztów, alokacji kosztów, zaliczania pośrednich kosztów na poczet kosztów wytworzenia produktu, a także zasady:

[52] W dniu 16 kwietnia 2019 r. Komitet Standardów Rachunkowości podjął uchwałę w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów".

- **ustalania kosztu wytworzenia wyrobów gotowych, półproduktów i produktów w toku,**
- **ustalania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,**
- **wyceny produktów na dzień początkowego ujęcia i na dzień bilansowy,**
- **prezentacji i ujawniania informacji o kosztach wytworzenia produktów i kosztach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w sprawozdaniu finansowym.**

Według ustawy o rachunkowości na koszty wytworzenia składają się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadniona część kosztów pośrednich.

Koszty pośrednie produkcji stanowią koszty, których nie można przypisać bezpośrednio do samego produktu (są one wspólne dla różnych produktów).

Koszty pośrednie produkcji można podzielić na zmienne (np. koszty zużycia materiałów i energii) i stałe pośrednie koszty produkcji (np. czynsz najmu hali produkcyjnej), koszty ponoszone niezależnie od wielkości produkcji.

Ustawa o rachunkowości stanowi, w jaki sposób można je wyliczyć: „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”.

UWAGA

KSR nr 13 dokładnie precyzuje, co stanowi obiekt kosztów. Jest to: „dowolny przedmiot lub podmiot odniesienia lub grupowania lub kalkulacji kosztów, wyodrębniony według określonych przez przedsiębiorstwo kryteriów w dostosowaniu do potrzeb zewnętrznych (sprawozdań finansowych) i wewnętrznych (zarządczych)”.

Obiektem kosztów mogą być produkty lub ich grupy, miejsca powstawania kosztów, funkcje, odbiorcy itp.

Definiuje także miejsce powstawania kosztów: „(…) wydzielony organizacyjnie lub umownie obszar aktywności przedsiębiorstwa (np. zakład, wydział, gniazdo lub centrum produkcyjne, grupa maszyn lub pojedyncza maszyna, linia produkcyjna, brygada, stanowisko pracy ręcznej), którego koszty stanowią wyodrębniony obiekt kosztów”[53].

Koszt wytworzenia nie obejmuje (wpływających na wynik okresu, w którym je poniesiono):

- nieuzasadnionej części kosztów wydziałowych – są to koszty będące konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- kosztów ogólnych zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem zapasów do postaci i miejsca, w jakich znajdują się w momencie wyceny,
- kosztów magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów (chyba że ich poniesienie jest niezbędne w procesie produkcji),
- kosztów sprzedaży produktów.

[53] KSR nr 13 pkt 3.4.

Kalkulacja kosztów produkcji umożliwia ustalenie dla danego przedmiotu kalkulacji:

- zużycia materiałów bezpośrednich,
- zużycia robocizny bezpośredniej,
- wspólnych kosztów produkcyjnych[54].

Zastosowanie metod kalkulacji zależne jest od specyfiki procesu produkcyjnego oraz rodzaju przedmiotu kalkulacji.

Zasadniczo wyróżnia się dwie podstawowe metody kalkulacji: **kalkulację podziałową**, stosowaną w przypadku produkcji jednorodnej, wytwarzanej masowo lub wielkoseryjnie oraz **kalkulację doliczeniową,** przydatną w przypadku produkcji zróżnicowanej o charakterze małoseryjnym lub jednostkowym.

Kalkulację przeprowadza się również według metody rachunku kosztów działań.

Podział metod kalkulacji przedstawia rysunek 10.

Rysunek 10. Metody kalkulacji.

Źródło: opracowanie własne.

[54] G.K. Świderska (red.)., *Rachunkowość zarządcza*, op. cit., s. 49.

WAŻNE

Przy rozpatrywaniu różnych rodzajów kalkulacji ma znaczenie sposób jej sporządzania.

Z tego względu można wyróżnić:

- **kalkulację, w wyniku której ustalony zostaje przeciętny, średni koszt jednostki w określonym czasie (kalkulacja podziałowa),**
- **kalkulację umożliwiającą obliczenie indywidualnego kosztu jednostki kalkulacyjnej (kalkulacja doliczeniowa)[55].**

4.2. Metody kalkulacji podziałowe

4.2.1. Rodzaje kalkulacji podziałowych

Kalkulacja podziałowa jest stosowana w przedsiębiorstwach, które wytwarzają, z reguły w jednym procesie produkcyjnym, produkty jednorodne na skalę masową np. w cementowniach, elektrowniach, cegielniach, gazowniach.

[55] S. Skrzywan, op. cit.

UWAGA

W kalkulacji podziałowej dzielona jest suma kosztów poniesionych w danym okresie przez wytworzoną w tym okresie ogólną liczbę jednostek produkcji.

Dzięki temu możliwe jest ustalenie kosztu przeciętnego jednostki w danym okresie.

Charakterystyczną cechą tej kalkulacji jest łączne ujmowanie kosztów bezpośrednich i pośrednich przy ustalaniu kosztu jednostkowego.

Kalkulacja podziałowa dzieli się na:

- kalkulację podziałową prostą,
- kalkulację podziałową współczynnikową,
- kalkulację podziałową odjemną,
- kalkulację podziałową fazową (procesową)
  - półfabrykatową,
  - bezpółfbrykatową.

Kalkulacja podziałowa prosta może wystąpić w dwóch wariantach, tj.:

- bez produkcji niezakończonej na koniec okresu,
- z produkcją niezakończoną na koniec okresu.

Jeżeli na koniec okresu **nie wystąpiła** produkcja niezakończona, to koszt jednostkowy wyrobu lub usługi ustala się, dzieląc sumę poniesionych kosztów (obroty Wn konta „Koszty działalności podstawowej”) przez wielkość produkcji, np. przez ilość wytworzonych wyrobów gotowych.

Jeżeli na koniec okresu **wystąpiła** produkcja niezakończona, to stosuje się następującą procedurę:

- należy przeliczyć produkcję niezakończoną na umowne (przeliczeniowe) wyroby gotowe, mnożąc jej wielkość przez procent zaawansowania[56],
- następnie należy dodać produkcję niezakończoną, wyrażoną w umownych wyrobach gotowych, do faktycznych wyrobów gotowych, co pozwala ustalić łączną wielkość produkcji,
- koszt jednostkowy produktu gotowego oblicza się, dzieląc sumę kosztów działalności podstawowej (obroty Wn) przez łączną wielkość produkcji. Koszt jednostkowy produkcji niezakończonej wyznacza się, mnożąc procent jej zaawansowania przez koszt jednostkowy produktu gotowego.

4.2.2. Kalkulacja podziałowa prosta

WAŻNE

W tej kalkulacji rezygnuje się z ustalenia indywidualnego kosztu każdej jednostki kalkulacyjnej (np. sztuki produktu). Koszty przypadające na dany okres dzieli się przez sumę wyprodukowanych sztuk produktów otrzymując przeciętny koszt jednej sztuki w zł.

Ten typ kalkulacji może być prowadzony w przedsiębiorstwach produkcyjnych lub usługowych, ale wycena produkcji gotowej i niezakończonej jest zwykle konieczna w tych pierwszych podmiotach. Poniżej został przedstawiony przykład, który obrazuje sposób kalkulacji.

[56] Jednostki przeliczeniowe wyrażają ekwiwalentną ilość jednostek, które mogłyby być przetworzone w 100% przy danym zaangażowaniu środków produkcji w rozpatrywanym okresie.

Przykład

W ubiegłym miesiącu przedsiębiorstwo wytworzyło 100 sztuk produktów ponosząc następujące koszty:

Koszty bezpośrednie:	**3000**
● materiały bezpośrednie	1400
● płace bezpośrednie	1600
Koszty wydziałowe:	**4000**
● energia elektryczna	2000
● wynagrodzenie	1000
● pozostałe koszty	1000
Razem koszty	**7000**

Produkty te są jednorodne i produkowane na skalę masową.

Polecenie

Należy ustalić koszt jednostkowy wyrobu gotowego stosując kalkulację podziałową prostą.

Rozwiązanie

Sposób kalkulacji kosztów prezentuje poniższa tabela

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty razem	Ilość sztuk produkcji	Koszt jednostkowy
7. Koszty bezpośrednie	3000	100	**30**
a) materiały bezpośrednie	1400	100	14
b) płace bezpośrednie	1600	100	16
8. Koszty wydziałowe	4000	100	**40**
a) energia	2000	100	20
b) wynagrodzenie	1000	100	10
c) pozostałe koszty	1000	100	10
9. Razem koszty wytworzenia	**7000**	100	**70**

W wyniku kalkulacji ustalono, że koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi 70 zł za sztukę.

UWAGA

W praktyce gospodarczej zdarza się, że na koniec okresu może wystąpić produkcja niezakończona.

W takiej sytuacji remanent produkcji niezakończonej może być wyceniany według planowanego kosztu wytworzenia lub według stopnia zaawansowania w stosunku do produkcji zakończonej.

Poniższy przykład obrazuje sposób kalkulacji kosztów, gdy przedsiębiorstwo wycenia produkcję niezakończoną według kosztu planowanego.

Przykład

Jednostka gospodarcza w ubiegłym miesiącu wytworzyła 120 sztuk wyrobów gotowych oraz 50 sztuk półproduktów, które wyceniane są według planowanego jednostkowego kosztu wytworzenia kształtującego się następująco:

Koszty bezpośrednie	10
• materiały bezpośrednie	8
• płace bezpośrednie	2
Koszty wydziałowe	6
• energia elektryczna	3
• amortyzacja	1
• pozostałe koszty	2
Razem koszty jednostkowe	**16**

W trakcie produkcji poniosła koszty, które są zestawione w przekroju pozycji kalkulacyjnych w tabeli.

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty razem
1. Koszty bezpośrednie	3000
a) materiały bezpośrednie	1400
b) płace bezpośrednie	1600
2. Koszty wydziałowe	4000
a) energia	2000
b) wynagrodzenie	1000
c) pozostałe koszty	1000
3. Razem koszty wytworzenia	**7000**

Polecenie

Należy ustalić koszt jednostkowy wytworzenia wyrobu gotowego.

Rozwiązanie

W tym przykładzie występuje remanent końcowy produkcji niezakończonej (50 sztuk półproduktów). W takim przypadku procedura kalkulacyjna polega na odjęciu od kosztów bieżącego okresu planowanych kosztów wytworzenia produkcji niezakończonej, a następnie podzieleniu otrzymanej różnicy przez liczbę produktów wykonanych w 100%.

Polecenie

Należy obliczyć koszt wytworzenia produkcji niezakończonej, koszty produkcji zakończonej oraz koszt jednostkowy wyrobu gotowego.

Rozwiązanie

Wyniki są ujęte w poniższej tabeli

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty całkowite	Koszty wytworzenia produkcji niezakończonej			Koszty produkcji zakończonej	Produkcja	Koszt jednostkowy
		szt.	kj	K	K	szt	kj
1. Koszty bezpośrednie	3000	50	10	500	2500	150	20,83
a) materiały bezpośrednie	1400	50	8	400	1 000	150	8,33
b) płace bezpośrednie	1 600	50	2	100	1 500	120	12,5
2.Koszty wydziałowe	4000	50	6	300	3700	120	30,83
a) energia	2000	50	3	150	1850	120	15,42
b) amortyzacja	1000	50	1	50	950	120	7,92
c) pozostałe koszty	1000	50	2	100	900	120	7,5
3. Razem koszt wytworzenia	**7000**	50	**16**	800	6200	120	**51,66**

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi 51,66 zł/szt. (20,83 zł/szt. +30,83 zł/szt.). Koszt wytworzenia produkcji niezakończonej wynosi 800 zł, a koszty produkcji zakończonej 6200 zł.

Kolejny przykład obrazuje, w jaki sposób ustala się koszt jednostkowy wyrobu gotowego i produktu niezakończonego, jeśli produkcję niezakończoną przelicza się na umowne wyroby gotowe, biorąc pod uwagę stopień zaawansowania produkcji.

Przykład

Wykorzystując dane z poprzedniego przykładu przyjęto, że stopień zaawansowania produkcji niezakończonej w stosunku do zakończonej wynosi 20%.

Polecenie

Należy dokonać przeliczenia produkcji niezakończonej na zakończoną według przyjętej relacji:

● 120 wykonanych w 100%	120 x 100% = 120 sztuk
● 50 wykonanych w 20%	50 x 20% = 10 sztuk
Razem	130 sztuk

Należy także obliczyć koszt jednostkowy wyrobu gotowego oraz koszt jednostkowy produkcji niezakończonej.

Rozwiązanie

W poniższej tabeli została przedstawiona kalkulacja kosztu jednostkowego wyrobu gotowego i produktu niezakończonego

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty okresu	Produkcja w sztukach	Koszty jednostkowe	
			Wyrobu gotowego	Produkcji niezakończonej
1. Koszty bezpośrednie	3000	130	23,07	4,61
a) materiały bezpośrednie	1400	130	10,77	2,15
b) płace bezpośrednie	1600	130	12,30	2,46
2. Koszty wydziałowe	4000	130	30,77	6,15
a) energia	2000	130	15,38	3,07
b)amortyzacja	1000	130	7,69	1,53
c) pozostałe koszty	1000	130	7,69	1,53
3. Razem koszty wytworzenia	**7000**	**130**	**53,84**	**10,76**

Sprawdzenie kalkulacji kosztów jednostkowych

Sprawdzenie kalkulacji	Sztuki	Koszt jednostkowy	Koszt całkowity
Wyroby gotowe Produkcja niezakończona	120 50	53,84 10,76	6460, 08 358
Razem	**-**	**-**	**~7000**

Stopień zaawansowania poszczególnych kosztów z punktu widzenia kosztów produktu zakończonego może być zróżnicowany. W praktyce często materiały wydawane są do produkcji na początku, co oznacza, że koszty materiałowe są ponoszone w 100% zarówno na produkcję zakończoną, jak i niezakończoną. Przeliczeniu na produkcję zakończoną podlegają jedynie koszty przerobu (płace i koszty wydziałowe).

W celu uzyskania dokładniejszych wyników kalkulacja kosztu jednostkowego może być przeprowadzana według dwóch metod[57]:

- według metody FIFO,
- według metody średniej ważonej.

4.2.3. Kalkulacja podziałowa prosta według metody FIFO

Metoda FIFO zakłada, że w badanym okresie najpierw dokończeniu podlega produkcja rozpoczęta w poprzednim okresie, gotowe wyroby zawierają koszty okresu poprzedniego oraz niezbędną na ich dokończenie część kosztów okresu bieżącego.

Produkcja rozpoczęta w bieżącym okresie zawiera więc koszty wyłącznie tego okresu. Wyroby następnie są oddawane do magazynu. Dalej wytwarza się nowe produkty. Uwzględnia się w tej metodzie półprodukty z okresu ubiegłego, produkty gotowe okresu bieżącego oraz półprodukty wytworzone w okresie bieżącym. Metoda FIFO oddziela koszty i produkcję okresu poprzedniego od kosztów i produkcji okresu bieżącego.

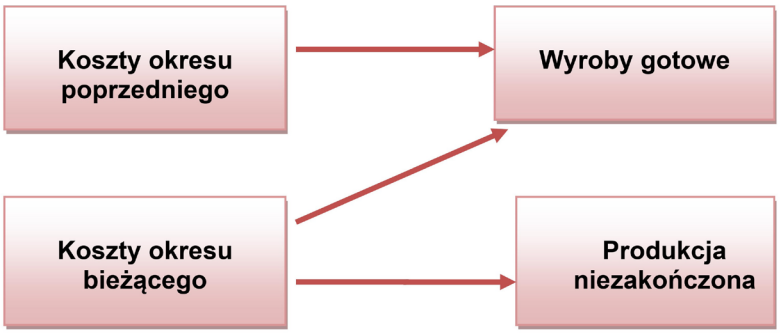
[57] G.K. Świderska, *Rachunkowość zarządcza*, op. cit., s. 52–53.

Sposób kalkulacji kosztów w tej metodzie ukazuje rysunek 11.

Kalkulacja ekwiwalentnej wielkości produkcji w tej metodzie odbywa się według wzoru:

Ekwiwalentna wielkość produkcji =	**Jednostki przeliczeniowe niezbędne do dokończenia produkcji w toku występującej na początek okresu +**	**Produkcja rozpoczęta i zakończona w bieżącym okresie +**	**Jednostki przeliczeniowe produkcji niezakończonej na koniec okresu**

Rysunek 11. Kalkulacja podziałowa – metoda FIFO.



Źródło: S. Sojak, op. cit.

Kalkulacja jednostek przeliczeniowych dotyczy zarówno stanu początkowego, jak i stanu końcowego produkcji niezakończonej. W odniesieniu do stanu początkowego produkcji w toku, jednostki przeliczeniowe wyrażają ekwiwalentną ilość jednostek niezbędnych na dokończenie tej produkcji. Kalkulowane są według wzoru:

Jednostki przeliczeniowe niezbędne do dokończenia produkcji w toku występującej na początek okresu =	**Jednostki fizyczne stanu początkowego produkcji w toku x**	**(100% – % zaawansowania stanu początkowego produkcji w toku)**

W odniesieniu do stanu końcowego produkcji w toku, jednostki przeliczeniowe wyrażają ekwiwalentną ilość jednostek wytworzonych w 100% przy danym zaangażowaniu środków produkcji w rozpatrywanym okresie.

Kalkulację kosztów jednostkowych w przypadku, gdy występuje zapas początkowy oraz końcowy produkcji niezakończonej obrazuje poniższy przykład.

Przykład

Na koncie „Produkcja podstawowa" po rozliczeniu produkcji pomocniczej i kosztów wydziałowych zostały zarejestrowane następujące koszty ujęte w tabeli:

Pozycje kalkulacyjne	Koszty remanentu początkowego (Rp)	Koszy okresu (Ko)	Razem koszty
1. Koszty bezpośrednie	700	1600	2300
a) materiały bezpośrednie	500	900	1400
b) płace bezpośrednie	200	700	900
2. Koszty wydziałowe	100	210	310
Razem koszty wytworzenia	800	1810	2610

Dane o produkcji:

Do magazynu przekazano 80 sztuk wyrobów gotowych. Remanent początkowy produkcji niezakończonej wynosi 30 sztuk przerobionych w 60% z punktu widzenia kosztów przerobu. Remanent końcowy produkcji w toku stanowi 40 sztuk przerobionych w 20% z punktu widzenia kosztów przerobu. Materiały wydawane są do produkcji w całości z chwilą jej rozpoczęcia.

Polecenie

Należy obliczyć koszt jednostkowy wyrobu gotowego oraz produktu niezakończonego.

Rozwiązanie

W pierwszej kolejności ustalamy wielkość produkcji w bieżącym okresie w sposób następujący:

Wyszczególnienie	Jednostki naturalne	Stopień przerobu	Jednostki umowne
Wg	80 wyrobów	100%	80 wyrobów
+ Rk	40 wyrobów	20%	8 wyrobów
- Rp	120wyrobów 30 wyrobów	60%	88 wyrobów 18 wyrobów
Produkcja bm.	**90 wyrobów**		**70 Wyrobów**

Następnie ustalamy koszt wytworzenia wyrobów rozpoczętych i zakończonych w bieżącym miesiącu:

Pozycje kalkulacyjne	Koszty okresu	Ilość prod. w szt.	Koszt jedn. wyrobu gotowego	Produkty niezakończone	
				% przerobu	koszt produktu
1.Koszty bezpośrednie	1600	-	20	-	12
a) materiały bezpośrednie	900	90	10	100	10
b) płace bezpośrednie	700	70	10	20	2
2. Koszty wydziałowe	210	70	3	20	0,6
3. Razem koszty wytworzenia	1810	-	**23**	-	**12,06**

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego rozpoczętego i zakończonego w bieżącym okresie wynosi 23 zł za sztukę, a produktu niezakończonego 12,06 zł za sztukę.

W kolejnym etapie ustalamy koszt wytworzenia wyrobów rozpoczętych w poprzednim okresie, a zakończonych w okresie bieżącym.

Z 80 sztuk wyrobów przekazanych do magazynu 30 sztuk pochodzi z remanentu początkowego, wynika z tego, że wyroby absorbowały tylko 60% kosztów przerobu bieżącego okresu, 50 sztuk wykonano całkowicie w bieżącym miesiącu.

Pozycje kalkulacyjne	**Kj produktu niezakończonego na początek okresu (Rp/30szt.)**	**40% kosztów przerobu wyrobu gotowego wytworzonego w bieżącym okresie**	**Koszt wyrobu rozpoczętego w ubiegłym, a zakończonego w bieżącym okresie**
1. **Koszty bezpośrednie**	**700/30 = 23,33**	____	23,33
a) materiały bezpośrednie	500/30 = 16,66	____	16,66
b) płace bezpośrednie	200/30 = 6,66	40% od zł 10 = 4	10,66
2. Koszty wydziałowe	**100/30 = 3,33**	40% od zł 3; = 1,2	4,53
Razem	**800/30 =26,66**	5,2	231,86

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego rozpoczętego wcześniej a zakończonego później wynosi 31,86 zł za sztukę.

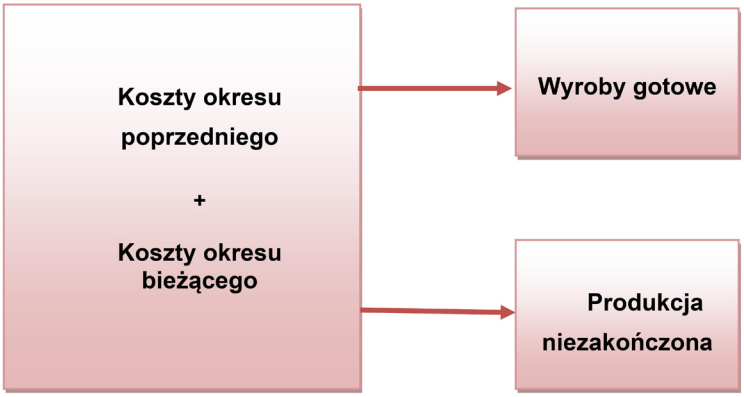
Z przedstawionego przykładu wynika, że koszty jednostkowe wytworzenia wyrobu gotowego różnią się z uwagi na odmienny poziom kosztów przyjęty do kalkulacji. Ten sam przykład zostanie rozwiązany metodą średnią ważoną.

4.2.4. Kalkulacja podziałowa prosta według metody średniej ważonej

Według metody średniej ważonej zapas początkowy produkcji niezakończonej jest łączony z produkcją bieżącego okresu. W rezultacie takiemu połączeniu podlegają także koszty bieżącego okresu i koszty zapasu początkowego. Nie uwzględnia się w tej metodzie

zapasu początkowego, a przeciętny koszt jednostkowy jest ustalany przez podzielenie łącznych kosztów przez produkcję wyrażoną w jednostkach przeliczeniowych.

Rysunek 12. Kalkulacja podziałowa – rozliczenie kosztów według metody średniej ważonej.



Źródło: S. Sojak, op. cit.

Kalkulacja ekwiwalentnej wielkości produkcji w metodzie średniej ważonej odbywa się według wzoru:

	Metoda średnia ważona	
Ekwiwalentna wielkość produkcji =	Produkcja zakończona w bieżącym okresie i przekazana do magazynu +	Jednostki przeliczeniowe produkcji niezakończonej na koniec okresu

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne prowadzi kalkulację kosztów według metody średniej ważonej. Dane o kosztach (w z) zawiera tabela:

Pozycje kalkulacyjne	Koszty remanentu początkowego	Koszty okresu	Razem koszty
1. Koszty bezpośrednie	700	1600	2300
a) materiały bezpośrednie	500	900	1400
b) płace bezpośrednie	200	700	900
2. Koszty wydziałowe	100	210	310
Razem koszty wytworzenia	800	1800	2610

Dane o produkcji są następujące:

Do magazynu przekazano 80 sztuk wyrobów gotowych. Remanent początkowy produkcji niezakończonej wynosi 40 sztuk przerobionych w 60% z punktu widzenia kosztów przerobu. Remanent końcowy produkcji w toku stanowi 30 sztuk przerobionych w 20% z punktu widzenia kosztów przerobu. Materiały wydawane są do produkcji w całości z chwilą jej rozpoczęcia.

Polecenie

Należy ustalić koszt jednostkowy wyrobu gotowego i produktu niezakończonego.

Rozwiązanie

Obliczenie kosztu jednostkowego wyrobu gotowego polega na podzieleniu kosztów obu okresów przez ilość jednostek kalkulacyjnych. W tej kalkulacji nie uwzględnia się stanu produktów niezakończonych na początek okresu.

Pozycje kalkulacyjne	Razem koszty	Ilość produkcji w sztukach	Koszt jednostkowy wyrobu gotowego	Koszt jednostkowy produktu niezakończonego
1. Koszty bezpośrednie	2300	-	18,69	13,06
a) materiały bezpośrednie	1400	80 + 40 120	11,66	11,66
b) płace bezpośrednie	900	80 + 40 x 0,2 = 128	7,03	1,4

2. Koszty wydziałowe	310	80 + 40x0,2 = 128	2,42	0,48
Razem koszty wytworzenia	2610	-	21,11	13,54

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi 21,11 zł za sztukę, a produktu niezakończonego 13,54 zł/szt.

Porównanie obu rozwiązań wskazuje, że w drugim rozwiązaniu produkcja niezakończona na koniec miesiąca została wyceniona zbyt wysoko, na skutek zastosowania do jej wyceny przeciętnego kosztu wytworzenia. W wyniku tego koszt wytworzenia wyrobów gotowych jest za niski. Bardziej prawidłowe jest rozwiązanie zgodnie z metodą FIFO, w którym produkcja niezakończona została wyceniona w wysokości aktualnego, a jednocześnie niższego, kosztu wytworzenia.

W obu przykładach przyjęto założenie, że produkcja gotowa i niezakończona jest wyceniana w wysokości kosztu wytworzenia. Produkcja niezakończona może być wyceniana, w niektórych przypadkach, w wysokości kosztów bezpośrednich, wsadu materiałowego lub jej wycena może być zaniechana.

4.2.5. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami (współczynnikowa)

WAŻNE

Kalkulacja współczynnikowa polega na sprowadzeniu różnych wyrobów do wspólnego mianownika dzięki przeliczeniu ich za pomocą współczynników na jednorodne (umowne) przedmioty kalkulacji.

Zastosowane współczynniki wyrażają stosunkowy udział poszczególnych wyrobów w kosztach produkcji. Różnorodne produkty mogą być przy wykorzystaniu współczynników sprowadzone do wspólnej jednostki umownej (wspólnego mianownika) np. 1 kg wyrobu.

UWAGA

Wybrana umowna jednostka kalkulacyjna powinna możliwie dokładnie odzwierciedlać proporcje zachodzące w zużyciu zasobów podczas wytwarzania różnych produktów.

W wyjątkowych przypadkach wybrane współczynniki mogą być zastosowane do wszystkich pozycji kalkulacyjnych kosztów.

Powinny być ustalane oddzielnie współczynniki dla materiałów bezpośrednich i kosztów przerobu. Takimi współczynnikami mogą być: waga, pojemność, rozmiary, czasochłonność itp.

Kalkulację ze współczynnikami stosuje się przy produkcji ceramiki budowlanej, produkcji wyrobów szklanych. Stosować ją mogą wydziały produkcji pomocniczej, jeżeli dostarczają innym wydziałom zróżnicowane usługi np. wydział transportu, który dokonuje operacji transportowych różnymi środkami transportu.

Kalkulacja współczynnikowa obejmuje następujące etapy:

- wybór podstawy do obliczenia współczynników,
- ustalenie współczynników dla poszczególnych wyrobów w wyniku podzielenia wielkości charakterystycznych dla poszczególnych wyrobów przez podstawę,
- wyznaczenie umownej wielkości produkcji dla każdego wyrobu,
- obliczenie łącznej wielkości produkcji w jednostkach umownych,
- ustalenie kosztu jednostki umownej, który otrzymujemy przez podzielenie kosztów produkcji przez liczbę umownych jednostek kalkulacyjnych,

- obliczenie rzeczywistego kosztu jednostkowego poszczególnych produktów, które otrzymujemy jako iloczyn kosztu wytworzenia umownej jednostki współczynnikowej przez odpowiadający mu współczynnik.

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne ZET-MAR produkuje z blachy dwa rodzaje opakowań: o pojemności 6 litrów i 2 litrów. W ciągu bieżącego okresu wyprodukowano 100 opakowań o pojemności 6 litrów oraz 250 opakowań o pojemności 2 litrów. Koszty produkcji są proporcjonalne do pojemności opakowań.

Koszty poniesione w ciągu miesiąca kształtowały się następująco:

Materiały bezpośrednie	4000
Płace bezpośrednie	5200
Koszty wydziałowe	1800
Razem koszty	**11 000**

Rozwiązanie

Koszty produkcji są proporcjonalne do pojemności opakowań, za współczynnik mogą być przyjęte następujące pojemności:

	Opakowania o większej pojemności	Opakowania o mniejszej pojemności
rzeczywista pojemność	6	2
rzeczywista pojemność uproszczona	3	1

Koszt jednostki współczynnikowej zostaje wyliczony poprzez podzielenie wartości kosztów przez sumę jednostek współczynnikowych (550).

	Koszty razem	Suma jednostek współczynnikowych	Koszt jednostki współczynnikowej
Razem koszty	**11 000**	**550**	**20**

Obliczenie kosztu wytworzenia jednostki współczynnikowej:

$$\frac{koszt \cdot wykonanej \cdot produkcji \cdot zl \cdot 11\,000}{liczba \cdot jednostek \cdot wspólczynnikowych \cdot 550 \cdot} = \cdot 20$$

W przypadku występowania na koniec okresu produkcji niezakończonej postępuje się z nią tak samo, jak w kalkulacji podziałowej prostej:

- wycenia się ją w wysokości kosztu planowanego,
- przelicza się ją na produkty gotowe za pomocą odpowiedniego procentu wyrażającego stopień zaawansowania produkcji,
- wycenia się ją w koszcie wytworzenia, w wysokości kosztów bezpośrednich, wsadu materiałowego bądź w niektórych przypadkach nie wycenia się jej w ogóle.

Tabela 28. Kalkulacja wykonanej produkcji

Wyrób	Ilość wytworzona	Współ-czynnik	Liczba jednostek współczynni-kowych kol.: 2x3	Koszt jednostki współczyn-nikowej	Koszt wyrobu gotowego kol.: 3x5	Koszt wykonanej produkcji kol.: 2x6
1	2	3	4	5	6	7
Opakowania większe	100	3	300	20	60	6000
Opakowania mniejsze	250	1	250	20	20	500
Razem	-	-	**550**	-	-	**6500**

4.2.6. Kalkulacja podziałowa odjemna (resztowa, łączna, sprzężona, skojarzona)

WAŻNE

Kalkulacja odjemna stosowana jest w przypadku tych przemysłów, w których w wyniku procesu produkcyjnego otrzymujemy produkt główny oraz produkty uboczne, a więc w przemyśle chemicznym, przetwórczym, wydobywczym.

Produkcja sprzężona polega na tym, że proces technologiczny wymusza powstawanie oprócz produktu głównego także produktów ubocznych oraz odpadów produkcyjnych. Produkty główne stanowią podstawowy cel działalności przedsiębiorstwa, produkty uboczne mają zwykle pewną wartość użytkową i mogą znaleźć nabywców.

Kalkulacja tą metodą polega na tym, że **od kosztów produkcji odejmuje się wartość produktów ubocznych i odpadów**. Otrzymana różnica jest dzielona przez liczbę produktów głównych. W ramach tej procedury niezbędne jest dokonanie wyceny odpadów i produktów ubocznych.

UWAGA

Odpady produkcyjne najczęściej nie są wyceniane. Wymagają one często poniesienia dodatkowych kosztów na ich utylizację.

W takim przypadku koszty te zwiększają koszty procesu produkcyjnego. Produkty uboczne wyceniane są według tzw. wartości likwidacyjnej netto (wpływów netto uzyskanych z ich sprzedaży).

Wpływy te ustalane są jako różnica między przychodami z ich sprzedaży oraz wszelkimi kosztami związanymi z tą sprzedażą.

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne San-War wytworzyło w minionym okresie 200 kg produktu głównego oraz 40 kg produktu ubocznego i 20 kg odpadów produkcyjnych, ponosząc następujące koszty.

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty
1. Koszty bezpośrednie a) materiały bezpośrednie b) płace bezpośrednie	500 000,00 300 000,00 240 000,00
2. Koszty wydziałowe	150 000,00
3. Razem koszty wytworzenia	**650 000,00**

Produkt uboczny sprzedawany jest po 8 zł za kg, a koszty jego sprzedaży wynoszą 3 zł za kg. Koszty utylizacji odpadów produkcyjnych wynoszą 2 zł za kg. Należy obliczyć koszt jednostkowy wyrobu głównego.

Rozwiązanie

W pierwszej kolejności należy wycenić wartość odpadów produkcyjnych, które powiększą koszty wytworzenia.

20 kg x 2 zł/kg = 40 zł. Koszy te dodajemy do wartości poniesionych kosztów.

650 000 zł + 40 zł = 650 040 zł.

Następnie wyceniamy produkty uboczne (w wartości likwidacyjnej netto).

40 kg x 8 zł/kg = 320 zł.

Koszty sprzedaży pomniejszą wartość sprzedaży, czyli:

320 zł – (3 zł/kg x 40 kg) = 320 – 120 = 200 zł.

W celu obliczenia kosztów, które zostały poniesione na wytworzenie wyrobów gotowych 650 040 zł należy od kosztów wytworzenia odjąć 200 zł uzyskując kwotę 649 840 zł. Kwotę tę należy podzielić przez ilość sztuk wyrobów gotowych:

649 840 zł: 200 kg = 3249,2 zł/kg. Jest to koszt jednostkowy wyrobu gotowego.

4.2.7. Kalkulacja podziałowa procesowa

WAŻNE

Kalkulację podziałową procesową stosujemy wtedy, gdy proces produkcyjny przy produkcji masowej przebiega w kilku następujących po sobie fazach (procesach) produkcyjnych. Stosuje się tu tzw. wielostopniowy rachunek kalkulacyjny.

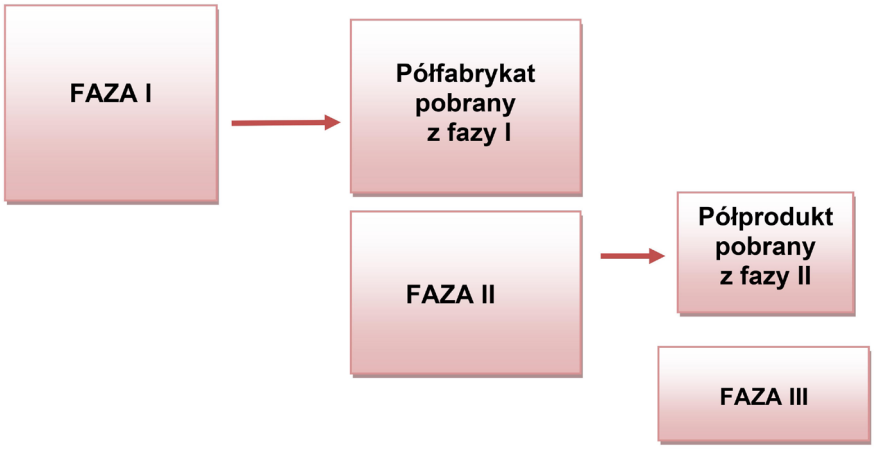
Produkcja procesowa charakteryzuje się tym, że w ramach każdego procesu otrzymujemy półprodukt, który najczęściej jest przekazywany do następnej fazy procesu produkcyjnego lub do magazynu wydziałowego. Produkt gotowy otrzymywany jest w ostatniej fazie procesu produkcyjnego.

UWAGA

Istotą tej odmiany kalkulacji jest przeprowadzanie odrębnego rachunku kalkulacyjnego dla każdej fazy procesu produkcyjnego. W efekcie wyceniany jest każdy półprodukt otrzymany po każdej fazie procesu. Kalkulacja procesowa może być przeprowadzana według dwóch metod: półfabrykatową oraz bezpółfabrykatową.

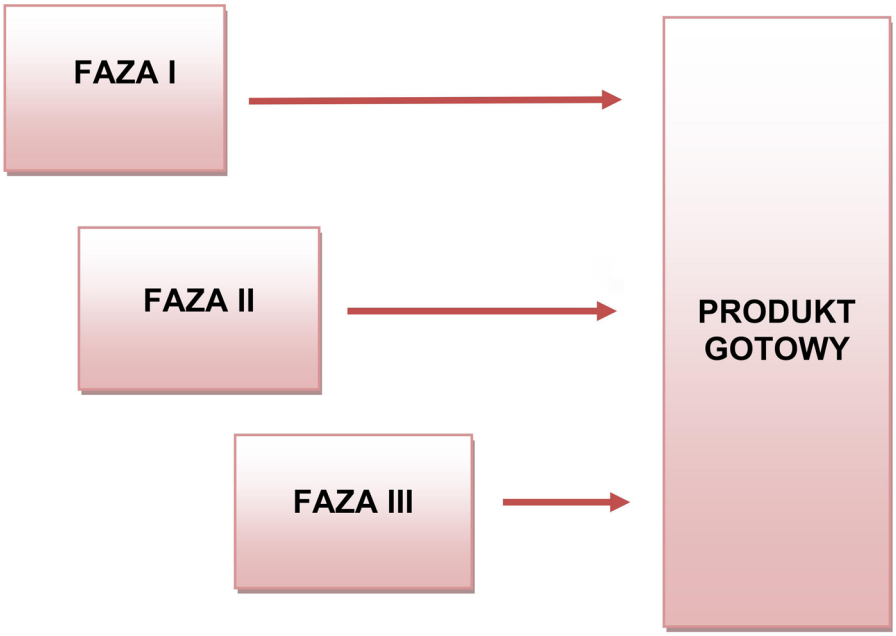
Sposób kalkulacji kosztów według tej metody obrazują poniższe rysunki.

Rysunek 13. Kalkulacja fazowa – metoda półfabrykatowa (bez zapasu końcowego).



Źródło: S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, tom I, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2015, s. 128.

Rysunek 14. Schemat kalkulacja fazowa – metoda bezpółfabrykatowa.



Źródło: S. Sojak, op. cit., s. 126.

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne Kantor w Lublinie zajmuje się produkcją jednorodnych wyrobów, które przechodzą przez kolejne fazy cyklu produkcyjnego.

Przedsiębiorstwo posiada 3 wydziały produkcji podstawowej, które odpowiadają kolejnym fazom procesu.

W okresie sprawozdawczym wyprodukowano kolejno półfabrykaty i wyroby gotowe. W fazie I wyprodukowano 500 kg półfabrykatu.

W fazie drugiej wyprodukowano 420 kg półfabrykatu o wyższym stopniu przerobu, a w ciągu okresu pobrano z magazynu międzywydziałowego 480 kg półfabrykatu przetworzonego w fazie pierwszej.

W fazie trzeciej wyprodukowano 300 kg wyrobu gotowego, które przekazano do magazynu, a w ciągu cyklu produkcyjnego pobrano z magazynu międzywydziałowego 320 kg półfabrykatu przetworzonego w fazie drugiej.

W bieżącym okresie poniesiono koszty ujęte w poniższej tabeli:

Koszty	Faza I	Faza II	Faza III
Bezpośrednie	16 000	4000	2500
Pośrednie	1500	2200	1300
Razem	17 500	6200	3800

Polecenie

Należy obliczyć rzeczywisty jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów przyjmując, że międzyfazowych rozliczeń półfabrykatów dokonuje się według kosztów rzeczywistych ich wytworzenia.

Rozwiązanie

Ustalenie kosztu jednostkowego półfabrykatu wytworzonego w fazie I

K_{jp1} =17 500 zł : 500 kg = 35 zł/szt.

Ustalenie kosztu jednostkowego półfabrykatu wytworzonego w fazie II.

$$K_{jp2} = \frac{6200\ zł + \left(480\ kg \times 35 \frac{zł}{szt}\right)}{420\ kg} = 54{,}76\ zł/kg$$

Ustalenie kosztu jednostkowego wyrobu gotowego wytworzonego w fazie III

$$kj_{wg} = \frac{3800\ zł + \left(320\ kg \times 54{,}76 \frac{zł}{szt}\right)}{300\ kg} = 71{,}07\ zł/kg$$

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi 71,07 zł za kg.

4.3. Kalkulacja doliczeniowa i jej odmiany

WAŻNE

Kalkulacja doliczeniowa jest stosowana w przedsiębiorstwach wytwarzających w kolejnych okresach różnorodne produkty. Sytuacja taka dotyczy przedsiębiorstw, w których:

- **produkcja ma charakter jednostkowy lub seryjny niepowtarzalny,**
- **produkcja ma charakter seryjny powtarzalny, ale produkcja różnych produktów odbywa się przy wykorzystaniu różnych zabiegów technologicznych i różnych maszyn.**

Kalkulacja doliczeniowa ma zastosowanie w przedsiębiorstwie budowlanym, realizującym różne projekty np. budowę centrum handlowego.

Podstawowa zasada kalkulacji doliczeniowej zakłada, że odrębnie kalkuluje się koszt danego obiektu kalkulacji rozumianego jako produkt finalny, którym może być pojedynczy produkt, seria lub asortyment. Dla każdego obiektu otwierane są karty kalkulacyjne, na których są gromadzone koszty w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych.

Koszty bezpośrednie odnosi się wprost na dany obiekt kalkulacji i rejestruje na karcie kalkulacyjnej na podstawie dokumentów źródłowych.

Koszty pośrednie natomiast są alokowane na podstawie odpowiednich kluczy rozliczeniowych.

UWAGA

Najprostszy sposób zakłada rozliczenie wszystkich kosztów pośrednich produkcji jednym wspólnym narzutem (kluczem rozliczeniowym).

Stosowane jest także ujmowanie kosztów pośrednich produkcji w przekroju wydziałów, a następnie indywidualne rozliczenie każdego wydziału poprzez powiązanie zgromadzonych kosztów z finalnym obiektem kalkulacji (produktem, zleceniem, serią lub asortymentem). Możliwy jest wtedy wybór różnych podstaw rozliczeń dla poszczególnych wydziałów, np. roboczogodzin dla wydziałów obróbki ręcznej, a maszynogodzin dla wydziałów obróbki maszynowej. Wybór klucza rozliczeniowego decyduje o sposobie rozliczania kosztów pośrednich.

W przypadku **klucza wartościowego** ustalamy procentowy wskaźnik narzutu kosztów pośrednich, natomiast w przypadku **klucza ilościowego** – stawkę jednostkową kosztów pośrednich na jednostkę kalkulacyjną.

Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich w przypadku wartościowego klucza rozliczeniowego można wyrazić następująco:

W_{nkp} = (koszty pośrednie/wartościowy klucz rozliczeniowy) x 100%

gdzie:
W_{nkzp} – wskaźnik narzutu kosztów pośrednich wyrażany w %.

Następnie należy przemnożyć W_{nkp} przez część klucza rozliczeniowego, przypadającego na poszczególne zlecenie.

$$K_{pz} = W_{nkp} \times W_{krz}$$

gdzie:

K_{zp} – koszty pośrednie doliczane do zlecenia z,
W_{krz} – część wartościowego klucza rozliczeniowego, przypadającego na obiekt kalkulacji (zlecenie).

WAŻNE

Kalkulacja asortymentowa jest stosowana przede wszystkim w produkcji średnio- i wielkoseryjnej.

Przedmiotem kalkulacji jest produkcja konkretnego asortymentu.

W przypadku kalkulacji zleceniowej koszty produktu są obliczane przy produkcji niepowtarzalnej lub powtarzalnej w długich odstępach czasu.

Ta metoda obejmuje zlecenie produkcyjne (seria, produkt, usługa itp.).

Kalkulacja ta jest stosowana w budownictwie i pracach projektowych, **przy produkcji jednostkowej i małoseryjnej** dla konkretnego odbiorcy.

Przykład

Przedsiębiorstwo produkcyjne w ciągu bieżącego miesiąca wytwarza dwa rodzaje wyrobów na dwa zlecenia produkcyjne, ponosząc następujące koszty bezpośrednie (w zł):

Pozycje kalkulacyjne	Zlecenie I	Zlecenie II	Ogółem
Materiały bezpośrednie	4000	12 000	16 000
Płace bezpośrednie	2000	8000	10 000
Koszty wydziałowe	?	?	14 000
Razem	?	?	40 000

Polecenie

Na podstawie danych należy sporządzić kalkulację wyrobów, wiedząc, że wszystkie wyroby zostały zakończone, wytworzono 10 szt. wyrobów objętych zleceniem I i 20 sztuk wyrobów objętych zleceniem II. Koszty wydziałowe są rozliczane w stosunku do płac bezpośrednich.

Rozwiązanie

Należy rozliczyć koszty wydziałowe w sposób następujący:
koszty wydziałowe (14 000/10 000) x 100 = 1,4

2000 x 1,4 = 2800 zł
8000 x 1,4 = 11 200

Pozycje kalkulacyjne	Zlecenie I			Zlecenie II		
	Koszt wytworzenia zlecenia	Szt.	Koszt jednostkowy zlecenia	Koszt wytworzenia zlecenia	Szt.	Koszt jednostkowy zlecenia
Materiały bezpośrednie	4000	10	400	12 000	20	600
Płace bezpośrednie	2000	10	200	5000	20	250
Koszty wydziałowe	2800	10	280	11 200	20	560
Razem koszt wytworzenia	15 500	-	880	28 200	-	1410

Koszt jednostkowy wyrobu objętego zleceniem I wynosi 28 200 zł za sztukę, a wyrobu objętego zleceniem II 1410 zł za sztukę.

UWAGA

Należy podkreślić, że rozliczanie kosztów tradycyjnymi metodami ma pewne wady. Bardziej dokładne wyniki daje kalkulacja metodą rachunku kosztów działań ABC (*activity based costing*).

Ta metoda stanowi alternatywę dla tradycyjnych metod rozliczania kosztów, kalkulacji podziałowej i doliczeniowej. Według tej metody koszty pośrednie rozliczane są na wyroby według różnych podstaw rozliczenia, nieproporcjonalnych do wielkości produkcji. Metoda ta będzie szczegółowo omawiana w rozdziale szóstym podręcznika.

Podsumowanie

Kalkulacja kosztów stanowi ogół czynności obliczeniowych służących do obliczenia kosztu jednostkowego produktu. Dobór metody zależy głównie od rodzaju działalności przedsiębiorstwa i rodzaju produkowanych wyrobów.

WAŻNE

Efekty kalkulacji są prezentowane w bilansie pod postacią wyrobów gotowych, znajdujących się w magazynie oraz produktów niezakończonych.

Wartość sprzedanych wyrobów gotowych zostanie natomiast ukazana w rachunku zysków i strat (wersja kalkulacyjna).

4.4. Pytania testowe

1. Od czego zależne jest zastosowanie metod kalkulacji?

A. Od wysokości sprzedaży produktów.
B. Od specyfiki procesu produkcyjnego oraz rodzaju przedmiotu kalkulacji.
C. Od wielkości zysków z poprzedniego okresu rozliczeniowego.
D. Od poziomu kosztów decyzyjnych i kontrolowanych.

2. Jakie wyróżniamy dwie podstawowe metody kalkulacji?

A. Metodę kalkulacji podstawowej i zaawansowanej.
B. Metodę kalkulacji stałej i zmiennej.
C. Metodę kalkulacji indywidualnej i wspólnej.
D. Metodę kalkulacji podziałowej i doliczeniowej.
E. Metodę kalkulacji postępowej i wstecznej.

3. Którego typu kalkulacji nie zaliczamy do kalkulacji podziałowej?

A. Prostej.
B. Współczynnikowej.
C. Fazowej.
D. Asortymentowej.
E. Odjemnej.

4. Którego typu kalkulacji nie zaliczamy do kalkulacji doliczeniowej?

A. Zleceniowej.
B. Asortymentowej.
C. Odjemnej.
D. Rachunku kosztów działań.
E. Brak poprawnej odpowiedzi.

5. Który typ kalkulacji dzieli się na półfabrykatową i bezpółfabrykatową?

A. Odjemna.
B. Asortymentowa.

C. Fazowa.
D. Zleceniowa.
E. Prosta.

6. Charakterystyczną cechą tej kalkulacji jest łączne ujmowanie kosztów bezpośrednich i pośrednich przy ustalaniu kosztu jednostkowego. O jakiej kalkulacji mowa?

A. Doliczeniowej.
B. Podziałowej.
C. Fazowej.
D. Odjemnej.
E. Prostej.

7. Inna nazwa kalkulacji fazowej to:

A. Prosta.
B. Zleceniowa.
C. Doliczeniowa.
D. Procesowa.
E. Asortymentowa.

8. Według ilu metod może być przeprowadzana kalkulacja kosztu jednostkowego w kalkulacji fazowej:

A. 1
B. 2
C. 3
D. 4
E. 5

9. Jak nazywają się metody, według których przeprowadzana jest kalkulacja kosztu jednostkowego?

A. FIFO i średnia ważona.
B. LIFE i maksymalna doliczeniowa.
C. ASO i minimalna bez doliczenia marży.
D. FIGO i procesu stałego.
E. KUB i kosztów zmiennych.

10. Metoda ta zakłada, że w badanym okresie najpierw jest kończona produkcja rozpoczęta w poprzednim okresie. Uwzględnia półprodukty z okresu ubiegłego, produkty gotowe okresu bieżącego oraz półprodukty wytworzone w okresie bieżącym. Mowa o metodzie:

A. FIGO.
B. FIFO.
C. LIFO.
D. Kosztu jednostkowego.
E. Kosztu przeciętnego.

11. Wskaż nieprawidłowe zdanie o metodzie FIFO:

A. Metoda ta zakłada, że w badanym okresie najpierw jest kończona produkcja rozpoczęta w poprzednim okresie.
B. Uwzględnia półprodukty z okresu ubiegłego, produkty gotowe okresu bieżącego oraz półprodukty wytworzone w okresie bieżącym.
C. Metoda FIFO oddziela koszty i produkcję okresu poprzedniego od kosztów i produkcji okresu bieżącego.
D. Według tej metody zapas początkowy produkcji niezakończonej jest łączony z produkcją bieżącego okresu.
E. Wszystkie prawidłowe.

12. Wskaż nieprawidłowe zdanie o metodzie kalkulacji według średniej ważonej:

A. Według tej metody zapas początkowy produkcji niezakończonej jest łączony z produkcją bieżącego okresu.
B. Nie uwzględnia się w tej metodzie zapasu początkowego.
C. Przeciętny koszt jednostkowy jest ustalany przez podzielenie łącznych kosztów przez produkcję w jednostkach przeliczeniowych.
D. Uwzględnia półprodukty z okresu ubiegłego, produkty gotowe okresu bieżącego oraz półprodukty wytworzone w okresie bieżącym.
E. Wszystkie poprawne.

13. Kalkulacja polega na sprowadzeniu różnych wyrobów do wspólnego mianownika dzięki przeliczeniu ich za pomocą współczynników na jednorodne (umowne) przedmioty kalkulacji. Zastosowane współczynniki wyrażają stosunkowy udział poszczególnych wyrobów w kosztach produkcji. Wybrana umowna jednostka kalkulacyjna powinna możliwie dokładnie odzwierciedlać proporcje zachodzące w zużyciu zasobów podczas wytwarzania różnych produktów. Mowa o kalkulacji:

A. Asortymentowej.
B. Podziałowej.
C. Współczynnikowej.
D. Fazowej.
E. Rozliczeniowej.

14. Gdzie stosujemy kalkulację ze współczynnikami?

A. Przy produkcji ceramiki i wyrobów szklanych.
B. W gospodarstwie rolnym.
C. W zakładach azotowych.
D. W rzeźni.
E. Przy produkcji mebli.

15. Kalkulacja resztowa, łączna, odjemna to inne nazwy kalkulacji:

A. Prostej.
B. Sprzężonej.
C. Bezpośredniej.
D. Asortymentowej.
E. Podstawowej.

16. Ten typ kalkulacji stosowany jest w przypadku tych przemysłów, w których w wyniku procesu produkcyjnego otrzymujemy produkt główny oraz produkty uboczne, a więc w przemyśle chemicznym, przetwórczym, wydobywczym. Produkcja sprzężona polega na tym, że proces technologiczny wymusza powstawanie oprócz produktu głównego także produktów ubocznych oraz odpadów produkcyjnych. Produkty główne stanowią podstawowy cel działalności przedsiębiorstwa, produkty uboczne

mają zwykle pewną wartość użytkową i mogą znaleźć nabywców. Opis dotyczy kalkulacji:

A. Zaawansowanej.
B. Asortymentowej.
C. Podziałowej.
D. Wieloczynnikowej.
E. Skojarzonej.

17. Wskaż prawidłowe zdanie o kalkulacji procesowej podziałowej:

A. Produkcja procesowa charakteryzuje się tym, że w ramach każdego procesu otrzymujemy półprodukt, który najczęściej jest przekazywany do następnej fazy procesu produkcyjnego lub do magazynu wydziałowego.
B. Ten typ kalkulacji stosowany jest w przypadku tych przemysłów, w których w wyniku procesu produkcyjnego otrzymujemy produkt główny oraz produkty uboczne, a więc w przemyśle chemicznym, przetwórczym, wydobywczym.
C. Kalkulacja polega na tym, że od kosztów produkcji odejmuje się wartość produktów ubocznych i odpadów.
D. Kalkulacja polega na sprowadzeniu różnych wyrobów do wspólnego mianownika dzięki przeliczeniu ich za pomocą współczynników na jednorodne (umowne) przedmioty kalkulacji
E. Kalkulację tę stosuje się przy produkcji ceramiki budowlanej, produkcji wyrobów szklanych.

18. Kalkulacja ta jest stosowana w przedsiębiorstwach wytwarzających w kolejnych okresach różnorodne produkty. Sytuacja taka dotyczy przedsiębiorstw, w których:produkcja ma charakter jednostkowy lub seryjny niepowtarzalny, produkcja ma charakter seryjny powtarzalny, ale produkcja różnych produktów odbywa się przy wykorzystaniu różnych zabiegów technologicznych i różnych maszyn. Opis dotyczy kalkulacji:

A. Podstawowej.
B. Zmiennej.
C. Podziałowej.
D. Doliczeniowej.
E. Stałej.

19. W jakim przedsiębiorstwie może być stosowana kalkulacja doliczeniowa?

A. W produkcji ceramiki.
B. W produkcji biżuterii.
C. W przetwórstwie.
D. W gospodarstwie rolnym.
E. Przy budowie centrum handlowego.

20. Wskaż nieprawidłowe zdanie o kalkulacji doliczeniowej:

A. Ma zastosowanie w przedsiębiorstwie budowlanym, realizującym różne projekty, np. budowę centrum handlowego.
B. Podstawowa zasada kalkulacji doliczeniowej zakłada, że odrębnie kalkuluje się koszt danego obiektu kalkulacji rozumianego jako produkt finalny, którym może być pojedynczy produkt, seria lub asortyment.
C. Dla każdego obiektu otwierane są karty kalkulacyjne, na których są gromadzone koszty w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych.
D. Koszty bezpośrednie odnosi się wprost na dany obiekt kalkulacji i rejestruje na karcie kalkulacyjnej na podstawie dokumentów źródłowych. Koszty pośrednie natomiast są alokowane na podstawie odpowiednich kluczy rozliczeniowych.
E. Wszystkie prawidłowe.

1 2 3 4 5 6

5. Wynik finansowy przedsiębiorstwa

WAŻNE

Wynik finansowy w ogólnej postaci jest różnicą między sumą przychodów a poniesionych kosztów.

Wynik finansowy odzwierciedla efektywność podjętych decyzji w przedsiębiorstwie lub też pozwala określić, jakie efekty finansowe zostaną osiągnięte w przyszłości na skutek zwiększenia przewagi rynkowej, poprawy jakości produktów, obniżenia kosztów działalności czy też poprawie wykorzystania dostępnych zasobów.

Wynik jest zatem przedmiotem różnorodnych analiz. W zależności od rozwiązań ewidencyjnych kosztów może być ustalany **metodą kalkulacyjną lub porównawczą**.

5.1. Ogólne informacje o wyniku finansowym

Wynik finansowy jest ustalany na dzień bilansowy. Oblicza się go jako różnicę pomiędzy sumą przychodów osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym a sumą kosztów poniesionych na uzyskanie tych przychodów oraz obciążeń w postaci podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka gospodarcza.

UWAGA

W zależności od tego, czy w danym okresie sprawozdawczym wyższa jest suma przychodów, czy suma kosztów, wynik finansowy może przybrać wartość: dodatnią – oznacza to, że jednostka osiągnęła zysk w prowadzonej działalności, gdyż uzyskane przychody są wyższe od poniesionych kosztów lub ujemną – gdy jednostka poniosła stratę z działalności, ponieważ poniesione koszty są wyższe od uzyskanych przychodów.

Wynik finansowy jest uznawany jako jeden z podstawowych parametrów ekonomicznych, głównie z uwagi na funkcje, jakie pełni w gospodarce.

Do funkcji tych można zaliczyć[58]:

- pomiar dokonań jednostki w określonym przedziale czasu,
- finansowanie rozwoju przedsiębiorstwa,
- wspieranie procesów decyzyjnych i kontrolnych,
- wskazywanie obszarów gospodarki, gdzie zasoby będą efektywnie zastosowane,
- oddziaływanie na zachowania uczestników rynku kapitałowego,
- wpływanie na wyceny rynkowe akcji i dłużnych papierów wartościowych.

Na wynik finansowy wywierają wpływ czynniki wewnętrzne oraz zewnętrzne, powiązane z otoczeniem przedsiębiorstwa. **Do czynników wewnętrznych** zalicza się technologiczne, informacyjne oraz organizacyjne[59]. Do **czynników zewnętrznych** zalicza się: czynniki

[58] J. Gierusz, J. Gawrońska J., *Ewolucja pojęcia wyniku finansowego a pomiar jego jakości,* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2012, *66*(122), 29–45; L. Michalczyk, *Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego,* „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2012, rok LXXIV, zeszyt 1.

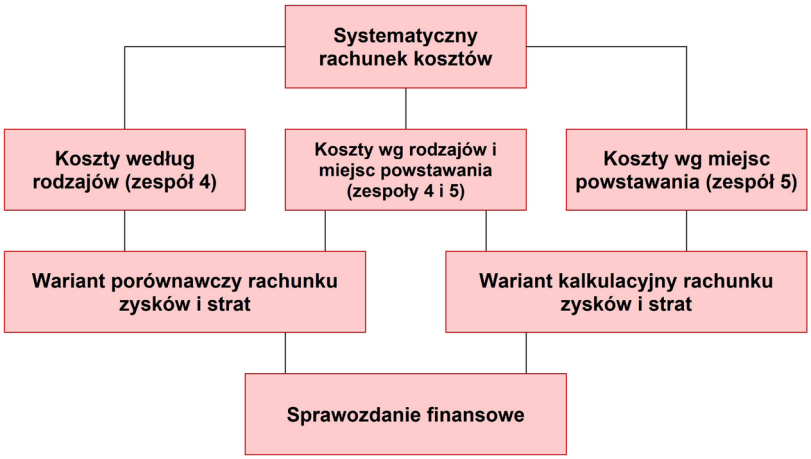
[59] M. Sierpińska, T. Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 252.

demograficzne, geograficzne, techniczne, polityczno-prawne, społeczno-kulturalne.

Obie grupy czynników w różnym stopniu wpływają na cele i możliwości działania jednostki. Determinują sposób funkcjonowania przedsiębiorstwa, wpływając na jego rozwój i bieżącą działalność.

Wynik finansowy może być ustalony jedną dwóch metod: metodą kalkulacyjną albo metodą porównawczą.

Rysunek 15. Zależność między wybranym systemem ewidencji kosztów a możliwością sporządzenia rachunku zysków i strat.



Źródło: K. Kobiela-Pionnier, *Koszty rodzajowe i sporządzanie porównawczego rachunku zysków i strat*, „Biuletyn Głównego Księgowego”, nr 6/2014.

Przy ustalaniu wyniku finansowego stosuje się zasadę współmierności przychodów i kosztów, co oznacza, że określonym przychodom nie przyporządkowuje się wszystkich kosztów, a tylko te, które są źródłem ich uzyskania (współmierność czasowa) i dotyczą tego samego okresu sprawozdawczego (współmierność przedmiotowa)[60]. **Rodzaje kosztów i przychodów** ukazuje tabela 28.

[60] A. Dyduch, op. cit., s. 205.

Tabela 28. Rodzaje przychodów i kosztów kształtujące wynik finansowy

Przychody	**Koszty**
Przychody z działalności podstawowej (operacyjnej)	Koszty działalności podstawowej operacyjnej
przychody ze sprzedaży towarów, materiałów, produktów i usług (oraz korekta przychodów o rabaty, dotacje oraz reklamacje)	– wartość sprzedanych towarów, materiałów, produktów i wyrobów, – koszt wytworzenia sprzedanych towarów oraz produktów
Pozostałe przychody operacyjne	Pozostałe koszty operacyjne
– otrzymane darowizny, opusty, rabaty, – przychody ze sprzedaży oraz zbycia środków trwałych, środków w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, – odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne zobowiązania, – przychody z działalności socjalnej, – przychody z rozwiązania rezerw (nie dotyczy to rezerw z operacji finansowych), – otrzymane odszkodowania, grzywny i kary, – korekty odpisów aktualizujące wartość aktywów niefinansowych, – odszkodowania za straty losowe, – przychody ze sprzedaży rzeczowych składników majątku, które nadają się do wykorzystania, a zostały objęte skutkami zdarzeń losowych, – odzyskanie materiałów, które zostały utracone na skutek zdarzeń losowych, – przychody ze sprzedaży odpadków użytkowych odzyskanych po zdarzeniach losowych, – przychody powstałe ze sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, – umorzenie zobowiązań na drodze ugody, – ujawnione nierozliczone nadwyżki aktywów, – przychody z tytułu odpisu ujemnej wartości firmy.	– wartość netto sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, – koszty związane ze sprzedażą lub likwidacją tych środków, – odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych, – przekazane darowizny, opusty i rabaty, – przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, – wartość netto zlikwidowanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych spowodowanych przyczynami losowymi, – wartość utraconych aktywów na skutek zdarzeń losowych, – koszty likwidacji aktywów trwałych, utraconych na skutek zdarzeń losowych, – koszty wynagrodzenia osób zatrudnionych podczas usuwania szkód, – koszty usług obcych, związane z usuwaniem szkód losowych, – koszty materiałów zużytych podczas usuwania skutków tych szkód, – wartość sprzedanych składników majątku, które wchodziły w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa, – utworzenie rezerwy na zobowiązania z tytułu spraw sądowych, – rezerwy na zobowiązania przyszłe, – wielkości aktualizujące wartość należności,

	– zapłacone kary, grzywny i odszkodowania, – niezawinione niedobory, – koszty postępowania spornego, – wartość netto środków trwałych wnoszonych w postaci aportu, – koszty związane z działalnością socjalną, – odpisy z tytułu dodatniej wartości firmy.
Przychody finansowe	Koszty finansowe
– odsetki od lokat, wkładów terminowych oraz udzielonych pożyczek, – odsetki od obligacji, – otrzymane odsetki od kontrahentów, – otrzymane dywidendy od akcji obcych, – otrzymane dywidendy od udziałów w obcych jednostkach, – przywrócenie wartości inwestycji, – otrzymane dyskonto weksli obcych, – dodatnie różnice kursowe, – odpisy aktualizujące (zwiększające) wartość inwestycji, – rozwiązanie rezerw utworzonych uprzednio w ciężar kosztów finansowych	– odsetki karne od kontrahentów, – zapłacone odsetki oraz prowizje od kredytów i pożyczek, – prowizje od sprzedaży papierów wartościowych, – raty kredytu leasingowego finansowego, – odpisy aktualizujące (zmniejszające) wartość inwestycji, – wartość ewidencyjna sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie inwestycji, – płacone dyskonto weksli własnych, – koszty protestu weksli, – koszty emisji akcji w kwocie, która przewyższa wartość emisji od wartości nominalnej, – ujemne różnice kursowe, – utworzenie rezerw na zobowiązania przyszłe związane z operacjami finansowymi, – odpisane, przedawnione i nieściągalne pożyczki udzielone wraz z odsetkami należnymi.

Źródło: opracowanie własne.

W kalkulacyjnym rachunku zysków i strat wynik finansowy jest ustalany według następujących etapów:

a) obliczenie wyniku brutto ze sprzedaży, który stanowi różnicę pomiędzy sumą przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów a sumą kosztów wytworzenia sprzedanych produktów oraz wartością sprzedanych towarów i materiałów,

b) obliczenie wyniku ze sprzedaży, który ustalany jest poprzez odjęcie od wyniku brutto ze sprzedaży wielkości kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu,
c) obliczenie wyniku z działalności operacyjnej, który powstaje poprzez dodanie do wyniku ze sprzedaży wielkości pozostałych przychodów operacyjnych i odjęcie od uzyskanej kwoty wartości pozostałych kosztów operacyjnych,
d) obliczenie wyniku finansowego brutto poprzez dodanie do wyniku z działalności operacyjnej wartości przychodów finansowych i odjęciu od osiągniętej wartości kwoty kosztów finansowych,
e) obliczenie wyniku finansowego netto, który stanowi różnicę pomiędzy wynikiem finansowym brutto a podatkiem dochodowym (i płatnościami z nim zrównanymi na podstawie odrębnych przepisów).

Poniżej przedstawiono fragment rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej.

Segment podstawowej działalności operacyjnej
(rachunek zysków i strat – wariant kalkulacyjny)

A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów
	I. Przychody netto ze sprzedaży produktów
	II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B.	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów
	I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów
	II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C.	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A – B)
D.	Koszty sprzedaży
E.	Koszty ogólnego zarządu
F.	Zysk (strata) ze sprzedaży (C – D – E)

UWAGA

W układzie porównawczym ustalania wyniku finansowego koszty klasyfikuje się według ich rodzaju, bez powiązania z poszczególnymi funkcjami jednostki.

Koszty te ujmuje się w wysokości rzeczywistej, poniesionej w danym okresie, nie są one współmierne czasowo z uzyskanymi przychodami ze sprzedaży produktów. Różnicę tę koryguje się ustalając zmianę stanu produktu. Wariant ten jest stosowany w przedsiębiorstwach, prowadzących działalność na niewielką skalę.

Wynik finansowy jest ustalany według następujących etapów:

a) obliczenie wyniku brutto ze sprzedaży, który stanowi różnicę pomiędzy sumą przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów a sumą kosztów rodzajowych skorygowanych o zmianę stanu produktów oraz wartością sprzedanych towarów i materiałów,
b) obliczenie wyniku ze sprzedaży, który ustalany jest poprzez odjęcie od wyniku brutto ze sprzedaży wielkości kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu,
c) obliczenie wyniku z działalności operacyjnej, który powstaje poprzez dodanie do wyniku ze sprzedaży wielkości pozostałych przychodów operacyjnych i odjęcie od uzyskanej kwoty wartości pozostałych kosztów operacyjnych,
d) obliczenie wyniku finansowego brutto, który obliczany jest poprzez dodanie do wyniku z działalności operacyjnej wartości przychodów finansowych i odjęcie od osiągniętej wartości kwoty kosztów finansowych,
e) obliczenie wyniku finansowego netto, który stanowi różnicę pomiędzy wynikiem finansowym brutto a podatkiem dochodowym (i płatnościami z nim zrównanymi na podstawie odrębnych przepisów).

Poniżej ukazano fragment rachunku zysków i strat w wersji porównawczej.

Segment podstawowej działalności operacyjnej
(rachunek zysków i strat – wariant porównawczy)

A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)
III.	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
IV.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B.	Koszty działalności operacyjnej
I.	Amortyzacja
II.	Zużycie materiałów i energii
III.	Usługi obce
IV.	Podatki i opłaty
V.	Wynagrodzenia
VI.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
VII.	Pozostałe koszty rodzajowe
VIII.	Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)

Wynik finansowy brutto podlega obowiązkowym obciążeniom, co powoduje, że jego wartość się zmniejsza.

Obciążeniami tymi są:

- podatek dochodowy od osób prawnych,
- wpłaty z zysku, które wpłacają do budżetu przedsiębiorstwa państwowe i jednoosobowe spółki Skarbu Państwa.

Przedmiotem opodatkowania jest dochód zgodnie z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych[61]. Stanowi różnicę między przychodami a kosztami ich uzyskania. **Dochód do opodatkowania nie jest tożsamy z zyskiem brutto**. Różnice wynikają z uznawania kosztów i przychodów odmiennie przez prawo bilansowe i podatkowe.

UWAGA

Ustalane są zatem dwie kategorie: wynik finansowy oraz wynik podatkowy (dochód).

W pierwszym przypadku koszty i przychody są ustalane zgodnie z zasadami rachunkowości.

W drugim przypadku ustala się je zgodnie z zasadami prawa podatkowego.

Prawo bilansowe uznaje przychody zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości – zasadą memoriałową oraz ostrożności, podstawę określania kwoty przychodów stanowi przeważnie cena sprzedaży ustalona między stronami transakcji.

Z punktu widzenia **prawa podatkowego stosuje się memoriałową zasadę określania wartości przychodów**. Przyjmuje się także poziom ceny sprzedaży netto uzgodnionej pomiędzy stronami transakcji, jednak pozostawia się organom podatkowym możliwość ustalenia ceny szacunkowo[62].

[61] W przypadku przychodów pochodzących z udziału danego podmiotu gospodarczego w zyskach osób prawnych (przykładem może być dywidenda), bądź też przychodów podmiotów zagranicznych w związku z należnościami licencyjnymi (odsetki) przedmiot opodatkowania stanowi przychód.

[62] E. Walińska i inni, *Prawo bilansowe a prawo podatkowe w Polsce*, [w:] E. Walińska (red), *Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 230; H. Litwińczuk, *Podatek dochodowy od osób prawnych,* [w:] H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców,* Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

WAŻNE

W celu ustalania dochodu istnieje konieczność osobnego kalkulowania przychodów podatkowych oraz kosztów podatkowych.

W przypadku przychodów od wartości ustalonej w księgach rachunkowych odliczone powinny być przychody nieuznawane za przychody podatkowe, a także przychody, które są wolne od opodatkowania.

W przypadku kosztów, odliczeniu od wartości ustalonej w księgach rachunkowych podlegają koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Do przychodów podatkowych niebędących przychodami bilansowymi (tzw. różnice ujemne) zaliczamy:

- Wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnych świadczeń.
- Przychody z tytułu decyzji US w przypadku zaniżonej wartości transakcji sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych.

Koszty bilansowe nieuznawane podatkowo (tzw. różnice ujemne) są następujące:

- Kary, grzywny, odszkodowania i inne opłaty sankcyjne.
- Darowizny (z wyjątkiem darowizn na cele społeczne).
- Amortyzacja, ubezpieczenie samochodu osobowego w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia.
- Wierzytelności odpisane jako przedawnione.

Do ustalonych w ten sposób przychodów oraz kosztów należy dodać także przychody i koszty, które wyłączono z dochodu w okresach poprzednich, natomiast w bieżącym okresie stanowią one przychody lub koszty podatkowe. Następnie obliczany jest dochód stanowiący

różnicę między przychodami i kosztami podatkowymi, ustalonymi na podstawie zapisów w księgach rachunkowych po dokonaniu korekt.

WAŻNE

Dochód stanowi punkt wyjścia do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Może być pomniejszony o pewne odliczenia (co wynika z przepisów prawa podatkowego).

W przypadku, gdy koszty uzyskania przychodów są wyższe od sumy przychodów, **uzyskana różnica stanowi stratę**. Jeżeli podatnik poniósł stratę w danym roku podatkowym, to w ciągu najbliższych kolejnych pięciu lat podatkowych może obniżyć dochód o wysokość tej straty, wartość tego obniżenia w żadnym roku nie może być większa niż 50% kwoty poniesionej straty. Różnice mogą mieć charakter różnic trwałych lub przejściowych.

UWAGA

Zasady ustalania aktywów oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostały uregulowane w Ustawie o rachunkowości.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy" zawiera zasady ujmowania, wyceny oraz prezentacji należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego oraz aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Określa także reguły ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych.

Wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy dzieli się na część bieżącą i część odroczoną.

Część bieżąca jest wynikiem tego, że wynik finansowy brutto koryguje się in plus lub in minus o trwałe różnice przejściowe między tym wynikiem a dochodem podatkowym. Uzyskaną wartość mnoży się przez stawkę podatku dochodowego.

Część odroczona stanowi różnicę pomiędzy stanem rezerw i aktywów z tytułu podatku odroczonego na koniec i początek okresu sprawozdawczego, z uwzględnieniem rezerw i aktywów, dotyczących operacji rozliczanych z kapitałem (funduszem) własnym.

WAŻNE

Kwota podatku dochodowego ma następującą postać[63]:

Pd = Pdb + (Rkr – Rkp) - (Akr - Apk)

gdzie:

Pd – podatek dochodowy ujmowany w rachunku zysków i strat,
Pdb – podatek bieżący,
Rkr – rezerwa na podatek odroczony na koniec roku,
Rpr – rezerwa na podatek odroczony na początek roku,
Akr – aktywa z tytułu podatku odroczonego na koniec roku,
Apk – aktywa na podatek odroczony na początek roku.

Podatek dochodowy stanowi obciążenie wyniku finansowego brutto. Wartość podatku jest wykazywana w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy".

W bilansie wartość ta przedstawiana jest jako różnica między wysokością podatku naliczonego oraz zapłaconego. Gdy wartość podatku naliczonego jest wyższa od wartości podatku zapłaconego, podatek wykazywany jest w pozycji „Zobowiązania krótkoterminowe".

[63] M. Hass-Symotiuk (red.), *Rachunkowość finansowa przedsiębiorstwa od jego powstania do likwidacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 414–415.

Jeśli zaś występuje nadpłata, ujmuje się go w pozycji „Należności krótkoterminowe”.

Z różnicami o charakterze przejściowym związany jest **odroczony podatek dochodowy.** Oznacza to, że jest możliwość odraczania (alokacji) w czasie określonych skutków finansowych, będących konsekwencją rozbieżności występujących między dwoma prawami. **Odroczony podatek dochodowy alokowany jest** na różne okresy sprawozdawcze, czyli jest rozliczany w czasie[64]. W przypadku, gdy podatek ten nie podlega alokacji, jego ujmowanie oparte jest na koncepcji płatności podatkowych, natomiast w przypadku podlegania alokacji przyjmuje się koncepcję rozliczania w czasie[65].

Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego tworzona jest w wysokości kwoty podatku dochodowego, wymagającej w przyszłości zapłaty, w związku z występowaniem dodatnich różnic przejściowych (które spowodują w przyszłości zwiększenie podstawy obliczenia podatku).

Dodatnie różnice przejściowe powstają, gdy wartość bilansowa aktywów jest wyższa od ich wartości podatkowej. Natomiast w przypadku pasywów jest odwrotnie – z dodatnią różnicą przejściową mamy do czynienia, gdy ich wartość podatkowa jest wyższa od bilansowej.

[64] P. Gut, *Prawo bilansowe a prawo podatkowe,* [w:] *Rachunkowość zaawansowana,* cz. I, red. A. Kamela-Sowińska, Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości, Poznań 2010, s. 368; E. Walińska, A. Wencel, *Szczegółowe zasady pomiaru i prezentacji podatku dochodowego,* [w:] E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 758

[65] E. Walińska, A. Wencel, op. cit., s. 759.

UWAGA

Jednostki powinny pamiętać, że tworzenie rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie zależy od osiąganego przez podmiot dochodu do opodatkowania ani osiąganego wyniku finansowego.

Należy ją zatem tworzyć zawsze, czyli nawet w okresach występowania straty bilansowej i podatkowej.

Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego ustala się w wysokości kwoty przewidzianej w przyszłości do odliczenia od podatku dochodowego, w związku z ujemnymi różnicami przejściowymi, stratami podatkowymi, możliwymi do odliczenia w przyszłości oraz niewykorzystanymi ulgami podatkowymi.

Aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wykazywane są w bilansie oddzielnie (art. 37 ust. 7 uor). Można je kompensować, jeżeli jednostka spełnia łącznie następujące warunki:

- jest uprawniona do potrącenia należności i zobowiązań z tytułu podatku dochodowego,
- aktywa i rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego dotyczą podatku nałożonego przez tę samą władzę podatkową na tego samego podatnika (lub różnych podatników, którzy zamierzają rozliczyć należności i zobowiązania podatkowe w kwocie netto lub zrealizować je jednocześnie – w Polsce dotyczy to grupy podatkowej).

Wartość bilansowa aktywów i pasywów ustalona zgodnie z prawem bilansowym różni się od wartości podatkowej aktywów. Wartość podatkową stanowi kwota, która wpływa na zmniejszenie podstawy służącej obliczeniu podatku dochodowego. Ma to miejsce w sytuacji, gdy możliwe jest uzyskanie korzyści ekonomicznych z posiadania aktywów. Rodzi to powstanie przychodów (podlegających opodatkowaniu, czyli wpływających na zwiększenie podstawy opo-

datkowania bądź nie), a z drugiej kosztów poniesionych po to, aby te przychody osiągnąć. Może to wpłynąć (bądź nie) na zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Wartość podatkową pasywów stanowi wartość po odjęciu kwot, które w przyszłości spowodują zmniejszenie podstawy obliczania podatku dochodowego.

WAŻNE

Różnice między wartością bilansową oraz podatkową aktywów i pasywów stanowią różnice przejściowe, które mogą być ujemne bądź dodatnie.

Różnice dodatnie spowodują w przyszłości powstanie kwoty podlegającej opodatkowaniu, gdy wartość bilansowa danego składnika aktywów bądź pasywów zostanie zrealizowana (np. zapłacona).

Różnice ujemne spowodują, że powstanie kwota, która zostanie odliczona wtedy, gdy wartość bilansowa danego składnika aktywów bądź pasywów zostanie zrealizowana.

5.2. Ustalanie wyniku finansowego metodą kalkulacyjną

W wariancie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat wykazuje się koszty wytworzenia produktów, ustalane na podstawie kalkulacji kosztów, która dotyczy wyrobów sprzedanych w bieżącym okresie sprawozdawczym.

UWAGA

Nie ujmuje się kosztów poniesionych na wytworzenie produktów zwiększających stan zapasów[66].

Wariant kalkulacyjny grupuje je zgodnie z ich funkcją, jako element ponoszonych kosztów. Układ ten służy do prowadzenia ewidencji księgowej kosztów.

Wariant kalkulacyjny jest nazywany również **układem celów poniesienia kosztów**. Wariant obejmuje sumę **kosztów bezpośrednich** i przypadających na okres ich wytworzenia uzasadnionej części kosztów pośrednich produkcji. Oddzielnie ukazuje koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu.

Koszty pośrednie dzieli się na:

- koszty zakupu,
- koszty sprzedaży,
- koszty wydziałowe
- koszty zarządu. Koszty bezpośrednie bez dodatkowych kalkulacji można przypisać poszczególnym wyrobom.

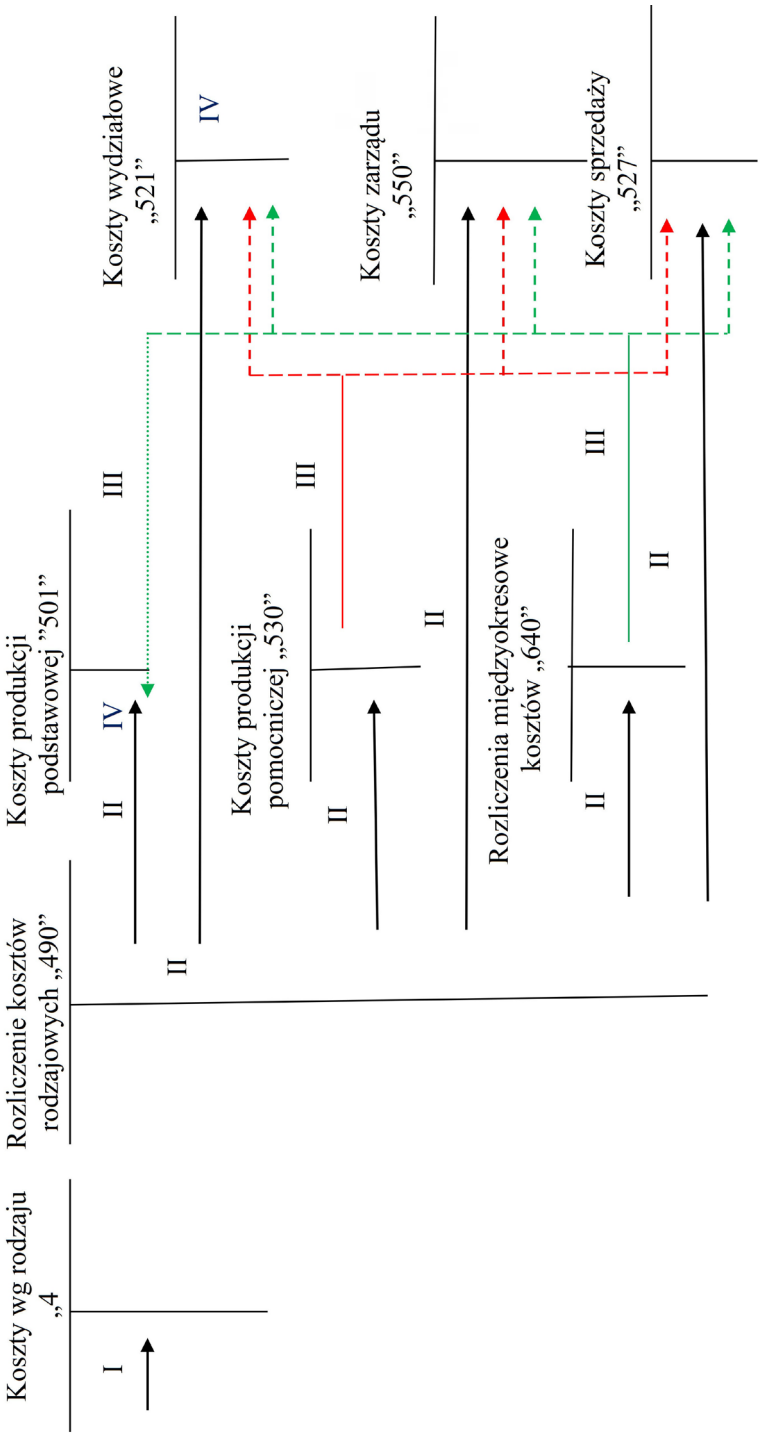
Rozliczenie kosztów na miejsca powstawania kosztów prezentuje rysunek 16.

Objaśnienia

I – księgowanie kosztów według rodzaju,
II – przeksięgowanie kosztów na zespół „5” lub „6”,
III – rozliczenie produkcji pomocniczej i rozliczenie kosztów w czasie,
IV – przeksięgowanie kosztów wydziałowych.

66 E. Nowak, *Rachunek…*, op. cit., s. 209.

Rysunek 16. Rozliczenie kosztów rodzajowych na miejsca powstawania kosztów.



Rysunek 17. Ustalanie wyniku finansowego przedsiębiorstwa (wersja kalkulacyjna).

860 WYNIK FINANSOWY	
Koszt własny sprzedanych produktów (702) Koszty zarządu (550) Koszty sprzedaży (527) Wartość sprzedanych materiałów i towarów (741, 731)	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów 701,730, 740
Pozostałe koszty operacyjne 761 Koszty finansowe 751	Pozostałe przychody operacyjne 760 Przychody finansowe 750
Zysk brutto Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego	Strata brutto

W kalkulacyjnym ustalaniu wyniku finansowego konta kosztów układu rodzajowego i konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych" wzajemnie się zamykają. Oznacza to, że na stronę Wn konta 490 przenoszone są obroty kont kosztów rodzajowych. Konta te nie wykazują żadnego salda. Obrazuje to rysunek 18.

Rysunek 18. Funkcjonowanie konta 490 w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat.

490 Rozliczenie kosztów rodzajowych	
Koszty zespołu 4	Rozdzielniki kosztów (koszty rodzajowe przeksięgowane na konta zespołu 5, 6 – RMK, 7 – Koszt sprzedanych produktów)

5.3. Ustalanie wyniku finansowego metodą porównawczą

WAŻNE

W wariancie porównawczym przedstawiane są koszty według rodzaju, a następnie korygowane do poziomu kosztu własnego sprzedaży produktów za pomocą zmiany stanu produktów.

Koszty ujmuje się w momencie ich powstania, poniesione są w określonym okresie sprawozdawczym, bez względu na to, czy dotyczą okresu przyszłego, czy bieżącego.

Koszty w układzie porównawczym rozliczane są np. na poszczególne działy, rodzaje działalności i jednostki.

UWAGA

Rachunek wyników w układzie porównawczym używany jest głównie w małych firmach, w których nie występuje konieczność podziału kosztów wspólnych według funkcji oraz w podmiotach świadczących usługi.

Na konto „Wynik finansowy” przenoszone są koszty z układu rodzajowego. Nie równają się one kosztowi własnemu sprzedaży, ponieważ część zaewidencjonowanych w układzie rodzajowym kosztów „osiada”, w postaci sald końcowych (Sk), na kontach kosztów i produktów „Produkcja podstawowa”, „Wyroby gotowe”, a także

„Odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych", „Rozliczenia kosztów zakupu" i „Inne rozliczenia międzyokresowe kosztów". Powstaje zmiana stanu produktów ilustrowana rysunkami 19, 20 i 21.

Rysunek 19. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja jest równa sprzedaży.

<table>
<tr><td>Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</td><td rowspan="3">Koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym</td></tr>
<tr><td>Koszty sprzedaży</td></tr>
<tr><td>Koszty ogólnego zarządu</td></tr>
</table>

Rysunek 20. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja >sprzedaż.

<table>
<tr><td>Zmiana stanu produktów „+"</td><td rowspan="4">Koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym</td></tr>
<tr><td>Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</td></tr>
<tr><td>Koszty sprzedaży</td></tr>
<tr><td>Koszty ogólnego zarządu</td></tr>
</table>

Rysunek 21. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja < sprzedaż.

<table>
<tr><td rowspan="2">Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</td><td>Zmiana stanu produktów „–”</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym</td></tr>
<tr><td>Koszty sprzedaży</td></tr>
<tr><td>Koszty ogólnego zarządu</td></tr>
</table>

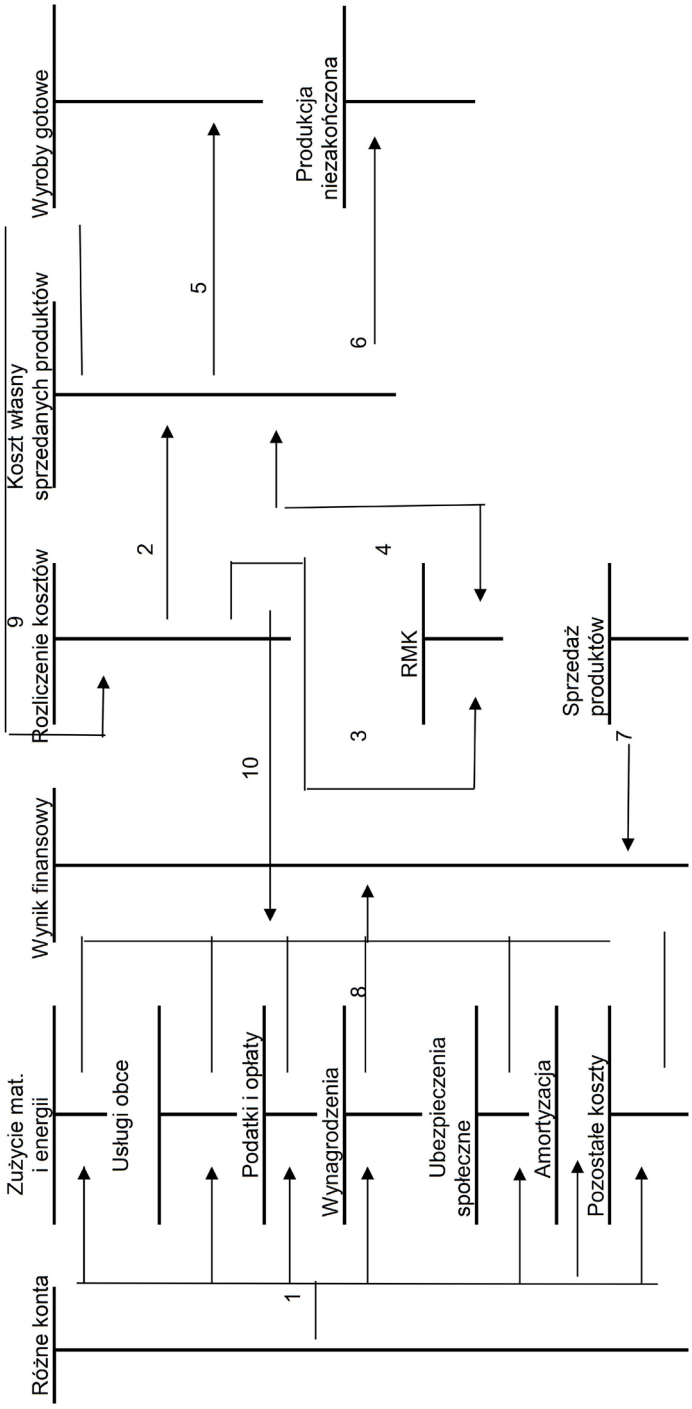
Zmiana stanu produktów (saldo konta „Rozliczenie kosztów”) powinna odzwierciedlać łączną zmianę stanów kont: „Wyroby gotowe”, „Produkcja w toku”, „Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów” i „Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów”.

Wyznaczanie zmiany stanu produktów obrazuje rysunek 22.

Rysunek 22. Funkcjonowanie konta 490.

<table>
<tr><th colspan="2">Konto 490</th></tr>
<tr><td>Koszty współmierne do sprzedaży.
Przeksięgowanie kosztu wytworzenia produktu (702)
Przeksięgowanie kosztów zarządu (550)
Przeksięgowanie kosztów sprzedaży (527)
Przeniesienie salda konta 791 „Koszt obrotów wewnętrznych”</td><td>Rozdzielniki kosztów: koszty zespołu „5” i „6” (np. 640, 644)</td></tr>
</table>

Rysunek 23. Wariant porównawczy ewidencji kosztów i przychodów zasadniczej działalności operacyjnej.



Objaśnienia do rysunku:

1. Poniesienie kosztów prostych według rodzajów w korespondencji z różnymi kontami.
2. Poniesienie kosztów prostych według rodzajów w korespondencji z różnymi kontami.
3. Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na koszt własny sprzedanych produktów.
4. Przeksięgowanie kosztów do rozliczenia w czasie.
5. Przeksięgowanie kosztów do rozliczenia w czasie.
6. Zaliczenie części kosztów do bieżącego okresu.
7. Przeksięgowanie na koniec roku wyrobów gotowych (na podstawie spisu z natury).
8. Przeksięgowanie na konto Produkcji niezakończonej stanu produktów (na podstawie spisu z natury).
9. Wystawienie faktury za sprzedane produkty.
10. Przeksięgowanie kosztu kosztów rodzajowych na koniec okresu sprawozdawczego (na dzień bilansowy).
11. Przeksięgowanie kosztu własnego sprzedanych produktów na konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych” w celu ustalenia zmiany stanu produktów.

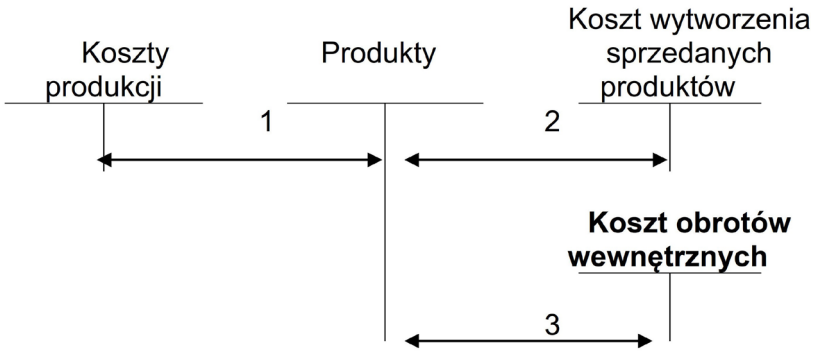
UWAGA

Ewidencja kosztów na kontach układu rodzajowego w zespole „4”, ich rozliczenie na miejsca powstawania i jednostki kalkulacyjne, a następnie ustalenie kosztu własnego sprzedanych produktów jest określane mianem „kręgu kosztowego”.

W zamkniętym kręgu kosztów – koszty „przekształcają się” w produkt, a następnie w koszt uzyskania przychodu ze sprzedaży. Jeżeli natomiast produkty zostają przekazane na własne potrzeby, koszty wychodzą z tego kręgu.

Wraz z przekazaniem wyrobów na własne potrzeby jednostki, następuje ich nietypowe „wyjście” z tzw. kręgu kosztów. Ewidencja kosztów odbywa się wtedy na odrębnych kontach: „Obroty wewnętrzne” oraz „Koszt obrotów wewnętrznych”. Zapisy na tych kontach mają charakter „uszczelniający” koszty w celu prawidłowego ustalenia zmiany stanu produktów na koncie „Rozliczenie kosztów” oraz wyniku ze sprzedaży produktów. Obrazuje to rysunek 24.

Rysunek 24. Zapisy uszczelniające krąg kosztów na kontach obrotów wewnętrznych.



Objaśnienia:

1. przekazanie produktów do magazynu,
2. wydanie sprzedanych produktów odbiorcom zewnętrznym,
3. wydanie produktów dla własnych rodzajów działalności. Zapis równoległy: „Obroty wewnętrzne” (Ct) i „Różne konta” (Dt).

WAŻNE

Charakterystycznym elementem porównawczego wariantu rachunku zysków i strat są więc operacje związane z obrotami wewnętrznymi.

Są skutkiem m.in. takich zdarzeń, jak[67]:

- przekazanie własnej produkcji do sklepów zakładowych,
- przyjęcie własnych wyrobów jako środki trwałe,
- przekazanie własnych produktów jako darowizny,
- zaniechanie produkcji,
- przekazanie produktów lub świadczeń na rzecz inwestycji,
- przekazanie produktów lub świadczeń na rzecz zakładowego funduszu świadczeń socjalnych,
- powstanie różnic inwentaryzacyjnych wyrobów gotowych.

Wskazane zdarzenia są ewidencjonowane na kontach: „Obroty wewnętrzne" oraz „Koszt obrotów wewnętrznych".

Po stronie Ma konta „Obroty wewnętrzne" ujmowane są produkty wycenione według kosztu wytworzenia. Saldo konta na dzień bilansowy przenoszone jest na „Wynik finansowy", natomiast saldo konta „Koszt obrotów wewnętrznych" na stronę Wn konta 490 – „Rozliczenie kosztów"[68].

UWAGA

Należy podkreślić, że konta, na których ewidencjonuje się obroty wewnętrzne, nie mają wpływu na wielkość wyniku finansowego, ale kształtują wartość zmiany produktów, wpływają też na informacje zawarte w rachunku zysków i strat[69]**.**

Zarejestrowanie obrotów wewnętrznych umożliwia prawidłowe ustalenie zmiany stanu produktów. Salda kont „Koszt obrotów wewnętrznych" i „Obroty wewnętrzne" są sobie równe, ponieważ wycena przekazanych wyrobów gotowych lub usług, odbywa się według kosztu wytworzenia. Operacje mają charakter bezwynikowy, konta zamykają się bowiem w danym okresie.

[67] W. Gos, *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw,* Wyd. Polska Akademia Rachunkowości S.A., Warszawa 2006, s. 221.
[68] T. Kiziukiewicz (red.), op. cit., s. 289.
[69] W. Gos, op. cit., s. 224.

W poniższym przykładzie przedstawiono **ewidencję operacji w ramach obrotu wewnętrznego**, w przypadku gdy koszty są ujęte w ramach układu rodzajowego kosztów i układu funkcjonalnego.

Przykład

Koszty ujęte według układu rodzajowego kosztów oraz układu funkcjonalnego wyniosły 10 000. Przyjęto z procesu produkcji 200 sztuk wyrobów gotowych według jednostkowego kosztu wytworzenia 40. Kontrahentom zewnętrznym sprzedano 50 sztuk wyrobów, a do własnych sklepów przekazano 80 sztuk. Jednostkowa cena sprzedaży produktu wynosi 70.

Objaśnienia

1. poniesione koszty według rodzaju 10 000,
2. poniesione koszty ujęte według układu funkcjonalnego (koszty produkcji) 10 000,
3. przyjęcie produktów do magazynu 10 000,
4. wydanie odbiorcy sprzedanych produktów 2000,
5. przychód ze sprzedaży 13 500,
6. przekazanie produktów do własnej sieci detalicznej 3200,
7. obrót wewnętrzny równy kosztowi obrotów wewnętrznych 3200,
8. przeksięgowanie kosztów według rodzajów na „Wynik finansowy” 10 000,
9. przeksięgowanie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów na „Rozliczenie kosztów” 2000,
10. przeksięgowanie kosztu obrotów wewnętrznych na „Rozliczenie kosztów” 3200,
11. przeksięgowanie przychodu ze sprzedaży odbiorcom zewnętrznym 13 500 na „Wynik finansowy”,
12. przeksięgowanie obrotu wewnętrznego na „Wynik finansowy.

Przeksięgowanie zmiany stanu produktów (zwiększenie) 2800 jako salda konta „Rozliczenie kosztów” na „Wynik finansowy”.

Ewidencja

Różne konta	
	10 000(1

Koszty według rodzajów	
1)10 000	10 000(8

Rozliczenie kosztów	
9) 2000 10)3200	10000(2

Należności	
5)3500	

Koszty produkcji	
2)10000	10000(3

Produkty	
3)10 000	2000(4 3200(6

Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	
4)20 00	2000(9

Sprzedaż produktów	
11)3500	350 0(5

Koszt obrotów wewnętrznych	
6)3200	3200(10

Obroty wewnętrzne	
12)3200	3200(7

Towary	
7)32 00	

Wynik finansowy	
8)10 000	13500(11 3200(12 2800(13

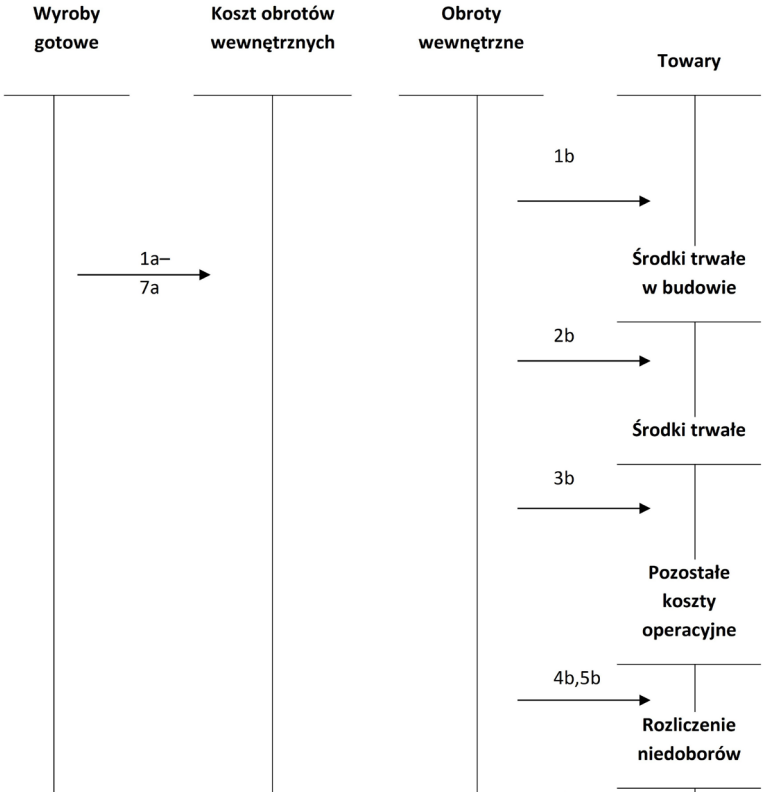
Poniżej przedstawiono fragment rachunku zysków i strat w wariancie porównawczym na podstawie danych z przykładu:

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi	19 500
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	13 500
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie wartość dodatnia)	2800
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	3200
B. Koszty działalności operacyjnej (według układu rodzajowego kosztów)	10 000
C. Zysk (strata) ze sprzedaży	**9500**

Konta, które ujmują obroty wewnętrzne korespondują z różnymi kontami w zależności od przyczyny „wyjścia” kosztów z kręgu kosztów. Chodzi tu o wydanie produktów w innym celu niż ich sprzedaż odbiorcom zewnętrznym. **Jest to w szczególności wydanie wyrobów:**

- do własnej sieci hurtowej lub detalicznej, na rzecz środków trwałych czy środków trwałych w budowie,
- dla działalności socjalnej,
- na rzecz prac rozwojowych (zakończonych),
- w postaci darowizny,
- w celu przekazania ich wyrobów pracownikom, a także:
- utrata wyrobów z przyczyn losowych,
- niedobory produktów,
- odpisy aktualizacyjne wartość wyrobów, inne.

Rysunek 25. Księgowania obrotów wewnętrznych w związku z wydaniem wyrobów na inne cele niż sprzedaż odbiorcom zewnętrznym.



Objaśnienia:

1a, b) przekazanie wyrobów dla własnego handlu,
2a, b) przekazanie wyrobów na rzecz środków trwałych w budowie,
3a, b) wytworzony wyrób przekazany jako środek trwały,
4a, b) przekazane wyroby w darowiźnie,
5a, b) odpisy aktualizujące wycenę wyrobów,
6a, b) niedobory wyrobów gotowych.

Obrotem wewnętrznym jest także świadczenie usług działalności pomocniczej na rzecz:

- środków trwałych w budowie,
- likwidacji środków trwałych,
- usuwania skutków zdarzeń losowych,
- przerobu materiałów,

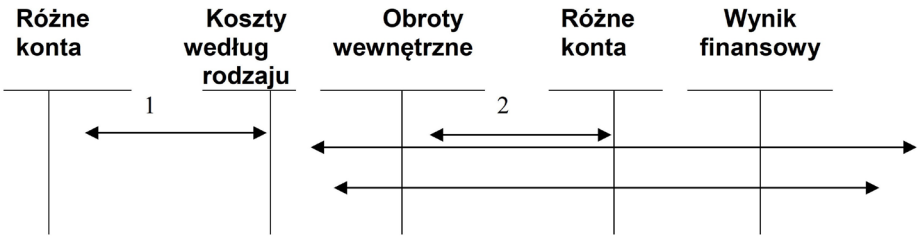
- wykonanie w ramach działalności pomocniczej materiałów, opakowań, narzędzi,
  a także przeniesienie kosztów:
- własnych zakończonych prac rozwojowych,
- utrzymania obiektów socjalnych.

UWAGA

W przypadku, gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu „4”, obroty wewnętrzne ewidencjonuje się jedynie na koncie „Obroty wewnętrzne”.

Z kontem „Obroty wewnętrzne” korespondują konta składników bilansowych (towarów, środków trwałych, środków trwałych w budowie), gdyż koszty przekształcają się w te składniki.

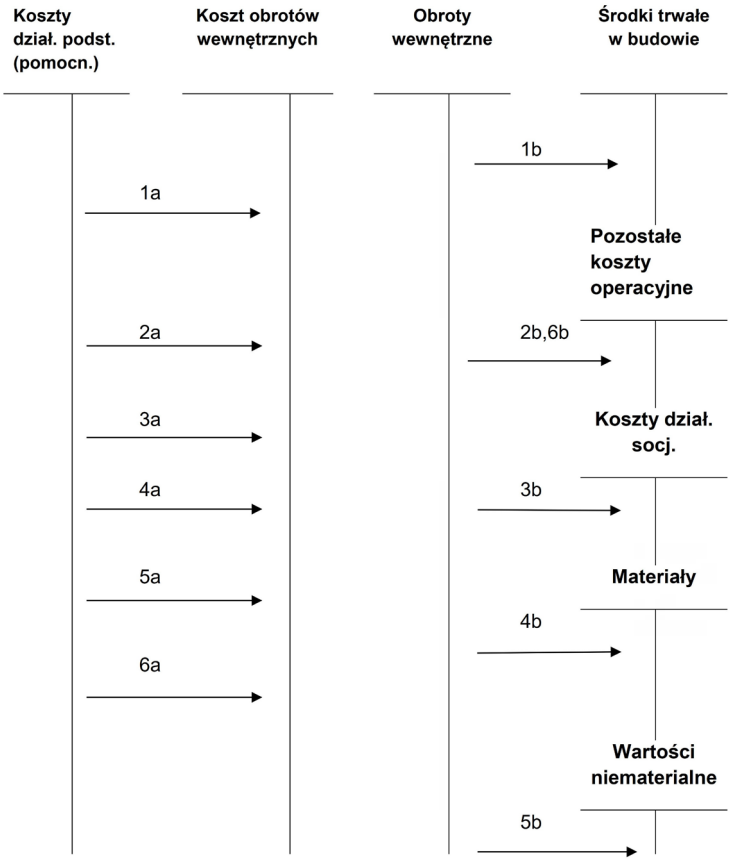
Rysunek 26. Rejestracja obrotów wewnętrznych przy ujęciu kosztów wyłącznie na kontach zespołu „4”.



Objaśnienia:

1. zaksięgowanie kosztów według rodzajów,
2. przekazanie wyrobów np. dla własnego handlu, środków trwałych,
3. przeksięgowanie kosztów według rodzajów na „Wynik finansowy”,
4. przeksięgowanie obrotów wewnętrznych na „Wynik finansowy”.

Rysunek 27. Rozwiązania ewidencyjne związane z obrotem wewnętrznym, w przypadku gdy występuje świadczenie usług działalności podstawowej i pomocniczej na własne potrzeby.



Objaśnienia:

1a, b) świadczenie usług własnych na rzecz środków trwałych w budowie,
2a, b) świadczenie usług na rzecz likwidacji środków trwałych,
3a, b) świadczenie usług własnych na rzecz działalności socjalnej,
4a, b) wykonanie przez działalność pomocniczą opakowań, przyrządów,
5a, b) wykonane we własnym zakresie prace badawczo-rozwojowe (zakończone),
6a, b) koszty zaniechanej działalności.

5.4. Rozliczenie i podział wyniku finansowego

Po zatwierdzeniu **sprawozdania finansowego** przez właściwy organ zatwierdzający i po podjęciu **pisemnej uchwały w sprawie podziału zysku** (pokrycia straty) pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego dokonuje się przeksięgowania wyniku finansowego netto na konto „Rozliczenie wyniku finansowego".

WAŻNE

Do tego konta powinna być prowadzona ewidencja analityczna, odnosząca się do poszczególnych lat[70].

Rozliczenie wyniku finansowego polega na określeniu i zaksięgowaniu przeznaczenia (wykorzystania) zysku lub sposobu pokrycia straty.

Rozliczenie to powinno uwzględniać podział:

a) obligatoryjny, obowiązkowe zmniejszenie zysku lub zwiększenie straty – podatek dochodowy, wypłaty z zysku w jednostkach państwowych,
b) fakultatywny – cele, na jakie może być przeznaczona część wyniku zależą od decyzji właściciela, zarządu, walnego zgromadzenia, rady pracowniczej.

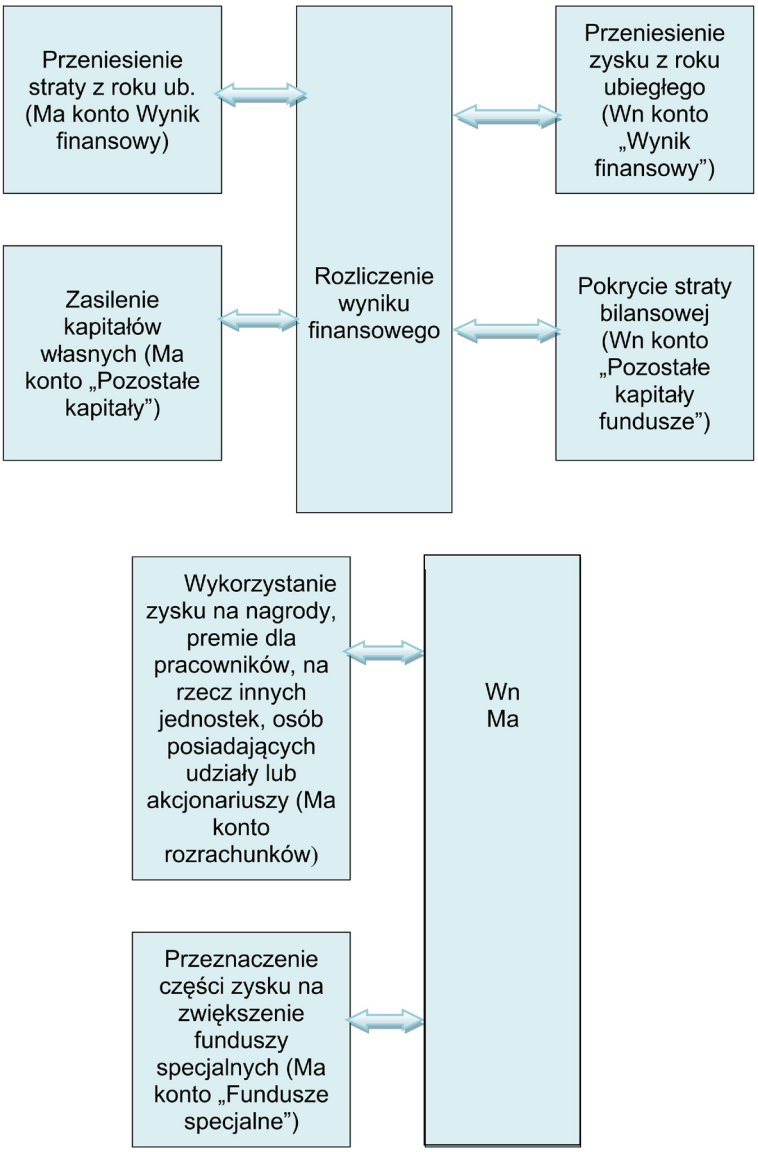
UWAGA

Obowiązkowe zmniejszenia zysku są ewidencjonowane na koncie „Podatek dochodowy i inne obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego", którego saldo przenosi się na koniec roku w ciężar konta „Wynik finansowy".

[70] T. Martyniuk, Zaawansowana rachunkowość finansowa, PWE, Warszawa 2010, s. 415.

Obraz rozliczania wyniku finansowego prezentuje rysunek 28.

Rysunek 28. Funkcjonowanie konta „Rozliczenie wyniku finansowego”.



Dodatni wynik finansowy – zysk przeznacza się na:

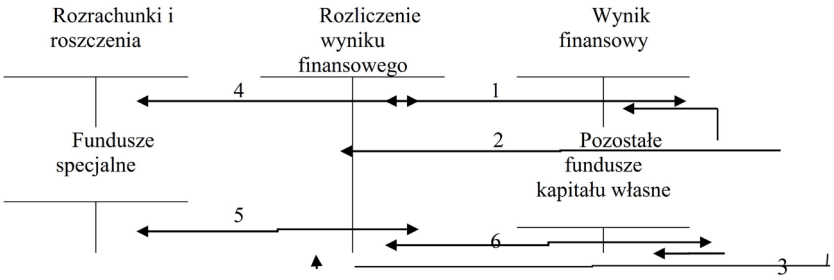
- powiększenie kapitału zapasowego,
- kapitału rezerwowego,
- funduszu przedsiębiorstwa,
- funduszu zasobowego,
- oprocentowanie udziałów w spółkach,
- nagrody i premie dla pracowników,
- zasilenia ZFŚS,
- inne cele, np. charytatywne, społeczno-wychowawcze.

Część zysku może być przeznaczana na dywidendy. Dla udziałowców lub akcjonariuszy dywidenda stanowi źródło dochodu z udziału w zyskach osób prawnych. Od dywidendy pobiera się zryczałtowany podatek dochodowy w wysokości 19 procent, bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania.

Strata powinna być pokryta z kapitału zapasowego (funduszu przedsiębiorstwa lub funduszu zasobowego). Sposób jej pokrycia powinna określać uchwała, podjęta przez właściwy organ w przedsiębiorstwie. Na pokrycie straty można także wykorzystać fundusz rezerwowy. Strata nieznajdująca pokrycia w kapitale zapasowym pozostaje na koncie „Rozliczenie wyniku finansowego" do czasu utworzenia odpowiednich źródeł jej pokrycia.

Korespondencję kont w powiązaniu z kontem „Rozliczenia wyniku finansowego" prezentuje rysunek 29.

Rysunek 29. Powiązanie konta „Rozliczenie wyniku finansowego" z innymi kontami.



Objaśnienia:

1. Przeksięgowanie zysku netto za rok ubiegły.
2. Przeniesienie straty netto za rok ubiegły.
3. Przeznaczenie zysku na powiększenie kapitału zapasowego.
4. Wykorzystanie zysku na nagrody i premie dla pracowników.
5. Zasilenie funduszu świadczeń socjalnych.
6. Pokrycie straty bilansowej.

Podsumowanie

Ustalając wynik finansowy z działalności przedsiębiorstwa należy pamiętać o przestrzeganiu nadrzędnych zasad rachunkowości, określonych ustawą o rachunkowości.

W szczególności są to zasady:

- memoriału,
- współmierności kosztów i przychodów
- oraz ostrożności.

Ustalając wynik finansowy brutto, przychody są pomniejszane o koszty. Na dzień bilansowy po stronie Ma konta „Wynik finansowy" ujmuje się wszystkie osiągnięte w danym roku obrotowym przychody, a po stronie Wn koszty. Saldo konta „Wynik finansowy" określa, czy przedsiębiorstwo osiągnęło zysk czy stratę. Rezultat działalności w postaci określonego wartościowo wyniku wykazuje się w bilansie oraz w rachunku zysków i strat.

W praktyce przedsiębiorstw wyróżnia się wynik finansowy, będący efektem prawa bilansowego oraz wynik podatkowy zwany dochodem.

5.5. Pytania testowe

1. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie dotyczące pojęcia wyniku finansowego:

A. Wynik finansowy jest ustalany na dzień bilansowy.
B. Oblicza się go jako różnicę pomiędzy sumą przychodów osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym a sumą kosztów poniesionych na uzyskanie tych przychodów oraz obciążeń w postaci podatku dochodowego, którego podatnikiem jest jednostka gospodarcza.
C. W zależności od tego, czy w danym okresie sprawozdawczym wyższa jest suma przychodów, czy suma kosztów, wynik finansowy może przybrać wartość: dodatnią – oznacza to, że jednostka osiągnęła zysk w prowadzonej działalności, gdyż uzyskane przychody są wyższe od poniesionych kosztów lub ujemną.
D. Na wynik finansowy wywierają wpływ czynniki wewnętrzne oraz zewnętrzne, powiązane z otoczeniem przedsiębiorstwa.
E. Wszystkie stwierdzenia są prawidłowe.

2. Do czynników zewnętrznych, mających wpływ na wielkość wyniku finansowego, zaliczamy:

A. Plany i schematy działania.
B. Realizowane zadania.
C. Zasoby ludzkie i materialne.
D. Zasoby technologiczne, informacyjne.
E. Czynniki techniczne.

3. Do czynników zewnętrznych, mających wpływ na wynik finansowy, nie zaliczamy:

A. Czynników niematerialnych (np. zasobów ludzkich).
B. Czynników demograficznych.
C. Czynników geograficznych.
D. Czynników prawnych.
E. Czynników społeczno-kulturalnych.

4. Wynik finansowy może być ustalony jedną dwóch metod. Jak się nazywają te metody?

A. Doliczeniowa i zleceniowa.
B. Stała i zmienna.
C. Przygotowawcza i wykonawcza.
D. Kalkulacyjna i porównawcza.
E. Zbiorowa i pełna.

5. Jaką zasadę stosujemy przy ustalaniu wyniku finansowego?

A. Zmienności kosztów.
B. Indywidualizacji kosztów.
C. Trwania kosztów.
D. Współmierności kosztów i przychodów.
E. Sprzężenia współczynników działań.

6. Co należy do kosztów kształtujących wynik finansowy?

A. Odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne zobowiązania.
B. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych.
C. Korekty odpisów aktualizujące wartość aktywów niefinansowych.
D. Otrzymane darowizny, opusty, rabaty.
E. Wszystkie przykłady należą do kosztów.

7. Co nie należy do kosztów kształtujących wynik finansowy?

A. Wartość netto sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.
B. Korekty odpisów aktualizujące wartość aktywów niefinansowych.
C. Wartość utraconych aktywów na skutek zdarzeń losowych.
D. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych.
E. Przekazane darowizny.

8. Do kosztów finansowych zaliczamy:

A. Odsetki karne od kontrahentów.
B. Koszty związane z działalnością socjalną.
C. Odpisy z tytułu dodatniej wartości firmy.
D. Odsetki od obligacji.
E. Otrzymane dywidendy od udziałów w obcych jednostkach.

9. Do przychodów finansowych zaliczamy:

A. Dodatnie różnice kursowe.
B. Płacone dyskonto weksli własnych.
C. Odpisy z tytułu dodatniej wartości firmy.
D. Niezawinione niedobory.
E. Ujawnione nierozliczone nadwyżki aktywów.

10. Co zaliczamy do przychodów operacyjnych?

A. Odsetki od lokat, wkładów terminowych oraz udzielonych pożyczek.
B. Koszty materiałów zużytych podczas usuwania skutków tych szkód.
C. Zapłacone odsetki oraz prowizje od kredytów i pożyczek.
D. Umorzenie zobowiązań na drodze ugody.
E. Otrzymane dywidendy od udziałów w obcych jednostkach.

11. Który etap jest pierwszy przy wyliczaniu wyniku finansowego?

A. Obliczenie wyniku ze sprzedaży, który ustalany jest poprzez odjęcie od wyniku brutto ze sprzedaży wielkości kosztów sprzedaży i kosztów ogólnego zarządu.
B. Obliczenie wyniku z działalności operacyjnej, który powstaje poprzez dodanie do wyniku ze sprzedaży wielkości pozostałych przychodów operacyjnych i odjęcie od uzyskanej kwoty wartości pozostałych kosztów operacyjnych.
C. Obliczenie wyniku brutto ze sprzedaży, który stanowi różnicę pomiędzy sumą przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów a sumą kosztów rodzajowych, skorygowanych o zmianę stanu produktów oraz wartością sprzedanych towarów i materiałów.
D. Obliczenie wyniku finansowego netto, który stanowi różnicę pomiędzy wynikiem finansowym brutto a podatkiem dochodowym (i płatnościami z nim zrównanymi na podstawie odrębnych przepisów).
E. Obliczenie wyniku finansowego brutto, który obliczany jest poprzez dodanie do wyniku z działalności operacyjnej wartości przychodów finansowych i odjęciu od osiągniętej wartości kwoty kosztów finansowych.

12. Wynik finansowy brutto podlega obowiązkowym obciążeniom, co powoduje, że jego wartość się zmniejsza. Obciążeniami tymi są:

A. Podatek dochodowy od osób prawnych i wpłaty z zysku, które wpłacają do budżetu przedsiębiorstwa państwowe i jednoosobowe spółki Skarbu Państwa.
B. Marża produktu oraz podatek akcyzowy.
C. VAT oraz wynagrodzenia pracowników.
D. Świadczenia społeczne ZUS.
E. Brak prawidłowej.

13. Przedmiot opodatkowania, który stanowi różnicę między przychodami a kosztami ich uzyskania to...

A. Dochód.
B. Przychód.
C. Koszt.
D. Zysk brutto.
E. Nakład.

14. Prawo bilansowe uznaje przychody zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości. Jak nazywają się te zasady?

A. Sprawiedliwości i obecnych kosztów.
B. Memoriałowa i ostrożności.
C. Trwałości i przynależności.
D. Współmierności i kontynuacji działania.
E. Istotności i kontynuacji działania.

15. Zasady ustalania aktywów oraz rezerwy z tytułu odroczonego podatku dochodowego zostały uregulowane w ustawie:

A. O podatku VAT.
B. O rachunkowości.
C. O finansach publicznych.
D. Kodeks cywilny.
E. O podatku dochodowym od osób fizycznych.

16. Zgodnie z Ustawą o rachunkowości wpływający na wynik finansowy podatek dochodowy dzieli się na część:

A. Bieżącą i odroczoną.
B. Bieżącą i poprzednią.
C. Wzrostową i spadkową.
D. Stałą i zmienną.
E. Rozliczeniową i doliczeniową.

17. Wskaż nieprawidłowe stwierdzenie:

A. Podatek dochodowy stanowi obciążenie wyniku finansowego brutto.
B. Wartość podatku jest wykazywana w rachunku zysków i strat w pozycji „Podatek dochodowy". W bilansie wartość ta przedstawiana jest jako różnica między wysokością podatku naliczonego oraz zapłaconego.
C. Gdy wartość podatku naliczonego jest wyższa od wartości podatku zapłaconego, podatek wykazywany jest w pozycji „Zobowiązania krótkoterminowe". Jeśli zaś występuje nadpłata, ujmuje się go w pozycji „Należności krótkoterminowe".
D. Z różnicami o charakterze stałym związany jest odroczony podatek dochodowy.
E. Odroczony podatek dochodowy alokowany jest na różne okresy sprawozdawcze, czyli jest rozliczany w czasie.

18. Wśród kosztów w układzie kalkulacyjnym nie możemy wyróżnić:

A. Kosztów produkcji podstawowej.
B. Kosztów wydziałowych.
C. Kosztów sprzedaży.
D. Kosztów handlowych.
E. Kosztów rodzajowych.

19. Obrotem wewnętrznym jest także świadczenie usług działalności pomocniczej na rzecz:

A. Środków trwałych w budowie.
B. Likwidacji środków trwałych.
C. Usuwania skutków zdarzeń losowych.
D. Przerobu materiałów.
E. Wszystkie prawidłowe.

20. Rozliczenie wyniku finansowego powinno uwzględnić podział:

A. Prosty i złożony.
B. Obligatoryjny i fakultatywny.
C. Stały i tymczasowy.
D. Istotny i nieistotny.
E. Kosztów rodzajowych i według miejsc powstawania.

1 2 3 4 5 6

6. Wybrane koncepcje rachunku kosztów

6.1. Rachunek kosztów działań

W przypadku **przedsiębiorstw o rozbudowanej i skomplikowanej strukturze**, produkujących wyroby o szerokim asortymencie bądź świadczących różnorodne usługi, **tradycyjne rachunki kosztów okazują się niewystarczające**. W takich przedsiębiorstwach przeważają koszty pośrednie w strukturze kosztów. Konieczne staje się więc rozliczanie kosztów na obiekty kosztowe, by nastąpiło powiązanie kosztów z przyczynami ich powstawania. W tym celu stosuje się **rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC)**[71]. Tradycyjne systemy rachunku kosztów nie zawsze są w stanie sprostać potrzebom decyzyjnym użytkowników informacji.

WAŻNE

Rachunek kosztów działań oparty jest na spostrzeżeniu, że przedsiębiorstwo jest systemem działań, służących do wytworzenia produktu i dostarczenia go klientowi.

Są to zarówno czynności produkcyjne, jak i te, które są niezbędne do prowadzenia firmy, np. magazynowanie surowców albo wystawianie faktur.

Produkty kreują potrzebę określonego działania, natomiast wykonywanie różnych czynności powoduje, że zużywane są zasoby ekonomiczne przedsiębiorstwa, takie jak praca ludzka, maszyny, przestrzeń biurowa i produkcyjna. Jednocześnie przedsiębiorstwo musi zakupić surowce i komponenty do produkcji, materiały biurowe itp. Wykonywanie działań, a nie fakt wytworzenia pojedynczego produktu, jest uznawane za **bezpośrednią przyczynę zużywania zasobów przedsiębiorstwa**.

Dla potrzeb tego rachunku **tradycyjne podstawy rozliczania kosztów pośrednich są zastąpione różnorodnymi nośnikami kosztów działań**, nie zawsze związanymi z wielkością produkcji i niekoniecznie mającymi charakter danych finansowych.

[71] E.M. Kowalska, *Jak stosować w praktyce rachunek procesowy kosztów (ABC)*, „Biuletyn Głównego Księgowego" 2013, 11, s. 55.

Elementami rachunku kosztów działań są:

- zasoby,
- nośniki kosztów zasobów,
- działania,
- nośniki kosztów działań,
- obiekty kosztów.

Do **zasobów** zalicza się:

- pracę,
- materiały,
- surowce,
- komponenty,
- powierzchnię produkcyjną, magazynową i biurową,
- maszyny i urządzenia,
- środki transportu,
- media technologiczne
- oraz zasoby dostarczane z zewnątrz w postaci usług obcych.

Nośniki kosztów zasobów są miernikiem zużycia zasobów podczas wykonywania działań w przedsiębiorstwie. Wyrażają przyczynowo-skutkową relację pomiędzy zużyciem zasobów a pojedynczymi czynnościami lub procesami. Nośniki kosztów są miarą zużycia zasobu, taką jak roboczogodzina albo etat, metr kwadratowy, kilogram itp.

Działanie – może nim być zorganizowana i pojedyncza operacja lub częściej, proces zużywający określoną część zasobów. Aby działanie mogło być obiektem kontroli kosztów, powinno być możliwe określenie jakości wyniku działania, czasu jego wykonania oraz zdefiniowanie kosztów ponoszonych podczas wykonywania działania.

Nośniki kosztów działań – służą do przypisania kosztów poszczególnych działań obiektom kosztów i są miarami wykorzystania poszczególnych czynności w procesie powstawania produktu. Przedstawiają relację pomiędzy działaniami a obiektami kalkulacji kosztów. Zazwyczaj nośnikiem kosztów działania jest liczba wykonywanych operacji. Przykładowo, wykorzystywana jest liczba inspekcji jakości zamiast pomiaru ich czasu, w sytuacji gdy można założyć, że każda inspekcja zajmuje mniej więcej tyle samo czasu i wykorzystuje podobną wielkość zasobów przedsiębiorstwa.

UWAGA

Za pomocą nośników kosztów działań poszczególnym produktom przypisuje się taką porcję kosztów poszczególnych działań, jaka służy do ich wyprodukowania i dostarczenia na rynek.

Koszty pośrednie więc, przypisywane są wytwarzanym produktom na podstawie rzeczywistego wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

Procesy wraz przykładowymi nośnikami kosztów procesów prezentuje tabela 29.

Tabela 29. Przykłady nośników kosztów procesów

Procesy	Nośniki kosztów procesów
Przygotowanie produkcji	Ilość maszynogodzin potrzebna do wykonywania działań
Kontrola jakości produktów	Czas pracy (np. w godzinach) przeznaczany przez pracowników na wykonywanie działań kontrolnych Ilość przeprowadzonych kontroli
Sporządzanie sprawozdań	Procent czasu pracy poświęcany przez pracowników na wykonywanie działań
Obsługa klienta	Liczba kilometrów przejechanych przez środki transportu w związku z obsługą klienta Liczba wizyt klientów

Źródło: opracowanie własne.

Obiekty kosztów – koszty działań przypisywane są na obiekty kosztów, które powodują konieczność wykonywania działań. Kalkulacja może być przeprowadzona dla każdego obiektu, którego koszt niezbędny jest z punktu widzenia potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa.

Obiektami kosztów mogą być:

- produkt,
- zamówienie,
- kontrakt,
- projekt,
- dostawca,
- odbiorca,
- kanał dystrybucji,
- segment rynku.

Wdrożenie rachunku kosztów działań do przedsiębiorstwa jest pracochłonne. Konieczne jest wyodrębnienie procesów np. zaopatrzenia, magazynowania pozyskiwania zamówień, konserwacji maszyn, kontroli jakości. W rachunku tym działalność przedsiębiorstwa postrzega się właśnie przez pryzmat procesów, które są realizowane po to, by wytworzyć produkt a następnie go sprzedać.

WAŻNE

Procesy są przyczyną powstawania kosztów.

W rachunku ABC koszty bezpośrednie przypisuje się wprost do obiektów kosztowych, a rozliczeniu ulegają koszty pośrednie, te rozlicza się za pomocą kluczy rozliczeniowych – nośników kosztów[72].

Dla każdego z działań ustala się miary.

Dzieląc koszty danego procesu przez wielkość działania ustala się stawkę kosztów dla określenia kosztu jednostkowego. Następnie rozlicza się koszty pośrednich działań na obiekty kosztowe w celu ustalenia całkowitego kosztu jednostkowego[73].

[72] A. Głowacka, *Rachunek kosztów szyty na miarę potrzeb przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2014, nr 10.

[73] E.M. Kowalska, op. cit., s. 55.

Rachunek kosztów ABC sprawdza się w przedsiębiorstwach prowadzących złożoną, wieloasortymentową produkcję, w której udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest znaczący[74].

Odmianą rachunku kosztów działań jest rachunek kosztów działań sterowany czasem (*Time Driven* ABC – TDABC). W tym modelu wprowadza się tylko jeden nośnik zasobów – czas trwania procesu. Prowadzenie tego rachunku ma na celu m.in. mierzenie wydajności przedsiębiorstwa, sprawdza się w tych jednostkach gospodarczych, które mają powtarzalny i jednorodny profil działalności.

Rachunek kosztów działań określa dwuetapowy sposób rozliczenia kosztów pośrednich na produkty i wymaga:

- w etapie pierwszym – wyodrębnienia działań (procesów) wykonywanych w celu wytworzenia i sprzedaży produktów oraz ustalenia kosztów tych działań, na które składają się koszty zasobów zużytych przez te działania,
- w etapie drugim – przydzielenia kosztów działań do wytwarzanych produktów przy zastosowaniu indywidualnie ustalonych dla tych działań podstaw rozliczenia, czyli kluczy rozliczeniowych.

Dla prowadzenia tego typu rachunku konieczna jest szczegółowa ewidencja przychodów ze sprzedaży, sporządzana osobno dla każdego obiektu kosztów. W tradycyjnym rachunku kosztów rozliczanie kosztów pośrednich, a następnie ich odnoszenie na produkty (obiekty kosztowe) odbywa się jednoetapowo, za pomocą określonego klucza rozliczeniowego[75].

Przykłady miar do rozliczania kosztów pośrednich w kalkulacji tradycyjnej i w rachunku kosztów działań prezentuje tabela 30.

[74] A. Głowacka, op. cit., s. 35–41.

[75] W. Świeboda, *Rachunek kosztów działań jako narzędzie w zarządzaniu przedsiębiorstwem,* „Studia Ekonomiczne” 2017, *333*, s. 261–272.

Tabela 30. Podstawy rozliczania kosztów w tradycyjnej kalkulacji i w rachunku kosztów działań

Tradycyjne klucze podziałowe	Nośniki kosztów działań (czynności)
Płace bezpośrednie Liczba roboczogodzin pracy bezpośredniej Wielkość produkcji (np. liczba sztuk, kg) Liczba maszynogodzin Wartość materiałów bezpośrednich	Liczba komponentów Liczba zamówień Liczba partii produkcyjnych Liczba inspekcji jakości Liczba faktur Liczba operacji transportowych Liczba operacji przygotowania produkcji

Źródło: G.K. Świderska (red.), *Rachunkowość zarządcza*, op. cit., s. 96.

Sposób rozliczania kosztów metodą rachunku kosztów działań i metodą tradycyjnej kalkulacji ukazano w poniższym przykładzie.

Przykład

Przedsiębiorstwo PROD-MAR produkuje trzy wyroby na trzy zlecenia ponosząc koszty, które są zaprezentowane w tabeli (koszty w zł)

Pozycje kalkulacyjne	Zlecenie 1	Zlecenie 2	Zlecenie 3	Razem
1. Koszty bezpośrednie	950 000	1 000 000	750 000	2 700 000
materiały bezpośrednie	700 000	900 000	400 000	2000 000
płace bezpośrednie	250 000	100 000	350 000	700 000
2. Koszty wydziałowe	-	-	-	400 000
Informacja o roboczogodzinach w przekroju zleceń				
Roboczogodziny	1850	2450	700	5000

Dla kosztów wydziałowych wyznaczone są następujące działania:

Działanie	Jednostka pomiaru	Koszty działań	Liczba działań
1	2	3	4
1. Techniczne przygotowanie produkcji	seria produkcyjna	140 000	10
2. Utrzymanie ruchu maszyn	Maszynogodziny	120 000	5000
3. Kontrola procesu	Roboczogodziny	140 000	1500
4. Razem koszty działań	-	400 000	-

Ustalono, że poszczególne zlecenia produkcyjne wymagały następującej liczby działań:

Działania	Liczba działań			
	zlecenie 1	zlecenie 2	zlecenia 3	Razem
1. Techniczne przygotowanie produkcji	6	2	2	10
2. Utrzymanie ruchu maszyn	2000	1500	1500	5000
3. Kontrola procesu	1600	100	300	2000

Polecenie:

Należy ustalić koszt wytworzenia poszczególnych wyrobów, biorąc za podstawę rozliczenia kosztów wydziałowych: materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie, koszty bezpośrednie oraz czas poświęcony na realizację zleceń.

Ustalenie wskaźnika narzutu kosztów wydziałowych, gdy podstawą są materiały bezpośrednie:

- materiały bezpośrednie: (400 000/2 000 000) x 100 = 0,2
  zlecenie 1: 0,2 x 700 000 = 140 000
  zlecenie 2: 0,2 x 900 000 = 180 000
  zlecenie 3: 0,2 x 400 000 = 80 000
  razem: 400 000

Ustalenie wskaźnika narzutu kosztów wydziałowych, gdy podstawą są płace bezpośrednie:

- płace bezpośrednie: (400 000/700 000) x 100 = 0,571
  zlecenie 1: 0,571 x 250 000 = 142 750
  zlecenie 2: 0,571 x 100 000 = 57100
  zlecenie 3: 0,571 x 350 000 = 199 850
  razem: 399 700 ~400 000

Ustalenie wskaźnika narzutu kosztów wydziałowych, gdy podstawą są koszty bezpośrednie:

- koszty bezpośrednie: (400 000/2 700 000) x 100 = 0,148
  zlecenie 1: 0,148 x 950 000 = 140 600
  zlecenie 2: 0,148 x 1 000 000 = 148 000
  zlecenie 3: 0,148 x 750 000 = 111 000
  razem: ~400 000

Ustalenie wskaźnika narzutu kosztów wydziałowych, gdy podstawą są roboczogodziny:

- roboczogodziny 400 000/5000 = 80
  zlecenie 1: 1850 x 80 = 148 000
  zlecenie 2: 2450 x 80 = 196 000
  zlecenie 3: 700 x 80 = 56 000
  razem: 400 000

Kalkulacja kosztów w rachunku kosztów działań:

Rozwiązanie

Działanie	Jednostka pomiaru	Koszty działań	Liczba działań	Stawka jednostkowa
1	2	3	4	5=3:4
1. Techniczne przygotowanie produkcji	Seria produkcyjna	140 000	10	14 000
2. Utrzymanie ruchu maszyn	maszynogodziny	120 000	5000	24
3. Kontrola procesu produkcyjnego	roboczogodziny	140 000	2000	70
Razem koszty działań	-	400 000	-	-

Rozliczenie kosztów poszczególnych działań pomiędzy zlecenia produkcyjne:

1. Techniczne przygotowanie produkcji (140 000)
   - zlecenie 1: 14 000 x 6 = 84 000
   - zlecenie 2: 14 000 x 2 = 28 000
   - zlecenie 3: 14 000 x 2 = 28 000.
2. Utrzymanie ruchu maszyn produkcyjnych (120 000)
   - zlecenie 1: 24 x 2 000 = 48 000
   - zlecenie 2: 24 x 1 500 = 36 000
   - zlecenie 3: 24 x 1 500 = 36000.
3. Nadzór procesu produkcyjnego (140 000)
   - zlecenie 1: 70 x 1 600 = 112 000
   - zlecenie 2: 70 x 100 = 7 000
   - zlecenie 3: 70 x 300 = 21 000.

Stąd koszty wydziałowe są rozliczone pomiędzy zlecenia następująco:

- zlecenie 1: 244 000
- zlecenie 2: 71 000
- zlecenie 3: 85 000
- razem: 400 000.

W tabeli znajdują się rozliczone na trzy zlecenia koszty wydziałowe, w zależności od przyjętej podstawy rozliczeniowej kształtują się następująco:

Podstawa rozliczenia kosztów wydziałowych	**Koszty wydziałowe w zł**			
	Zlecenie 1	**Zlecenie 2**	**Zlecenie 3**	**Razem**
Materiały	140 000	180000	80 000	400 000
Płace bezpośrednie	142 750	57 100	199 850	400 000
Koszty bezpośrednie	140 600	148 000	111 000	400 000
Roboczogodziny	148 000	196 000	56 000	400 000
Nośniki kosztów działań	**244 000**	**71 000**	**85 000**	**400 000**

Koszty wytworzenia poszczególnych zleceń przedstawia poniższe zestawienie:

Wyszczególnienie:	**Koszt wytworzenia w zł**			
	Zlecenie 1	**Zlecenie 2**	**Zlecenie 3**	**Razem**
Gdy podstawą rozliczenia są materiały	140 000 + 950 000	180 000 +1 000 000	80 000 + 750 000	400 000 +2 700 000 = 3 100 000
Gdy podstawą rozliczenia są płace	142 750 +950 000	57 100 + 1 000 000	099 851 +750 000	400 000 + 2 700 000 +
Gdy podstawą rozliczenia są koszty bezpośrednie	140 600 + 950 000	148 000 +1 000 000	111 000 +750 000	400 000 +2 700 000
Gdy podstawą rozliczenia są roboczogodziny	148 000 +950 000	196 000 +1 000 000	56 000 +750 000	400 000 +2 700 000
Gdy podstawą rozliczenia są nośniki **kosztów działań**	**244 000** **+950 000**	**71 000** **+1 000 0000**	**85 000** **+750 000**	**400 000** **+2 700 000**

Stosowanie rachunku kosztów działań przynosi przedsiębiorstwu szereg korzyści, do których można zaliczyć[76]:

- identyfikację kosztów działań i procesów (pod warunkiem, że nie określono ich wcześniej na potrzeby wdrożenia zarządzania procesowego),
- precyzyjne obliczenie rentowności klientów, produktów, kanałów dystrybucji, kontraktów, zleceń itp. (dzięki precyzyjnemu określeniu kosztów zużytych zasobów a następnie kosztów działań i ich rozliczeniu),
- tworzenie procedur, które dokładniej niż tradycyjne metody kalkulacji pozwalają na ustalenie kosztów jednostkowych,
- określenie, które z działań przynosi największe zyski (poprzez porównanie wartości kosztów działań),
- prognozowanie kosztów, przychodów i zapotrzebowania na zasoby przedsiębiorstwa w związku ze zmianami w wielkości produkcji lub kosztów zasobów,
- identyfikację przyczyn niekorzystnej sytuacji finansowej (przyczyną może być utrzymywanie zbyt kosztownych lub niewykorzystanych zasobów i działań),
- ustalenie przyczyn powstawania kosztów pośrednich i sterowanie poziomem tych kosztów,
- pomiar kosztów, który stymuluje do ciągłego usprawniania procesów, prowadząc do zarządzania procesami i ich kosztami,
- redukcję zasobów zbędnych, lepsze gospodarowanie zasobami, gdyż możliwe jest wykrycie zasobów, których zdolność produkcyjna jest bądź będzie w przyszłości ograniczona, lub przeciwnie – wskazuje na zasoby wykorzystywane nieefektywnie,
- ocenę decyzji outsourcingowych,
- oszacowanie kosztów na potrzeby przetargów, zarządzania projektami,
- rozliczanie kosztów usług pomocniczych,
- dokonywanie konsolidacji obszarów działalności operacyjnej, dokonywanie analiz przedsiębiorstw będących celem przejęcia,
- analizę działań i procesów w organizacji w celu identyfikacji działań przynoszących wartość dodaną i eliminowanie działań, które stają się dla przedsiębiorstwa zbędne.

[76] A. Kister, *Rachunek kosztów działań (metoda ABC),* [w:] P. Rogala, B. Bartniczak (red.), *Menedżer procesów*, Jelenia Góra 2018, s. 64–65.

WAŻNE

Rachunek kosztów działań stanowi metodę pomiaru wielkości (wolumenu) i kosztów działań, niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży produktów (usług).

Zgodnie z tą metodą koszty działań pośrednich są rozliczane na obiekty (np. produkty, klientów, rynki zbytu) za pomocą wielu podstaw rozliczenia, będących jednocześnie czynnikami sprawczymi kosztów określonych działań.

Rachunek kosztów działań znajduje obecnie zastosowanie nie tylko z powodu dysponowania procedurą dokładniejszego ustalania kosztów produktów, lecz również z faktu, że na skutek wyodrębnienia i analizy działań oraz czynników określających ich rozmiary, a następnie pomiaru kosztów działań, system ten może zainicjować i stymulować w przedsiębiorstwie ciągłe usprawnianie realizowanych procesów, prowadząc do zarządzania ich kosztami.

6.2. Rachunek kosztów jakości

Do światowej literatury po raz pierwszy termin **„koszty jakości”** został wprowadzony w latach pięćdziesiątych ubiegłego stulecia przez Josepha Jurana. W Polsce problem kosztów jakości został podjęty przez Bronisława Oyrzanowskiego w artykule pt. *Ekonomiczne problemy jakości* zamieszczonym w czasopiśmie „Ekonomista” nr 2 z 1969 roku. Artykuł wywołał liczne dyskusje w świecie nauki, jak również wśród praktyków i od tamtego momentu wzrosło zainteresowanie kosztami jakości.

Ministerstwo Przemysłu Maszynowego i Hutnictwa wkrótce podjęło decyzję o **wprowadzeniu rachunku kosztów jakości** w formie eksperymentu z dniem 1 stycznia 1977 r. do kilku przedsiębiorstw przemysłowych. W niedługim czasie wzrosło zainteresowanie rachunkiem kosztów jakości i wdrożono go do wszystkich przedsiębiorstw resortu.

WAŻNE

Rachunek kosztów jakości powstał w odpowiedzi na wzrost konkurencji, poszukiwanie nowych metod, mogących przyczynić się do rozwiązania wielu problemów: obniżenia kosztów własnych przedsiębiorstwa, racjonalnego wykorzystania zasobów, czy poprawy efektywności procesów lub całego zarządzania.

Rachunek ten jest niewątpliwie narzędziem, które powyższe problemy pozwala rozwikłać. Wykorzystują go przedsiębiorstwa, które mają wdrożony system zarządzania jakością. Równolegle, wraz z aplikacją tego rachunku do praktyki, w Instytucie Ekonomicznym UJ w Krakowie trwały prace naukowe nad metodami badania kosztów jakości, w latach 1984–1988 badania społecznych kosztów jakości.

Społeczne koszty jakości definiowane są jako te, które ponoszą[77]:

- wszyscy producenci, którzy biorą bezpośrednio bądź pośrednio udział w wytwarzaniu finalnych dóbr konsumpcyjnych na poszczególnych szczeblach produkcji – na tym etapie nazywane są kosztami jakości producenta (KP);
- wszyscy pośrednicy i sprzedawcy – są to tzw. koszty jakości handlu (KH), tj. ponoszone bezpośrednio przez handel[78];
- wszyscy użytkownicy i konsumenci – są to tzw. koszty jakości konsumenta (KK), tj. ponoszone bezpośrednio przez konsumenta.

[77] T. Wawak, *Zarządzanie przez jakość*, Wydawnictwo Informacji Ekonomicznej, Kraków 1997, s. 43–44.

[78] T. Wawak, *Koszty jakości konsumenta – użytkownika i handlu,* Materiały EOQC XXIV Conference of the European Organization for Quality Control, Warszawa, II - Quality – CostsSeminar, s. 9–10.

UWAGA

Społeczne koszty jakości[79] ponoszone przez całe społeczeństwo i uwzględniające wszystkie fazy cyklu życia produktu wyrażają się zatem wzorem:

$$KS = KP + KH + KK$$

Należy podkreślić, że badania nad kosztami jakości kontynuowane są do tej pory w wielu uczelniach wyższych.

WAŻNE

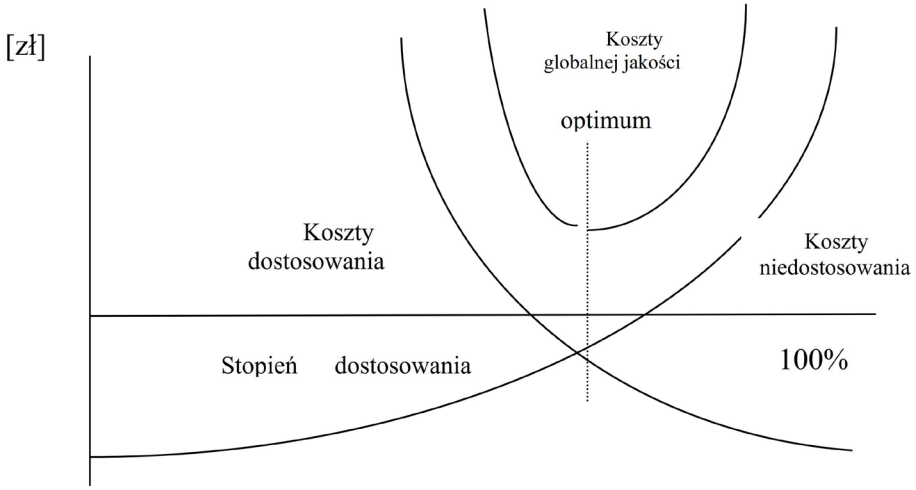
Koszty jakości definiuje się jako nakłady poniesione na poprawę jakości, skutki działań nieefektywnych, pewne wydatki związane z zapewnieniem produktom przydatności do użytku, a także utracone korzyści wynikające z niedoskonałości działania.

Ujęcie wartościowe kosztów jakości, chociaż nieprecyzyjne, może dać przedsiębiorstwu wymierne korzyści. Koszty jakości można rozpatrywać globalnie w systemie totalnego zarządzania jakością. Model kosztów jakości globalnej zaproponował Joseph Juran (rysunek 30).

Z rysunku 30 wynika, że koszty jakości dążą do optimum, nie da się całkowicie wyeliminować tych kosztów.

[79] B. Oyrzanowski, Wyższa jakość to wyższa efektywność, „Życie Gospodarcze" 1980, nr 13, s. 11.

Rysunek 30. Model kosztów jakości globalnej według Jurana.



Źródło: A. Diallo, Z. Kahn, C.F. Vail, *Cost of quality in the new manufacturing environment*, [w:] Management Accounting, August 1995, s. 23.

UWAGA

Zagadnienia dotyczące rachunku kosztów jakości częściowo zawiera norma PN-ISO 9004[20].

Rachunek kosztów według tej normy to system:

- rejestrowania (księgowe ujęcie kosztów jakości) na odpowiednich kontach (bilansowych i niebilansowych) wszystkich kosztów (w odpowiednich przekrojach) związanych z jakością produkcji,

[80] PN-EN ISO 9004-1. Zarządzanie jakością i elementy systemu jakości. Wytyczne, PKN, Warszawa 1996.

powstających we wszystkich etapach realizacji wyrobu (marketing, projektowanie z uwzględnieniem specyfikacji, produkcja, sterowanie procesem produkcyjnym, kontrola wyrobu i odpowiedzialność za wyrób),
- przeprowadzenia analizy kształtowania się kosztów jakości,
- podejmowania działań na rzecz poprawy jakości,
- optymalizacji kosztów nieodpowiedniej jakości.

W punkcie 6.3. tejże normy zostały wymienione dodatkowe cele, które są stawiane rachunkowi kosztów jakości:
- zapewnienie wystarczających informacji do oceny adekwatności i skuteczności systemu jakości,
- identyfikacja dodatkowych obszarów wymagających uwagi i doskonalenia,
- ustalenie celów i kosztów jakości na następny okres.

Norma określała trzy zadania, jakie ma do spełnienia rachunek kosztów jakości.

Pierwszym zadaniem jest ocena sprawności systemu zapewnienia jakości.

Drugim, diagnoza słabych stron systemu jakości. Jest ona możliwa dzięki ustaleniu rzeczywistego poziomu kosztów braków, strat, awarii, dodatkowych napraw, przestojów, reklamacji, rękojmi za wady. Stanowi jednocześnie podstawę działań korekcyjnych.

Trzecie zadanie, to ustalenie poziomu faktycznych kosztów oraz określenie wysokości kosztów jakości na następny okres, a więc budżetowanie.

WAŻNE

Rachunek kosztów jakości obok głównej funkcji – informacyjnej, pełni także funkcję motywacyjną poprzez udostępnianie informacji o kosztach jakości zatrudnionym pracownikom i kierownictwu.

Funkcja ta wyraża się w uświadamianiu konsekwencji finansowych wykonywanej pracy.

W ten sposób może przyczynić się do szukania sposobów obniżenia kosztów w trakcie wykonywania poszczególnych czynności.

Do elementów tego rachunku należy zaliczyć: określenie kosztów związanych z jakością, czyli ich pomiar, ewidencję, analizę oraz sprawozdawczość. Ważne jest także określanie źródeł ich powstawania i planowanie ich usunięcia. Od precyzyjnego ustalenia pozycji kosztów jakości i dokładnej analizy zależy poprawa jakości produktów, procesów, a także całej organizacji.

Uzyskanie oczekiwanych rezultatów, wynikających z **wprowadzenia rachunku kosztów jakości do przedsiębiorstwa**, nie jest możliwe bez zaangażowania w ten system wszystkich pracowników, a w szczególności zespołu, będącego koordynatorem działań zmierzających do osiągnięcia celów założonych w polityce jakości.

Wśród wielu **szczegółowych celów** (systematyczne określanie potrzeb, wymagań i oczekiwań klientów, skracanie czasu realizacji zamówień, doskonalenie funkcjonalności, niezawodności, trwałości wyrobów i bezpieczeństwa ich użytkowania, zwiększanie różnorodności stałej oferty rynkowej zgodnie z oczekiwaniami klientów, systematyczne podnoszenie kwalifikacji pracowników, których działanie ma istotny wpływ na jakość), określonych w przedsiębiorstwach realizujących zarządzanie jakością, mogą znajdować się **założenia dotyczące bezpośrednio kosztów jakości**[81].

[81] Z. Zymonik, A. Hamrol, P. Grudowski, *Zarządzanie jakością i bezpieczeństwem,* PWE, Warszawa 2013, s. 130–140.

Należy do nich m.in. obniżanie wskaźnika reklamacji wyrobów i kosztów wad, czy obniżanie wskaźnika reklamacji dostaw.

UWAGA

Określenie kosztów związanych z jakością, sposobu ich pomiaru, ewidencji, dokumentacji i analizy jako systemu rachunku kosztów powinno się znaleźć w procedurze pt. Koszty jakości.

Punktem wyjścia, a zarazem najtrudniejszym zadaniem, jest **klasyfikacja kosztów**. Zespoły robocze, opracowujące procedurę kosztową, powinny kierować się zasadą, iż do kosztów tych można zaliczyć wyłącznie:

- **bezpośrednie nakłady przyczyniające się do zapewnienia jakości produktu lub usługi** (np. projektowanie, planowanie, badanie, szkolenia, nadzorowanie, wartość specjalistycznego sprzętu pomiarowego),
- **koszty działań kontrolnych oraz działań mających na celu poprawę jakości wyprodukowanego wyrobu lub świadczonej usług**i, działań wykrytych zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i na zewnątrz.

Przy opracowywaniu wykazu grup kosztów jakości można skorzystać z gotowych wzorców określonych w tzw. modelach kosztów jakości (np. model określony w normie brytyjskiej BS 6143, normie ISO 9004-1 i 9004-3, model J. Banka, A.V. Feigenbauma, Z. Zymonik).

WAŻNE

Nie stanowi problemu wybór modelu, lecz uszczegółowianie pozycji kosztowych. W praktyce wyodrębnione zostają szczegółowe konta w ramach podziału kosztów na cztery grupy:
- **koszty zapobiegania,**
- **kontroli i badań,**
- **błędów wewnętrznych,**
- **błędów zewnętrznych.**

Do kosztów zapobiegania należy zaliczyć:
- planowanie jakości,
- planowanie procesu i jego rozwój,
- audyty wewnętrzne,
- koszty specjalistycznych badań i środków kontroli (na etapie projektowania),
- szkolenia pracowników w zakresie jakości,
- wartość wyposażenia pomiarowego i czynności związane z zakupami wyposażenia,
- nadzorowanie wyposażenia pomiarowego,
- sterowanie technologią,
- koszty działań zapobiegawczych – wnioski racjonalizatorskie,
- instalowanie i utrzymanie systemów sprawdzania,
- certyfikację systemu.

Wśród kosztów kontroli i badań należy wskazać:
- kontrolę jakości wykonywaną przez inspektorów jakości,
- samokontrolę pracowników produkcyjnych,
- działania związane z dokumentowaniem jakości,
- utrzymanie pomieszczeń pomiarowych,
- usługi obce (na przykład laboratoryjne).

Koszty błędów są traktowane jako niezgodności z wymaganiami. Wykryte wewnątrz przedsiębiorstwa traktowane są jako **koszty błędów wewnętrznych i do nich zaliczane są:**

- wyroby złomowane,
- raportowanie i ocena złomowania,
- naprawy,
- szkolenia – rozwiązywanie problemów (organizacja zespołów roboczych, usługi zewnętrzne),
- wdrażanie działań korygujących.

Wśród **kosztów wykrytych na zewnątrz przedsiębiorstwa** wyodrębnia się następujące pozycje kosztów jakości:

- wyroby złomowane u klienta,
- poprawki produktu u klienta,
- naprawy u klienta,
- wyroby złomowane u klienta,
- poprawki produktu u klienta,
- naprawy u klienta,
- straty u klienta (np. spowodowane przestojami linii),
- wyjazdy (delegacje),
- wysyłki specjalne,
- ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej,
- wdrażanie działań korygujących.

UWAGA

Szczegółowe informacje dotyczące poniesionych kosztów jakości powinny być ewidencjonowane według rodzaju tych kosztów, miejsc i przyczyn ich powstawania oraz produktów, których dotyczą.

Pozwoli to na prowadzenie wieloprzekrojowej analizy.

Rejestracja, a następnie **sprawozdawczość dotycząca kosztów jakości** mogą przynieść przedsiębiorstwu korzyści, ale należy traktować system rachunku kosztów jakości jako część ogólnego systemu eko-

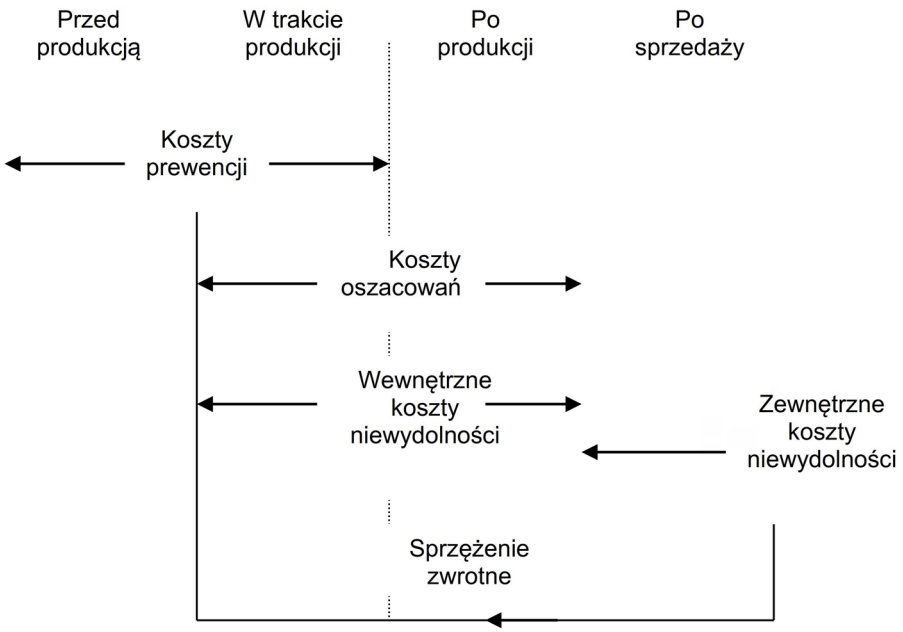
nomicznego przedsiębiorstwa i powiązać go z tradycyjnym systemem księgowym. **Wyodrębnienie kosztów jakości**, a przede wszystkim **kosztów braku jakości** (nieprawidłowości wewnętrznych i zewnętrznych) wpływają na podejmowane działania **w celu poprawy konkurencyjności przedsiębiorstwa**. Poznanie rozmiarów tych kosztów wywołuje potrzebę wprowadzenia **programu poprawy jakości**.

Koszty jakości występują w każdej fazie cyklu życia produktu:

- przed produkcją,
- w jej trakcie,
- po produkcji,
- w fazie sprzedaży,
- po sprzedaży.

Obrazuje to rysunek 31.

Rysunek 31. Miejsca powstawania kosztów jakości.



Źródło: W.A. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1996, nr 3, s. 30.

Precyzyjne określenie składników kosztów jakości wymaga wcześniejszego opisania uprawnień i odpowiedzialności, zakresu pracy z wykazem godzinowym pracowników, których działania mają wpływ na poprawę jakości.

Jednym z warunków rzetelnego ewidencjonowania kosztów jest **stworzenie systemu rachunku kosztów**, w którym miejsca powstania i ujmowania kosztów będą samodzielnymi sektorami odpowiedzialności, a za ewentualne odchylenia, wynikające z różnic między planem a wykonaniem podczas analizy tych kosztów, będzie odpowiadał pracownik kierujący tym sektorem.

WAŻNE

Poniesione nakłady na jakość, na działania kontrolne oraz błędy wewnętrzne i zewnętrzne powinny być udokumentowane stosownymi dowodami księgowymi. Dokumenty te powinny być jednak oznaczone w specjalny sposób (jako szczegółowa pozycja kosztów jakości) i kwalifikowane jako konkretny rodzaj kosztu jakości. Stanowią one podstawę do zaewidencjonowania na kontach księgowych.

Dokumentami związanymi z kosztami zapobiegania i oceny są najczęściej:

- faktury,
- noty księgowe,
- dowody wydania materiałów,
- kalkulacje za usługi wykonane na zlecenia wewnętrzne,
- rozdzielniki zużycia materiałów,
- rozdzielniki płac,
- karty pracy,
- listy płac,
- listy nagród za jakość,
- zestawienia przepracowanych godzin za usługi związane z jakością,

- polecenia wyjazdu służbowego,
- zestawienia amortyzacji urządzeń pomiarowo-kontrolnych,
- faktury zakupu środków trwałych itp.

Do dokumentów związanych z kosztami z tytułu niezgodności wewnętrznych i zewnętrznych należą:
- karty niezgodności,
- dowody magazynowe związane z pobraniem i zwrotami,
- karty pracy dotyczące naprawy wyrobów niezgodnych (w ramach reklamacji),
- zestawienia wyrobów niezgodnych,
- faktury obce z tytułu napraw,
- obce noty obciążeniowe z tytułu naliczenia kar za złą jakość,
- protokoły reklamacji.

Koszty zużytych materiałów są zaliczane do kosztów związanych z jakością na podstawie dokumentów źródłowych, na przykład Rw (rozchód wewnętrzny), a koszty amortyzacji aparatury kontrolno-pomiarowej – na podstawie tabel amortyzacyjnych.

Gromadzenie danych dotyczących kosztów jakości jest głównie zadaniem działu księgowości, a prowadzenie okresowej analizy kosztów i określanie celów związanych z kosztami – zadaniem wyznaczonych wcześniej kierowników komórek organizacyjnych, którzy mogą także przejąć odpowiedzialność za działania na rzecz optymalizacji kosztów jakości. Również pracownicy, dbając o wykonanie pracy „dobrze za pierwszym razem”, przyczyniają się do optymalizacji kosztów – nie popełniają błędów, a tym samym nie generują kosztów złej jakości.

UWAGA

Do obowiązków pracowników księgowości i działu jakości należy opracowanie zestawień o kosztach. Pracownicy działu księgowości – we współpracy z naczelnym kierownictwem i pracownikami działu jakości – ustalają także wskaźniki kosztów jakości, które służą do badania poziomu kosztów jakości w przekroju czasowym oraz do badania wzajemnych relacji pomiędzy tymi kosztami.

Istotne znaczenie ma szczegółowe raportowanie kosztów w układzie kwartalnym, miesięcznym a nawet tygodniowym. Stałe i częste analizy kosztów pozwalają bowiem dostrzegać zarówno pozytywne, jak i negatywne trendy w ich kształtowaniu się. Umożliwiają także z wyprzedzeniem podejmowanie stosownych działań korygujących lub zapobiegawczych.

Zidentyfikowane koszty jakości powinny być przedmiotem systematycznych pomiarów oraz analiz. **Analiza tych kosztów umożliwia podejmowanie doraźnych decyzji** w zakresie prowadzonej działalności projakościowej oraz kontrolę i ocenę osiągniętych wyników w zakresie jakości. Służą one określeniu miejsc, w których procesy są słabiej kontrolowane, wskazane są również dzięki niej działania, które nie tworzą wartości dodanej.

Analiza kosztów jakości służy do obliczania trendów w zakresie kształtowania się kosztów oraz wskazania przyczyn powstawania kosztów.

Włączona w system zarządzania przedsiębiorstwem pełni następujące funkcje[82]:

[82] E. Skrzypek, *Decyzyjny rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwie*, Materiały III konferencji naukowej pt. *Koszty jakości w zarządzaniu jakością*, Kraków 12–13 września 2002, s. 123.

- przyczynia się do poprawy efektywności systemu zapewnienia jakości i wzrostu zaufania klientów,
- stanowi bazę do podejmowania przez menedżerów stosownych działań,
- uwzględnia koszty producenta, użytkownika oraz logikę myślenia klienta.

Potrzebę analizy dostrzegł J. Juran formułując cel analizy kosztów jakości[83]:

- identyfikacja wszystkich działań prowadzących do osiągania wymaganej jakości,
- określenie kosztów powyższych działań,
- interpretacja uzyskanych informacji z udostępnianiem ich wszystkim zainteresowanym,
- szukanie sposobów optymalizacji kosztów jakości,
- organizowanie bieżącej obserwacji i rejestracji trendów dla kosztów jakości.

WAŻNE

Przedmiotem analizy jest badanie i porównywanie trendów kosztów jakości, struktury oraz wskaźników kosztów jakości w czasie, rozpatrywanie danych kosztowych pod względem spójności z założoną polityką jakości firmy oraz badanie przyczyn zaistnienia niekorzystnych zmian. Identyfikowane są działania prowadzące do osiągania wymaganej jakości[84]**.**

Dokonuje się **oceny gospodarności jednostki gospodarczej** dzięki przeprowadzonym porównaniom poziomu kosztów badanego

[83] Ibidem, s. 123–124.

[84] A. Kister, Zarządzanie kosztami jakości. Sposób na poprawę efektywności, Wolters Kluwer, Kraków 2005; A. Kister, Koszty niezgodności w doskonaleniu jakości zarządzania szpitalem publicznym, UMCS, Lublin 2005.

okresu z kosztami poniesionymi w okresach przeszłych, czy z kosztami określonymi jako wzorcowe.

Wynikiem analizy jest rozpoznanie i ocena zmian poziomu kosztów. Ustalone są czynniki, które mają zasadniczy wpływ na **wysokość, strukturę i dynamikę kosztów**. Wynikiem analizy kosztów jakości jest dostarczenie jednostce gospodarczej informacji o kształtowaniu się kosztów związanych z jakością, a więc o ich strukturze, wzajemnych powiązaniach i relacjach służących do oceny skuteczności systemu zarządzania jakością. Możliwe jest także planowanie kosztów w okresach przyszłych.

Analiza dostarcza danych do oceny:

- wykonania zadań w zakresie kosztów,
- przestrzegania norm,
- wskaźników,
- wpływu na poziom koszów czynników,
- powodujących powstanie postojów,
- braków,
- nierytmiczności produkcji.

Ocenie poddaje się także wielkości kosztów produktu, procesu lub przedsięwzięcia. **Ocena sprawności funkcjonowania przedsiębiorstwa** może być dokonana na podstawie analizy struktury kosztów jakości. Większy udział w strukturze kosztów jakości nieprawidłowości wewnętrznych i zewnętrznych niż kosztów zapobiegania i oceny wskazuje na niegospodarność przedsiębiorstwa. Korzystna zmiana tej sytuacji może nastąpić dzięki zwiększeniu nakładów na poprawę jakości. Będzie to sprzyjać wyeliminowaniu braków, przeróbek, przestojów, reklamacji i inne nieprawidłowości.

Na podstawie analizy wskaźnikowej kosztów jakości można dokonać ekonomicznej oceny jakości w przedsiębiorstwie. Podstawą odniesienia kosztów jakości lub wybranych grup tych kosztów mogą być:

- koszty wytworzenia,
- wartość produkcji,
- zysk,
- wartość przychodów ze sprzedaży,
- liczba pracowników,

- liczba wyrobów,
- płaca pracowników zatrudnionych przy produkcji i wiele innych.

UWAGA

Wskaźniki kosztów jakości można przypisać do fazy zakupu, produkcji oraz sprzedaży.

Wskaźniki kosztów jakości ilustrują poziom i strukturę tych kosztów.

Ich zestawienie jest cennym źródłem informacji do oceny skuteczności podejmowanych działań podwyższających poziom jakości procesów, produktów i zarządzania.

Koszty jakości mogą być także analizowane z punktu widzenia realizowanych procesów. Każdy rodzaj analizy powinien prowadzić do określenia czynników wpływających na powstanie kosztów jakości.

Nie można ich całkowicie wyeliminować, a jedynie podjąć działania powodujące ograniczenie poziomu kosztów niezgodności wewnętrznych i zewnętrznych. Efekty analiz prowadzą do usprawniania określonych dziedzin działalności przedsiębiorstwa w aspekcie kosztów, do podjęcia działań korygujących lub zapobiegawczych.

Opierając się na sprawozdaniach o kosztach jakości i pierwotnych przyczynach ich powstawania, menedżerowie podejmują decyzje skierowane na efekt końcowy, którym jest efektywność przedsiębiorstwa. Zależy ona od sprawnego zarządzania na poziomie całej organizacji.

Koszty jakości przyczyniają się do wskazania miejsc, w których **generowane są straty, zwane kosztami błędów**. Ujawnione przyczyny ich powstawania, wywołują decyzje mające na celu likwidację błędów. Menedżerowie rozstrzygają o zmianach jakości zarządzania, przeformułowaniu celów w polityce jakości, zmianach metod i technik zarządzania, o usprawnieniu obiegu informacji.

Przedmiotem analizy są koszty procesów projakościowych[85]. Z. Zymonik podaje propozycję analizowania wybranego procesu według następujących etapów[86]:

- identyfikacja działań w ramach procesu,
- określenie celu, produktu i miar dla każdego działania,
- identyfikacja klientów produktu działania,
- analiza działań pod kątem kreowania wartości dla klienta,
- identyfikacja czynników kosztotwórczych,
- określenie mierników efektywności dla poszczególnych działań.

Różnorodność procesów oraz zwykle długi czas ich trwania utrudniają wyodrębnienie kosztów jakości, w początkowej fazie realizacji procesu znaczna ich część pozostaje ukryta, a pojawia się dopiero w następnych fazach. Sposobem na wykrycie tych kosztów oraz ich stopniową redukcję jest wdrożenie zasad kompleksowego zarządzania przez jakość, które konsekwentnie stosowane przez wszystkich zatrudnionych przyczyniają się do likwidacji źródeł marnotrawstwa, a tym samym do ograniczenia kosztów.

Podsumowanie

W tym rozdziale dokonano charakterystyki dwóch rachunków: rachunku kosztów działań i rachunku kosztów jakości jako rachunków decyzyjnych, wykorzystywanych przez kierownictwo przedsiębiorstwa do podejmowania decyzji zarządczych.

[85] Procesy projakościowe są rozumiane jako prowadzące do spełnienia ustalonych i założonych potrzeb klienta oraz procesy nieefektywne, składające się na system procesów w przedsiębiorstwie.

[86] Z. Zymonik, *Analiza działań w rachunku kosztów jakości sposobem poprawy jakości zarządzania* (materiały konferencyjne). Kapitał intelektualny jako szansa na poprawę jakości zarządzania w warunkach globalizacji Intellect 2005, Zakład Ekonomiki Jakości i Zarządzania Wiedzą UMCS, Lublin 2005, s. 265.

WAŻNE

Rachunek kosztów działań jest wykorzystywany do racjonalizacji wykorzystania zasobów, a także do kalkulacji kosztów obiektów kosztowych.

Umożliwia identyfikację kosztów działań i procesów, prognozowanie kosztów, przychodów i zapotrzebowania na zasoby przedsiębiorstwa.

Rachunek kosztów jakości służy do określenia nakładów ponoszonych na wyprodukowanie produktów odznaczających się wysoką jakością oraz oszacowania kosztów nieodpowiedniej jakości. Dzięki zastosowaniu tego rachunku możliwe jest ujawnienie miejsc tzw. nieodpowiedniej jakości i prowadzenie działań korygujących oraz naprawczych.

6.3. Pytania testowe

1. W przypadku przedsiębiorstw o rozbudowanej i skomplikowanej strukturze, produkujących wyroby o szerokim asortymencie bądź świadczących różnorodne usługi tradycyjne rachunki kosztów okazują się niewystarczające. W takich przedsiębiorstwach przeważają koszty pośrednie w strukturze kosztów. Konieczne staje się więc rozliczanie kosztów na obiekty kosztowe, by nastąpiło powiązanie kosztów z przyczynami ich powstawania. W tym celu stosuje się:

A. Rachunek zysków i strat.
B. Rachunek aktywnych kosztów.
C. Rachunek przedmiotowy kosztów.
D. Rachunek kosztów działań.
E. Rachunek pomocniczy waloryzacji usług.

2. Co jest elementem rachunku kosztów działań?

A. Nośniki kosztów zasobów.
B. Zysk.
C. Wynagrodzenie pracownika.
D. Usługa transportowa.
E. Koszty jakości.

3. Są miernikiem zużycia zasobów podczas wykonywania działań w przedsiębiorstwie. Wyrażają przyczynowo-skutkową relację pomiędzy zużyciem zasobów a pojedynczymi czynnościami lub procesami. Są miarą zużycia zasobu, taką jak roboczogodzina albo etat, metr kwadratowy, kilogram itp. Mowa o:

A. Współczynnikach kosztów asortymentowych.
B. Finansowych wskaźnikach oceny przedsiębiorstwa.
C. Nośnikach kosztów zasobów.
D. Zasobach.
E. Średniej ważonej kalkulacji rynkowej.

4. Służą do przypisania kosztów poszczególnych działań obiektom kosztów i są miarami wykorzystania poszczególnych czynności w procesie powstawania produktu. Przedstawiają relację pomiędzy działaniami a obiektami kalkulacji kosztów. Zazwyczaj jest to liczba wykonywanych operacji. Mowa o:

A. Nośnikach kosztów zasobów.
B. Nośnikach kosztów działań.
C. Zmiennej kalkulacji wyniku finansowego.
D. Stałym wskaźniku waloryzacji zysków i strat.
E. Czynnikach analizy struktury przedsiębiorstwa.

5. Obiektami kosztów mogą być:

A. Produkt.
B. Zamówienie.
C. Kontrakt.
D. Projekt,
E. Wszystkie prawidłowe.

6. Wskaż nieprawidłowe zdanie:

A. Rachunek kosztów ABC sprawdza się w przedsiębiorstwach prowadzących złożoną, wieloasortymentową produkcję, w której udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych jest minimalny.
B. Odmianą rachunku kosztów działań jest rachunek kosztów działań sterowany czasem (*Time Driven* ABC – TDABC).
C. Rachunek kosztów działań określa dwuetapowy sposób rozliczenia kosztów pośrednich na produkty.
D. Koszty działań przypisywane są na obiekty kosztów, które powodują konieczność wykonywania działań.
E. Wszystkie prawidłowe.

7. Rachunek kosztów działań określa dwuetapowy sposób rozliczenia kosztów pośrednich na produkty i wymaga w etapie pierwszym:

A. Przydzielenia kosztów działań do wytwarzanych produktów przy zastosowaniu indywidualnie ustalonych dla tych działań podstaw rozliczenia, czyli kluczy rozliczeniowych.

B. Wyodrębnienia działań (procesów) wykonywanych w celu wytworzenia i sprzedaży produktów oraz ustalenia kosztów tych działań, na które składają się koszty zasobów zużytych przez te działania.
C. Rozliczanie kosztów pośrednich, a następnie ich odnoszenie na produkty (obiekty kosztowe) odbywa się jednoetapowo, za pomocą określonego klucza rozliczeniowego.
D. Sporządzenia szczegółowej ewidencji przychodów ze sprzedaży sporządzanej osobno dla każdego obiektu kosztów.
E. Brak prawidłowej odpowiedzi.

8. Stosowanie rachunku kosztów działań przynosi szereg korzyści przedsiębiorstwu, do których można zaliczyć:

A. Precyzyjne obliczenie rentowności klientów, produktów, kanałów dystrybucji, kontraktów, zleceń itp. (dzięki precyzyjnemu określeniu kosztów zużytych zasobów a następnie kosztów działań i ich rozliczeniu).
B. Prognozowanie kosztów, przychodów i zapotrzebowania na zasoby przedsiębiorstwa w związku ze zmianami w wielkości produkcji lub kosztów zasobów.
C. Minimalizację kosztów poprzez redukcję liczby pracowników przedsiębiorstwa.
D. A+B.
E. Wszystkie prawidłowe.

9. Kto wprowadził pojęcie „koszty jakości" po raz pierwszy do światowej literatury?

A. Bronisław Oyrzanowski.
B. Joseph Juran.
C. Elżbieta Skrzypek.
D. Zofia Zymonik.
E. Brak prawidłowej odpowiedzi.

10. Społeczne koszty jakości definiowane są jako te, które ponoszą:

A. Tylko producenci.
B. Tylko podwykonawcy.
C. Tylko pośrednicy i sprzedawcy.
D. Użytkownicy, konsumenci, producenci, pośrednicy i sprzedawcy.

11. Wskaż prawidłowe zdanie:

A. Społeczne koszty jakości ponoszone przez wszystkich obywateli pracujących i uwzględniające wszystkie fazy cyklu życia produktu.
B. Nie prowadzi się już badań nad kosztami jakości ze względu na znikome ich używane w przedsiębiorstwach.
C. Koszty jakości definiuje się jako nakłady poniesione na poprawę jakości, skutki działań nieefektywnych, pewne wydatki związane z zapewnieniem produktom przydatności do użytku, a także utracone korzyści wynikające z niedoskonałości działania.
D. Koszty jakości można rozpatrywać globalnie w systemie cząstkowego zarządzania jakością.

12. Ile zadań, jakie ma do spełniania rachunek kosztów jakości określa norma PN-ISO 9004?

A. 1
B. 2
C. 3
D. 4
E. 0

13. Co jest pierwszym zadaniem rachunku kosztów jakości?

A. Ocena sprawności systemu zapewnienia jakości.
B. Diagnoza słabych stron systemu jakości.
C. Ustalenie poziomu faktycznych kosztów oraz określenie wysokości kosztów jakości na następny okres.
D. Budżetowanie.
E. Rachunek kosztów jakości nie ma żadnych zadań.

14. Jaka jest główna funkcja rachunku kosztów jakości?

A. Motywacyjna.
B. Informacyjna.
C. Opisowa.
D. Kalkulacyjna.
E. Redukcyjna.

15. Do kosztów zapobiegania należy zaliczyć:

A. Planowanie jakości.
B. Planowanie procesu.
C. Sterowanie technologią.
D. Szkolenia pracowników w zakresie jakości.
E. Wszystkie powyższe.

16. Koszty błędów są traktowane jako niezgodności z wymaganiami. Wykryte wewnątrz przedsiębiorstwa traktowane są jako koszty błędów wewnętrznych i do nich zaliczane są:

A. Wartość wyposażenia pomiarowego i czynności związane z zakupami wyposażenia.
B. Naprawy u klienta.
C. Wyroby złomowane.
D. Audyty wewnętrzne.
E. Wysyłki specjalne.

17. Wśród kosztów wykrytych na zewnątrz przedsiębiorstwa wyodrębnia się następujące pozycje kosztów jakości:

A. Straty u klienta.
B. Utrzymanie pomieszczeń pomiarowych.
C. Działania związane z dokumentowaniem jakości.
D. Delegacje.
E. Brak prawidłowej odpowiedzi.

18. Cel analizy kosztów jakości wg J. Jurana to:

A. Określenie kosztów powyższych działań.
B. Interpretacja uzyskanych informacji z udostępnianiem ich wszystkim zainteresowanym.
C. Poprawa efektywności systemu zapewnienia jakości i wzrostu zaufania klientów.
D. A +B.
E. A+B+C.

19. Wskaż nieprawidłowe zdanie:

A. Opierając się na sprawozdaniach o kosztach jakości i pierwotnych przyczynach ich powstawania, menedżerowie podejmują decyzje skierowane na efekt końcowy, którym jest efektywność przedsiębiorstwa.
B. Koszty jakości przyczyniają się do wskazania miejsc, w których generowane są straty, zwane kosztami błędów.
C. Koszty jakości mogą być także analizowane z punktu widzenia realizowanych procesów.
D. Każdy rodzaj analizy powinien prowadzić do określenia czynników wpływających na powstanie kosztów jakości.
E. Na podstawie analizy wskaźnikowej kosztów jakości nie można dokonać ekonomicznej oceny jakości w przedsiębiorstwie.

20. Wskaż nieprawidłowe zdanie:

A. Istotne znaczenie ma szczegółowe raportowanie kosztów w układzie tylko miesięcznym.
B. Do dokumentów związanych z kosztami z tytułu niezgodności wewnętrznych i zewnętrznych należą m.in.: karty niezgodności, dowody magazynowe związane z pobraniem i zwrotami, karty pracy, dotyczące naprawy wyrobów niezgodnych (w ramach reklamacji), zestawienia wyrobów niezgodnych.
C. Dokumentami związanymi z kosztami zapobiegania i oceny są najczęściej: faktury, noty księgowe, dowody wydania materiałów, kalkulacje za usługi wykonane na zlecenia wewnętrzne.
D. Poniesione nakłady na jakość, na działania kontrolne oraz błędy wewnętrzne i zewnętrzne powinny być udokumentowane stosownymi dowodami księgowymi.
E. Precyzyjne określenie składników kosztów jakości wymaga wcześniejszego opisania uprawnień i odpowiedzialności, zakresu pracy z wykazem godzinowym pracowników, których działania mają wpływ na poprawę jakości.

Bibliografia

1. Cebrowska, T. (2005). *Rachunkowość finansowa i podatkowa.* Warszawa: PWN.
2. Czubakowska, K., Gabrusewicz W., Nowak E. (2006). *Podstawy rachunkowości zarządczej.* Warszawa: PWE.
3. Czubakowska, K., Gabrusewicz, W., Nowak, E. (2009). *Przychody – koszty – wynik finansowy przedsiębiorstwa.* Warszawa: PWE.
4. Diallo, A., Kahn, Z., Vail, C.F. (1995). *Cost of quality in the new manufacturing environment*, [w:] Management Accounting.
5. Dobija, M. (1997). *Rachunkowość zarządcza i controling.* Warszawa: PWN.
6. Dyduch, A., Sawicka, J., Stronczek, A. (2004). *Rachunkowość finansowa – wybrane zagadnienia.* Warszawa: C.H. Beck.
7. Dziedziczak, I., Stępniewski, J. (1999). *System rachunkowości wspomaganej komputerem,* Warszawa: SKwP.
8. Gabrusewicz, W., Kamela-Sowińska, A., Poetschke, H. (2002). *Rachunkowość zarządcza.* Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
9. Głowacka, A. (2014). Rachunek kosztów szyty na miarę potrzeb przedsiębiorstwa. *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 10.
10. Gos, W. (2006). *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstw.* Warszawa: Wyd. Polska Akademia Rachunkowości S.A.
11. Gut, P., Kamela-Sowińska, A. (red.). (2010). Prawo bilansowe a prawo podatkowe. W: *Rachunkowość zaawansowana,* cz. I. Poznań: Wyższa Szkoła Handlu i Rachunkowości.
12. Jarugowa, A., Malc, W., Sawicki, K. (1983). *Rachunek kosztów.* Warszawa: PWE.
13. Januszewski, A., Gierusz, J. (2004). Ocena przydatności rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych w za-

rządzaniu – wyniki badań empirycznych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 19(75).

14. Kister, A. (2005). *Zarządzanie kosztami jakości. Sposób na poprawę efektywności*. Kraków: Wolters Kluwer.
15. Kister, A. (2018). *Koszty niezgodności w doskonaleniu jakości zarządzania szpitalem publicznym*. Lublin: UMCS.
16. Kiziukiewicz, T. (red.). (2005). *Rachunkowość zarządcza*, Wrocław: Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo.
17. Kobiela-Pionnier, K. (2014). Koszty rodzajowe i sporządzanie porównawczego rachunku zysków i strat. *Biuletyn Głównego Księgowego,* nr 6.
18. Kowalska, E.M. (2013). Jak stosować w praktyce rachunek procesowy kosztów (ABC). *Biuletyn Głównego Księgowego,* 11.
19. Litwińczuk, H. (2017). Podatek dochodowy od osób prawnych. W: H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców.* Warszawa: Wolters Kluwer.
20. Martyniuk, T. (2010). *Zaawansowana rachunkowość finansowa.* Warszawa: PWE.
21. Masztalerz, M. (2010). Metody rozliczania kosztów działalności pomocniczej. W: W. Gabrusewicz (red.), *Audyt w systemie kontroli*, Poznań: KIBR.
22. Matuszewicz, J. (1994). *Rachunek kosztów.* Warszawa: Finans-Servis Sp. z o.o.
23. Michalczyk, L. (2012). Wysokość wyniku finansowego przedsiębiorstw w świetle polskiego prawa bilansowego. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny,* rok LXXIV, zeszyt 1.
24. Niemczyk, R. (2011). *Koszty i ich wpływ na wynik finansowy w rachunkowości przedsiębiorstw. Przykłady wraz z rozwiązaniami.* Wrocław: Presshouse.
25. Nowak, E. (1996). *Leksykon rachunkowości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWE.
26. Nowak, E. (1995). *Rachunkowość menedżerska.* Wrocław: AE.
27. Nowak, E. (2015). Rachunek kosztów a zarządzanie kosztami. Rozważania o relacjach. *Studia Ekonomiczne*, 245.

28. Nowak, E. (2002). *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa.* Gdańsk: Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o.
29. Nowak, E., Piechota, R., Wierzbiński, M. (2004). *Rachunek kosztów w zarzadzaniu przedsiębiorstwem.* Warszawa: PWE.
30. Nowak, E. (2009). *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*. Wrocław: Ekspert.
31. Nowak, E. (2007). *Rachunkowość. Kurs podstawowy*. Warszawa: PWE.
32. Nowak, E., Wierzbiński, M. (2010). *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*. PWE.
33. Nowak, E., Wierzbiński, M. (2010). *Rachunek kosztów*. Warszawa: PWE.
34. Nowak W.A. (1996). Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością. *Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP,* nr 3.
35. Olchowicz, I.(2000). *Podstawy rachunkowości. Wykład.* Warszawa: Difin.
36. Oyrzanowski, B. (1980). Wyższa jakość to wyższa efektywność. *Życie Gospodarcze*, nr 13.
37. PN-EN ISO 9004-1. Zarządzanie jakością i elementy systemu jakości. Wytyczne. PKN. Warszawa 1996.
38. Sadowska, B. (red.). (2018). *Rachunkowość zarządcza w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*. Warszawa: CeDeWu.
39. Sawicki, K. (red.). (2001). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: PWE.
40. Skrzypek, E. (2002). Decyzyjny rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwie. Materiały III konferencji naukowej pt. Koszty jakości w zarządzaniu jakością. Kraków 12–13 września.
41. Skrzywan, S. (1971). *Teoretyczne podstawy rachunkowości.* Warszawa: PWE.
42. Sobańska, I. (red.). (2003). *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza.* Warszawa: C.H. Beck.
43. Sobańska, I. (2010). Aspekty rozwoju rachunku kosztów w praktyce. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (56).

44. Szychta, A. (2007). *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
45. Szychta, A. (2016). Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości,* (87).
46. Śnieżek, E. (red.). (2004). *Wprowadzenie do rachunkowości*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
47. Świderska, G.K. (2009). *Jak czytać sprawozdanie finansowe*. Warszawa: Difin.
48. Świeboda, W. (2017). Rachunek kosztów działań jako narzędzie w zarządzaniu przedsiębiorstwem. *Studia Ekonomiczne,* 333.
49. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz. U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.
50. Walińska, E. i inni (2016). Prawo bilansowe a prawo podatkowe w Polsce. W: E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa.* Warszawa: Wolters Kluwer.
51. Walińska, E., Wencel, A. (2016). Szczegółowe zasady pomiaru i prezentacji podatku dochodowego. W: E. Wolińska (red.), *Meritum Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*. Warszawa: Wolters Kluwer.
52. Wawak, T. (1980). *Koszty jakości konsumenta – użytkownika i handlu,* Materiały EOQC XXIV Conference of the European Organization for Quality Control, Warszawa, II - Quality – Costs-Seminar.
53. Wawak, T. (1997). *Zarządzanie przez jakość.* Kraków: Wydawnictwo Informacji Ekonomicznej.
54. Zymonik, Z. (2005). *Analiza działań w rachunku kosztów jakości sposobem poprawy jakości zarządzania (materiały konferencyjne). Kapitał intelektualny jako szansa na poprawę jakości zarządzania w warunkach globalizacji Intellect 2005*. Lublin: Zakład Ekonomiki Jakości i Zarządzania Wiedzą UMCS.
55. Zymonik, Z., Hamrol, A., Grudowski, P. (2013). *Zarządzanie jakością i bezpieczeństwem*. Warszawa: PWE.

Spis tabel

Tabela 1. Wybrane definicje rachunku kosztów 10

Tabela 2. Rachunek zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych 21

Tabela 3. Rachunek zysków i strat przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych 22

Tabela 4. Cechy charakterystyczne rachunku kosztów pełnych i zmiennych 24

Tabela 5. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych 28

Tabela 6. Implikacje przyjętej strategii dla systemu zarządzania kosztami 35

Tabela 7. Przekroje grupowania (układy) kosztów 49

Tabela 8. Typowe zapisy strony Dt konta „Amortyzacja” 57

Tabela 9. *Typowe zapisy strony Ct konta „Amortyzacja” 57*

Tabela 10. Typowe zapisy strony Dt konta „Zużycie materiałów i energii” 59

Tabela 11. Typowe zapisy strony Ct konta „Zużycie materiałów i energii” 59

Tabela 12. Typowe zapisy strony Dt konta „Usługi obce” 61

Tabela 13. Typowe zapisy strony Ct konta „Usługi obce” 62

Tabela 14. Typowe zapisy strony Dt konta „Wynagrodzenia” 63

Tabela 15. Typowe zapisy strony Ct konta „Wynagrodzenia” 64

Tabela 16. Typowe zapisy strony Dt konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” 65

Tabela 17. Typowe zapisy strony Ct konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” 66

Tabela 18. Typowe zapisy strony Dt konta „Podatki i opłaty” 67

Tabela 19. Typowe zapisy strony Ct konta „Podatki i opłaty” 68

Tabela 20. Zapisy strony Dt konta „Pozostałe koszty”.....71

Tabela 21. Typowe zapisy strony Ct konta „Pozostałe koszty”.....72

Tabela 22. *Różnice między czynnymi a biernymi rozliczeniami* ..109

Tabela 23. Ewidencja RMK – czynnych z użyciem wyłącznie kont zespołu 4 115

Tabela 24. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych kosztów z uwzględnieniem wariantów ewidencji kosztów 118

Tabela 25. Zestawienie operacji czynnych rozliczeń międzyokresowych 119

Tabela 26. Ewidencja RMK – biernych z użyciem wyłącznie kont zespołu 4 122

Tabela 27. *Zestawienie operacji RMK – biernych* 128

Tabela 28. Kalkulacja wykonanej produkcji 162

Tabela 28. Rodzaje przychodów i kosztów kształtujące wynik finansowy.....184

Tabela 29. Przykłady nośników kosztów procesów.....225

Tabela 30. Podstawy rozliczania kosztów w tradycyjnej kalkulacji i w rachunku kosztów działań 228

Spis rysunków

Rysunek 1. Rodzaje rachunków a potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa. 15

Rysunek 2. Przekroje ewidencyjne kosztów. 90

Rysunek 3. Etapy ewidencji i rozliczania kosztów, gdy są one ujmowane wyłącznie w układzie rodzajowym kosztów. 94

Rysunek 4. Etapy ewidencji i rozliczania kosztów, gdy są one ujmowane wyłącznie w układzie według miejsc powstawania. 94

Rysunek 5. Podział rozliczeń międzyokresowych kosztów. 109

Rysunek 6. Ewidencja rozliczanych w czasie kosztów transportu. 117

Rysunek 7. Ewidencja kosztów – rozliczenia m/o bierne (rozliczanie kosztów tylko na kontach zespołu 4). 126

Rysunek 8. Ewidencja kosztów – rozliczenia m/o bierne (rozliczanie kosztów tylko na kontach zespołu 5). 126

Rysunek 9. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych kosztów w zespołach 4 i 5. 127

Rysunek 10. Metody kalkulacji. 143

Rysunek 11. Kalkulacja podziałowa – metoda FIFO. 153

Rysunek 12. Kalkulacja podziałowa – rozliczenie kosztów według metody średniej ważonej. 157

Rysunek 13. Kalkulacja fazowa – metoda półfabrykatowa (bez zapasu końcowego). 166

Rysunek 14. Schemat kalkulacja fazowa – metoda bezpółfabrykatowa. 167

Rysunek 15. Zależność między wybranym systemem ewidencji kosztów a możliwością sporządzenia rachunku zysków i strat. 183

Rysunek 16. Rozliczenie kosztów rodzajowych na miejsca powstawania kosztów. 197

Rysunek 17. Ustalanie wyniku finansowego przedsiębiorstwa (wersja kalkulacyjna). 198

Rysunek 18. Funkcjonowanie konta 490 w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat. 198

Rysunek 19. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja jest równa sprzedaży. 200

Rysunek 20. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja >sprzedaż. 200

Rysunek 21. Ustalanie zmiany stanu produktów, gdy produkcja < sprzedaż. 201

Rysunek 22. Funkcjonowanie konta 490. 201

Rysunek 23. Wariant porównawczy ewidencji kosztów i przychodów zasadniczej działalności operacyjnej. 202

Rysunek 24. Zapisy uszczelniające krąg kosztów na kontach obrotów wewnętrznych. 204

Rysunek 25. Księgowania obrotów wewnętrznych w związku z wydaniem wyrobów na inne cele niż sprzedaż odbiorcom zewnętrznym. 209

Rysunek 26. Rejestracja obrotów wewnętrznych przy ujęciu kosztów wyłącznie na kontach zespołu „4”. 210

Rysunek 27. Rozwiązania ewidencyjne związane z obrotem wewnętrznym, w przypadku gdy występuje świadczenie usług działalności podstawowej i pomocniczej na własne potrzeby. 211

Rysunek 28. Funkcjonowanie konta „Rozliczenie wyniku finansowego”. 213

Rysunek 29. Powiązanie konta „Rozliczenie wyniku finansowego” z innymi kontami. 214

Rysunek 30. Model kosztów jakości globalnej według Jurana. 237
Rysunek 31. Miejsca powstawania kosztów jakości.....243

Grafika użyta do rozdzielania poszczególnych rozdziałów:

1. Ad. 1 – pressfoto/Freepik.com
2. Ad. 2 – freepik/Freepik.com
3. Ad. 3 – snowing/Freepik.com
4. Ad. 4 – mindandi/Freepik.com
5. Ad. 5 – cookie_studio/Freepik.com
6. Ad. 6 – freepik/Freepik.com

Odpowiedzi do pytań testowych.

Pytanie testowe 1.5		Pytanie testowe 2.5		Pytanie testowe 3.4		Pytanie testowe 4.4		Pytanie testowe 5.5		Pytanie testowe 6.3	
1	B	1	A	1	B	1	B	1	E	1	D
2	A	2	E	2	A	2	D	2	E	2	A
3	D	3	C	3	E	3	D	3	A	3	C
4	C	4	E	4	C	4	C	4	D	4	B
5	E	5	A	5	E	5	C	5	D	5	E
6	A	6	E	6	C	6	B	6	B	6	A
7	E	7	A	7	C	7	D	7	B	7	B
8	C	8	A	8	E	8	B	8	A	8	D
9	B	9	C	9	B	9	A	9	A	9	B
10	C	10	A	10	B	10	B	10	D	10	D
11	E	11	A	11	A	11	D	11	C	11	C
12	D	12	D	12	C	12	D	12	A	12	C
13	E	13	E	13	D	13	C	13	A	13	A
14	A	14	D	14	E	14	A	14	B	14	B
15	B	15	D	15	E	15	B	15	B	15	E
16	E	16	A	16	B	16	E	16	A	16	C
17	A	17	C	17	A	17	A	17	D	17	D
18	C	18	B	18	A	18	D	18	E	18	D
19	A	19	C	19	A	19	E	19	E	19	E
20	B	20	D	20	B	20	E	20	B	20	A
21	E	21	A								
22	B	22	A								
		23	C								
		24	A								
		25	C								
		26	E								
		27	B								
		28	E								
		29	E								
		30	B								
		31	E								
		32	E								
		33	B								
		34	E								
		35	B								
		36	C								
		37	D								

RACHUNEK KOSZTÓW

Część druga
Studia przypadków

Agnieszka Kister

Lublin 2021

Spis treści

Wstęp 271

Studium przypadku 1.
Kalkulacja kosztów (kalkulacja ze współczynnikami) 273
Studium przypadku 2.
Wynik finansowy ustalany metodą porównawczą 281
Studium przypadku 3.
Kalkulacja kosztów (fazowa) 283
Studium przypadku 4.
Kalkulacja kosztów (doliczeniowa) 285
Studium przypadku 5.
Kalkulacja kosztów (odejmna) 288
Studium przypadku 6.
Kalkulacja kosztów (rachunek kosztów działań).....291
Studium przypadku 7.
Rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych 297
Studium przypadku 8.
Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów.....303

Wstęp

Zaprezentowane studia przypadków dotyczą problematyki rachunku kosztów.

Rachunek kosztów jest systemem, gdyż dysponuje zestawem pojęć, stosowane są metody pomiaru kosztów, zasady podziału kosztów, metody wyceny kosztów produktów, hierarchicznie uporządkowane są struktury obiektów wyodrębnianych jako przyczyny powstawania strumieni kosztów i przychodów, formułowane są funkcje kosztów i funkcje przychodów.

Jego istotą jest **pomiar wartości zużycia zasobów przedsiębiorstwa**. Pomiar ten **służy do oceny efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa**, np. pracy ludzkiej, materiałów, środków trwałych.

Studia przypadków ukazują przykłady rachunku kosztów, prowadzonego w różnych przedsiębiorstwach. Zakres rachunku kosztów uzależniony jest od potrzeb informacyjnych użytkowników systemu, gdyż rachunek ten **stanowi najważniejsze źródło informacji dotyczących kosztów działalności przedsiębiorstwa**. Stanowi element systemu informacyjnego zarządzania. Jest względnie wyodrębnionym podsystemem w systemie informacyjnym rachunkowości jednostki gospodarczej, stwarza podstawy do podejmowania optymalnych decyzji ekonomicznych.

Studia przypadków mają na celu ułatwić zrozumienie i rozwiązanie wskazanych problemów dotyczących np. doskonalenia istniejącego modelu rachunku kosztów, wprowadzenia określonego modelu rachunku kosztów do przedsiębiorstwa, czy przeprowadzenia analizy kosztów obszaru rachunku kosztów.

Każde studium przypadku składa się z trzech zasadniczych części: wprowadzenia w istotę problemu, analizy problemu oraz zakończenia, w którym prezentowane są wnioski. Przedstawione przykłady z rozwiązaniem dotyczą kalkulacji kosztów, ustalenia wyniku finansowego, możliwości wdrożenia do przedsiębiorstwa rachunku kosztów

zmiennych i rachunku kosztów pełnych, wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów oraz rachunku kosztów działań. Należy wyrazić nadzieję, że studia przypadków, dotyczące problematyki rachunku kosztów, spełnią swoje zadania, a więc wykształcą wśród studentów sztukę rozpoznawania kluczowych problemów dla przedsiębiorstwa oraz ich kategoryzowanie, umiejętność myślenia krytycznego i podejmowania decyzji na podstawie informacji o kosztach.

Studium przypadku 1.

Kalkulacja kosztów (kalkulacja ze współczynnikami)

Przedsiębiorstwo produkcyjne Kartonex Sp. z o.o. zajmuje się produkcją pudełek z tektury, wytwarza 3 rodzaje pudełek mających różną pojemność: 500 x 400 x 300 o pojemności 60 litrów, 400 x 300 x 200 o pojemności 50 litrów, 200 x 100 x 80 o pojemności 30 litrów. **W firmie nie prowadzi się kalkulacji kosztów**.

Jeszcze do niedawna, **przychody ze sprzedaży kształtowały się na satysfakcjonującym poziomie**, sprzedaż pudełek cieszyła się dużym zainteresowaniem klientów zarówno w Polsce, jak i za granicą. Prezes spółki był przekonany, że dobra passa będzie mu towarzyszyła przez cały czas, wyniki finansowe będą rosły a zyski będzie można przeznaczyć na inwestycje.

W ostatnim roku odnotowano niepokojące zjawisko**, przychody ze sprzedaży w kolejnych miesiącach sukcesywnie zmniejszały się** i w konsekwencji wynik finansowy okazał się mniejszy. Dodać należy, że praktycznie zachowano dotychczasową strukturę kosztów, nie zwiększano znacznie ich poziomu ani w przypadku kosztów bezpośrednich, ani pośrednich. Nastąpiły jedynie niewielkie wahania w ich poziomie w zakresie kosztów transportu.

W przedsiębiorstwie Kartonex Sp. z o.o. prowadzony jest **sprawozdawczy rachunek kosztów**, zgodnie z zasadami ustawy z dnia 20 września 1994 roku o rachunkowości. Tworzenie analiz i przyszłych prognoz kosztów, wykorzystywanych w przedsiębiorstwie **do celów zarządczych**, jest możliwe dzięki adekwatnej ewidencji kosztów. Za dobór odpowiedniej metody ewidencji odpowiedzialny jest kierownik jednostki. To on podejmując różnorodne decyzje powinien brać pod uwagę rodzaj prowadzonej przez Kartonex Sp. z o.o. działalności, obowiązujące przepisy prawne, w tym ustawę z dnia 29 września o rachunkowości, oraz potrzeby informacyjne swojej firmy.

Koszty w przedsiębiorstwie są gromadzone w układzie rodzajowym, w zespole 4 planu kont w podziale na siedem pozycji:

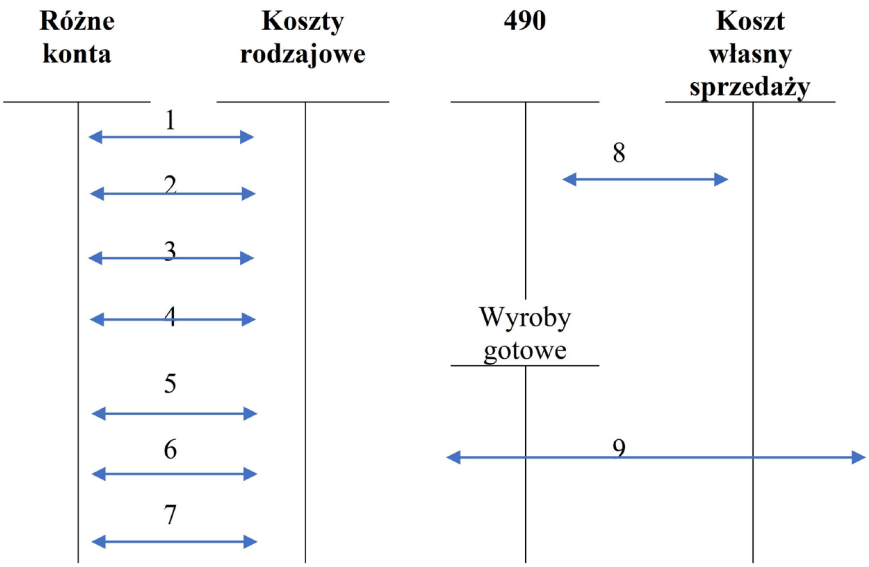
- amortyzację,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- podatki i opłaty
- oraz pozostałe koszty.

Stosowane jest konto „Rozliczenie kosztów rodzajowych 490”, które służy do przeksięgowania kosztów rodzajowych na konto „Koszt własny sprzedaży” obejmujące:

- koszty działalności podstawowej,
- koszty zarządu
- i koszty sprzedaży.

Wszystkie ponoszone koszty służą wytworzeniu wyrobów gotowych, które nie są magazynowane, tylko od razu wydawane do sprzedaży. Na koniec roku przeprowadzana jest inwentaryzacja majątku, tak więc wyroby gotowe, których nie sprzedano, są ujmowane na koncie „Wyroby gotowe”.

Schemat ewidencji kosztów w Kartonex Sp. z o.o. wygląda następująco:



Objaśnienia

1. Amortyzacja posiadanych środków trwałych (budynku, 2 samochodów, 5 maszyn do produkcji, 2 komputerów).
2. Wydanie do zużycia materiałów do produkcji, zużycie energii elektrycznej, wody, gazu, części zapasowe urządzeń.
3. Usługi transportu zakupionych materiałów do produkcji.
4. Wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy produkcji.
5. Składki na ZUS naliczone od wynagrodzeń brutto i inne świadczenia na rzecz pracowników.
6. Podatek od nieruchomości.
7. Koszty ubezpieczenia majątku.
8. Przyjęcie wytworzonych wyrobów gotowych wydanych do sprzedaży i przeksięgowanie poniesionych kosztów rodzajowych na koszt własny sprzedaży.
9. Na skutek inwentaryzacji ustalono wartość niesprzedanych wyrobów gotowych, które przeksięgowano na konto „Wyroby gotowe".

Przedsiębiorstwo Kartonex Sp. z o.o. wyprodukowało w bieżącym miesiącu z tego samego kartonu trzy rodzaje pudełek:

- 100 szt. wyrobów I,
- 200 szt. wyrobów II,
- 80 szt. wyrobów III.

W bieżącym miesiącu koszty produkcji kształtowały się następująco:

- zużycie materiałów 25 600,-
- pozostałe koszty 9900,-

Razem 35 500,-

Cena produkowanych wyrobów ustalana była bez przeprowadzania jakiejkolwiek kalkulacji, to prezes Kartonex Sp. z o.o. decydował, ile ma kosztować każde z oferowanych klientom pudełek kartonowych. Z uwagi na spadek wyniku finansowego, zbadano przyczyny obniżania się przychodów.

Okazało się, że na rynku pojawili się konkurenci, a oferowane przez nich **podobne produkty były znacznie tańsze**. W przedsiębiorstwie Kartonex zaczęto się zastanawiać, czy obniżyć cenę na produkty bez obniżania kosztów, czy też ograniczyć koszty. Przed podjęciem decyzji **postanowiono dokonać kalkulacji kosztów**.

Problem do rozwiązania

Należy:

1. Wskazać metodę kalkulacji kosztów adekwatną do produkcji różnej wielkości pudełek kartonowych przy użyciu tych samych metod produkcji i zabiegów technologicznych.
2. Zaproponować rozwiązanie w zakresie ewidencji kosztów, jeśli będą grupowane w układzie rodzajowym oraz w układzie według miejsc powstawania kosztów.
3. Wskazać działania, jakie ma podjąć przedsiębiorstwo, by odwrócić trend malejących przychodów.

Rozwiązanie problemu

Dział księgowości dostarczył analitykom informacje o ponoszonych kosztach, ilości produkowanych sztuk pudełek oraz o rozmiarach pudełek z kartonu: I – 500 x 400 x 300 o pojemności 60 litrów, II – 400 x 300 x 200 o pojemności 30 litrów, III – 200 x 100 x 80 o pojemności 10 litrów.

W celu ustalenia kosztu jednostkowego wytworzonych wyrobów gotowych koszty ewidencjonuje się w układzie kalkulacyjnym (przedmiotowym). Wykorzystywany jest tu podział kosztów na bezpośrednie, czyli takie, które bez dodatkowych przeliczeń można przypisać poszczególnym wyrobom, i pośrednie, które rozlicza się na wyroby za pośrednictwem przyjętych kluczy podziałowych.

Przygotowano arkusz kalkulacyjny kosztów obejmujący następujące pozycje:

1. Koszty bezpośrednie: materiały, robocizna, pozostałe koszty bezpośrednie (koszty zakupu).
2. Koszty wydziałowe.

Pozycje kosztów (1)	Suma kosztów (2)	Wielkość produkcji w szt. (3)	Współ-czynnik (4)	Produkcja w jednostkach współczynni-kowych (5)= (3)*(4)	Koszt jedn. Współczyn-nikowej (6)=(2) / (5)	Koszt jednost. wyrobu gotowego (7)=(4)*(6)
Zuż. materiałów - I - II - III						
Pozostałe koszty - I - II - III						
Razem		X	X	X	X	X

Przedsiębiorstwo Kartonex Sp. z o.o. wyprodukowało w bieżącym miesiącu z tego samego kartonu trzy rodzaje pudełek:

- 100 szt. wyrobów I,
- 200 szt. wyrobów II,
- 80 szt. wyrobów III.

W bieżącym miesiącu koszty produkcji kształtowały się następująco:

- zużycie materiałów 25 600,-
- pozostałe koszty 9900,-

Razem 35 500,-

Polecenie

Należy obliczyć jednostkowy i całkowity koszt produkcji każdego rodzaju wyrobów gotowych, jeżeli:

- wyrób 1 ma pojemność 60 l
- wyrób 2 ma pojemność 30 l
- wyrób 3 ma pojemność 10 l

Rozwiązanie problemu

Tabela do kalkulacji metodą współczynnikową

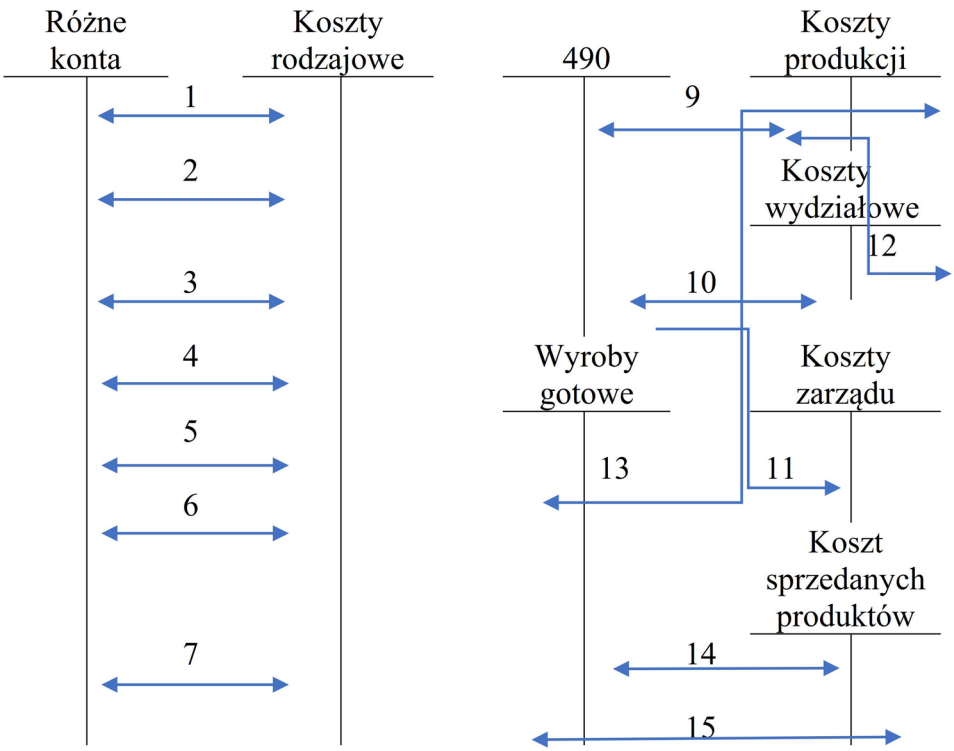
Pozycje kosztów	Suma kosztów	Wielkość produkcji w szt.	Współczyn-nik	Produkcja w jednostkach współczynni-kowych	Koszt jedn. współczynni-kowej	Koszt jed-nost. wyrobu gotowego
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)= (3)*(4)	(6)=(2) / (5)	(7)=(4)*(6)
Zuż. mater. - I - II - III	25 600 12 000 12 000 1600	 100 200 80	 6 3 1	 **600** **600** **80**	 20	 120 60 20
Pozostałe koszty - I - II - III	9900 1100 4400 4400	 100 200 80	 6 3 1	 600 600 80	 7,73	 46,38 23,19 7,73
Razem	35 500	X	X	X	X	X

Zestawienie wyników kalkulacji

Pozycje kosztów	Koszt jednostkowy Wyrób I	Koszt jednostkowy Wyrób II	Koszt jednostkowy Wyrób III
Zużycie materiałów	120	60	20
Pozostałe koszty	46,38	23,19	7,73
Razem	166,38	83,19	27,73

Rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów gotowych:
I: 100 szt. * 166,38 zł = 16 638 zł
II: 200 szt. * 83,19 zł = 16 638zł
III: 80 szt. *27,73 zł = 2218,4 zł
Razem = 35 494,4 ~ 35 500 zł

Schemat ewidencji kosztów w Kartonex Sp. z o.o. wygląda następująco:



Objaśnienia:

1. Amortyzacja posiadanych środków trwałych (budynku, 2 samochodów, 5 maszyn do produkcji, 2 komputerów).
2. Wydanie do zużycia materiałów do produkcji, zużycie energii elektrycznej, wody, gazu, części zapasowe urządzeń.
3. Usługi transportu zakupionych materiałów do produkcji.
4. Wynagrodzenia pracowników zatrudnionych przy produkcji.
5. Składki na ZUS naliczone od wynagrodzeń brutto i inne świadczenia na rzecz pracowników.
6. Podatek od nieruchomości.
7. Koszty ubezpieczenia majątku.
8. Przyjęcie wytworzonych wyrobów gotowych wydanych do sprzedaży i przeksięgowanie poniesionych kosztów rodzajowych na koszt własny sprzedaży.

9. Na skutek inwentaryzacji ustalono wartość niesprzedanych wyrobów gotowych, które przeksięgowano na konto „Wyroby gotowe”.
10. Poniesiono koszty wydziałowe.
11. Poniesiono koszty zarządu.
12. Przeksięgowano koszty wydziałowe na konto „Koszty produkcji”.
13. Przyjęto z produkcji do magazynu wyroby gotowe.
14. Wydano do sprzedaży wyroby gotowe.
15. Na podstawie spisu z natury przeksięgowano niesprzedane wyroby gotowe.

Podsumowanie

Należy stwierdzić, że **słusznym rozwiązaniem okazało się przeprowadzenie kalkulacji ze współczynnikami**. Dzięki niej możliwe jest dokładne oszacowanie kosztów jednostkowych produkowanych wyrobów. Słuszne także jest stworzenie wykazu kont syntetycznych zgrupowanych w zespole 5 planu kont, czyli rozliczenie kosztów rodzajowych na miejsca powstawania kosztów.

Studium przypadku 2.

Wynik finansowy ustalany metodą porównawczą

Przedsiębiorstwo produkcyjno-usługowe Baw-Się, zajmujące się produkcją zabawek i organizacją usług rozrywkowych dla dzieci, prowadzi księgi rachunkowe zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości.

Koszty są rejestrowane w układzie rodzajowym oraz w układzie według miejsc powstawania. Przedsiębiorstwo ewidencjonuje przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu na koncie „Wyroby gotowe". Produkcja w toku stanowi saldo na koncie „Koszty działalności podstawowej". W polityce rachunkowości zapisano, że wynik finansowy przedsiębiorstwa jest ustalany metodą porównawczą.

Na 31 grudnia każdego roku obrotowego koszty rodzajowe podlegają przeksięgowaniu na stronę Wn konta „Wynik finansowy". Z uwagi na konieczność zachowania zasady współmierności kosztów i przychodów przedsiębiorstwo rozlicza koszty w czasie w sposób czynny i bierny.

Z ksiąg rachunkowych prowadzonych w 2020 r. wynika, że:

- produkcja w toku na dzień 1 stycznia 2020 r. wynosiła 15 000 zł, natomiast na dzień 31 grudnia 2020r. – 23 000 zł,
- wartość wyrobów gotowych w cenach ewidencyjnych, ustalonych na poziomie rzeczywistego kosztu wytworzenia, na początek 2020 r. wnosiła 35 000 zł, a na koniec 2020 r. – 47 000 zł,
- czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynsz za dzierżawę lokalu płatny z góry za dwa lata) na dzień 1 stycznia 2020 r. wynosiły 16 000 zł, natomiast na dzień 31 grudnia 2020 r. – 5000 zł,
- bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów na początek 2020 r. wynosiły 12 000 zł, a na koniec 2020 r. – 14 000 zł.

Problem do rozwiązania

Z uwagi na pojawienie się **sald początkowych i sald końcowych na następujących kontach**: „Produkcja podstawowa", „Rozliczenia międzyokresowe czynne" i „Rozliczenia międzyokresowe bierne" pojawił się **problem z wyznaczeniem zmiany stanu produktów**.

Zmiana ta będzie elementem **porównawczego rachunku zysków i strat**. Opierając się na powyższych danych należy ustalić zmianę stanu produktów i określić, jak wpływa na wynik finansowy. W jakiej pozycji należy ująć wartość zmiany stanu produktów?

Rozwiązanie problemu

W przedsiębiorstwie produkcyjno-usługowym Baw-Się ustalono zmianę stanu produktów w następujący sposób:

Lp.	Nazwa konta i symbol	Stan na 1.01.2020	Stan na 31.12.2020	Zmiana stanu produktów
1.	60 „Produkty gotowe i półprodukty" (saldo Wn)	35 000	47 000	+ 12 000
2.	50 „Koszty działalności podstawowej" (saldo Wn)	15 000	23 000	+ 8000
3.	640 „Czynne RMK" (saldo Wn)	16 000	5000	- 11 000
4.	641 „Bierne RMK" (saldo Ma)	-12 000	- 14 000	- 2000
				+ 7000

Podsumowanie

Z przeprowadzonych obliczeń wynika, że **zmiana stanu produktów** wynosi 7000 zł i oznacza zwiększenie stanu produktów, które pomniejszy wartość kosztów rodzajowych.

Przedsiębiorstwo wykaże kwotę 7000 zł w porównawczym rachunku zysków i strat sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w pozycji A.II „Zmiana stanu produktów" ze znakiem plus (jako wielkość dodatnia).

Studium przypadku 3.

Kalkulacja kosztów (fazowa)

Przykład Przedsiębiorstwo produkcyjne Panda w Lublinie zajmuje się produkcją jednorodnych wyrobów, które przechodzą przez kolejne fazy cyklu produkcyjnego. Przedsiębiorstwo posiada 3 wydziały produkcji podstawowej, które odpowiadają kolejnym fazom procesu. W okresie sprawozdawczym **wyprodukowano kolejno półfabrykaty i wyroby gotowe**.

Dane o produkcji są następujące: w fazie I wyprodukowano 600 kg półfabrykatu, w fazie drugiej wyprodukowano 480 kg półfabrykatu o wyższym stopniu przerobu, a w ciągu okresu pobrano z magazynu międzywydziałowego 500 kg półfabrykatu przetworzonego w fazie pierwszej. W fazie trzeciej wyprodukowano 460 kg wyrobu gotowego, które przekazano do magazynu, a w ciągu cyklu produkcyjnego pobrano z magazynu międzywydziałowego 480 kg półfabrykatu przetworzonego w fazie drugiej.

W bieżącym okresie poniesiono koszty w zł:

Koszty	faza I	faza II	faza III
Bezpośrednie	23 400	10 000	5000
Pośrednie	1600	2200	1200
Razem	25 000	12 200	6200

Problem do rozwiązania

Z uwagi na to, że proces produkcji wyrobu gotowego wymaga przekazywania niegotowych elementów z fazy do fazy celem poddania ich dalszej obróbce, pojawił się **problem wyceny kosztu jednostkowego wyrobu gotowego, ale i półfabrykatów wytwarzanych w każdej fazie**.

Polecenie

Należy obliczyć **rzeczywisty jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów gotowych i półfabrykatów** przyjmując, że międzyfazo-

wych rozliczeń półfabrykatów dokonuje się według kosztów rzeczywistych ich wytworzenia.

Rozwiązanie problemu

Ustalenie kosztu jednostkowego półfabrykatu wytworzonego w fazie I

K_{jp1} =25 000 zł : 600 kg = 41,67 zł/szt.

Ustalenie kosztu jednostkowego półfabrykatu wytworzonego w fazie II.

$$K_{jp2} = \frac{12200\ zł + \left(500\ kg \times 41{,}67 \frac{zł}{szt}\right)}{480\ kg} = 68{,}82\ zł/kg$$

Ustalenie kosztu jednostkowego wyrobu gotowego wytworzonego w fazie III

$$kj_{wg} = \frac{6200\ zł + \left(480 kg \times 68{,}82\ \frac{zł}{szt}\right)}{460\ kg} = 85{,}29\ zł/kg$$

Koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi zł 85,29 kg.

W końcowym etapie kalkulacji fazowej okazało się, że koszt jednostkowy wyrobu gotowego wynosi 85,29 zł za kilogram. Koszt jednostkowy półfabrykatu wytworzonego w fazie I wynosi 41,67 zł za sztukę, a koszt jednostkowy półfabrykatu wytworzonego w fazie II wynosi 68,82 zł za sztukę.

Podsumowanie

Istotą tej odmiany kalkulacji jest **przeprowadzanie odrębnego rachunku kalkulacyjnego dla każdej fazy procesu produkcyjnego**. W efekcie wyceniany jest każdy półprodukt otrzymany po każdej fazie procesu.

Studium przypadku 4.

Kalkulacja kosztów (doliczeniowa)

Nowo powstałe **przedsiębiorstwo produkcyjne Unilewels** Sp. z o.o. z drewna i aluminium zamierza produkować **okna drewniane i aluminiowe**.

Zakupiono więc materiały na kwotę 25 000 zł i wydano je do zużycia. Na produkcję okien drewnianych zużyto drewna na wartość 15 000, a na produkcję okien aluminiowych aluminium o wartości 10 000 zł. W marcu 2021 roku rozpoczęto produkcję, wyprodukowano: 20 sztuk okien z drewna i 40 sztuk okien z aluminium.

Płace bezpośrednie stanowią wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych. Wśród poniesionych kosztów wydziałowych na kwotę 18 000 zł wyodrębniono:

- energię elektryczną do oświetlenia wydziału,
- amortyzację maszyn i urządzeń produkcyjnych,
- wynagrodzenia pracowników wydziałowych.

Koszty bezpośrednie są przypisane do poszczególnych obiektów kalkulacji na podstawie dokumentów źródłowych. Dział księgowości przygotował zestawienie kosztów w marcu 2021 r.:

Pozycja kalkulacyjna	Okna drewniane	Okna aluminiowe
Materiały bezpośrednie w zł	15 000	10 000
Płace bezpośrednie w zł	10 000	10 000
Koszty pośrednie (wydziałowe) w zł	20 000	

W przedsiębiorstwie Unilewels Sp. z o.o. przyjęto, że **koszty pośrednie będą rozliczane proporcjonalnie do wartości zużytych materiałów bezpośrednich.**

W kalkulacji doliczeniowej dla każdego obiektu otwierane są karty kalkulacyjne, na których są gromadzone koszty w przekroju poszczególnych pozycji kalkulacyjnych.

Koszty bezpośrednie (koszty materiałów bezpośrednich i płac bezpośrednich) odnosi się wprost na dany obiekt kalkulacji i rejestruje na karcie kalkulacyjnej na podstawie dokumentów źródłowych.

Koszty pośrednie natomiast są alokowane na podstawie odpowiednich kluczy rozliczeniowych.

Najprostszy sposób zakłada **rozliczenie wszystkich kosztów pośrednich produkcji jednym wspólnym narzutem (kluczem rozliczeniowym).**

Problem do rozwiązania

W przedsiębiorstwie ponoszone są **wspólne koszty pośrednie** – wydziałowe, które należy **rozliczyć na poszczególne produkty** (okna drewniane i okna aluminiowe) celem ustalania kosztów.

Spośród wielu możliwych metod rozliczania kosztów pośrednich podmiot gospodarczy wybrał jako podstawę rozliczenia – **materiały bezpośrednie**.

Polecenie

Należy ustalić jednostkowy koszt wytworzenia 1 sztuki okna drewnianego i 1 sztuki okna aluminiowego.

Rozwiązanie problemu

Aby rozliczyć koszty pośrednie należy obliczyć wskaźnik narzutu kosztów pośrednich. Za podstawę rozliczenia kosztów przyjęto wartość materiałów.

W_{nkp} = (koszty pośrednie/wartość materiałów bezpośrednich) x 100%
gdzie:
W_{nkzp} – wskaźnik narzutu kosztów pośrednich wyrażany w %

Następnie należy przemnożyć W_{nkp} przez część klucza rozliczeniowego przypadającego na poszczególne zlecenie.

$$\mathbf{K_{pz} = W_{nkp} \times W_{krz}}$$

gdzie:

K_{zp} – koszty pośrednie doliczane do zlecenia z,
W_{krz} – część wartościowego klucza rozliczeniowego przypadającego na obiekt kalkulacji (zlecenie).

Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich: 20 000/(15 000 + 10 000) = 0,8

Pomnożono wartość kosztów materiałów bezpośrednich przez obliczony wskaźnik. Otrzymano następujące wartości (w zł).
15 000 * 0,8 = 12 000
10 000 * 0,8 = 8000

Obliczamy koszt jednostkowy poszczególnych produktów:

- **Jednostkowy koszt wytworzenia** okna drewnianego:
  (15 000+10 000+12 000)/20=1850 zł/szt.

- **Jednostkowy koszt wytworzenia** okna aluminiowego:
  (10 000+10 000+8000)/40 = 700 zł/szt.

Podsumowanie

Kalkulacja doliczeniowa ma zastosowanie w przedsiębiorstwie budowlanym, w tym przypadku przy wycenie kosztów jednostkowych produkowanych okien.

Podstawowa zasada kalkulacji doliczeniowej zakłada, że odrębnie kalkuluje się koszt pojedynczego produktu. Wybór klucza rozliczeniowego decyduje o sposobie rozliczania kosztów pośrednich.

W przypadku **klucza wartościowego** ustalamy procentowy wskaźnik narzutu kosztów pośrednich, natomiast w przypadku **klucza ilościowego** – liczymy stawkę jednostkową kosztów pośrednich na jednostkę kalkulacyjną.

Bardziej dokładne wyniki kalkulacji daje zastosowanie **rachunku kosztów działań.** Jednak proces implementacji do przedsiębiorstwa tego rachunku jest **kosztowny i pracochłonny**. Jego wdrożenie może okazać się nieopłacalne w przypadku niewielkiej produkcji wyrobów.

Studium przypadku 5.

Kalkulacja kosztów (odejmna)

Przedsiębiorstwo produkcyjne Olimpuss Sp. z o.o. wytworzyło w minionym okresie 200 kg produktu głównego oraz 40 kg produktu ubocznego i 20 kg odpadów produkcyjnych.

Kierownik jednostki jest zainteresowany uzyskaniem informacji na temat **kosztu jednostkowego wytworzenia wyrobu gotowego produktu głównego**. Przyjęto, że produkty uboczne są wyceniane według ceny sprzedaży, którą można uzyskać. Dział rachunkowości zarządczej przygotował informacje, które zawiera poniższa tabela.

Pozycje kalkulacyjne kosztów	Koszty
1. Koszty bezpośrednie a) materiały bezpośrednie b) płace bezpośrednie	600 000,00 300 000,00 340 000,00
2. Koszty wydziałowe	150 000,00
3. Razem koszty wytworzenia	**750 000,00**

Ustalono, że produkt uboczny będzie sprzedawany po 10 zł za kg, a koszty jego sprzedaży wynoszą 2 zł za kg. Koszty utylizacji odpadów produkcyjnych wynoszą 1 zł za kg.

Problem do rozwiązania

W przedsiębiorstwie Olimpuss Sp. z o.o. **koszty poniesione na wytworzenie wyrobów głównych i ubocznych** wyniosły 750 000 zł. Dodatkowo koszty te wzrosły na skutek utylizacji odpadów poprodukcyjnych (1 zł za kilogram) oraz poniesionych kosztów transportu sprzedanych produktów (2 zł za kilogram).

W takiej sytuacji problemem stało się **obliczenie kosztu jednostkowego wyrobu gotowego.** Postanowiono zastosować kalkulację odjemną.

Kalkulacja odjemna jest przeprowadzana w przypadku tych przemysłów, w których w wyniku procesu produkcyjnego otrzymujemy produkt główny oraz produkty uboczne, a więc w przemyśle che-

micznym, przetwórczym, wydobywczym. Przyjmuje się założenie, że proces technologiczny wymusza powstawanie oprócz produktu głównego także produktów ubocznych oraz odpadów produkcyjnych.

Produkty główne stanowią podstawowy cel działalności przedsiębiorstwa, **produkty uboczne** mają zwykle pewną wartość użytkową i mogą znaleźć nabywców.

Polecenie

Należy obliczyć koszt jednostkowy wyrobu głównego.

Rozwiązanie problemu

Dział rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa Olimpuss dokonał **wyceny odpadów produkcyjnych**. Wartość odpadów powiększy koszty wytworzenia.

Sposób ich kalkulacji przedstawiono poniżej:
20 kg x 1 zł/kg = 20 zł.

Koszy te dodajemy do wartości poniesionych kosztów na wytworzenie wszystkich produktów:
750 000 zł + 20 zł = 750 020 zł.

Dział rachunkowości zarządczej dokonał także wyceny produktów ubocznych w następujący sposób:
40 kg x 10 zł/kg = 400 zł.

Koszty sprzedaży pomniejszą wartość sprzedaży, czyli:
320 zł – (2 zł/kg x 40 kg) = 320 – 80 = 240 zł.

W celu obliczenia kosztów, które zostały poniesione na wytworzenie wyrobów gotowych kwotę 750 020 zł należy od kosztów wytworzenia odjąć 240 zł uzyskując kwotę 749 780 zł.

Kwotę tę należy podzielić przez ilość szt. wyrobów gotowych:
749 780 zł: 200 kg = 3748,9 zł/kg.
Jest to koszt jednostkowy wyrobu gotowego.

Podsumowanie

Kalkulacja metodą odjemną polega na tym, że od kosztów produkcji odejmuje się wartość produktów ubocznych. Otrzymana różnica jest dzielona przez liczbę produktów głównych.

W ramach tej procedury niezbędne jest dokonanie **wyceny odpadów i produktów ubocznych**. Odpady produkcyjne najczęściej wymagają poniesienia dodatkowych kosztów na ich utylizację. W takim przypadku koszty te zwiększają koszty procesu produkcyjnego.

Produkty uboczne **wyceniane są według tzw. wartości likwidacyjnej netto** (wpływów netto uzyskanych z ich sprzedaży).

Wpływy te ustalane są jako **różnica między przychodami z ich sprzedaży oraz wszelkimi kosztami związanymi z tą sprzedażą**.

Studium przypadku 6.

Kalkulacja kosztów (rachunek kosztów działań)

Przedsiębiorstwo produkcyjne Mill-Ka Sp. z o.o. wytwarza wyroby objęte trzema zleceniami. Prezes Mill-Ka, podjął decyzję o **wdrożeniu rachunku kosztów działań** celem pozyskania dokładniejszych informacji o koszcie wytworzenia poszczególnych wyrobów niż otrzymywanych drogą zastosowania kalkulacji doliczeniowej.

W przedsiębiorstwie wdrożono rachunek kosztów działań. W pierwszym etapie **zidentyfikowano zasoby, określono ich wartość**. W kolejnym etapie wyodrębniono trzy kluczowe procesy:

- techniczne przygotowanie produkcji,
- nadzór produkcyjny
- oraz kontrola jakości.

W kolejnym etapie ustalono **wartość wskazanych procesów** poprzez **rozliczenie kosztów zasobów** za pomocą mierników kosztów zasobów. Procesy zostaną rozliczone na obiekty kosztowe za pomocą **nośników kosztów procesów**.

Dane o **kosztach pośrednich procesów i nośnikach kosztów** służących rozliczeniu kosztów procesów na obiekty kosztowe prezentuje tabela:

Działanie	Nośniki kosztów	Koszty pośrednie działania
1. Przygotowanie produkcji	Seria	10 000
2. Utrzymanie ruchu maszyn	maszynogodziny	6750
3. Kontrola jakości	roboczogodziny	5000

Problem do rozwiązania

Należy przeprowadzić **kalkulację według kalkulacji doliczeniowej**, gdy kluczem rozliczeniowym są materiały bezpośrednie oraz według rachunku kosztów działań.

Prawidłowe wdrożenie rachunku kosztów wymaga spełnienia określonych warunków:

- możliwość rozdzielenia globalnych kosztów pośrednich między poszczególne działania (warunek został spełniony),
- adekwatność określenia kosztów każdego działania do wielkości działania powodującego te koszty (warunek spełniony),
- możliwość podziału wielkości działań na części przyporządkowane poszczególnym rodzajom produktów (warunek spełniony).

Rozwiązanie problemu

W pierwszej kolejności ustalono stawkę jednostkową poszczególnych działań.

Koszty pośrednie działania są wyrażone w zł.

Działanie	Nośnik kosztów	Liczba	Koszty pośrednie działania	Stawka jednostkowa
1. Przygotowanie produkcji	Seria	7	21000	3000
2. Utrzymanie ruchu maszyn	Maszynogodziny	5000	20000	4
3. Kontrola jakości	Roboczogodziny	1000	5000	5
Razem koszty działań			46000	3009

Na podstawie obserwacji dokonanych w przedsiębiorstwie ustalono liczbę miar poszczególnych działań. Liczba działań przypadających na poszczególne zlecenia jest zaprezentowana w tabeli:

Działanie	Zlecenie 1	Zlecenie 2	Zlecenie 3	Razem
1. Przygotowanie produkcji	3	2	2	7
2. Utrzymanie ruchu maszyn	3000	600	1400	5000
3. Kontrola jakości	400	500	100	1000

W dalszej kolejności ukazano koszty poszczególnych działań przypadające na poszczególne zlecenia.

Koszty działań				
Działanie	Stawka jednostkowa	Zlecenie 1	Zlecenie 2	Zlecenie 3
1. Przygotowanie produkcji	3000	9000	6000	6000
2. Utrzymanie ruchu maszyn	4	12000	2400	5600
3. Kontrola jakości	5	2000	2500	500

W celu ustalenia kosztów poszczególnych zleceń do rozliczonych kosztów pośrednich w przekroju zleceń dodano koszty bezpośrednie. Poniżej zaprezentowano sposób obliczenia kosztów jednostkowych poszczególnych zleceń.

Karta kalkulacyjna Zlecenia 1

Pozycja kalkulacyjna	Koszty	Produkcja	Koszty jednostkowe
1. Koszty bezpośrednie w zł	80 000,00	400	200
a) materiały	42 000,00	400	105
b) płace	38 000,00	400	95
2. Koszty wydziałowe w zł	23 000	400	57,5
a) przygotowanie produkcji	9000	400	22,5
b) utrzymanie ruchu maszyn	12 000	400	30
c) kontrola jakości	2000	400	5
Razem koszt wytworzenia w zł	103 000,00	400	257,5

Karta kalkulacyjna Zlecenia 2

Pozycja kalkulacyjna	Koszty	Produkcja	Koszty jednostkowe
1. Koszty bezpośrednie w zł	50 000,00	80	625
a) materiały	21 000,00	80	262,5
b) płace	29 000,00	80	362,5
2. Koszty wydziałowe w zł	10 900	80	136,25
a) przygotowanie produkcji	6000	80	75
b) utrzymanie ruchu maszyn	2400	80	30
c) kontrola jakości	2500	80	31,25
Razem koszt wytworzenia w zł	60 900,00	80	761,25

Karta kalkulacyjna Zlecenia 3

Pozycja kalkulacyjna	Koszty	Produkcja	Koszty jednostkowe
1. Koszty bezpośrednie w zł	40000	300	133,33
a) materiały	24000	300	80,00
b) płace	16000	300	53,33
2. Koszty wydziałowe w zł	12100	300	40,33
a) przygotowanie produkcji	6000	300	20,00
b) utrzymanie ruchu maszyn	5600	300	18,67
c) kontrola jakości	500	300	1,67
Razem koszt wytworzenia w zł	52100	300	173,67

Poniżej zaprezentowano wyniki kalkulacji dokonanej metodą rachunku kosztów działań:

Pozycja kalkulacyjna	Zlecenie 1	Zlecenie 2	Zlecenie 3
1. Koszty bezpośrednie w zł	80 000,00	50 000,00	40 000,00
a) materiały	42 000,00	21 000,00	24 000,00
b) płace	38 000,00	29 000,00	16 000,00
2. Koszty wydziałowe w zł	23 000,00	10 900,00	12 100,00
a) przygotowanie produkcji	9000,00	6000,00	6000,00
b) utrzymanie ruchu maszyn	12 000,00	2400,00	5600,00
c) kontrola jakości	2000,00	2500,00	500,00
Razem koszt wytworzenia w zł	103 000,00	60 900,00	52 100,00

Podsumowanie

Rachunek kosztów działań oparty jest na spostrzeżeniu, że przedsiębiorstwo jest systemem działań, służących do wytworzenia produktu i dostarczenia go klientowi.

W zaprezentowanym przykładzie są to zarówno czynności produkcyjne, jak i te, które są niezbędne do prowadzenia firmy:

- przygotowanie produkcji,
- utrzymanie ruchu maszyn,
- kontrola jakości.

Produkty kreują potrzebę określonego działania, natomiast wykonywanie różnych czynności powoduje, że zużywane są zasoby ekonomiczne przedsiębiorstwa, takie jak praca ludzka, maszyny, przestrzeń biurowa i produkcyjna.

Wykonywanie działań, a nie fakt wytworzenia pojedynczego produktu jest uznawane za bezpośrednią przyczynę zużywania zasobów przedsiębiorstwa. Dla potrzeb tego rachunku tradycyjne podstawy rozliczania kosztów pośrednich są zastąpione różnorodnymi nośnikami kosztów działań, nie zawsze związanymi z wielkością produkcji i niekoniecznie mającymi charakter danych finansowych.

Ukazano wyniki kalkulacji kosztów zleceń przyjmując za podstawę rozliczenia kosztów pośrednich nośniki kosztów działań. Uwzględniając koszty bezpośrednie poszczególnych zleceń i rozliczone koszty pośrednie obliczono koszty wytworzenia obiektów trzech obiektowych: 103 000 zł, 60 900 zł, 52 100 zł.

Rachunek kosztów działań stwarza podstawy m.in. do oceny rentowności produktów, dokonywania wyborów kierunków sprzedaży i optymalizacji przebiegu procesów gospodarczych.

Studium przypadku 7.

Rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych

Przedsiębiorstwo produkcyjne Albinos Sp. z o.o. prowadzi działalność produkcyjną i handlową. Wytwarza **drzwi drewniane**. Kierownik jednostki gospodarczej jest zainteresowany pozyskaniem informacji o kształtowaniu się kosztów, wartości zapasów oraz wyniku finansowego w czterech kwartałach.

W tym celu dział **rachunkowości zarządczej** przygotował zestawienia dotyczące kształtowania się wielkości przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych.

Problem do rozwiązania

Tradycyjny, sprawozdawczy rachunek kosztów dostarcza informacji m.in. do sporządzenia rachunku zysków i strat. Informacje o kosztach wynikające z tego sprawozdania są użyteczne w długim okresie. **W okresie krótszym, bardziej adekwatne jest zastosowanie rachunku kosztów zmiennych.**

Rachunek kosztów zmiennych jest ukierunkowany na wewnętrzne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem. Dzięki niemu można ocenić rentowność zakresów działalności np. sprzedaży. **Rachunek ten odzwierciedla wpływ zmian stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych na poziom kosztów produktów, umożliwia analizę progu rentowności oraz analizę cenową**.

W rachunku kosztów zmiennych **koszty pośrednie** dzieli się na **koszty stałe** zależne od zasobów przedsiębiorstwa oraz na **koszty zmienne** uzależnione od wielkości produkcji. Koszty stałe natomiast nie zależą od wielkości produkcji. Problemem może być podzielenie kosztów na stałe i zmienne. W przedsiębiorstwie koszty te zostały określone i podane w zestawieniu tabelarycznym.

Zapasy wytworzonych i sprzedanych produktów wycenia się według zmiennego kosztu produkcji. Koszt ten obejmuje, oprócz kosztów bezpośrednich, pośrednie zmienne koszty wydziałowe. Stała część kosztów wydziałowych łącznie z kosztami zarządu i sprzedaży, traktowana jest jako koszty okresu i w całości odnoszona do rachunku zysków i strat.

Wynik finansowy obliczany w konwencji rachunku kosztów zmiennych prezentuje poniższa tabela:

Przychody ze sprzedaży (cena x ilość sprzedanych produktów) - Koszty zmienne wyrobów sprzedanych - Koszty zmienne sprzedaży i ogólnego zarządu
= Marża na pokrycie - Koszty stałe produkcyjne - Koszty stałe sprzedaży i ogólnego zarządu
= Wynik ze sprzedaży

Wynik finansowy obliczany w konwencji rachunku kosztów pełnych prezentuje poniższa tabela:

Przychody ze sprzedaży (cena x ilość sprzedanych produktów) - Koszty sprzedanych wyrobów
= Wynik brutto na sprzedaży - Koszty sprzedaży - Koszty ogólnego zarządu
= Wynik ze sprzedaży

Polecenie

Należy obliczyć wielkość wyniku finansowego przedsiębiorstwa Albinos Sp. z o.o. w czterech kwartałach oraz wielkość zapasów w konwencji rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych, przy założeniu, że cena w poszczególnych kwartałach jest niezmienna, a pozostałe dane są zaprezentowane w tabeli. Należy także ustalić różnice w wyniku przy zastosowaniu różnych modeli rachunku kosztów.

Dane do obliczeń zawarte są w tabeli:

Treść	Kwartał I	Kwartał II	Kwartał III	Kwartał IV
1. Stan początkowy	0	120	180	170
2. Produkcja w sztukach	340	260	240	240
3. Sprzedaż w sztukach	220	200	250	410
4. Stan końcowy	120	180	170	0
5. Cena jednostkowa	600	600	600	600

6. Koszty zmienne jednostkowe				
a) materiały bezpośrednie	19	19	19	19
b) płace bezpośrednie	10	10	10	10
c) koszty wydziałowe	8	8	8	8
d) koszty ogólnego zarządu	5	5	5	5
e) koszty sprzedaży	9	9	9	9
7. Koszty stałe:				
a) wydziałowe	11 000	11 000	11 000	11 000
b) ogólnego zarządu	8000	8000	8000	8000
c) sprzedaży	6000	6000	6000	6000

Rozwiązanie problemu

Wynik przy zastosowaniu rachunku kosztów pełnych

Treść	Kwartał I	Kwartał II	Kwartał III	Kwartał IV
1. Sprzedaż	132 000	120 000	150 000	246 000
2. Zapas początkowy	0	8322	14 275	14 082
3. Koszty bezpośrednie	9860	7540	6960	6960
a) materiały bezpośrednie	6460	4940	4560	4560
b) płace bezpośrednie	3400	2600	2400	2400
4. Koszty wydziałowe	13 720	13 080	12 920	12 920
a) zmienne	2720	2080	1920	1920
b) stałe	11 000	11 000	11 000	11 000
5. Razem koszty wytworzenia	23 580	20 620	19 880	19 880
6. Zapas końcowy	8322	14 275	14 082	0
7. Koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych	15 258	14 667	20 074	33 962
8. Koszty ogólnego zarządu	9100	9000	9250	10 050
a) zmienne	1100	1000	1250	2050
b) stałe	8000	8000	8000	8000
9. Koszty sprzedaży	7980	7800	8250	9690
a) zmienne	1980	1800	2250	3690
b) stałe	6000	6000	6000	6000
10. Wynik operacyjny	99 662	88 533	112 426	192 298

Wynik przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych

Treść	Kwartał I	Kwartał II	Kwartał III	Kwartał IV
1. Sprzedaż	132 000	120 000	150 000	246 000
2. Zapas początkowy	0	4440	6660	6290
3. Zmienne koszty wytworzenia	12 580	9620	8880	8880
a) materiały bezpośrednie	6460	4940	4560	4560
b) płace bezpośrednie	3400	2600	2400	2400
c) zmienne koszty wydziałowe	2720	2080	1920	1920
4. Zapas końcowy	4440	6660	6290	0
5. Koszty zmienne produktów sprzedanych	8140	7400	9250	15 170
6.Wynik brutto I	123 860	112 600	140 750	230 830
7. Pozostałe koszty zmienne	3080	2800	3500	5740
a) koszty ogólnego zarządu	1100	1000	1250	2050
b) koszty sprzedaży	1980	1800	2250	3690
8. Wynik brutto II	120 780	109 800	137 250	225 090
9. Koszty stałe	25 000	25 000	25 000	25 000
a) wydziałowe	11 000	11 000	11 000	11 000
b) ogólnego zarządu	8000	8000	8000	8000
c) sprzedaży	6000	6000	6000	6000
10. Wynik operacyjny	95 780	84 800	112 250	200 090

Różnice w wyniku przy zastosowaniu różnych modeli rachunków kosztów są następujące:

Treść	Kwartał I	Kwartał II	Kwartał III	Kwartał IV
1. Wynik według RKP	99 662	88 533	112 426	192 298
2. Wynik według RKZ	95 780	84 800	112 250	200 090
3. Różnica	3882	3733	176	-7792

Poniżej zaprezentowano wyniki dotyczące wyceny zapasów w przekroju czterech kwartałów.

Przyrost zapasu według rachunku kosztów pełnych	8322	-5953	194	14 082
Przyrost zapasu według rachunku kosztów zmiennych	4440	-2220	370	6290
Różnica w wartości zapasu	3882	-3733	-176	7792

Wynik przy zastosowaniu rachunku kosztów zmiennych

Podsumowanie

Wynik finansowy w rachunku kosztów zmiennych jest ustalany w sposób stopniowy, najpierw ustalany jest wynik brutto I, będący różnicą między przychodami a kosztami zmiennymi wytworzenia produktów.

Następnie jest ustalany wynik brutto II tzw. marża pokrycia kosztów stałych oraz zysku.

Wynik według RKZ w poszczególnych kwartałach kształtuje się następująco (w zł):	95 780	84 800	112 250	200 090

Rachunek kosztów zmiennych ułatwia podejmowanie bieżących decyzji dotyczących optymalizacji wielkości i struktury produkcji, różnicowania cen poszczególnych wyrobów, umożliwia trafniejszą ocenę opłacalności sprzedaży wyrobów.

W rachunku kosztów zmiennych cechą charakterystyczną jest **dzielenie kosztów wytworzenia na część zmienną i stałą**. Wyroby gotowe i produkcję niezakończoną wycenia się wyłącznie na podstawie kosztów zmiennych (koszty bezpośrednie oraz część kosztów wydziałowych zmiennych).

Stałe koszty wydziałowe w rachunku kosztów zmiennych są odnoszone wprost do wyniku finansowego danego okresu.

Przyrost zapasu według rachunku kosztów zmiennych kształtuje się następująco (w zł):	4440	-2220	370	6290

Rachunek kosztów pełnych jest przydatny w długim okresie. Obliczając wynik finansowy od przychodów ze sprzedaży odejmuje

się koszty sprzedanych produktów, koszty zarządu i koszty sprzedaży. Podział na koszty stałe i zmienne nie ma znaczenia przy ustalaniu wyniku finansowego dla większości podmiotów gospodarczych (warunki określone są w ustawie o rachunkowości).

Przy kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia uwzględnia się więc wszystkie koszty historyczne. Zapas produktów gotowych wycenia się według pełnego kosztu wytworzenia, który obejmuje koszty bezpośrednie (materiały, płace, inne koszty bezpośrednie) oraz koszty pośrednie produkcji – wydziałowe.

W tym rachunku kosztów **koszty zarządu i sprzedaży** są odnoszone bezpośrednio na wynik finansowy i traktowane są jako koszty okresu. Rachunek kosztów pełnych cechuje się dokładnością. Jest przydatny w planowaniu długookresowym i dzięki dokładności dostarcza informacji do sporządzania sprawozdań finansowych zewnętrznych.

Wynik finansowy ustalany w poszczególnych kwartałach kształtuje się następująco (w zł):

Wynik według RKP	99 662	88 533	112 426	192 298

Wartość zapasów w tym rachunku jest następująca (w zł):

Przyrost zapasu według rachunku kosztów pełnych	8322	-5953	194	14 082

Różnica pomiędzy dwoma rachunkami kosztów polega na innym podejściu do stałych kosztów produkcyjnych. W rachunku kosztów pełnych są one aktywowane jako wartość zapasów, a w rachunku kosztów zmiennych obciążają wynik okresu.

Studium przypadku 8.

Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów

Przedsiębiorstwo produkcyjne Zor-tax Sp. z o.o. produkuje cztery rodzaje wyrobów z plastiku na dwóch wydziałach. Na wydziale pierwszym odbywa się produkcja szafek oraz skrzynek, a na wydziale drugim – fotelików i stolików dla dzieci. Informacje o kosztach i przychodach znajdują się w tabeli (dane w zł):

Wyszczególnienie	Wydział I		Wydział II		Razem
	Szafki	Skrzynki	Foteliki	Stoliki	
Przychody ze sprzedaży	800	700	600	500	2600
Koszty zmienne produktów	300	320	400	280	1300
Koszty stałe produktów	100	90	80	70	340
Koszty stałe grup produktów					120
Koszty stałe wydziałów					60
Koszty stałe przedsiębiorstwa					50

Podział na koszty stałe i zmienne został dokonany metodą księgowych. Metoda ta jest obarczona dużą dozą subiektywizmu, ale kierownictwo jednostki uznało, że podział kosztów jest dokonany poprawnie.

W przedsiębiorstwie Zor-tax Sp. z o.o. przyjęto, że **koszty stałe grup produktów** będą dzielone między wydział pierwszy i wydział drugi w proporcji (1/2). **Koszty stałe wydziałów** będą rozliczane w 60% na wydział pierwszy i w 40% na wydział drugi.

Postanowiono wdrożyć **wieloblokowy i wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych**. Prezes przedsiębiorstwa Zor-tax chciałby uzyskać informacje na temat wyniku operacyjnego ze sprzedaży, ciekaw jest także, jak można ocenić wyniki poszczególnych wydziałów.

Problem do rozwiązania

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów jest przydatny dla tych przedsiębiorstw, które zajmują się produkcją **wieloasortymentową produktów**. Istnieje możliwość obliczania wielu poziomów marż brutto dla wyodrębnionych obiektów kosztowych tzw. segmentów.

Segmentami są różne zakłady w ramach jednego przedsiębiorstwa oraz poszczególne wydziały produkcyjne, gdy dany wydział produkuje wyrób od początku do końca i jest on sprzedawany.

Koszty stałe są przypisywane indywidualnie do poszczególnych asortymentów produktów. W wielostopniowym i wieloblokowym rachunku, koszty stałe firmy nie stanowią jednego bloku, lecz składają się z poszczególnych segmentów.

Wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych wykazuje, że marża segmentu musi przynajmniej pokryć jego koszty stałe. W rachunku wieloblokowym i wielostopniowym można wyróżnić kilka etapów.

W pierwszym etapie następuje wydzielenie przychodów ze sprzedaży oraz kosztów zmiennych przypisanych produktom i oblicza się marżę brutto I.

Następnie wydziela się indywidualne koszty stałe produktów i oblicza się marżę brutto II.

W kolejnym etapie następuje grupowanie kosztów stałych na poziomie grupy asortymentowej i obliczenie marży brutto III dla każdej z grup.

Dalej ustala się marżę brutto IV na poziomie wydzielonej organizacyjnie komórki przy uwzględnieniu kosztów stałych wspólnych dla tej komórki.

Następny etap polega na wyliczeniu łącznej marży brutto dla całego przedsiębiorstwa i ustalenie wyniku operacyjnego. W tym celu od marży odejmuje się koszty stałe ogólnego zarządu i koszty stałe sprzedaży.

Problemem jest obliczenie wyniku operacyjnego dla całego przedsiębiorstwa, jak i dla poszczególnych jego części – segmentów. Do każdego segmentu zostały przypisane przychody ze sprzedaży, koszty zmienne i koszty stałe. W ten sposób wszystkie koszty stałe zostały podzielone **na koszty stałe segmentowe i koszty stałe, których nie można przypisać do żadnego segmentu**. Te ostatnie są **kosztami wspólnymi,** powiązanymi z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości.

Rozwiązanie problemu

Dział rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa Zor-tax Sp. z o.o. na podstawie informacji o przychodach i kosztach sporządził **wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych** w celu oceny działalności przedsiębiorstwa i poszczególnych wydziałów.

Wyszczególnienie (dane w zł)	Wydział I		Wydział II		Razem
	Szafki	Skrzynki	foteliki	Stoliki	
Przychody ze sprzedaży	800	700	600	500	2600
Koszty zmienne produktów	300	320	400	280	1300
Marża I	500	380	200	220	1300
Koszty stałe produktów	100	90	80	70	340
Marża II	400	290	120	150	960
Koszty stałe grup produktów	60		60		120
Marża III	630		210		840
Koszty stałe wydziałów	36		24		60
Marża IV	594		186		780
Koszty stałe przedsiębiorstwa					50
Wynik przedsiębiorstwa					730

Z obliczeń wynika, że **wynik przedsiębiorstwa jest dodatni**, wynosi 730 zł. Lepsze wyniki osiąga wydział pierwszy, ma wyższą marżę na poziomie I, II oraz III. Wpływ na to mają wyższe przychody, które osiąga przedsiębiorstwo ze sprzedaży szafek i skrzynek, ale także jest to spowodowane niższymi kosztami zmiennymi produktów.

Podsumowanie

Grupowanie kosztów stałych w blokach przyporządkowanych różnym segmentom (przedmiotowym i podmiotowym) umożliwia prowadzenie kontroli kosztów i wyników określonych obszarów działalności. **Ocena jest dokonywana właśnie poprzez obliczenie marży pokrycia.** Wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych spełnił swoje zadania, ujawnił wyniki poszczególnych segmentów, które są satysfakcjonujące.

Grafika użyta do rozdzielania poszczególnych rozdziałów:

1. Ad. 1 – pressfoto/Freepik.com
2. Ad. 2 – freepik/Freepik.com
3. Ad. 3 – snowing/Freepik.com
4. Ad. 4 – mindandi/Freepik.com
5. Ad. 5 – cookie_studio/Freepik.com
6. Ad. 6 – freepik/Freepik.com

Z recenzji:

Problematyka podręcznika dotycząca rachunku kosztów cieszy się wciąż niesłabnącym zainteresowaniem zarówno naukowców jak i praktyków. Wynika to z ogromnej roli jaką spełnia rachunek kosztów w przedsiębiorstwie. Dostarcza szeregu informacji, które stają się przydatne w wypełnianiu celów sprawozdawczych jak i zarządczych. Rachunek kosztów wciąż zmienia swoją postać, a wynika to z rosnących potrzeb użytkowników informacji o kosztach. Z tego względu konieczne jest akcentowanie w publikacjach znaczenia rachunku kosztów z perspektywy konstruowania sprawozdań oraz kalkulacji kosztów wytworzenia produktów (wyrobów i usług). Zasadne i pożądane jest także propagowanie idei implementacji rachunków kosztów przydatnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, szczególnie w obliczu coraz bardziej ograniczonych zasobów i wzrostu konkurencji produktów.

Podjęta przez Autorkę podręcznika problematyka jest trafna i jednocześnie aktualna. Innowacyjny charakter prezentowanych zagadnień polega na ukazaniu przykładów obrazujących zagadnienia rachunku kosztów.

prof. dr hab. Jan Stępniewski

Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie
20-209 Lublin, ul. Projektowa 4
tel.: +48 81 749 17 77
www.wsei.lublin.pl

WSEI LUBLIN
WYDAWNICTWO NAUKOWE
INNOVATIO PRESS

ISBN – wersja elektroniczna: 978-83-66159-86-0

KOMPETENCJE WIEDZA INNOWACJE
Zintegrowany program rozwoju WSEI
III ETAP

Fundusze Europejskie
Program Regionalny

Rzeczpospolita Polska

Unia Europejska
Europejski Fundusz Społeczny