**Pełna metoda ewidencji kosztów działalności podstawowej**

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości nr 12 (564) z dnia 20.06.2022

**1. Ogólne zasady rozliczania kosztów w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym**

Koszty podstawowej działalności operacyjnej mogą być ewidencjonowane:

1) tylko na kontach zespołu 4 "Koszty według rodzajów i ich rozliczenie",

2) tylko na kontach zespołu 5 "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie", z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym,

3) na kontach zespołu 4 i równocześnie na kontach zespołu 5, z dalszym ich odniesieniem na zapasy produktów, koszt sprzedanych produktów lub wynik finansowy (układ rodzajowo-kalkulacyjny).

W przypadku gdy jednostka ewidencję i rozliczanie kosztów prowadzi za pomocą jednego z zespołów (tzn. tylko zespołu 4 lub tylko zespołu 5), wariant sporządzania rachunku zysków i strat jest już w zasadzie przesądzony. Natomiast przy pełnej ewidencji kosztów, tj. na kontach zespołu 4 i 5, jednostka może zdecydować jaki wariant rachunku zysków i strat będzie sporządzać. Zależność między metodą ewidencji kosztów a wariantem rachunku zysków i strat przedstawia poniższy schemat.

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

Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności operacyjnej w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym polega na tym, że koszty proste działalności operacyjnej księguje się bieżąco, na podstawie dokumentów źródłowych na odpowiednich kontach zespołu 4 - według rodzajów. Następnie koszty te grupuje się według miejsc ich powstawania (funkcji, typów działalności) - na właściwych kontach zespołu 5. Informacje zarejestrowane na kontach zespołu 5 stanowią m.in. podstawę do kalkulacji kosztu wytwarzania produktów. Przeniesienie kosztów z układu rodzajowego na konta zespołu 5 może odbywać się w sposób bezpośredni na podstawie danych wynikających z dokumentów księgowych lub w sposób pośredni po zakończeniu każdego miesiąca - na podstawie sporządzonego w tym celu arkusza rozliczeniowego kosztów.

**2. Minimalny podział kosztów w układzie rodzajowym**

Koszty proste, za które uznaje się wszelkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty niedające się rozłożyć na elementy składowe, niezależnie od tego czy zostaną one zaliczone do kosztów bieżącego, czy przyszłych okresów sprawozdawczych ujmuje się na kontach zespołu 4 "Koszty według rodzajów i ich rozliczenie". Podział kosztów na rodzaje powinien być dostosowany do potrzeb i specyfiki jednostki. Minimalny ich podział został zawarty w wersji porównawczej rachunku zysków i strat sporządzonego według [załącznika nr 1](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,j4e0v8guf,1.html) do ustawy o rachunkowości. W pozycjach B.I-B.VII tego rachunku zysków i strat wykazuje się następujące rodzaje kosztów działalności operacyjnej: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty (w tym podatek akcyzowy), wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (w tym emerytalne) oraz pozostałe koszty rodzajowe.

|  |  |
| --- | --- |
| **Symbol i nazwa konta** | **Przykładowy zakres kosztów rodzajowych** |
| 40-0  "Amortyzacja" | Bieżące odpisy amortyzacyjne dotyczące:   |  |  | | --- | --- | | - | środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących właściwej działalności operacyjnej jednostki, | | - | budynków zaliczonych do inwestycji w nieruchomości oraz innych środków trwałych oddanych w najem, dzierżawę i leasing operacyjny, jeśli czynności te zalicza się do właściwej działalności operacyjnej jednostki | |
| 40-1  "Zużycie materiałów i energii" | Koszty zużytych materiałów bezpośrednich wchodzących w skład produktów oraz koszty materiałów pomocniczych, np. paliw, materiałów gospodarczych, biurowych, czasopism oraz koszty zużycia wszelkich rodzajów energii |
| 40-2  "Usługi obce" | Koszty robót i usług świadczonych przez inne podmioty na rzecz jednostki, np. usługi: podwykonawców, transportowe, składowania, telekomunikacyjne, najmu, dzierżawy, bankowe, informatyczne, utrzymania czystości, ochrony mienia. Do kosztów tych kwalifikuje się także opłaty licencyjne i zakup praw, niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych ze względu na ich niską wartość |
| 40-3  "Podatki i opłaty" | Koszty opłat skarbowych, notarialnych, sądowych, od środków spożywczych, za korzystanie ze środowiska, podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości, podatek akcyzowy, wpłaty na PFRON i inne |
| 40-4  "Wynagrodzenia" | Koszty wynagrodzeń (w pieniądzu i w naturze) wypłacanych pracownikom jednostki z tytułu umowy o pracę, łącznie z premiami, ekwiwalentami za urlop, nagrodami jubileuszowymi oraz koszty z tytułu umów cywilnoprawnych (np. zlecenia, o dzieło) |
| 40-5  "Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia" | Koszty składek na ubezpieczenia społeczne w części ponoszonej przez pracodawcę, koszty składek na FP, FS, FGŚP i FEP oraz koszty szkoleń pracowników, odpisy na ZFŚS, koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy, świadczenia urlopowe wypłacone w miejsce odpisu na ZFŚS, świadczenia emerytalne, rentowe, wpłaty na PPK oraz inne o podobnym charakterze, a także inne świadczenia na rzecz pracowników. Jednostki duże i małe wyodrębniają z tej pozycji świadczenia emerytalne, w zakres których wchodzą składki na ubezpieczenia emerytalne w części finansowanej przez zakład pracy, kwoty poniesionych kosztów w związku z odprawami emerytalnymi i inne pozycje związane ze świadczeniami emerytalnymi |
| 40-9  "Pozostałe koszty rodzajowe" | Koszty proste działalności operacyjnej, niekwalifikujące się do innych rodzajów:   |  |  | | --- | --- | | - | koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych, | | - | koszty poniesione na ubezpieczenia majątkowe i osobowe, | | - | zwrot wydatków za używanie dla potrzeb służbowych pojazdów będących własnością pracowników, | | - | koszty organizacji zebrań członkowskich i walnego zgromadzenia (w spółdzielniach i spółkach kapitałowych), | | - | odprawy z tytułu wypadków przy pracy, | | - | składki na rzecz organizacji społecznych i zrzeszeń, | | - | wypłaty pieniężne na rzecz osób fizycznych niezaliczane do wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników (np. odprawy pośmiertne), | | - | koszty reprezentacji i reklamy, | | - | ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego | |

Częścią układu rodzajowego kosztów jest także konto 49 "Rozliczenie kosztów". Stanowi ono "łącznik" między kosztami rodzajowymi a kosztami w układzie kalkulacyjnym. Za pośrednictwem tego konta koszty ujęte na kontach zespołu 4 przenosi się w ciężar kont zespołu 5 lub konta 64 (jeżeli dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych). Dalsze księgowania na koncie 49 zależą od przyjętego przez jednostkę do stosowania wariantu rachunku zysków i strat.

**3. Podział kosztów według typów działalności i miejsc powstawania**

Układ kalkulacyjny kosztów dzieli koszty według typów działalności i miejsc ich powstawania. Budowa układu kalkulacyjnego kosztów umożliwia obliczenie pozycji rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej, takich jak koszt wytworzenia sprzedanych produktów oraz koszty sprzedaży i koszty zarządu. Układ kalkulacyjny kosztów znajduje odzwierciedlenie na kontach zespołu 5 "Koszty według typów działalności i ich rozliczenie". Jest on wykorzystywany głównie w jednostkach, w których:

* konieczna jest kontrola według miejsc powstawania kosztów,
* prowadzi się różne typy działalności,
* proces technologiczny jest rozbudowany, tj. składa się z wielu etapów produkcji,
* wytwarza się szeroki asortyment produktów.

|  |  |
| --- | --- |
| **Symbol i nazwa konta** | **Przykładowy zakres kosztów w układzie kalkulacyjnym** |
| 50-0  "Koszty działalności podstawowej - produkcyjnej" | Koszty związane z działalnością produkcyjną jednostki, w tym koszty:   |  |  | | --- | --- | | - | zużytych materiałów, surowców do produkcji, opakowań bezpośrednich, wynagrodzenia pracowników produkcyjnych, | | - | energii, wody i innych mediów, gdy można koszty ich zużycia bezspornie powiązać z określonym produktem | |
| 51-0  "Koszty działalności podstawowej - handlowej" | Koszty pozostające w bezpośrednim związku z prowadzeniem działalności handlowej, a w przypadku działalności gastronomicznej również koszty przerobu, czyli produkcji posiłków. Do kosztów handlowych zalicza się w szczególności:   |  |  | | --- | --- | | - | wynagrodzenia pracowników pracujących w placówkach handlowych, | | - | amortyzację obiektów i urządzeń wykorzystywanych w działalności handlowej, | | - | koszty energii, wody, ogrzewania itp., | | - | ubezpieczenie majątku wykorzystywanego w działalności handlowej. |   **Uwaga:** Koszty handlowe prezentuje się w wariancie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat sporządzanym według [załącznika nr 1](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,j4e0v8guf,1.html) w pozycji D. "Koszty sprzedaży" |
| 52-1  "Koszty wydziałowe" | Koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty. Do tej grupy kosztów zalicza się m.in.: amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków i budowli, w których następuje produkcja; zużycie materiałów i energii; wynagrodzenia i usługi związane z utrzymaniem maszyn i urządzeń w ruchu, w tym ich konserwacją i remontem, oświetleniem, ogrzaniem, utrzymaniem czystości, transportem wewnętrznym; wynagrodzenia wraz z pochodnymi nadzoru i administracji wydziałowej |
| 52-7  "Koszty sprzedaży" | Koszty związane z obsługą i pozyskaniem nowych odbiorców, spedycją wyprodukowanych produktów i towarów, np.: koszty wysyłki, opakowania, koszty badań marketingowych, wynagrodzenie pracowników zatrudnionych bezpośrednio w dziale sprzedaży, prowizje dla pośredników, koszty napraw gwarancyjnych, podatek akcyzowy od sprzedanych produktów |
| 53  "Koszty działalności pomocniczej" | Koszty związane ze świadczeniem dostaw i usług przez wyodrębnione organizacyjnie i ewidencyjnie wydziały na rzecz innych wydziałów wewnątrz przedsiębiorstwa, tj. wydziałów podstawowych, komórek zarządu i sprzedaży itp.; przykładem działalności pomocniczej jest wewnętrzny serwis urządzeń, napraw i remontów dla wydziałów produkcyjnych i administracji |
| 55  "Koszty zarządu" | Koszty administracyjno-gospodarcze, tj.: płace zarządu jednostki, koszty pomieszczeń administracyjnych, koszty ogólnoprodukcyjne, koszty utrzymania magazynów materiałów i wyrobów gotowych, koszty utrzymania biura, koszty reprezentacji |

**4. Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5 w ciągu roku**

Wybór pełnej metody ewidencji kosztów, w której stosuje się zasadę pierwszeństwa ewidencji w układzie rodzajowym, a następnie w układzie funkcjonalnym, pozwala na uzyskanie największej ilości informacji. Dostarcza on bowiem informacji nie tylko o strukturze rodzajowej kosztów, ale też o kosztach poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Ponadto umożliwia przeprowadzenie rachunku kalkulacyjnego, a także daje swobodę przy wyborze metody sporządzania rachunku zysków i strat.

|  |
| --- |
| **Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5**  1. Bieżące ujęcie kosztów prostych według rodzajów na podstawie dowodów źródłowych:  - **Wn konto 40** "Koszty według rodzajów", - **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8**.  2. Rozliczenie kosztów według typów działalności (miejsc ich powstawania):  a) na odpowiednie konta zespołu 5:  - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (konto 50, 51, 52, 53, 55)**, - **Ma konto 49** "Rozliczenie kosztów",  b) koszty zakwalifikowane do rozliczenia w czasie:  - **Wn konto 64** "Rozliczenia międzyokresowe kosztów", - **Ma konto 49** "Rozliczenie kosztów".  3. Koszty rozliczane w czasie dotyczące bieżącego okresu sprawozdawczego:  - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (konto 50, 51, 52, 53, 55)**, - **Ma konto 64** "Rozliczenia międzyokresowe kosztów".  4. Koszty działalności pomocniczej obciążające koszty działalności podstawowej lub zarządu:  - **Wn konto 50-0** "Koszty działalności podstawowej - produkcyjnej", 51 "Koszty działalności podstawowej - handlowej", 55 "Koszty zarządu", - **Ma konto 53** "Koszty działalności pomocniczej". |

W dalszej kolejności ustalony po zakończeniu każdego miesiąca koszt wytworzenia produktów przenosi się z konta 50-0, w zależności od przyjętego rozwiązania, w ciężar konta 58 "Rozliczenie kosztów działalności" lub konta 60 "Produkty gotowe i półprodukty" albo 70-1 "Koszt sprzedanych produktów". Pominięcie w ewidencji konta 58 jest możliwe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję produktów na kontach zespołu 6 i 7 według kosztu rzeczywistego.

**5. Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku ze sprzedaży w zależności od wariantu rachunku zysków i strat**

|  |
| --- |
| **Zasady ustalania wyniku finansowego w księgach rachunkowych** |

W świetle [art. 42](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,dgailqinv,1.html) ustawy o rachunkowości, na wynik finansowy składa się wynik działalności operacyjnej oraz wynik operacji finansowych. Pozycje te składają się na wynik finansowy brutto. W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych wynik finansowy brutto koryguje się o obciążenia z tytułu tego podatku, otrzymując w ten sposób wynik finansowy netto. Z kolei w jednostkach niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych wynik finansowy brutto jest jednocześnie wynikiem finansowym netto.

W księgach rachunkowych ustalenie wyniku finansowego polega na przeksięgowaniu na konto 86 "Wynik finansowy", pod datą ostatniego dnia roku obrotowego, sald kont wynikowych, czyli kont służących do ewidencji kosztów i przychodów. W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych na konto wyniku finansowego przeksięgowaniu podlega również saldo konta 87 "Podatek dochodowy od osób prawnych". Zamknięcie kont wynikowych podstawowej działalności operacyjnej oraz ustalenie wyniku działalności operacyjnej uzależnione jest od przyjętego przez daną jednostkę sposobu ewidencji kosztów oraz od sporządzanego wariantu rachunku zysków i strat.

Zasadniczą różnicą między porównawczym a kalkulacyjnym rachunkiem zysków i strat jest prezentacja danych w części dotyczącej ustalania wyniku na działalności operacyjnej, a dokładnie w części dotyczącej ustalania zysku (straty) ze sprzedaży.

Przypominamy, iż stosownie do treści art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem, oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

W wariancie porównawczym rachunku zysków i strat przy ustalaniu wyniku ze sprzedaży od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów skorygowanych o zmianę stanu produktów i zwiększonych o koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby odejmowana jest suma kosztów działalności operacyjnej według ich rodzaju oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów. Z kolei w wariancie kalkulacyjnym od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów odejmowane są koszty wytworzenia sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów, jak też całość kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu. Pozostałe składniki rachunku zysków i strat w obu wariantach są jednakowe. Obejmują one pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe oraz podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku lub zwiększenia straty. W dalszej części artykułu przedstawimy zasady zamknięcia kont wynikowych i ustalenia wyniku z działalności operacyjnej w zależności od wariantu rachunku zysków i strat.

|  |
| --- |
| **Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku ze sprzedaży  metodą porównawczą** |

W jednostkach, które prowadzą pełną ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej i sporządzają rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym, salda wszystkich kont zespołu 4 przenosi się na stronę Wn konta 86 "Wynik finansowy" i koryguje się je o ewentualną zmianę stanu produktów, czyli o saldo konta 49 "Rozliczenie kosztów". Saldo kredytowe (Ma) konta 49 oznacza zwiększenie stanu produktów, a saldo debetowe (Wn) oznacza zmniejszenie stanu produktów. Zmiana stanu produktów jest związana z funkcjonowaniem tzw. zamkniętego kręgu kosztów, który tworzą następujące konta: konto 49, konta zespołu 5, 6 i konto 70-1 "Koszt sprzedanych produktów". W każdym przypadku wejścia lub wyjścia kosztów z kręgu, w jednostkach prowadzących ewidencję kosztów równocześnie na kontach zespołu 4 i 5, wskazane jest stosowanie pomocniczo dwóch dodatkowych kont, tj. konta 79-0 "Obroty wewnętrzne" oraz konta 79-1 "Koszty obrotów wewnętrznych". Stosowanie tych kont zapewnia uszczelnienie kręgu kosztów. Na koniec okresu sprawozdawczego salda kont 79-0 i 79-1 powinny być sobie równe. Przy czym na dzień bilansowy saldo Ma konta 79-0 przenosi się na wynik finansowy, a saldo Wn konta 79-1 - w ciężar konta 49.

**Przykład**

**I. Założenia:**

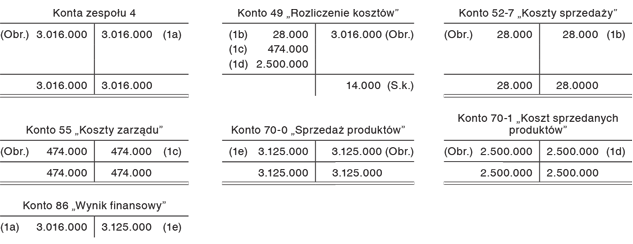
*Spółka z o.o. "ABC" prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat. Rokiem obrotowym spółki jest rok kalendarzowy. Na początek roku obrotowego stan wyrobów gotowych wynosił: 139.000 zł, a czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów: 62.000 zł. Natomiast na 31 grudnia 2021 r. obroty kont były następujące:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Numer konta*** | ***Nazwa konta*** | ***Obroty (w zł)*** | | ***Saldo (w zł)*** | |
| ***Wn*** | ***Ma*** | ***Wn*** | ***Ma*** |
| *40-0* | *Amortyzacja* | *660.000* |  | *660.000* |  |
| *40-1* | *Zużycie materiałów i energii* | *925.000* |  | *925.000* |  |
| *40-2* | *Usługi obce* | *82.000* |  | *82.000* |  |
| *40-3* | *Podatki i opłaty* | *47.000* |  | *47.000* |  |
| *40-4* | *Wynagrodzenia* | *980.000* |  | *980.000* |  |
| *40-5* | *Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia* | *300.000* |  | *300.000* |  |
| *40-9* | *Pozostałe koszty rodzajowe* | *22.000* |  | *22.000* |  |
| *49* | *Rozliczenie kosztów* |  | *3.016.000* |  | *3.016.000* |
| *50-0* | *Koszty działalności podstawowej - produkcyjnej* | *2.488.000* | *2.488.000* | *0* | *0* |
| *52-7* | *Koszty sprzedaży* | *28.000* |  | *28.000* |  |
| *55* | *Koszty zarządu* | *474.000* |  | *474.000* |  |
| *60-0* | *Produkty gotowe* | *139.000 + 2.488.000* | *2.500.000* | *127.000* |  |
| *64-0* | *Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów* | *62.000 + 88.000* | *62.000* | *88.000* |  |
| *70-0* | *Sprzedaż produktów* |  | *3.125.000* |  | *3.125.000* |
| *70-1* | *Koszt sprzedanych produktów* | *2.500.000* |  | *2.500.000* |  |

**II. Dekretacja:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Opis operacji** | **Kwota** | **Konto** | |
| **Wn** | **Ma** |
| 1. PK - przeksięgowanie kont wynikowych podstawowej  działalności operacyjnej na 31 grudnia 2021 r.: |  |  |  |
| a) koszty według rodzajów ogółem, w tym: | 3.016.000 zł | **86** |  |
| - amortyzacja | 660.000 zł |  | **40-0** |
| - zużycie materiałów i energii | 925.000 zł |  | **40-1** |
| - usługi obce | 82.000 zł |  | **40-2** |
| - podatki i opłaty | 47.000 zł |  | **40-3** |
| - wynagrodzenia | 980.000 zł |  | **40-4** |
| - ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia | 300.000 zł |  | **40-5** |
| - pozostałe koszty rodzajowe | 22.000 zł |  | **40-9** |
| b) koszty sprzedaży | 28.000 zł | **49** | **52-7** |
| c) koszty zarządu | 474.000 zł | **49** | **55** |
| d) koszt sprzedanych produktów | 2.500.000 zł | **49** | **70-1** |
| e) przychody ze sprzedaży produktów | 3.125.000 zł | **70-0** | **86** |

**III. Księgowania:**



**IV. Sprawdzenie zgodności zmiany stanu produktów:**

Wartość zmiany stanu produktów niesprzedanych i niezakończonych oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów, tj. różnicy między ich wartością na początek i na koniec roku obrotowego wynosiła:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Salda kont zespołu 6 na koniec roku obrotowego** | **Stan na początek okresu sprawozdawczego (w zł)** | | **Stan na koniec okresu sprawozdawczego (w zł)** | | **Zmiana stanu produktów (w zł)** | |
| **Wn** | **Ma** | **Wn** | **Ma** | **(+)** | **(-)** |
| Konto 60 | 139.000 |  | 127.000 |  | 0 | 12.000 |
| Konto 64-0 | 62.000 |  | 88.000 |  | 26.000 | 0 |
| **Zmiana stanu** | | | | | **(+) 14.000** | |

Saldo Ma konta 49 wynosi: 14.000 zł i odzwierciedla zmianę stanu produktów.

**V. Przeksięgowanie salda konta 49 na dzień bilansowy:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Opis operacji** | **Kwota** | **Konto** | |
| **Wn** | **Ma** |
| 1. PK - przeksięgowanie salda konta 49 na wynik finansowy | 14.000 zł | **49** | **86** |

**VI. Księgowania:**



**VII. Fragment rachunku zysków i strat sporządzonego według** [**załącznika nr 1**](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,j4e0v8guf,1.html) **(wariant porównawczy):**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Pozycja** | **Wyszczególnienie** | **Dane za 2021 r. (w zł)** | |
| **A.** | **Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:** | **3.139.000** | |
|  | - od jednostek powiązanych |  | |
| I. | Przychody netto ze sprzedaży produktów | 3.125.000 | |
| II. | Zmiana stanu produktów  (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna) | (+) 14.000 | |
| **B.** | **Koszty działalności operacyjnej** | **3.016.000** | |
| I. | Amortyzacja | 660.000 | |
| II. | Zużycie materiałów i energii | 925.000 | |
| III. | Usługi obce | 82.000 | |
| IV. | Podatki i opłaty | 47.000 | |
| V. | Wynagrodzenia | 980.000 | |
| VI. | Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia | 300.000 | |
| VII. | Pozostałe koszty rodzajowe | 22.000 | |
| **C.** | **Zysk (strata) ze sprzedaży (A - B)** | **123.000** | |
| **Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku ze sprzedaży  metodą kalkulacyjną** | | |

W jednostkach, które prowadzą pełną ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej i sporządzają kalkulacyjny rachunek zysków i strat pod datą ostatniego dnia roku obrotowego na stronę Ma konta 86 "Wynik finansowy" przenosi się przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, a na stronę Wn konta 86 przenosi się koszt sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów oraz koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży. Natomiast salda kont kosztów rodzajowych przeksięgowuje się na stronę Wn konta 49 "Rozliczenie kosztów". Co istotne jednostki sporządzające kalkulacyjny rachunek zysków i strat nie stosują kont 79-0 i 79-1.

**Przykład**

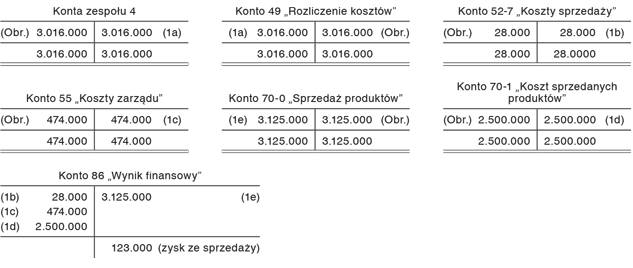
**I. Założenia:**

*Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że spółka sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat.*

**II. Dekretacja:**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Opis operacji** | **Kwota** | **Konto** | |
| **Wn** | **Ma** |
| 1. PK - przeksięgowanie kont wynikowych podstawowej  działalności operacyjnej na 31 grudnia 2021 r.: |  |  |  |
| a) koszty według rodzajów ogółem, w tym: | 3.016.000 zł | **49** |  |
| - amortyzacja | 660.000 zł |  | **40-0** |
| - zużycie materiałów i energii | 925.000 zł |  | **40-1** |
| - usługi obce | 82.000 zł |  | **40-2** |
| - podatki i opłaty | 47.000 zł |  | **40-3** |
| - wynagrodzenia | 980.000 zł |  | **40-4** |
| - ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia | 300.000 zł |  | **40-5** |
| - pozostałe koszty rodzajowe | 22.000 zł |  | **40-9** |
| b) koszty sprzedaży | 28.000 zł | **86** | **52-7** |
| c) koszty zarządu | 474.000 zł | **86** | **55** |
| d) koszt sprzedanych produktów | 2.500.000 zł | **86** | **70-1** |
| e) przychody ze sprzedaży produktów | 3.125.000 zł | **70-0** | **86** |

**III. Księgowania:**



**IV. Fragment rachunku zysków i strat sporządzonego według załącznika nr 1 (wariant kalkulacyjny):**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Pozycja** | **Wyszczególnienie** | **Dane za 2021 r.  (w zł)** |
| **A.** | **Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:** | **3.125.000** |
|  | - od jednostek powiązanych |  |
| I. | Przychody netto ze sprzedaży produktów | 3.125.000 |
| **B.** | **Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:** | **2.500.000** |
|  | - jednostkom powiązanym |  |
| I. | Koszt wytworzenia sprzedanych produktów | 2.500.000 |
| **C.** | **Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A - B)** | **625.000** |
| **D.** | **Koszty sprzedaży** | **28.000** |
| **E.** | **Koszty ogólnego zarządu** | **474.000** |
| **F.** | **Zysk (strata) ze sprzedaży (C - D - E)** | **123.000** |

**6. Alternatywny sposób rozliczania kosztów zarządu i kosztów sprzedaży**

Koszty zarządu i koszty sprzedaży mogą być również rozliczane w trakcie roku obrotowego jako składnik kosztu własnego sprzedaży. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów to wartość sprzedanych w danym okresie sprawozdawczym produktów wycenionych po koszcie wytworzenia, na który składają się koszty bezpośrednie i uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tych produktów (por. [art. 28 ust. 3](http://www.sl.gofin.pl/ustawa-z-dnia-29091994-r-o-rachunkowosci,9zvpbf3du,1.html) ustawy o rachunkowości). W celu ustalenia pełnego kosztu, jaki jednostka poniosła w związku z prowadzoną podstawową działalnością operacyjną należy dodatkowo uwzględnić koszty zarządu i koszty sprzedaży. Suma kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży stanowi koszt własny sprzedaży.

Jeśli koszty zarządu i koszty sprzedaży są w trakcie roku obrotowego rozliczane w jednostce produkcyjnej jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów, to koszty te po zakończeniu każdego miesiąca jednostka przenosi na stronę Wn konta 70-1.

|  |
| --- |
| **Ewidencja księgowa kosztów zarządu i sprzedaży rozliczanych w trakcie  roku obrotowego jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów**  1. PK - przeksięgowanie kosztów zarządu oraz kosztów sprzedaży w trakcie roku obrotowego, rozliczanych jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów:  - **Wn konto 70-1** "Koszt sprzedanych produktów", - **Ma konto 55** "Koszty zarządu" lub 52-7 "Koszty sprzedaży".  2. PK - rozliczenie kosztów zarządu i kosztów sprzedaży, ujmowanych w trakcie roku obrotowego jako składnik kosztu własnego sprzedaży:  a) gdy jednostka sporządza porównawczy rachunek zysków i strat:  - **Wn konto 49** "Rozliczenie kosztów", - **Ma konto 70-1** "Koszt sprzedanych produktów",  b) gdy jednostka sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat:  - **Wn konto 86** "Wynik finansowy", - **Ma konto 70-1** "Koszt sprzedanych produktów". |