

Warto podkreślić, że udzielone pożyczki, zaliczane zarówno do długoterminowych, jak i krótkoterminowych inwestycji, są ewidencjonowane na odpowiednim koncie rozrachunków, tzn. na koncie 240 *Pozostałe rozrachunki* (pożyczki). Dlatego też ewidencja szczegółowa do tego konta powinna umożliwić rozróżnienie pożyczek długoterminowych (zaliczanych do aktywów trwałych w bilansie) i pożyczek krótkoterminowych (zaliczanych do aktywów obrotowych w bilansie).

### Pytania i zadania kontrolne

1. Co obejmuje pojęcie „inwestycje”?
2. Jakie jest podstawowe kryterium zaliczania do inwestycji?
3. Co to są aktywa finansowe?
4. Kiedy nabycie nieruchomości może być zaliczone do inwestycji?
5. Co zalicza się do inwestycji długoterminowych?
6. Jakie elementy zalicza się do długoterminowych aktywów finansowych?
7. Podaj klasyfikację długoterminowych aktywów finansowych.
8. Jak wycenia się składniki długoterminowych aktywów finansowych?
9. Jakie są typowe zapisy na koncie 030 *Długoterminowe aktywa finansowe*?
10. Wymień składniki krótkoterminowych aktywów finansowych?
11. Co zalicza się do krótkoterminowych aktywów finansowych?
12. Omów zasady wyceny krótkoterminowych aktywów finansowych.
13. Jakie są typowe zapisy na koncie 141 *Krótkoterminowe aktywa finansowe*?
14. Czy do krótkoterminowych aktywów finansowych zalicza się:
  - a) czeki i weksle obce o terminie wykupu powyżej 3 miesięcy,
  - b) zakupioną roczną obligację Skarbu Państwa,
  - c) otrzymany kredyt bankowy, który podlega spłacie po 9 miesiącach?

## 13

### Rachunek kosztów

Teresa Kiziukiewicz

#### Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Koszty wyrażają w mierniku pieniężnym zużycie środków pracy, przedmiotów pracy i siły roboczej. Ponadto do kosztów zalicza się też niektóre wydatki niewynikające ze zużycia czynników produkcji, ale występujące w związku z prowadzoną działalnością i uznawane w myśl przepisów za elementy kosztów, np. podatki kosztowe czy ubezpieczenia.

Ustawa o rachunkowości definiuje koszty jako uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, występujące w postaci zmniejszenia aktywów lub zwiększenia zobowiązań i rezerw oraz powodujące zmniejszenie kapitału własnego. Ustawa tę definicję odnosi też do strat. Jednak zasadniczą cechą kosztów jest celowość, co oznacza, że ich poniesienie musi się wiązać z uzyskaniem efektu. Cecha ta odróżnia koszty od strat. Dla kosztów jest też charakterystyczne jednoznaczne przypisanie ich do okresu, którego dotyczą. Jest to warunkiem współmierności ponoszonych kosztów z uzyskiwanymi przychodami, a w konsekwencji – prawidłowości wyniku finansowego za dany okres.

W praktyce jednak może się zdarzyć, że koszty odnoszące się do danego okresu występują:

- wcześniej, np. w styczniu zostanie opłacony z góry czynsz za cały rok lub pierwsze półrocze albo
- później, np. koszty remontu obciążające dany miesiąc będą poniesione dopiero w przyszłości (za kilka miesięcy).

W obu wypadkach pojawia się konieczność rozliczania kosztów w czasie, co pozwala zapewnić ich przypisanie do właściwego okresu (miesiąca).

koszty

międzyokresowe  
rozliczenia kosztów

międzyokresowe  
rozliczenia czynne

międzyokresowe  
rozliczenia bierne

Rozliczanie kosztów w czasie określa się mianem rozliczeń międzyokresowych kosztów. Wyróżnia się dwa ich rodzaje w zależności od charakteru i sposobu rozliczania kosztów. Mogą to być:

- rozliczenia międzyokresowe czynne, gdy występują poniesione z góry koszty dotyczące przyszłych okresów (miesiący);
- rozliczenia międzyokresowe bierne, gdy do kosztów danego okresu (miesiąca) zalicza się kwoty związane

z bieżącą działalnością, które wynikają z prawdopodobnych zobowiązań dotyczących bieżącego okresu wobec:

- a) nieznanymi w danym momencie osobom w związku z działalnością prowadzoną w tym okresie; przy czym kwota świadczenia jest możliwa do wiarygodnego oszacowania, mimo że data powstania zobowiązania nie jest znana, jak ma to np. miejsce w wypadku napraw gwarancyjnych i rękojmi na sprzedane produkty długotrwałego użytku;
- b) pracowników, np. w związku z wypłatą nagród za wysługę lat (jubileuszowych) czy świadczeń emerytalnych<sup>1</sup>, które powinny być przyporządkowane do poszczególnych lat, mimo że zostaną wypłacone dopiero w przyszłości,
- c) kontrahentów z tytułu świadczeń wykonanych przez nich na rzecz danej jednostki gospodarczej, jeżeli kwotę zobowiązania można wiarygodnie oszacować.

Charakterystykę rozliczeń międzyokresowych kosztów przedstawia tabela 13.1.

Tabela 13.1. Rozliczenia międzyokresowe kosztów

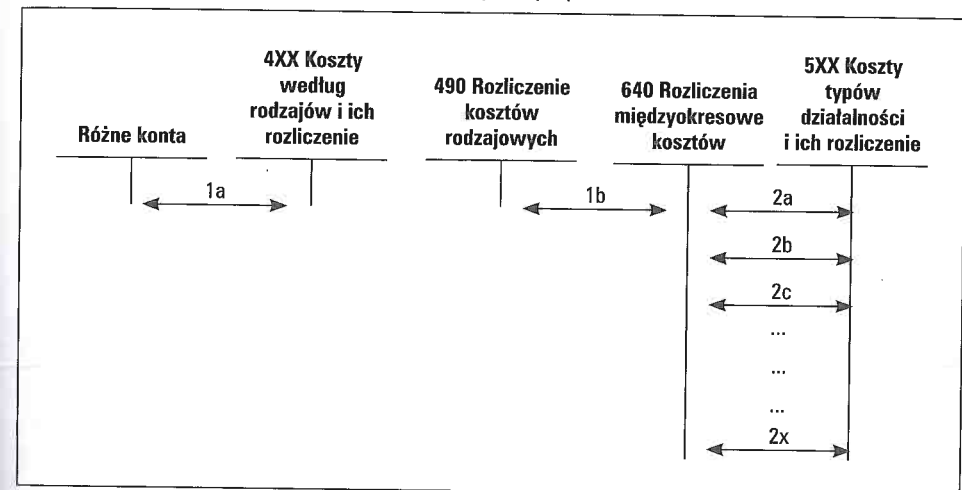
Cecha	Rozliczenia międzyokresowe kosztów	
	Czynne	Bierne
Rodzaj	Czynne	Bierne
Moment poniesienia kosztu	„Z góry” (we wcześniejszych okresach, w przeszłości)	„Z dołu” (w nadchodzących okresach, w przyszłości)
Wielkość rozliczana w czasie	Rzeczywiste koszty	Prawdopodobne wiarygodnie oszacowane koszty
Sposób ujęcia w bilansie	Aktywa	Pasywa
Charakter salda	Debetowe	Kredytowe
Interpretacja salda	Koszty przyszłych okresów równoważne materialnym produktom pracy	Rezerwa na zobowiązania

<sup>1</sup> Rozwiązanie to jest zgodne z MSR 19 „Świadczenia pracownicze”, według którego wypłata pracownikom zryczałtowanych świadczeń w przyszłości (po latach) wymaga stosowania rozliczeń międzyokresowych w celu powiązania świadczeń z kosztami bieżącej działalności w poszczególnych latach.

Do ewidencji rozliczeń międzyokresowych kosztów służy konto 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*. Jest to konto aktywno-pasywne. W wypadku rozliczeń międzyokresowych czynnych funkcjonuje ono jak konto aktywne i wykazuje saldo debetowe, a w wypadku rozliczeń biernych – jak konto pasywne i wykazuje saldo kredytowe. Na koncie tym po stronie Wn w korespondencji z różnymi kontami, poprzez układ rodzajowy kosztów<sup>2</sup>, księguje się kwoty dotyczące kilku okresów, natomiast po stronie Ma w korespondencji z kontami kosztów działalności ujmuje się koszty danego miesiąca w wielkości rzeczywistej w wypadku rozliczeń międzyokresowych czynnych albo w wielkości prawdopodobnej w wypadku rozliczeń międzyokresowych biernych.

Ewidencję rozliczeń międzyokresowych czynnych przedstawia ilustracja 13.1, natomiast biernych – ilustracja 13.2.

Ilustracja 13.1. Ewidencja rozliczeń międzyokresowych czynnych



#### Objaśnienia

1a. Powstanie kosztu rodzajowego ( $K$ ) dotyczącego  $x$  przyszłych miesięcy, np. zapłata czynszu za pół roku z góry.

1b. Przeniesienie kosztu rodzajowego ( $K$ ) z operacji 1a.

2a-x. Księgowanie rat miesięcznych obliczonych według następującego wzoru:

$$R_m = \frac{K}{x}$$

gdzie:

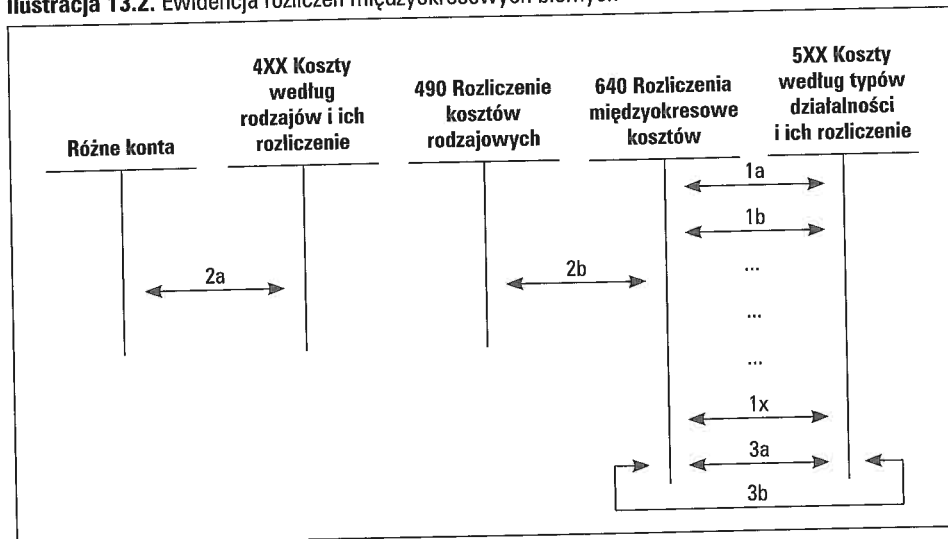
$K$  – poniesione koszty dotyczące przyszłych okresów,

$x$  – liczba miesięcy, których dotyczą poniesione koszty,

$R_m$  – miesięczne raty odpowiadające kosztom przypadającym na dany okres.

<sup>2</sup> Jeżeli jednostka nie stosuje kont kosztów rodzajowych, strona Wn konta 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów* koresponduje ze stroną Ma kont środków pieniężnych albo rozrachunków.

Ilustracja 13.2. Ewidencja rozliczeń międzykresowych biernych



## Objaśnienia

1a-x. Księgowanie miesięcznych rat według prawdopodobnych kosztów (Kpl) obciążających dany miesiąc obliczonych według wzoru:

$$R_M = \frac{Kpl}{x}$$

gdzie: Kpl – koszty, które zostaną poniesione w przyszłości, a dotyczą wcześniejszych okresów.

- 2a. Powstanie kosztu rodzajowego, na który były tworzone bierne rozliczenia przez x miesięcy.
- 2b. Przeniesienie kosztu rodzajowego z operacji 2a.
3. Przeksięgowanie różnicy między rzeczywistym kosztem a utworzonymi rozliczeniami biernymi, jeżeli odpisy na rozliczenia bierne były:
  - a) niższe od rzeczywistych kosztów,
  - b) wyższe od rzeczywistych kosztów.

Charakterystyczną cechą rozliczeń międzykresowych biernych jest możliwość ich przekształcenia w rozliczenia międzykresowe czynne, gdy rzeczywisty koszt powstanie w trakcie okresu objętego tworzeniem odpisów, co przedstawia przykład 13.1.

## Przykład 13.1

Firma produkcyjna zaplanowała remont agregatu używanego w wydziale produkcji podstawowej. Planowany koszt remontu ustalono w wysokości 9000 zł. Koszt remontu, który przeprowadzi wykonawca zewnętrzny obciąża pierwsze półrocze. Remont został zakończony w końcu kwietnia. Na początku maja od wykonawcy, który nie jest podatnikiem VAT, wpłynął rachunek na kwotę 10 000 zł.

Zaksięgować operacje w poszczególnych miesiącach, uwzględniając rozliczenia bierne i czynne.

## Rozwiązanie

		640 Rozliczenia międzykresowe kosztów		501 Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej	
Rata miesięczna odpisów na przyszłe zobowiązania w planowanej wysokości		1 500	styczeń	1 500	
od stycznia do kwietnia: $\frac{9\ 000\ \text{zł}}{6} = 1\ 500\ \text{zł}$		1 500	luty	1 500	
		1 500	marzec	1 500	
		1 500	kwiecień	1 500	
		Rozliczenia bierne			
		-----			
		2 000	maj	2 000	
Raty miesięczne w rzeczywistej wysokości		2 000	czerwiec	2 000	
dla maja i czerwca: $\frac{10\ 000\ \text{zł} - 6\ 000\ \text{zł}}{2} = 2\ 000\ \text{zł}$					
		10 000		10 000	
		Rozliczenia czynne			
		-----			
		10 000		10 000	

Odpisy (raty) czynnych i biernych rozliczeń międzykresowych kosztów mogą następować proporcjonalnie do czasu albo wielkości świadczeń.

Właściwe ustalenie sald na koncie *Rozliczenia międzykresowe kosztów* ułatwia prowadzona do niego analityka według tytułów poszczególnych rozliczeń czynnych i biernych.

## Fazy rozliczania kosztów

Koszty normalnej działalności operacyjnej w ramach ewidencyjnego rachunku kosztów podlegają wyodrębnieniu według następujących kryteriów:

- rodzaju (układ rodzajowy),
- sfery działalności i miejsca powstawania (układ podmiotowy),
- jednostek kalkulacyjnych (układ nośnikowy).

W zależności od potrzeb i specyfiki procesu produkcyjnego jednostka gospodarcza może stosować uproszczony lub rozwinięty wariant ewidencji kosztów.

Wariant uproszczony polega na ograniczeniu ewidencji kosztów do układu rodzajowego albo układu podmiotowego.

warian  
uproszczony



## wariant rozwinięty

Rozwinięty (pełny) wariant ewidencji kosztów, o którym będzie mowa w dalszej części rozdziału, obejmuje następujące fazy:

- ujęcie kosztów na kontach układu rodzajowego,
- rozliczenie kosztów w czasie,
- rozliczenie kosztów rodzajowych i kosztów rozliczanych w czasie na miejsca powstawania kosztów,
- rozliczanie kosztów poszczególnych miejsc powstawania,
- ustalenie jednostkowego kosztu produktu (kalkulacja).

## konta kosztów

konto 400  
Amortyzacja

Niezależnie od wybranego wariantu ewidencji, układ rodzajowy obejmuje następujące konta kosztów:

- 400 *Amortyzacja*, na którym ewidencjonuje się raty odpisów amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- 401 *Zużycie materiałów i energii*, na którym ujmuje się koszty materiałów wydanych do zużycia w ramach normalnej działalności operacyjnej, a więc wykorzystywanych do produkcji wyrobów lub świadczenia usług, w produkcji pomocniczej, na potrzeby zarządu; na koncie tym ujmuje się też koszty energii zużytej w związku z prowadzoną normalną działalnością operacyjną;
- 402 *Usługi obce*, na którym księguje się koszty usług świadczonych na rzecz danej jednostki przez inne jednostki gospodarcze, np. obróbka obca, usługi transportowe, remontowe, spedycyjne, reklamowe, projektowe, informatyczne, telekomunikacyjne i inne;
- 403 *Podatki i opłaty*, służące do ujmowania zaliczanych do kosztów podatków i opłat związanych z normalną działalnością eksploatacyjną, takich jak: podatki kosztowe (VAT naliczony niepodlegający odliczeniu od VAT należnego, akcyza, podatek od środków transportowych, od nieruchomości, od gruntów), opłaty skarbowe, opłaty lokalne;
- 404 *Wynagrodzenia*, wykorzystywane do księgowania ogółu wynagrodzeń w pieniądzu i naturze (deputaty), wypłacanych pracownikom jednostki na podstawie umowy o pracę oraz osobom wykonującym pracę na podstawie umowy zlecenia i umowy o dzieło;

konto 401  
Zużycie materiałów  
i energiikonto 402  
Usługi obcekonto 403  
Podatki i opłatykonto 404  
Wynagrodzenia

- 405 *Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia*, służące do ujęcia:
  - obciążających pracodawcę składek na ubezpieczenia emerytalne (9,76%), rentowe (6,50%) i wypadkowe<sup>3</sup> (od 0,67 do 3,86%), obliczanych od podstawy, którą jest dochód pracownika w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, czyli otrzymana przez niego kwota brutto wynagrodzeń;
  - składek na Fundusz Pracy (2,45%) oraz na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (0,10%), obliczanych od podstawy wymiaru składki na ubezpieczenia społeczne;
  - zaliczanych w koszty odpisów na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, dokonywanych zgodnie z obowiązującymi przepisami (podstawowy odpis na jednego zatrudnionego wynosi 37,5% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej w poprzednim roku lub w drugim półroczu poprzedniego roku w zależności od tego, w którym okresie było ono wyższe)<sup>4</sup>;
  - dopłat do biletów miesięcznych, kosztów szkolenia pracowników, kosztów bhp, posiłków regeneracyjnych i innych pozycji określonych specjalnymi przepisami;
- 409 *Pozostałe koszty rodzajowe*, na którym ujmuje się inne koszty, np.
  - koszty podróży służbowych;
  - ubezpieczenia majątku;
  - czynsze i dzierżawy oraz inne koszty, które nie zostały przypisane do omówionych wcześniej kont kosztów rodzajowych.

konto 405  
Ubezpieczenia  
społeczne i inne  
świadczeniakonto 409 Pozostałe  
koszty rodzajowe

Strona Wn kont układu rodzajowego służy do bieżącej ewidencji powstających kosztów rodzajowych w korespondencji z różnymi kontami w zależności od rodzaju kosztu, co przedstawia tabela 13.2.

Jeżeli jednostka prowadzi zróżnicowaną działalność gospodarczą i ma rozbudowaną strukturę organizacyjną, stosuje zazwyczaj *rozwinięty wariant ewidencji kosztów*. Wówczas jest konieczne rozliczenie kosztów rodzajowych danego okresu na poszczególne typy działalności operacyjnej i miejsca powstawania kosztów, co umożliwi egzekwowanie odpowiedzialności za koszty tam, gdzie one powstają, a także ocenę rentowności ogniw jednostki gospodarczej. Ponadto staje się możliwe rozliczenie kosztów na nośniki kosztów, którymi mogą być wyroby, usługi czy roboty będące przedmiotem działalności określonych ogniw.

<sup>3</sup> Składka na ubezpieczenie wypadkowe dla większych jednostek jest zróżnicowana w zależności od przynależności branżowej danej jednostki gospodarczej, natomiast wobec małych jednostek (do 9 osób zatrudnionych) jest stosowana jednolita stawka 1,67%.

<sup>4</sup> Odpis na jednego zatrudnionego w szczególnie uciążliwych warunkach pracy wynosi 50%.

Tabela 13.2. Ewidencja kosztów rodzajowych

Różne konta (strona Ma)	Konta kosztów według rodzajów (strona Wn)	Treść operacji
060 Umorzenie środków trwałych	400 Amortyzacja	Odpisy amortyzacyjne
070 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych		
310 Materiały	401 Zużycie materiałów i energii	Wydanie materiałów z magazynu do zużycia
300 Rozliczenie zakupu (210 Rozrachunki z dostawcami)	401 Zużycie materiałów i energii	Przekazanie zakupionych materiałów bezpośrednio do zużycia (bez ich magazynowania)
300 Rozliczenie zakupu (210 Rozrachunki z dostawcami)	401 Zużycie materiałów i energii	Faktura za energię
300 Rozliczenie zakupu (210 Rozrachunki z dostawcami)	402 Usługi obce	Faktura za usługi obce
222 Rozrachunki z tytułu VAT	403 Podatki i opłaty	VAT naliczony obciążający koszty (niepodlegający odliczeniu od VAT należnego)
224 Inne rozrachunki publicznoprawne	403 Podatki i opłaty	Inne podatki obciążające koszty (podatek od środków transportowych, od nieruchomości, od gruntów, akcyza) oraz opłaty (opłata skarbową, targowa), opłaty za używanie terenów, za gospodarcze korzystanie ze środowiska naturalnego i inne)
231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	404 Wynagrodzenia	Naliczone płace brutto
223 Rozrachunki z ZUS	405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Obciążające pracodawcę składki ZUS (emerytalne, rentowe, wypadkowe)
223 Rozrachunki z ZUS	405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Składki na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych
850 Fundusze specjalne	405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
131 Rachunki bankowe	405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Inne świadczenia na rzecz pracowników
240 Pozostałe rozrachunki		
234 Inne rozrachunki z pracownikami	409 Pozostałe koszty rodzajowe	Ubezpieczenia majątkowe, koszty delegacji i inne koszty
131 Rachunki bankowe		

Do ewidencji kosztów działalności wykorzystuje się następujące konta syntetyczne:

- 501, 502 *Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej, handlowej, usługowej*, na którym bieżąco ujmuje się koszty bezpośrednie działalności podstawowej (zużycie materiałów bezpośrednich, płace bezpośrednio związane z wytwarzaniem produktów) oraz koszty pośrednie działalności podstawowej, które w analityce wyodrębnia się jako koszty wydziałowe, np. koszty utrzymania maszyn i narzędzi w ruchu, koszty zarządzania wydziałem;
- 530 *Koszty działalności pomocniczej*, wykorzystywane do ewidencji bezpośrednich i pośrednich kosztów działalności pomocniczej, obejmującej np. usługi transportowe, remontowe, komputerowe, wytwarzanie energii, pary wodnej i inne;
- 559 *Koszty zarządu*, na którym wykazuje się koszty pośrednie, związane z funkcjonowaniem jednostki gospodarczej jako całości (koszty administracji, koszty ogólnogospodarcze);
- 551 *Koszty sprzedaży*, stosowane do ujęcia kosztów związanych głównie ze sprzedażą wyrobów, jak: koszty opakowań, prac załadunkowych, transportu, spedycji itp.

konto 501, 502  
Koszty działalności podstawowej

konto 530  
Koszty działalności pomocniczej

konto 559  
Koszty zarządu

konto 551  
Koszty sprzedaży

Ewidencja rozliczanych kosztów rodzajowych odbywa się po stronie Wn wymienionych kont kosztów działalności w korespondencji ze stroną Ma konta 490 *Rozliczenie kosztów rodzajowych*. W strukturze zapisów na kontach kosztów działalności można wyróżnić pozycje odpowiadające przypisanej tym kontom odpowiedniej części kosztów rodzajowych.

strona Wn  
kont kosztów działalności

Należy podkreślić, że na kontach kosztów działalności ujmuje się wyłącznie koszty dotyczące danego okresu. W związku z tym na ich stronę Wn przenosi się dotyczące danego miesiąca raty kosztów rozliczanych w czasie w korespondencji z kontem 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*.

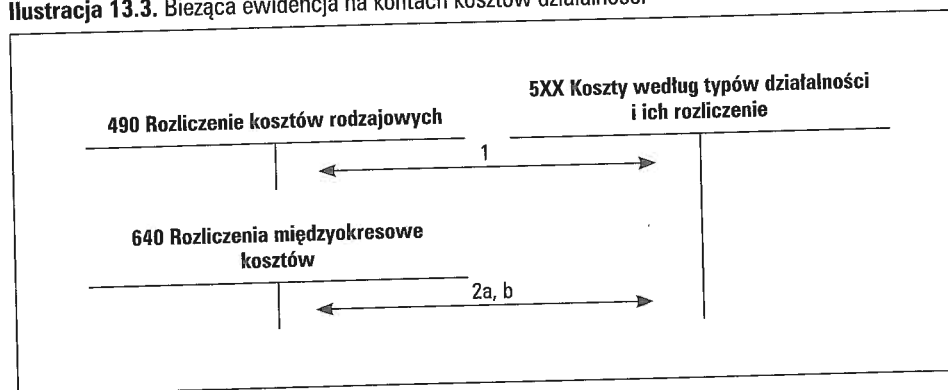
Ogólne zasady ewidencji kosztów obciążających konta kosztów działalności (zespołu 5) przedstawia ilustracja 13.3.

Do syntetycznych kont kosztów działalności powinny być prowadzone konta analityczne, co jest warunkiem szczegółowego rozliczenia kosztów, poznania ich struktury oraz przeprowadzenia analizy i kontroli.

konta analityczne



**Ilustracja 13.3.** Bieżąca ewidencja na kontach kosztów działalności



**Objaśnienia**

- Przeniesienie kosztów rodzajowych na konta kosztów działalności.  
*Uwaga:* Księgowanie jest poprzedzone ujęciem kosztów po stronie Wn kont kosztów rodzajowych w korespondencji ze stroną Ma różnych kont (por. tabela 13.2).
- Przebiegowanie przypadających na dany miesiąc rat kosztów rozliczanych w czasie:
  - czynnych (por. ilustrację 13.1 operacja 2a-x),
  - biernych (por. ilustrację 13.2 operacja 1a-x).

**strona Ma  
kont kosztów  
działalności**

Strona Ma kont kosztów działalności jest wykorzystywana do okresowych księgowania związanych z:

- rozliczeniami między kontami kosztów działalności, np. koszty działalności pomocniczej są przenoszone na inne konta kosztów działalności odpowiednio do wielkości świadczeń na rzecz innych ogniw w przedsiębiorstwie;
- wyznaczeniem rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów gotowych;
- księgowaniami na koniec roku w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

**rozliczanie kosztów  
działalności  
pomocniczej**

Rozliczanie kosztów działalności pomocniczej wymaga odpowiedniej ewidencji analitycznej do konta 530 *Koszty działalności pomocniczej*. Jest ona prowadzona z podziałem według poszczególnych wydziałów (komórek) działalności pomocniczej lub rodzajów usług (wyrobów) pomocniczych. Dzięki temu jest możliwe rozliczenie ich kosztów między odbiorców usług (wyrobów) pomocniczych. W tym celu ustala się jednostkowy koszt usług (wyrobów) działalności pomocniczej, stosując następujący wzór:

$$k_j = \frac{Kp_i}{Q_i}$$

gdzie:

- $k_j$  – jednostkowy koszt usług (wyrobów) wytworzonych przez  $i$ -ty wydział pomocniczy,
- $Kp_i$  – koszty poniesione w danym okresie przy  $i$ -ty wydział pomocniczy,
- $Q_i$  – rozmiary działalności  $i$ -tego wydziału pomocniczego.

Zasady rozliczania kosztów działalności pomocniczej przedstawia przykład 13.2.

**Przykład 13.2**

Wydział transportowy poniósł koszty w wysokości 60 000 zł, wykonując 10 000 tkm. Koszt jednostkowy wyniesie 6 zł/tkm.

$$k_j = \frac{60\,000\text{ zł}}{10\,000\text{ tkm}} = 6\text{ zł/tkm}$$

Mnożąc koszt jednostkowy przez rozmiary świadczeń na rzecz poszczególnych odbiorców, ustala się koszty działalności pomocniczej produkcji obciążające tych odbiorców. Jeżeli zatem wydział transportowy z wykonanych 10 000 tkm świadczył usługi na rzecz: wydziału produkcji podstawowej (5000 tkm), zarządu (3000 tkm), zbytu (2000 tkm), to odbiorców należy obciążyć kosztami wydziału transportowego w następującej wysokości:

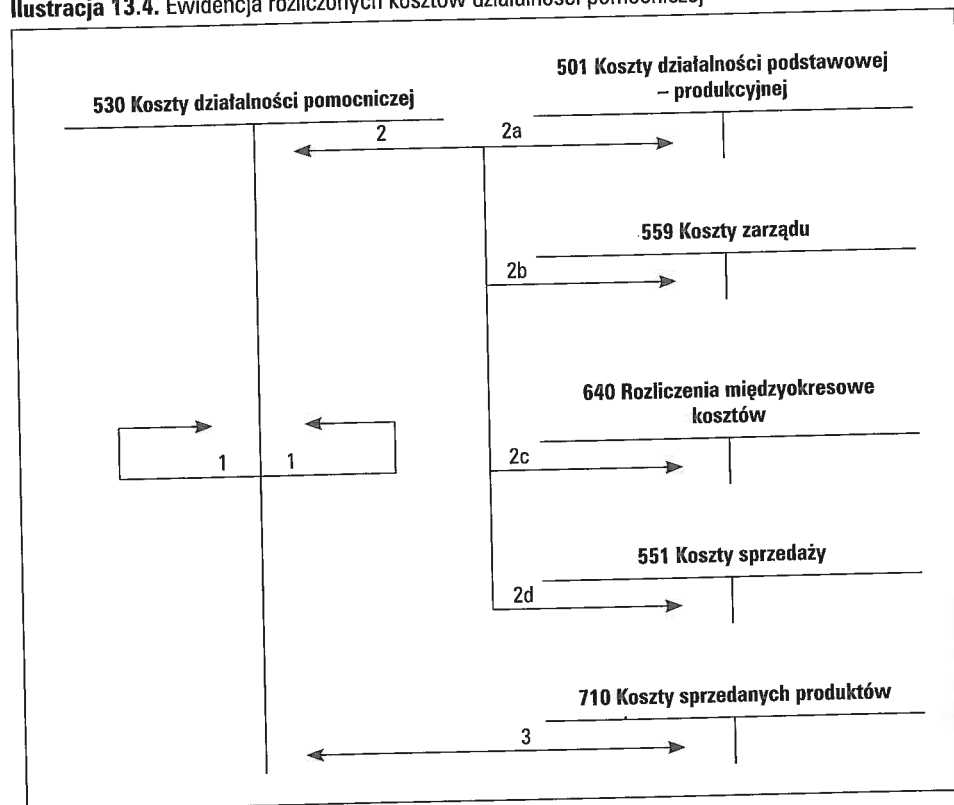
– wydział produkcji podstawowej	5 000 tkm · 6 zł/tkm = 30 000 zł
– zarząd	3 000 tkm · 6 zł/tkm = 18 000 zł
– zbyt	2 000 tkm · 6 zł/tkm = 12 000 zł
Razem:	<u>60 000 zł</u>

Rozliczenie kosztów działalności pomocniczej komplikuje się, gdy wydziały pomocnicze świadczą usługi sobie nawzajem, np. wydział transportowy na rzecz wydziału energetycznego, a wydział energetyczny na rzecz transportowego. W takiej sytuacji może być zastosowane jedno z następujących uproszczeń:

- pomija się fakt występowania wzajemnych świadczeń, jeżeli są one niewielkie lub się równoważą;
- zakłada się, że wydział pomocniczy, który jest rozliczany jako pierwszy, nie korzysta ze świadczeń innych wydziałów pomocniczych; wybiera się przy tym wydział, na którego rzecz świadczenia są najmniejsze;
- wydział rozliczany jako pierwszy jest obciążany świadczeniami innego wydziału z zastosowaniem planowanego kosztu jednostkowego lub kosztu jednostkowego tych świadczeń z ubiegłego okresu.

Rozliczone koszty wydziałów pomocniczych przenosi się w syntetyce ze strony Ma konta 530 *Koszty działalności pomocniczej* na stronę Wn kont odpowiadających odbiorcom świadczeń działalności pomocniczej. Zapisy syntetyczne są powtarzane na kontach analitycznych do konta 530 *Koszty działalności pomocniczej*. Zasady ewidencji rozliczonych kosztów działalności pomocniczej przedstawia ilustracja 13.4.

Ilustracja 13.4. Ewidencja rozliczonych kosztów działalności pomocniczej

**Objaśnienia**

- Przeniesienie kosztów świadczeń wzajemnych między wydziałami pomocniczymi.
- Przeniesienie kosztów działalności pomocniczej w związku ze świadczeniem usług na rzecz innych ogniw przedsiębiorstwa:
  - wydziałów podstawowych,
  - zarządu,
  - zaopatrzenia,
  - zbytu.
- Przeniesienie kosztów działalności pomocniczej związanej ze świadczeniem usług na rzecz odbiorców zewnętrznych.

rozliczenia kosztów pośrednich związanych z produkcją podstawową

Rozliczenia wymagają też koszty pośrednie produkcji podstawowej, które przeważnie są grupowane na koncie analitycznym *Koszty wydziałowe*. Obejmują one koszty utrzymania w ruchu maszyn i urządzeń (konserwacja, naprawy, bieżące remonty), koszty magazynów wydziałowych, koszty utrzymania pomieszczeń wydziału, oświetlenia, ogrzewania, amortyzację maszyn i urządzeń, obiektów wydziałowych, koszty kierowania wydziałem podstawowym (płace kierownictwa, personelu administracyjnego wydziału, zużycie materiałów biurowych na cele wydziału).

Koszty zgrupowane na koncie *Koszty wydziałowe* obejmują wszystkie koszty pośrednie poniesione w związku z wytworzeniem produktu i doprowadzeniem go do postaci i miejsca, w których się on znajduje w momencie wyceny. Koszty te można podzielić na dwie grupy:

- zmienne koszty pośrednie produkcji oraz
- stałe koszty pośrednie produkcji na poziomie odpowiadającym normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych, przy czym pod pojęciem normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych rozumie się przeciętną wielkość produkcji możliwą do uzyskania w typowych warunkach w danym okresie (okresach) z uwzględnieniem planowanych remontów<sup>5</sup>.

Rozliczenie kosztów wydziałowych na nośniki odbywa się za pomocą kluczy podziałowych, które są wielkościami wyrażającymi związek między kosztami a podstawą ich rozliczania. W wypadku kosztów wydziałowych podstawą rozliczania mogą być: materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie lub suma kosztów bezpośrednich.

Procedura rozliczania kosztów wydziałowych na nośniki kosztów jest następująca:

- obliczenie klucza podziałowego:

$$N_{KW} = \frac{KW \cdot 100\%}{PR}$$

gdzie:

$N_{KW}$  – klucz podziałowy (narzut kosztów wydziałowych),

$KW$  – koszty wydziałowe,

$PR$  – podstawa rozliczania, którą może być: wartość zużytych materiałów bezpośrednich, płace bezpośrednie albo koszty bezpośrednie<sup>6</sup>;

- ustalenie kosztów wydziałowych przypadających na dany ( $i$ -ty) nośnik kosztów (wyrób, usługę):

$$KW_i = N_{KW} \cdot PR_i$$

gdzie:

$KW_i$  – koszty wydziałowe przypadające na  $i$ -ty nośnik kosztów,

$PR_i$  – część podstawy rozliczania przypadająca na  $i$ -ty nośnik kosztów, np. wartość materiałów bezpośrednich zużytych do wytworzenia  $i$ -tego nośnika kosztów.

<sup>5</sup> Zgodnie z najnowszymi regulacjami rachunkowości małe i średnie jednostki gospodarcze, które nie mają obowiązku badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, mogą do kosztów bezpośrednich doliczać koszty pośrednie związane z danym produktem bez uwzględnienia poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, pod warunkiem że wyznaczony tak koszt wytworzenia produktu nie będzie wyższy od ceny sprzedaży netto tego produktu.

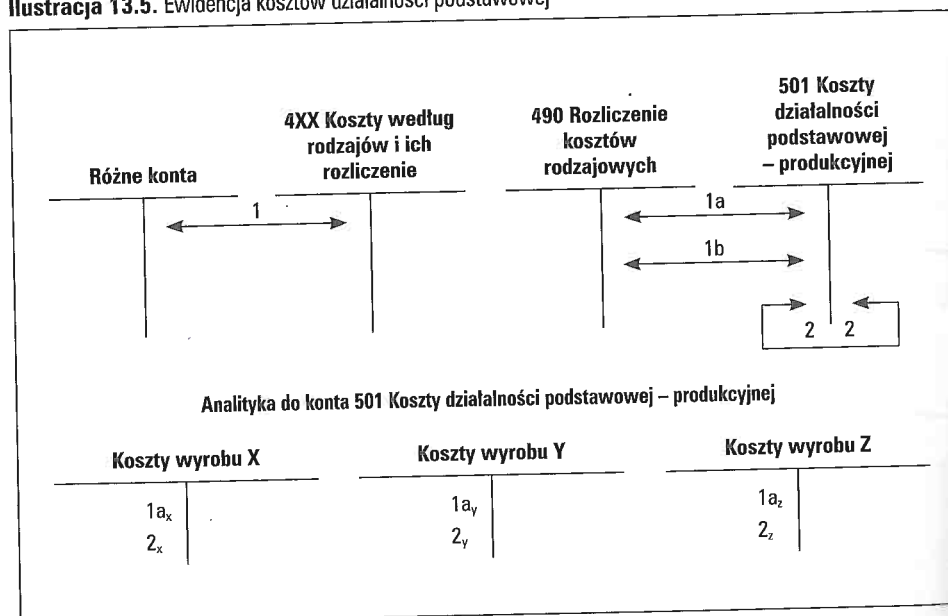
<sup>6</sup> Podstawa rozliczania może wystąpić też w ujęciu ilościowym, np. ilość zużytych materiałów bezpośrednich w kg, m itp., liczba roboczogodzin lub maszynogodzin. Wówczas klucz podziałowy jest kwotowy i wyraża kwotę kosztów wydziałowych przypadających na jednostkę czynnika podstawy rozliczania, np. na 1 kg, 1 m, 1 roboczogodzinę itp.

Po dokonaniu wszystkich księgowania bieżących i okresowych na syntetycznym koncie 501 *Koszty działalności podstawowej* po jego stronie Wn zostają zgromadzone koszty wytworzenia, obejmujące koszty bezpośrednie, koszty pośrednie związane z produkcją wyrobów i usług w części uzasadnionej normalnym poziomem wykorzystania zdolności produkcyjnych w danym okresie. Po stronie Ma tego konta księguje się natomiast rzeczywisty koszt wytworzenia produktów (wyrobów, usług) gotowych. Saldo debetowe omawianego konta oznacza koszty produkcji w toku.

Ewidencję kosztów w związku z rozliczeniem ich na nośniki przedstawia ilustracja 13.5.

W zależności od charakteru działalności podstawowej mogą być prowadzone dla tej działalności takie konta, jak: 501 *Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej*, 502 *Koszty działalności podstawowej – handlowej*. Zgrupowane na tych kontach koszty stanowią podstawę do ustalenia kosztów jednostkowych wyrobów i usług.

Ilustracja 13.5. Ewidencja kosztów działalności podstawowej



#### Objaśnienia

- Ewidencja kosztów rodzajowych:
  - 1a – przeksięgowanie bezpośrednich kosztów działalności podstawowej,
  - 1a<sub>x</sub>, 1a<sub>y</sub>, 1a<sub>z</sub> – koszty bezpośrednie przypadające na wyrób X, Y, Z,
  - 1b – przeksięgowanie pośrednich kosztów działalności podstawowej.
- Przeniesienie na nośniki rozliczonych kosztów wydziałowych.
  - 2<sub>x</sub>, 2<sub>y</sub>, 2<sub>z</sub> – rozliczone koszty wydziałowe przypadające na wyrób X, Y, Z.

## Metody kalkulacji

W zależności od charakteru procesu produkcyjnego oraz przedmiotu kalkulacji stosuje się różne metody kalkulacji. Przez to pojęcie rozumie się sposób ustalania kosztu jednostkowego.

W praktyce wyróżnia się dwie podstawowe metody kalkulacji. Są to:

- kalkulacja podziałowa, stosowana w wypadku produkcji jednorodnej, wytwarzanej masowo lub wielkoseryjnie,
- kalkulacja doliczeniowa, przydatna w wypadku produkcji zróżnicowanej o charakterze małoseryjnym lub jednostkowym.

kalkulacja podziałowa

Dla kalkulacji podziałowej charakterystyczne jest łączne ujmowanie kosztów bezpośrednich i pośrednich przy ustaleniu kosztu jednostkowego. Cechą kalkulacji doliczeniowej jest natomiast rozgraniczanie kosztów bezpośrednich i pośrednich, przy czym te ostatnie wymagają rozliczenia na nośniki za pomocą kluczy podziałowych.

kalkulacja doliczeniowa

W ramach kalkulacji podziałowej wyróżnia się następujące odmiany:

- podziałową prostą,
- podziałową współczynnikową,
- stosowaną przy produkcji fazowej,
- stosowaną przy produkcji sprzężonej (odjemnej).

Kalkulacja podziałowa prosta może być zastosowana, jeżeli masowo jest wytwarzany jeden produkt. Może ona wystąpić w dwóch wariantach, gdy:

kalkulacja podziałowa prosta

- nie występuje produkcja niezakończona na koniec okresu albo
- występuje produkcja niezakończona na koniec okresu.

Jeżeli na koniec okresu nie występuje produkcja niezakończona, wówczas koszt jednostkowy wyrobu lub usługi ustala się, dzieląc sumę poniesionych kosztów wytworzenia (obroty Wn konta 501 *Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej*) przez rozmiary produkcji, np. przez ilość wytworzonych wyrobów gotowych.

Jeżeli na koniec okresu występuje produkcja niezakończona, należy przeliczyć ją na umowne wyroby gotowe, mnożąc rozmiary produkcji niezakończoną przez procent jej zaawansowania. Dodając następnie produkcję niezakończoną, wyrażoną w umownych wyrobach gotowych, do faktycznych wyrobów gotowych, uzyskuje się łączne rozmiary produkcji. Jednostkowy koszt produktu gotowego oblicza się, dzieląc sumę kosztów działalności podstawowej (obroty Wn) przez



łącznie rozmiary produkcji. Jednostkowy koszt produkcji niezakończony można obliczyć, mnożąc procent jej zaawansowania przez koszt jednostkowy produktu gotowego.

6

kalkulacja  
współczynnikowa

W sytuacji gdy produkowane są dwa lub trzy różne rodzaje produktów, wykorzystuje się kalkulację współczynnikową, pod warunkiem że jednocześnie są spełnione następujące warunki: do wytworzenia produktów używa się tych samych urządzeń i maszyn, tego samego surowca, a produkty powstają w rezultacie podobnego procesu technologicznego. Kalkulacja współczynnikowa obejmuje następujące etapy:

- 1) wybór podstawy ( $X$ ) do obliczenia współczynników;
- 2) ustalenie współczynników ( $W_i$ ) dla poszczególnych wyrobów w wyniku podzielenia wielkości przypadających na poszczególne wyroby ( $X_i$ ) przez wspólną podstawę ( $X$ ), co wyraża następujący zapis:

$$W_i = \frac{X_i}{X}$$

- 3) wyznaczenie umownych rozmiarów produkcji dla każdego wyrobu ( $Qu_i$ ) za pomocą następującego wzoru:

$$Qu_i = Q_i \cdot W_i$$

gdzie:

$Q_i$  – faktyczne rozmiary produkcji  $i$ -tego produktu;

- 4) obliczenie łącznych rozmiarów produkcji w jednostkach umownych ( $Qu$ ), według wzoru:

$$Qu = \sum_{i=1}^n Qu_i$$

- 5) ustalenie kosztu jednostki umownej ( $kj_u$ ) za pomocą następującego wzoru:

$$kj_u = \frac{K}{Qu}$$

gdzie:

$K$  – łączne koszty produkcji;

- 6) obliczenie kosztu jednostkowego poszczególnych produktów ( $kj_i$ ):

$$kj_i = kj_u \cdot W_i$$

Metodę kalkulacji współczynnikowej przedstawia przykład 13.3.

### Przykład 13.3

Spółka z o.o. wytwarza z tego samego surowca za pomocą tej samej linii produkcyjnej w podobnym procesie technologicznym trzy rodzaje radiodbiorników: „Zefir”, „Maria” i „XY-10”. Produkcja każdego typu radiodbiornika wymaga odpowiednio 6, 8 i 4 roboczogodzin. W danym okresie wytworzono 100 sztuk radiodbiorników „Zefir”, 200 sztuk radiodbiorników „Maria” i 120 sztuk radiodbiorników „XY-10”. Koszty produkcji wyniosły 100 500 zł.

Ustalić koszt jednostkowy każdego typu radiodbiornika.

### Rozwiązanie

1. Podstawa ustalenia współczynników: 2 rob/godz.
2. Ustalenie współczynników:

$$\text{Radiodbiornik „Zefir”} \frac{6 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 3$$

$$\text{Radiodbiornik „Maria”} \frac{8 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 4$$

$$\text{Radiodbiornik „XY-10”} \frac{6 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 3$$

3. Umowne rozmiary produkcji:

- radiodbiorników „Zefir” 100 szt.  $\cdot$  3 = 300 szt. umownych wyrobów
- radiodbiorników „Maria” 200 szt.  $\cdot$  4 = 800 szt. umownych wyrobów
- radiodbiorników „XY-10” 120 szt.  $\cdot$  2 = 240 szt. umownych wyrobów

4. Łączne rozmiary produkcji 1 340 szt. umownych wyrobów (300 + 800 + 240)
5. Koszt jednostki umownej:

$$\frac{100\,500 \text{ zł}}{1\,340 \text{ szt. umownych wyrobów}} = 75 \text{ zł/szt. umownego wyrobu}$$

6. Koszt jednostkowy poszczególnych typów radiodbiorników:

- radiodbiornik „Zefir” 75 zł  $\cdot$  3 = 225 zł
- radiodbiornik „Maria” 75 zł  $\cdot$  4 = 300 zł
- radiodbiornik „XY-10” 75 zł  $\cdot$  2 = 150 zł

Kalkulacja dla produkcji fazowej jest stosowana, gdy produkcja przebiega w wyraźnie rozgraniczonych fazach, a półprodukty powstające w kolejnych fazach są przekazywane do następnych faz, podlegając w nich dalszej obróbce, aż do uzyskania gotowego produktu w ostatniej fazie<sup>7</sup>. Ustalenie jego kosztu jed-

kalkulacja dla  
produkcji fazowej

\* 3

<sup>7</sup> Odmiana ta jest nazywana kalkulacją fazową półfabrykatową, w odróżnieniu od odmiany bezpółfabrykatowej.

łącznie rozmiary produkcji. Jednostkowy koszt produkcji niezakończony można obliczyć, mnożąc procent jej zaawansowania przez koszt jednostkowy produktu gotowego.

6

kalkulacja  
współczynnikowa

W sytuacji gdy produkowane są dwa lub trzy różne rodzaje produktów, wykorzystuje się kalkulację współczynnikową, pod warunkiem że jednocześnie są spełnione następujące warunki: do wytworzenia produktów używa się tych samych urządzeń i maszyn, tego samego surowca, a produkty powstają w rezultacie podobnego procesu technologicznego. Kalkulacja współczynnikowa obejmuje następujące etapy:

- 1) wybór podstawy ( $X$ ) do obliczenia współczynników;
- 2) ustalenie współczynników ( $W_i$ ) dla poszczególnych wyrobów w wyniku podzielenia wielkości przypadających na poszczególne wyroby ( $X_i$ ) przez wspólną podstawę ( $X$ ), co wyraża następujący zapis:

$$W_i = \frac{X_i}{X}$$

- 3) wyznaczenie umownych rozmiarów produkcji dla każdego wyrobu ( $Qu_i$ ) za pomocą następującego wzoru:

$$Qu_i = Q_i \cdot W_i$$

gdzie:

$Q_i$  – faktyczne rozmiary produkcji  $i$ -tego produktu;

- 4) obliczenie łącznych rozmiarów produkcji w jednostkach umownych ( $Qu$ ), według wzoru:

$$Qu = \sum_{i=1}^n Qu_i$$

- 5) ustalenie kosztu jednostki umownej ( $kj_u$ ) za pomocą następującego wzoru:

$$kj_u = \frac{K}{Qu}$$

gdzie:

$K$  – łączne koszty produkcji;

- 6) obliczenie kosztu jednostkowego poszczególnych produktów ( $kj_i$ ):

$$kj_i = kj_u \cdot W_i$$

Metodę kalkulacji współczynnikowej przedstawia przykład 13.3.

### Przykład 13.3

Spółka z o.o. wytwarza z tego samego surowca za pomocą tej samej linii produkcyjnej w podobnym procesie technologicznym trzy rodzaje radioodbiorników: „Zefir”, „Maria” i „XY-10”. Produkcja każdego typu radioodbiornika wymaga odpowiednio 6, 8 i 4 roboczogodzin. W danym okresie wytworzono 100 sztuk radioodbiorników „Zefir”, 200 sztuk radioodbiorników „Maria” i 120 sztuk radioodbiorników „XY-10”. Koszty produkcji wyniosły 100 500 zł.

Ustalić koszt jednostkowy każdego typu radioodbiornika.

### Rozwiązanie

1. Podstawa ustalenia współczynników: 2 rob/godz.
2. Ustalenie współczynników:

$$\text{Radioodbiornik „Zefir”} \frac{6 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 3$$

$$\text{Radioodbiornik „Maria”} \frac{8 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 4$$

$$\text{Radioodbiornik „XY-10”} \frac{6 \text{ rob/godz.}}{2 \text{ rob/godz.}} = 3$$

3. Umowne rozmiary produkcji:

- radioodbiorników „Zefir” 100 szt.  $\cdot$  3 = 300 szt. umownych wyrobów
- radioodbiorników „Maria” 200 szt.  $\cdot$  4 = 800 szt. umownych wyrobów
- radioodbiorników „XY-10” 120 szt.  $\cdot$  2 = 240 szt. umownych wyrobów

4. Łączne rozmiary produkcji 1 340 szt. umownych wyrobów (300 + 800 + 240)
5. Koszt jednostki umownej:

$$\frac{100\,500 \text{ zł}}{1\,340 \text{ szt. umownych wyrobów}} = 75 \text{ zł/szt. umownego wyrobu}$$

6. Koszt jednostkowy poszczególnych typów radioodbiorników:

- radioodbiornik „Zefir” 75 zł  $\cdot$  3 = 225 zł
- radioodbiornik „Maria” 75 zł  $\cdot$  4 = 300 zł
- radioodbiornik „XY-10” 75 zł  $\cdot$  2 = 150 zł

Kalkulacja dla produkcji fazowej jest stosowana, gdy produkcja przebiega w wyraźnie rozgraniczonych fazach, a półprodukty powstające w kolejnych fazach są przekazywane do następnych faz, podlegając w nich dalszej obróbce, aż do uzyskania gotowego produktu w ostatniej fazie<sup>7</sup>. Ustalenie jego kosztu jed-

kalkulacja dla  
produkcji fazowej

\* 3

<sup>7</sup> Odmiana ta jest nazywana kalkulacją fazową półfabrykatową, w odróżnieniu od odmiany bezpółfabrykatowej.

nostkowego jest poprzedzone kalkulacją dla poszczególnych faz, aby określić wielkość kosztów przechodzących z jednej fazy do następnej. W tym celu stosuje się następującą regułę:

$$kj_n = \frac{kj_{n-1} \cdot Q_{n-1} + Kn}{Q_n}$$

gdzie:

- $kj_n$  – koszt jednostkowy produktu (półproduktu) z  $n$ -tej fazy, przy czym  $n > 1$ ,
- $kj_{n-1}$  – koszt jednostkowy półproduktu z fazy poprzedzającej fazę  $n$ ,
- $Q_{n-1}$  – ilość produktów przekazywanych do fazy  $n$  z fazy poprzedzającej fazę  $n$ ,
- $Kn$  – koszty poniesione w fazie  $n$ ,
- $Q_n$  – rozmiary produkcji w fazie  $n$ .

Należy zaznaczyć, że koszt jednostkowy półproduktu z pierwszej fazy ustala się, dzieląc jej koszty przez ilość wytworzonych w niej półproduktów. Następnie obliczenia przeprowadza się kolejno dla każdej fazy według podanego wzoru. Koszt jednostkowy ustalony dla ostatniej fazy jest kosztem jednostkowym produktu gotowego.

kalkulacja dla produkcji sprzężonej

Do kalkulacji podziałowej zalicza się też kalkulację dla produkcji sprzężonej (kalkulację odjemną). Cechą tej produkcji jest fakt, że oprócz produktu głównego, będącego celem produkcji, powstaje produkt uboczny jako konsekwencja danego procesu technologicznego (np. przy produkcji cukru jako produkt uboczny powstają wysłodki, a przy produkcji benzyny – olej). W takim wypadku od ogółu kosztów należy odjąć koszty wytworzenia produktów ubocznych (ilość produktów ubocznych mnoży się przez wyznaczany szacunkowo koszt jednostkowy produktu ubocznego). Tak ustalona różnica wyraża koszty wytworzenia produktów głównych. Ich koszt jednostkowy oblicza się, stosując kalkulację podziałową prostą albo współczynnিকową, jeżeli występuje więcej niż jeden produkt główny.

kalkulacja doliczeniowa

Jeżeli produkcję jednostki gospodarczej cechuje zróżnicowanie, stosuje się kalkulację doliczeniową. Wiąże się z nią następująca procedura obliczeniowa:

- koszty bezpośrednie zostają przypisane konkretnym nośnikom kosztów (wyrobom, usługom) na podstawie dokumentów źródłowych,
- koszty pośrednio produkcyjne dolicza się, stosując klucze podziałowe,
- koszty zarządu i koszty sprzedaży dolicza się wykorzystując także klucze podziałowe, przy czym ich podstawą jest najczęściej koszt wytworzenia, czyli suma bezpośrednich i pośrednich kosztów produkcji.

Po zsumowaniu dla każdego nośnika kosztów bezpośrednio- i pośrednio produkcyjnych, zarządu i sprzedaży uzyskuje się pełny koszt jednostkowy poszczególnych nośników.

Kalkulacja doliczeniowa, w zależności od stosowanego nośnika kosztów, ma dwie odmiany: kalkulację asortymentową i zleceniową. W pierwszym wypadku nośnikiem jest asortyment, w drugim – zlecenie. Aby ustalić koszt jednego wyrobu, dzieli się koszty asortymentu (zlecenia) przez ilość wyrobów należących do danego asortymentu (zlecenia).

Sposób ustalania kosztu jednostkowego metodą kalkulacji doliczeniowej przedstawia przykład 13.4.

kalkulacja asortymentowa i zleceniowa

#### Przykład 13.4

W spółce bezpośrednie koszty produkcji wyniosły 12 000 zł, z tego 8000 zł przypada na zlecenie I i 4000 zł na zlecenie II. W ramach zlecenia I wytworzono 500 wyrobów A, a w ramach zlecenia II – 230 wyrobów B. Koszty pośrednio produkcyjne wyniosły 1800 zł. Rozlicza się je proporcjonalnie do kosztów bezpośrednich.

Ustalić jednostkowy koszt wytworzenia wyrobu A i wyrobu B.

#### Rozwiązanie

1. Obliczanie narzutu kosztów wydziałowych:

$$N_{KW} = \frac{1800 \text{ zł} \cdot 100\%}{12000 \text{ zł}} = 15\%$$

2. Ustalenie kosztów wydziałowych przypadających na:
  - zlecenie I  $15\% \cdot 8000 \text{ zł} = 1200 \text{ zł}$
  - zlecenie II  $15\% \cdot 4000 \text{ zł} = 600 \text{ zł}$

3. Kalkulacja doliczeniowa kosztów jednostkowych produktów:

Tabela 13.3. Kalkulacja doliczeniowa produktów

Pozycje kosztów	Koszty ogółem (w zł)	Zlecenie I	Zlecenie II
		(500 wyrobów A)	(230 wyrobów B)
Koszty bezpośrednie	12 000	8 000	4 000
Koszty pośrednio produkcyjne	1 800	1 200	600
Koszty wytworzenia	13 800	9 200	4 600
Jednostkowy koszt wytworzenia	–	$\frac{9200}{500} = 18,40$	$\frac{4600}{230} = 20$

Jak wynika z przykładu 13.4, w kalkulacji doliczeniowej rozgranicza się koszty bezpośrednie i pośrednie. Rozliczenie kosztów pośrednich wymaga zastosowania kluczy podziałowych.



### Pytania i zadania kontrolne

1. Dlaczego rozlicza się koszty w czasie?
2. Na czym polegają czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów? Podaj ich przykłady.
3. Kiedy powstają bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów? Podaj ich przykłady.
4. Co może być podstawą rozliczania kosztów w czasie?
5. Jak funkcjonuje konto 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów* w wypadku rozliczeń czynnych, a jak w wypadku rozliczeń biernych?
6. Jak interpretuje się salda konta 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*?
7. Wymień konta kosztów rodzajowych. Jak one funkcjonują?
8. Które konta należą do podmiotowego układu kosztów?
9. Omów zasady ewidencji na kontach kosztów działalności.
10. Co ujmuje się na koncie 530 *Koszty działalności pomocniczej*?
11. Jakie są zasady rozliczania kosztów działalności pomocniczej?
12. Jak rozlicza się pośrednie koszty produkcji?
13. Omów odmiany kalkulacji podziałowej.
14. Na czym polega kalkulacja doliczeniowa?
15. Kiedy należy stosować kalkulację podziałową, a kiedy doliczeniową?

## 14

### Produkty pracy

Anna Buczkowska

#### Produkty gotowe i półfabrykaty

Produkty pracy są efektem działalności produkcyjnej jednostki. W czasie procesu produkcyjnego mogą one być wykonane całkowicie lub częściowo. W związku z tym wyróżnia się następujące rodzaje produktów pracy:

- produkty gotowe,
- produkcję niezakończoną.

Do produktów gotowych zalicza się wytworzone lub wykonane we własnym zakresie przez jednostkę: wyroby gotowe, wykonane usługi, prace naukowo-badawcze, prace projektowe, zakończone roboty budowlano-montażowe itp.

W jednostkach wytwórczych istotne znaczenie mają wyroby gotowe. Zalicza się do nich produkty pracy, które spełniają następujące warunki:

- nie będą poddawane u producenta dodatkowej obróbce,
- stanowią skompletowaną całość, zgodną z technicznymi warunkami umowy lub odbioru,
- zostały przyjęte przez kontrolę techniczną u producenta lub bezpośrednio przez odbiorcę.

Przez pojęcie usług, prac i robót wykonanych należy rozumieć te produkty pracy, które nie mają postaci rzeczowej, z wyjątkiem robót budowlanych, lecz ich produkcja została zakończona.

Produkcja niezakończona obejmuje półfabrykaty oraz produkcję w toku. Półfabrykaty są produktami, które przeszły określone fazy produkcji i mogą być ma-

produkty pracy

produkty gotowe

usługi, prace  
i roboty wykonane

produkcja  
niezakończona

półfabrykaty

### Pytania i zadania kontrolne

1. Dlaczego rozlicza się koszty w czasie?
2. Na czym polegają czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów? Podaj ich przykłady.
3. Kiedy powstają bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów? Podaj ich przykłady.
4. Co może być podstawą rozliczania kosztów w czasie?
5. Jak funkcjonuje konto 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów* w wypadku rozliczeń czynnych, a jak w wypadku rozliczeń biernych?
6. Jak interpretuje się salda konta 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*?
7. Wymień konta kosztów rodzajowych. Jak one funkcjonują?
8. Które konta należą do podmiotowego układu kosztów?
9. Omów zasady ewidencji na kontach kosztów działalności.
10. Co ujmuje się na koncie 530 *Koszty działalności pomocniczej*?
11. Jakie są zasady rozliczania kosztów działalności pomocniczej?
12. Jak rozlicza się pośrednie koszty produkcji?
13. Omów odmiany kalkulacji podziałowej.
14. Na czym polega kalkulacja doliczeniowa?
15. Kiedy należy stosować kalkulację podziałową, a kiedy doliczeniową?

## 14

### Produkty pracy

Anna Buczkowska

#### Produkty gotowe i półfabrykaty

Produkty pracy są efektem działalności produkcyjnej jednostki. W czasie procesu produkcyjnego mogą one być wykonane całkowicie lub częściowo. W związku z tym wyróżnia się następujące rodzaje produktów pracy:

- produkty gotowe,
- produkcję niezakończoną.

Do produktów gotowych zalicza się wytworzone lub wykonane we własnym zakresie przez jednostkę: wyroby gotowe, wykonane usługi, prace naukowo-badawcze, prace projektowe, zakończone roboty budowlano-montażowe itp.

W jednostkach wytwórczych istotne znaczenie mają wyroby gotowe. Zalicza się do nich produkty pracy, które spełniają następujące warunki:

- nie będą poddawane u producenta dodatkowej obróbce,
- stanowią skompletowaną całość, zgodną z technicznymi warunkami umowy lub odbioru,
- zostały przyjęte przez kontrolę techniczną u producenta lub bezpośrednio przez odbiorcę.

Przez pojęcie usług, prac i robót wykonanych należy rozumieć te produkty pracy, które nie mają postaci rzeczowej, z wyjątkiem robót budowlanych, lecz ich produkcja została zakończona.

Produkcja niezakończona obejmuje półfabrykaty oraz produkcję w toku. Półfabrykaty są produktami, które przeszły określone fazy produkcji i mogą być ma-

produkty pracy

produkty gotowe

usługi, prace  
i roboty wykonane

produkcja  
niezakończona

półfabrykaty