

Warianty ewidencyjne kosztów

Z punktu widzenia księgowości i zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie można ewidencjonować je na trzy sposoby: w układzie rodzajowym, układzie kalkulacyjnym i układzie funkcjonalnym. Wybór jednej z tych metod uzależniony jest rodzaju i potrzeb przedsiębiorstwa, gdyż każdy z wariantów dostarcza inne informacje dla menedżerów i pełni różnorodne funkcje (tabela 2).

Tabela 2. Charakterystyka porównawcza wariantów ewidencji kosztów

| Układ rodzajowy | Układ funkcjonalny | Układ kalkulacyjny |
|--|---|---|
| koszty proste wg rodzaju | koszty funkcji realizowanych przez jednostkę | koszty produkcji wg nośników (czyli w przekroju wyrobów, usług lub klientów) |
| Amortyzacja Zużycie materiałów Usługi obce Podatki i opłaty Wynagrodzenia Świadczenia dla prac. Pozostałe koszty | Koszty zakupu Koszty dział. podst. Koszty dział. pomoc. Koszty zarządu Koszty sprzedaży | Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie |
| Zespół „4” | Zespół „5” | Zespół „5” |

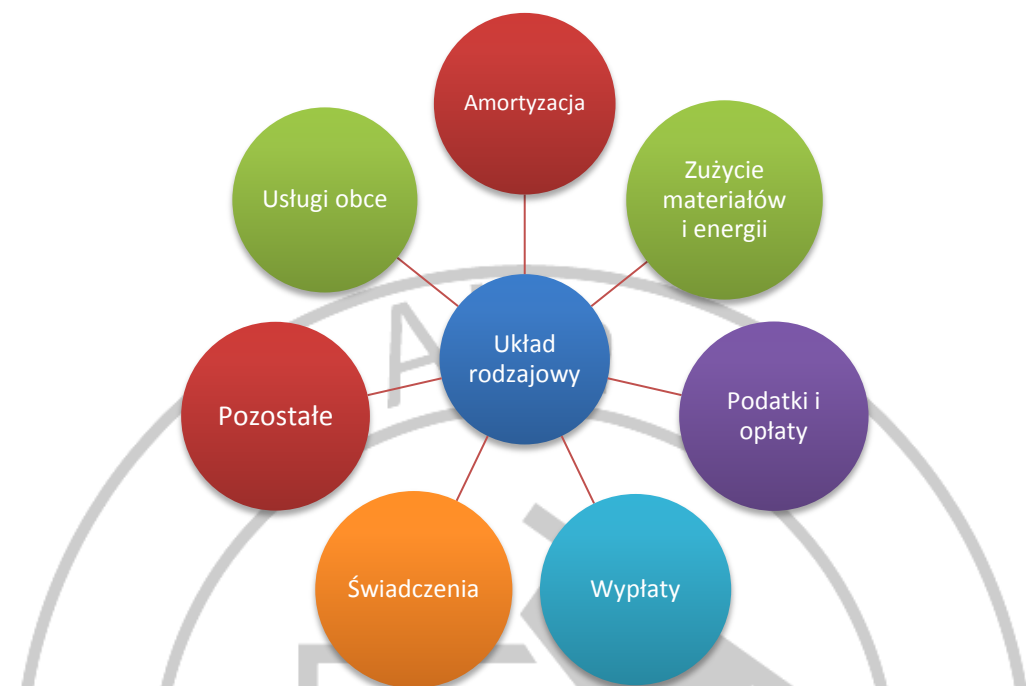
Zródło: B. Micherda, Podstawy Rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s.30.

Zaprezentowane układy definiują i klasyfikują koszty według innych kryteriów. W układzie rodzajowym koszty zestawia się według rodzajów i charakteryzują jedynie koszty proste zapisywane na kontach zespołu 4. Układ funkcjonalny z kolei odnosi się do kosztów funkcji, które są realizowane przez dany podmiot gospodarczy, zaś układ kalkulacyjny wskazuje koszty produkcji w rozbiciu na pośrednie i bezpośrednie. Zarówno układ funkcjonalny, jak i kalkulacyjny operuje na kontach zespołu 5.

Najbardziej powszechnym układem ewidencji kosztów działalności podstawowej przedsiębiorstwa jest układ rodzajowy. Podział, który ten wariant prezentuje odnosi się do przedmiotowego podziału kosztów, według rodzaju ich pochodzenia. Przeprowadzanie ewidencji według tego modelu związane jest z kosztami, które zostały poniesione w danym okresie, którego akurat dotyczy sprawozdanie i nie

wskazuje się jakiego okresu te koszty dotyczą faktycznie. Najczęściej występujące pozycje w ewidencjonowaniu rodzajowym zobrazowano na rysunku 1.

Rysunek 1. Układ rodzajowy kosztów



Źródło: B. Micherda, Podstawy Rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s.33.

Przedsiębiorstwo analizując koszty w układzie rodzajowym skupia się na uzyskaniu informacji odnośnie faktycznie poniesionych kosztów w podziale na rodzaje. Wiedza ta pozwala na ujęcie ilości i rodzajów poszczególnych kosztów. W pozycji zużycia materiałów i energii zawiera się koszty związane ze zużyciem materiałów podstawowych i pomocniczych, materiałów biurowych, wszelkiej energii elektrycznej, mediów, ciepłej i zimnej wody, czy gazu. W skład tej grupy wchodzi także zużyte paliwo i ciepło potrzebne do ogrzania firmy. W przypadku usług obcych wyróżnia się usługi związane m.in. z transportem, usługami budowlanymi i remontowymi, usługami reklamowymi i poligrafia, łącznością i telekomunikacją, usługami pocztowymi, obsługą informatyczną, obsługą księgową, sprzątnięciem powierzchni biurowej i każdą inną formą outsourcingu.

Rozbudowaną grupę kosztów w ewidencjonowaniu rodzajowym stanowią także wszelkiego rodzaju podatki i opłaty dodatkowe, które uzależnione są głównie od specyfiki danej działalności i aktualnej podstawy prawnej. Do najpowszechniejszych kosztów podatkowych zalicza się m.in.: podatek VAT, podatek dochodowy, opłaty

skarbowe, akcyzę, podatki od nieruchomości, opłaty sądowe i notarialne, opłaty lokalne, wieczyste użytkowanie gruntów, czy różnego rodzaju opłaty związane z licencjami, koncesjami i pozwoleniami²⁰.

Kolejną z grup stanowią wynagrodzenia dla pracowników. Mogą być to koszty umów cywilnoprawnych z tytułu zlecenia lub umowy o dzieło, jak również wartość wszystkich wynagrodzeń brutto i wszelkich innych ekwiwalentów dla pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwie. Pochodną grupę wynagrodzeń stanowią koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń socjalnych. Są to przede wszystkim składki odprowadzane do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w postaci składek społecznych, zdrowotnych, na fundusz pracy, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Do tej grupy zalicza się jednak również kupno dzieży ochronnej, szkolenie i doskonalenie pracowników, wykonywanie okresowych badań lekarskich, szkolenia z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy, a nawet wszelkie dopłaty dla pracowników z tytułu dojazdu do pracy (dopłata do biletów okresowych lub zorganizowanie transportu firmowego).

Następnym ogniwem układu rodzajowego jest amortyzacja. Zbiera ona koszty odnoszące się do planowego zużycia środków trwałych w postaci maszyn, środków transportu, komputerów i innych sprzętów będących własnością firmy. Amortyzacja to także koszty związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi które zużywają się w czasie. Ostatnią grupą kosztów w ewidencji rodzajowej są koszty pozostałe, a więc wszystkie te, których różnorodność nie pozwala na zaklasyfikowanie do którejś z wyżej wymienionych grup kosztów prostych. Są to wszelkiego rodzaju ubezpieczenia komunikacyjna i majątkowe, koszty podróży i delegacji, koszty reprezentacyjne, koszty zakwaterowania hotelowego.

Podział w układzie rodzajowym ma swoje źródło w sprawozdaniach, których struktura jest identyczna. Nierzadko dochodzi do sytuacji, w której dane przedsiębiorstwo potrzebuje szerszego spectrum informacji dotyczących kosztów działalności, więc przy dokonaniu sprawozdania finansowego rozbija poszczególne koszty na mniejsze grupy. W układzie rodzajowym pomijane są jednak koszty złożone, a więc takie które obejmują swoim zakresem kilka poszczególnych kosztów. Są to przede wszystkim koszty zużycia materiałów, wytworzonych usług, koszty surowców, czy też koszty zużytej energii w toku działania przedsiębiorstwa.

²⁰ B. Micherda, *Podstawy Rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005, s.30.

Główną funkcją i zadaniem prowadzenia ewidencji kosztów w układzie rodzajowym jest możliwość wymiernego i dokładnego oszacowania wartości nakładów pracy żywej oraz uprzedmiotowionej. Taka wiedza jest niezbędna dla kalkulacji dochodu narodowego. Innym przydatnym aspektem takiego układu jest przejrzystość w analizie struktury kosztów firmy, gdyż ta jest bardzo przejrzysta i uporządkowana. Wszystkie koszty sklasyfikowane w takim wariantcie ułożone są według ich podstawowych składników. Kolejną zaletą wariantu rodzajowego jest kontrola wszystkich czynników składający się na wyprodukowanie danego produktu lub świadczenie usługi.

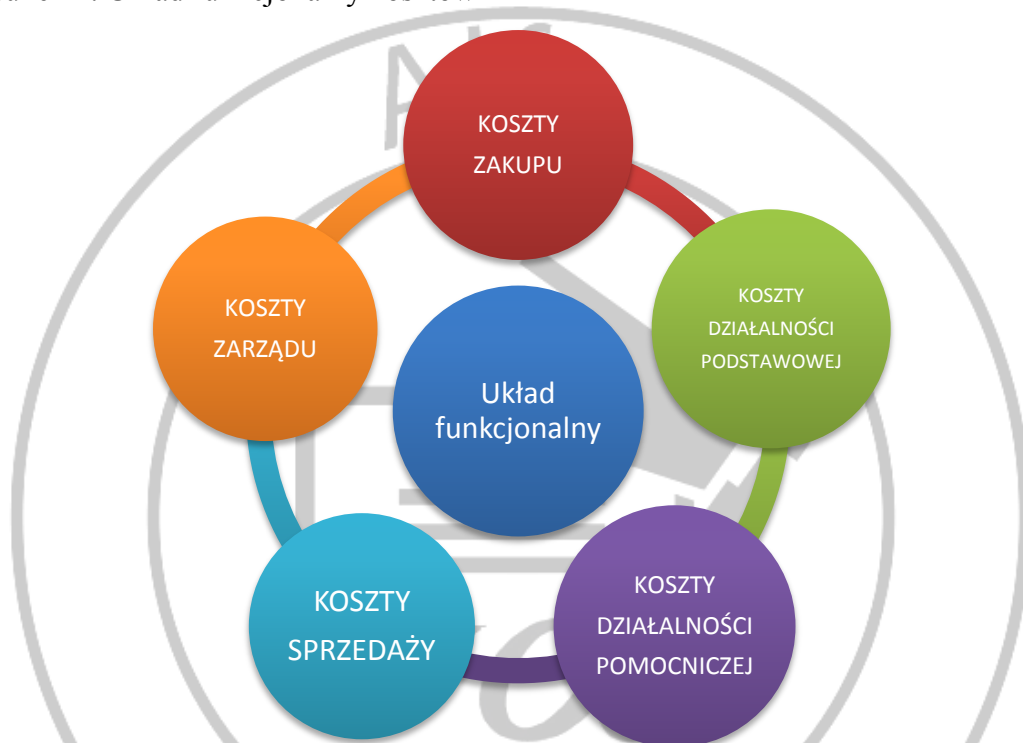
Bez względu na to jaka jest to jednostka i jak duży podmiot gospodarczy układ rodzajowy jest konieczny do prowadzenia. Ponieważ wiąże się z podstawowymi kosztami działalności operacyjnej i zawiera zespół „4” planu kont każda jednostka musi sporządzać rachunek zysków i strat, który przecież ma identyczną strukturę i prezentuje koszty właśnie według rodzajów. Może prezentować je w wariantcie porównawczym w rachunku zysków i strat, bądź też w przypadku wyboru kalkulacyjnego wariantu rachunku zysków i strat jako dodatkowe informacje i objaśnienia.

Definiowany układ kosztów wnika w wielkość poszczególnych zasobów, które zużywają się w wyniku podstawowych czynności. Daje szczegółowe informacje o poziomie kosztów w danym okresie czasu i wskazuje ich wartości. Jest to metoda bardzo uniwersalna ze względu na swoją jednolitość i możliwość wpasowania w każdy rodzaj działalności gospodarczej, bez względu na jej rozpiętość, formę prawną, czy branżę w której działa. Daje to też możliwość stworzenia punktów odniesienia poprzez porównanie klasyfikacji rodzajowych między poszczególnymi podmiotami. Rodzajowy układ kosztów posiada jednak również wady. Jedną z nich jest ujęcie kosztów w formie globalnej i nie ma możliwości określenia ich parametrów, miejsca ich generowania, przyczyn powstania tych kosztów. Klasyfikacja ta nie rozróżnia również produktów, na które koszty zostały poniesione w danym okresie czasu. Nie jest więc wiadomo, czy dany zakup dotyczył maszyny, komputera, czy innego aktywa trwałego. Między innymi z tej przyczyny nie jest to jedyna forma ewidencji stosowana przez przedsiębiorstwa, ponieważ daje tylko szczerpkowe i podstawowe informacje – zdecydowanie niewystarczające dla firm o bardziej skomplikowanej strukturze i procesie produkcyjnym²¹.

²¹ F. Bławat, *Podstawy analizy ekonomicznej*, CeDeWu.pl, Warszawa 2011, s. 81.

Kolejnym wariantem ewidencji kosztów przedsiębiorstwa jest układ funkcjonalny. Jest on przydatny zwłaszcza w przypadku, kiedy układ rodzajowy nie jest wystarczający w zakresie kontrolnym i decyzyjnym. Układ funkcjonalny definiuje koszty funkcji realizowanych przez jednostkę więc klasyfikuje koszty nie ze względu na ich rodzaje, ale ze względu na poszczególne obszary w przedsiębiorstwie, które spełniają określone dla nich funkcje, jakimi są sprzedaż, czy zarząd.

Rysunek 2. Układ funkcjonalny kosztów



Źródło: A. Cicha, Rachunkowość finansowa z elementami rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej, Stowarzyszenie księgowych w Polsce Warszawa 2010, s.59.

Wskazany podział według układu funkcjonalnego stanowi podział kosztów ze względu na miejsce ich występowania. Pierwszą grupą kosztów stanowią te związane z działalnością podstawową, czyli produkcją, handlem i usługami w zależności od profilu działalności. Ten obszar kosztów najbardziej rozwinięty jest w przedsiębiorstwach produkcyjnych, ponieważ klasyfikuje się zużycie materiałów, wynagrodzenie pracowników, którzy uczestniczą w procesie wytwarzania, wszystkie usługi obce związane z obróbką danego towaru i koszty przygotowania i przebrojenia produkcji. Drugą grupą kosztów w tej ewidencji są koszty zarządu, które wyrażają się w wynagrodzeniu całego szczebla kierowniczego w firmie, wszystkich realizowanych

przez nich podróży służbowych, funduszy reprezentacyjnych. Koszty zarządu obejmują również koszty biurowe, łączności i wszelkie koszty utrzymania samochodów, magazynów, laboratoriów.

Kolejną grupę kosztów funkcjonalnych stanowią koszty zakupu związane z kupnem wszelkich materiałów. Mogą to być koszty pośrednie, czyli załadunek towaru, jego późniejszy rozładunek, transport, koszty pakowania. Pochodną kosztów zakupu są koszty sprzedaży towarów. Tutaj wyróżnia się koszty opakowania, ubezpieczenia towaru przed różnego rodzaju uszkodzeniami, reklama, podatek w postaci akcyzy, czy koszty dystrybucji towaru. Ostatnią grupą kosztów funkcjonalnych są koszty zaliczane do działalności pomocniczej, czyli remontów, transportu i prowadzenia jednostek socjalnych w postaci stołówek, hoteli robotniczych i domów wczasowych. W niektórych przypadkach dokonuje się także rozbicia klasyfikacyjnego na koszty wydziałowe, które związane są z kolei z amortyzacją maszyn, transportem wewnętrznym, koniecznością przeprowadzania okresowych przeglądów maszyn, czy też utrzymaniem czystości. Informacje zebrane na tym koncie (530) dają informacje o wszelkich zasobach niezbędnych do funkcjonowania

Prowadzenie tejże ewidencji funkcjonalnej umożliwia zbieranie informacji w zakresie konkretnych danych gdzie i na co koszty zostały faktycznie poniesione. Każdy z podstawowych kont ujętych w tym zespole determinuje prowadzenie bardzo wnikliwych i szczegółowych ewidencji analitycznych.

Pochodnym układem do funkcjonalnego jest wariant ewidencji kosztów w formie kalkulacyjnej. Pozwala on na klasyfikację kosztów w pozycjach kalkulacyjnych, które są potrzebne do wskazania kosztu jednostkowego wytworzenia produktu. Wdrażając taki podział w przedsiębiorstwie można obliczyć szereg rozmaitych kosztów. Jednym z takich kosztów jest techniczny koszt wytworzenia, który stanowi sumę kosztów wydziałowych i bezpośrednich. Układ kalkulacyjny definiuje także całkowity koszt wytworzenia, który z kolei jest wypadkową kosztów zarządu i kosztem technicznego wytworzenia. Trzecim rodzajem kosztów, który można przeanalizować z użyciem wariantu kalkulacyjnego jest koszt własny sprzedaży określany też jako pełen koszt własny, który składa się z sumy wszystkich kosztów pośrednich i bezpośrednich²².

²² A. Cicha, *Rachunkowość finansowa z elementami rachunku kosztów i sprawozdawczości finansowej*, Stowarzyszenie księgowych w Polsce Warszawa 2010, s.59.

Układ kalkulacyjny najczęściej wykorzystywany jest w rachunku kosztów pełnych. Podział kosztów jest bardzo podobny, jak w układzie funkcjonalnym, jednakże nie rozбивa kosztów na wydziałowej i działalności podstawowej, a grupuje je w obrębie kosztów wytworzenia. Występujące w kalkulacji koszty zasadniczo dzieli się także na koszty bezpośrednie (materiały i płace) i pośrednie (wydziałowe, zarządu, sprzedaży).

