

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierziński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Bożena Rudnicka

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

UJMOWANIE KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ W JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH W ŚWIETLE OBOWIĄZUJĄCYCH REGULACJI PRAWNYCH

1. Wstęp

Działalność operacyjna jednostek budżetowych jest związana przede wszystkim ze świadczeniem, z reguły nieodpłatnie, usług publicznych. Celem artykułu jest wskazanie, czy i ewentualnie jak specyfika tej działalności wpływa na rozwiązania dotyczące ewidencji i prezentacji kosztów działalności operacyjnej.

Jednostki budżetowe, ich gospodarstwa pomocnicze oraz zakłady budżetowe są zobowiązane do prowadzenia rachunkowości zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz zasadami szczególnymi zawartymi w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego i niektórych jednostek sektora finansów publicznych (DzU nr 142, poz. 1020 z późn. zm.) [3], zwanego dalej rozporządzeniem. Zależność między tymi aktami jest taka, że jeżeli danego zagadnienia nie regulują przepisy szczególne, jednostki stosują się w tym zakresie do regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości.

W kolejnych częściach artykułu w celu porównania przytoczono regulacje ustawy o rachunkowości i rozporządzenia odnoszące się do pojęcia, zasad ewidencji kosztów i prezentacji kosztów związanych przede wszystkim, jak to na wstępie zaznaczono, z działalnością podstawową.

2. Pojęcie i zasady ujmowania kosztów

Ani ustawa o rachunkowości, ani rozporządzenie nie definiuje kosztów działalności operacyjnej. W artykule 3 ust. 1 pkt 31 podano, jak należy rozumieć koszty i straty jednostki, w rozporządzeniu pojęcia kosztów w sposób szczególny nie określono. Przyjmuje się, że koszty działalności operacyjnej są z nią bezpośrednio związane i wynikają z normalnego toku tej działalności [7] (zob. tab. 1).

Tabela 1. Pojęcie kosztów

Ustawa o rachunkowości	Rozporządzenie
Koszty i straty to 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 funduszu własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez właścicieli	Brak definicji kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Pojęcie kosztów przyjęte w rachunkowości podkreśla ich charakter przez skutki, jakie w ostatecznym rezultacie koszty powodują, i to bez względu na to, jakiej jednostki dotyczą: zarobkowej czy budżetowej.

Tabela 2. Zasady ujmowania kosztów

Ustawa o rachunkowości	Rozporządzenie
Art. 6 ust. 1. W księgach rachunkowych należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Art. 6 ust. 2. Dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione	Brak regulacji

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3. Zasada istotności a koszty

Ustawa o rachunkowości	Rozporządzenie
Art. 4 ust. 1. Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Art. 4 ust. 4. Jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w ust. 1. Art. 8 ust. 1. Określając zasady (politykę) rachunkowości, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, o której mowa w art. 7	Brak regulacji

Źródło: opracowanie własne.

Obecnie w praktyce jednostek budżetowych, a tym bardziej zakładów budżetowych czy gospodarstw pomocniczych, do rzadkości należy niezrozumienie istoty zasady memoriału. Koszty są z reguły ujmowane w księgach prawidłowo, na pod-

stawie odpowiednich dokumentów, np. faktur, w miesiącu poniesienia kosztu, a nie wydatku (tab. 2).

W przypadku zasady współmierności i rozliczania kosztów w czasie jednostki budżetowe, kierując się zasadą istotności, czyli niewielkim wpływem, jakie ma nierozliczanie kosztów w czasie, najczęściej prenumeraty i ubezpieczenia, na wartość wykazywanych w bilansie aktywów i ustalanego za dany okres wyniku finansowego, przyjmują w polityce rachunkowości zapis o rezygnacji z prowadzenia międzyokresowych rozliczeń kosztów. Warto podkreślić, że poza nielicznymi wyjątkami rozwiązanie takie nie narusza obowiązku przedstawiania w sprawozdaniu bilansowym rzetelnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki, a tym samym jest właściwym wykorzystaniem zasady istotności (zob. tab. 3) [4].

3. Koszty działalności operacyjnej w planie kont

Zasady ewidencji kosztów muszą być określone w zakładowym planie kont (tab. 4). W artykule 83 ust 1 ustawy o rachunkowości wskazano, że w celu ujednoczenia zasad grupowania operacji gospodarczych i ograniczania nakładu pracy związanego z ustaleniem zakładowych planów kont mogą być stosowane wzorcowe plany kont. W ustępie 2 tego artykułu przyjęto, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzorcowe plany kont. W przypadku jednak jednostek budżetowych, kierując się przede wszystkim treścią art. 17 ustawy o finansach publicznych, rozporządzenie zawierające zasady szczególne rachunkowości, w tym standardowy wykaz kont dla jednostek budżetowych, ich gospodarstw pomocniczych i zakładów budżetowych wydano nie na mocy ustawy o rachunkowości, lecz właśnie art. 17 ustawy o finansach publicznych [6].

Ustawa o rachunkowości nie narzuca konkretnych rozwiązań, jeżeli chodzi o ewidencję kosztów. Jednostka określa je w swoich zasadach rachunkowości, a zasady te powinny być tak ułożone, aby zapewniały wymaganą jakość sprawozdań finansowych. W jednostkach zarobkowych przyjmowane rozwiązania wynikają zazwyczaj ze specyfiki działalności jednostki, tradycyjnych rozwiązań w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów, wymagań właściciela, np. udziałowca zagranicznego. W jednostkach budżetowych (zakładach budżetowych, gospodarstwach pomocniczych), jak to wynika z przytoczonych przepisów, podstawowym wariantem ewidencji kosztów działalności operacyjnej jest ich ujmowanie wyłącznie na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” oraz jeżeli występuje taka potrzeba, z dalszym rozliczeniem na konta zespołu 5. Rozporządzenie wymaga określenia w polityce rachunkowości jednostki do konta 400 zasad ewidencji szczegółowej kosztów rodzajowych. W praktyce w jednostkach budżetowych ewidencję tę prowadzi się z reguły według podziałek klasyfikacji budżetowej. Jeżeli jednostka tworzy dochody własne czy realizuje projekty finansowane ze środków budżetu UE, musi także pamiętać o analitycznym wyodrębnieniu tych kosztów od kosztów finansowanych z wydatków bieżących [2].

Tabela 4. Koszty a plan kont

Ustawa o rachunkowości	Rozporządzenie
Brak regulacji	<p>Par. 12 ust. 3. W zależności od potrzeb można stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, 2) ponoszone koszty ujmuje się zarówno na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z dalszym rozliczeniem na konta zespołu „Produkty” i 7 „Przychody i koszty ich uzyskania” <p>Zał. nr 2 pkt 48. Zespół 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”. Konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i do ich rozliczenia. Na kontach zespołu 4 ujmuje się również koszty finansowane z dochodów własnych jednostek budżetowych. Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych – zgodnie z odrębnymi przepisami – z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów operacji finansowych i strat nadzwyczajnych.</p> <p>Pkt 49. Konto 400 „Koszty według rodzajów”. Konto 400 służy do ewidencji kosztów prostych według rodzaju. Na stronie Wn konta 400 ujmuje się poniesione koszty, a na stronie Ma – ich zmniejszenia. Ewidencję szczegółową prowadzi się według pozycji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości. Konto 400 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych kosztów. Saldo konta 400 przenosi się w końcu roku obrotowego na konto 860.</p> <p>Pkt 50. Konto 401 „Amortyzacja”. Konto 401 służy do ewidencji kosztów amortyzacji od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy umorzeniowe dokonywane są stopniowo według stawek amortyzacyjnych. Na stronie Wn konta 401 ujmuje się odpisy amortyzacyjne, a na stronie Ma – przeniesienie kosztów amortyzacji na wynik finansowy. Konto 401 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych kosztów amortyzacji. Saldo 401 przenosi się w końcu roku obrotowego na konto 860.</p>

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki, wbrew temu, co się powszechnie przyjmuje, przytoczone przepisy nie narzucają jednostkom budżetowym obowiązku ewidencji kosztów według podziałek klasyfikacji budżetowej planu finansowego – inaczej niż to ma miejsce w przypadku zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych [8, s. 235; 5]. Jednostki budżetowe nie sporządzają bowiem planu kosztów, lecz plan wydatków, nie prezentują także kosztów w sprawozdaniach budżetowych. Można przyjąć jednak, że w jednostkach budżetowych prowadzenie ewidencji szczegółowej kosztów według zakresu przedmiotowego podziałek właściwych dla wydatków budżetowych jest potrzebne ze względów kontrolnych. Problemem pozostaje taka ewidencja kosztów według rodzajów, która jednocześnie pozwalałaby na rzetelne i prawi-

dłowe sporządzenie rachunku zysków i strat. Należy pamiętać, tworząc konta szczegółowe kosztów rodzajowych z uwzględnieniem treści paragrafów wydatków, o takim podziale tej treści, aby móc na koniec roku saldo konta szczegółowego przypisać do właściwej pozycji kosztów rodzajów w rachunku zysków i strat [1, s. 225].

4. Koszty operacyjne w rachunku zysków i strat

W ramach sprawozdania finansowego koszty są prezentowane w rachunku zysków strat. Zawarty w rozporządzeniu w załączniku nr 8 wzór tego sprawozdania został oparty na skierowanym do jednostek gospodarczych wzorze z załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości – wariantcie porównawczym. Tabela 5 ilustruje sposób prezentacji kosztów operacyjnych w obydwu wzorach.

Tabela 5. Koszty operacyjne a porównawczy wariant rachunku zysków i strat

Ustawa o rachunkowości	Rozporządzenie
I. Amortyzacja	I. Amortyzacja
II. Zużycie materiałów i energii	II. Zużycie materiałów i energii
III. Usługi obce	III. Usługi obce
IV. Podatki i opłaty, w tym podatek akcyzowy	IV. Podatki i opłaty
V. Wynagrodzenia	V. Wynagrodzenia
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	VII. Pozostałe koszty rodzajowe
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
	IX. Udzielone dotacje
	X. Inne świadczenia finansowane z budżetu
	XI. Pozostałe obciążenia

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z porównania pozycji I-VIII w tab. 5, niewiele się one różnią w obydwu regulacjach. Co istotne, wzór z załącznika nr 8 do rozporządzenia dodatkowo zawiera wyszczególnienie zaliczanych do kosztów podstawowych jednostki takich kosztów, jak: udzielone dotacje, inne świadczenia finansowane z budżetu i pozostałe obciążenia. Z przedstawionego układu kosztów wynika, że koszty wykazywane w pozycjach I-VIII mają wynikać ze zwykłego funkcjonowania jednostki jako jednostki organizacyjnej, natomiast pozycje IX-XI dotyczą kosztów powstających w wyniku nałożenia na jednostkę obowiązku wypłaty, np. dodatkowych świadczeń na rzecz osób fizycznych niebędących pracownikami jednostki, np. wypłacanych stypendiów, zasiłków, świadczeń emerytalnych, pokrycia zobowiązań innych jednostek itp. Świadczenia te i obciążenia są pochodną realizacji ustawy o finansach publicznych i innych regulacji prawa, a nie np. normalnego funkcjonowania sądu, urzędu gminy, ośrodka pomocy społecznej jako jednostki organizacyjnej i wychodzą poza typową definicję kosztów tej działalności rozumianych jako

celowe i uzasadnione zużycie składników majątku, energii, usług obcych i czasu pracy wraz z niezbędnymi dla funkcjonowania jednostki opłatami.

Ani ustawa o rachunkowości, ani akty wykonawcze do ustawy nie zawierają objaśnień dotyczących zasad wypełniania poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat. Nie zawiera ich także rozporządzenie. Większość jednostek podlegających ustawie o rachunkowości sporządza także sprawozdania statystyczne F-01 i F-02. Regulacje GUS, oprócz wzoru rachunku zysków i strat, w wariantcie porównawczym zawierają też objaśnienia, które mogą służyć również w jednostkach

Tabela 6. Koszty operacyjne w objaśnieniach GUS

Rodzaj kosztu	Objaśnienia GUS
I. Amortyzacja	Planowa amortyzacja (umorzenie) środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
II. Zużycie materiałów i energii	Zużycie materiałów i energii (elektrycznej, wodnej, ciepłej i innych jej form), w tym także zużycie opakowań, odpadów, paliw i gazów technicznych
III. Usługi obce	Zużycie usług obcych, np. spedycyjnych, transportowych, składowania, remontowych, budowlano-montażowych (także podwykonawców), obróbki obcej, telekomunikacyjnych, prowadzenia ksiąg, badania bilansów, doradztwa, bankowych opłat manipulacyjnych i prowizji (z wyjątkiem prowizji od kredytów), najmu i dzierżawy lokali, sprzętu, terenów, opłat za leasing operacyjny, usług pralniczych, utrzymania czystości, wywozu śmieci
IV. Podatki i opłaty, w tym podatek akcyzowy	Podatki i opłaty obciążające koszty, m.in. podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i inne podatki (rolny, leśny) oraz podatki lokalne, a także opłaty urzędowe (notarialne, paszportowe, rejestracyjne, opłaty skarbowe, podatek od umów cywilnoprawnych, za wieczyste użytkowanie gruntów, ochronę środowiska, gdy nie mają charakteru sankcyjnego, opłaty za korzystanie ze środowiska), podatek od towarów i usług (niepodlegający odliczeniu), wpłaty na PFRON
V. Wynagrodzenia	Wynagrodzenia brutto pracowników jednostki z tytułu stosunku pracy, z tytułu umów zlecenia, o dzieło i agencyjnych
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Składki na ubezpieczenia społeczne (w części opłacanej przez pracodawcę), na fundusz pracy, fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych oraz świadczenia na rzecz pracowników, jak np. dopłaty do biletów, kwater, wyżywienia, szkolenia pracowników, wydatki na bhp i ochronę zdrowia, a także odpisy na ZFŚS lub świadczenie urlopowe
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	Pozostałe koszty, jak np. koszty delegacji krajowych i zagranicznych, ryczałty za używanie samochodów pracowników w sprawach jednostek, ubezpieczenie majątkowe, odprawy majątkowe, odprawy pośmiertne, odszkodowania powypadkowe, ekwiwalenty za zużycie przez pracowników odzieży roboczej, narzędzi itp.
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	Wartość sprzedanych towarów i materiałów według cen nabycia lub zakupu (jeżeli jednostka nie stosuje cen nabycia)

Źródło: opracowanie własne.

budżetowych jako podstawa określenia zawartości kosztów wymienianych w pozycjach I-VIII rachunku zysków i strat (tab. 6).

Ze względów praktycznych wydaje się pożądane, aby podobne objaśnienia, ze szczególnym uwzględnieniem innych świadczeń finansowanych z budżetu i innych obciążeń, zostały wydane np. przez Ministerstwo Finansów także dla jednostek budżetowych.

5. Zakończenie

Specyfika działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe jest bezpośrednio przyczyną tego, że dla tych jednostek zostały określone szczególne zasady rachunkowości oraz standardowe plany kont, na podstawie których (oprócz ustawy o rachunkowości) muszą one prowadzić rachunkowość i budować zakładową politykę rachunkowości. Z zasad szczególnych wynika jednak, bez względu na funkcjonujące w tym zakresie rozwiązania, obowiązek takiej ewidencji kosztów rodzajowych, aby można było na jej podstawie sporządzić prawidłowo rachunek zysków i strat. Charakter działalności prowadzonej przez jednostki budżetowe powoduje też, że jedynym właściwym dla tych jednostek wariantem rachunku zysków i strat jest wariant porównawczy, a ewidencja kosztów operacyjnych według rodzajów jest w tych jednostkach obowiązująca.

Literatura

- [1] Augustowska M., *Komentarz do planu kont dla państwowych i samorządowych jednostek budżetowych i ich gospodarstw pomocniczych oraz zakładów budżetowych*, wydanie X, ODDK, Gdańsk 2006.
- [2] Piątek G., *Ewidencja środków z Unii Europejskiej*, „Finanse Publiczne” 2007, nr 9.
- [3] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego i niektórych jednostek sektora finansów publicznych, DzU nr 142, poz. 1020, ost. zm. DzU 2008 nr 72, poz. 422.
- [4] Rudnicka B., *Koszty działalności operacyjnej*, „Finanse Publiczne” 2007, nr 12.
- [5] Rypińska M., *Księgi rachunkowe w polityce rachunkowości*, „Finanse Publiczne” 2008, nr 3.
- [6] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, DzU nr 249, poz. 2104 z późn. zm.
- [7] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002 nr 76 z późn. zm.
- [8] Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Kraków 2007.

**FORMULATING COSTS OF OPERATING ACTIVITY IN BUDGETARY
UNITS IN THE LIGHT OF POLISH ACCOUNTANCY ACT
REGULATIONS AND SPECIAL ACCOUNTANCY POLICIES
REFERRING TO THESE UNITS**

Summary

Special accountancy policies regarding budgetary units do not define costs of operating activity in a different way than it results from Polish Accountancy Act and general rules of formulating. However, they have influence on recording rules of these costs and their presentation in profit and loss account, inter alia obtruding obligation of recording operating costs by kinds and preparing comparative variant of profit and loss account, with distinction in this account not only running of budgetary unit as an organizational unit, but also showing costs that are charging the unit in relation with performing by it special duties put on by the Public Finance Act.