

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

## **Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling**

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-506-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
<b>Renata Burchart:</b> Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
<b>Anna Glińska:</b> Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści .....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników .....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
<b>Jan Komorowski:</b> Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
<b>Roman Kotapski:</b> Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych .....	202

<b>Marcin Kowalewski:</b> SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i> .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych .....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy .....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego .....	258
<b>Edward Nowak:</b> Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów .....	275
<b>Marta Nowak:</b> Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna” .....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Budżet zadaniowy w szpitalach .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce .....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze .....	329

## Summaries

<b>Wioletta Baran:</b> Management accounting information system in healthcare institutions .....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities .....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX <sup>th</sup> and XX <sup>th</sup> centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra .....	28
<b>Renata Burchart:</b> Transfer pricing and tax risk management in connected firms .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Application of management accounting in the process of risk management in insurance company .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services .....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw .....	70

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities .....	97
<b>Anna Glińska:</b> Enterprise performance management under risk .....	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues .....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> The deviation analysis methods in the budgetary control .....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Cost accounting and its application in the management of hospital .....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Business model and building a company’s competitive advantage .....	172
<b>Jan Komorowski:</b> The term and measures of operational equilibrium of enterprise .....	181
<b>Roman Kotapski:</b> Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management .....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualism of cost calculation of urban services .....	202
<b>Marcin Kowalewski:</b> Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis balanced scorecard? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
<b>Edward Nowak:</b> Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
<b>Marta Nowak:</b> Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Performance budget in hospitals .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Calculation of tax costs and systematic cost accounting .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

**Roman Kotapski**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: roman.kotapski@ue.wroc.pl

---

## UJMOWANIE KOSZTÓW SPRZEDAŻY W ZAKŁADOWYM PLANIE KONT NA POTRZEBY ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM

---

## COST ACCOUNTING FOR SALES IN THE CHART OF ACCOUNTS FOR THE NEEDS OF ENTERPRISE MANAGEMENT

---

DOI: 10.15611/pn.2015.389.18

**Streszczenie:** Artykuł poświęcony jest ujmowaniu kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem. Właściwa ewidencja kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów ma istotne znaczenie w ich planowaniu i kontroli. Na podstawie analizy literatury krajowej z rachunkowości oraz wybranych wzorcowych zakładowych planów kont można stwierdzić, że dominuje w nich nurt rozwiązań sprawozdawczych. Rozwiązania te charakteryzują się tym, że zarówno koszty sprzedaży, jak i koszty działań marketingowych traktuje się łącznie bez rozróżnienia. Nie pozwalają one na realne planowanie i kontrolę kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych. W artykule przedstawiono zakres kosztów sprzedaży i ich ewidencję w literaturze krajowej oraz ich ujmowanie we wzorcowych planach kont. Zwieńczeniem artykułu jest studium przypadku, w którym przedstawiono ujmowanie kosztów związanych ze sprzedażą książek przez wydawnictwo książkowe.

**Słowa kluczowe:** koszty sprzedaży, zakładowy plan kont.

**Summary:** This article is devoted to the sales costs accounting in the chart of accounts for the needs of enterprise management. The proper record of sales costs is important in their plan and management. This article describes the sales costs and their records in the national literature, and their recognition in standard charts of accounts. The culmination of this paper is a case study which describes the accounting of cost related to the sales of books by a publishing house.

**Keywords:** sales costs, chart of accounts.

## 1. Wstęp

Koszty związane ze sprzedażą wyrobów gotowych stanowią coraz istotniejszą pozycję kosztów. Wpływają one na rentowność sprzedaży wyrobów gotowych, jak również na rentowność sprzedaży odbiorców. Dotychczasowa praktyka ujmowania kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych w zakładowych planach kont preferuje ujęcie sprawozdawcze. Charakteryzuje się ono tym, że układ kont dotyczący kosztów sprzedaży dostosowany jest głównie do potrzeb sporządzenia rachunku zysków i strat oraz ustalenia wymiaru podatków. Nie uwzględnia on kosztów poszczególnych działań marketingowych czy kosztów kanałów dystrybucji. Taki sposób ujęcia kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych nie pozwala ich realnie planować i kontrolować. Tym samym taki sposób ich ujęcia zubaża informacje o kosztach działalności przedsiębiorstwa.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zakresu kosztów sprzedaży i ich ujmowania w literaturze krajowej dotyczącej rachunkowości oraz we wzorcowych zakładowych planach kont. Przedstawiono również studium przypadku, w którym zaprezentowano autorskie rozwiązanie ewidencyjne w zakresie kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych w jednym z wydawnictw książkowych.

Podczas badań przeprowadzono analizę literatury w zakresie ujmowania kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych. Przeprowadzono analizę zakładowych planów kont przedsiębiorstw różnych branż, w tym przedsiębiorstwa wydawniczego, produkcji betonów, usługowych oraz handlowych.

## 2. Koszty sprzedaży i ich ewidencja w literaturze krajowej

Literatura krajowa w zakresie rachunkowości przedstawia dorobek w zakresie definiowania kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów, jak i ich ewidencji. Zakres kosztów sprzedaży zmieniał się z czasem. Wynikało to poniekąd z panującej rzeczywistości, ale też zwiększenia zapotrzebowanie na informacje ze strony odbiorców.

W literaturze z zakresu rachunkowości<sup>1</sup> koszty sprzedaży na ogół dzieli się na koszty podstawowe zbytu – bezpośrednie i koszty ogólne zbytu.

Koszty sprzedaży bezpośrednie obejmują obciążające dostawcę koszty bezpośrednie dotyczące sprzedaży produktów i materiałów. Są to np. koszty skompletowania dostaw wyrobów, opakowań, załadunku wyrobów gotowych, pakowania wyrobów dokonywanego poza komórkami produkcji, transportu, ubezpieczenia wyrobów w czasie transportu, usługi spedycyjne, podatek akcyzowy, koszty napraw gwarancyjnych sprzedanych wyrobów gotowych. Jako inne koszty sprzedaży

---

<sup>1</sup> Opracowano na podstawie: [Burzym 1980, s. 213-214; Kuzior, Rówińska 2008, s. 27-28, 61; Matuszewicz 1976, s. 155 i 177; Sawicki 1995, s. 210-211; Skrzywan, Fedak 1953, s. 147-148; Skrzywan, Fedak 1984, s. 137-138; Stadtmüller 1972, s. 178, 186-187; Turowska, Węgrzyn 2013, s. 173].

wymienia się koszty uczestnictwa w wystawach, targach, koszty reklamy itp. Koszty te ewidencjonuje się w ramach konta *Koszty sprzedaży*.

Na koszty ogólne zbytu składają się koszty utrzymania komórek zbytu, koszty utrzymania zapasów, jak koszty utrzymania magazynów wyrobów, jego obsługi, odsetki od kredytów na zapas wyrobów. Koszty te są ewidencjonowane w ciężar konta *Koszty ogólnego zarządu*. Natomiast w pracy [Burzym 1980, s. 213-214] te koszty również zaliczane są do kosztów sprzedaży. Ponadto zalicza się do nich koszty ekspedycji, koszty własnych badań, analiz, prób jakości.

W przypadku kosztów transportu, które obejmują własny tabor, ewidencjonuje się je na kontach *Koszty działalności pomocniczej*.

Do kosztów sprzedaży zalicza się również koszty związane ze sprzedażą usług i materiałów. W przypadku prowadzenia własnych sklepów koszty ich prowadzenia zaliczane są do kosztów sprzedaży.

Koszty sprzedaży księgowane są w ramach konta *Koszty sprzedaży*. Natomiast pozostałe koszty realizacji tego procesu księgowane są na koncie *Koszty ogólnego zarządu*. W przypadku prowadzenia punktów sprzedaży lub punktów handlowych prowadzone jest konto *Koszty sklepów fabrycznych*.

W pracy [Sawicki 2014, s. 51-52] do konta *Koszty sprzedaży* proponuje się prowadzić ewidencję analityczną, która może obejmować wyodrębnione rodzaje sprzedaży, a w ich ramach pozycje szczegółowe, jak np.:

- materiały pomocnicze i opakowania zużywane do wysyłanych (sprzedanych) produktów, towarów, materiałów,
- przewozy, obejmujące opłaty za usługi przewoźników i spedytorów,
- koszty wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT),
- koszty sprzedaży eksportowej, np. prowizje płacone jednostkom lub agentom zagranicznym,
- koszty reklamy i marketingu, udziału w targach i wystawach, zużycia eksponatów reklamowych,
- pozostałe koszty sprzedaży.

Natomiast koszty związane z funkcjonowaniem działów handlowych, utrzymaniem magazynów itp. ujmuje się w kosztach ogólnego zarządu.

Przedstawione sposoby ewidencji kosztów dotyczącej sprzedaży wyrobów gotowych w literaturze krajowej z zakresu rachunkowości nie są zbyt rozbudowane. Dominują konta syntetyczne, gdzie brak jest przedstawienia kont analitycznych, które mogłyby uszczegółowić ponoszone koszty związane ze sprzedażą wyrobów gotowych. Nie uwzględnia się odrębnie kosztów np. kanałów sprzedaży czy też kosztów działań marketingowych, które są w zasadzie sprowadzone do pozycji rodzajowej *koszty reklamy*. Nie wyodrębnia się też kosztów jednostek organizacyjnych, które odpowiadają za sprzedaż w przedsiębiorstwie. Również – kosztów utrzymania magazynów. Koszty te ewidencjonowane są bezpośrednio na koncie *Koszty ogólnego zarządu* bez wyodrębnienia kont analitycznych, które przedstawiałyby te grupy kosztów. W ten sposób w praktyce koszty dotyczące procesu sprzedaży „giną w



kotle” kosztów ogólnych działalności przedsiębiorstwa. W konsekwencji trudno te grupy kosztów planować i kontrolować.

Analiza literatury krajowej w zakresie rachunkowości wykazuje, że zakres kosztów sprzedaży i ich ewidencja zmieniały się w czasie i poniekąd odzwierciedlały sytuację rynkową owych czasów. Ewidencja kosztów sprzedaży w prezentowanej literaturze z zakresu rachunkowości nie za dużo miejsca poświęca kosztom związanym ze sprzedażą wyrobów gotowych i ich ewidencji. Dominuje nurt sprawozdawczy, a nie menedżerski. Nie odzwierciedla się kosztów procesów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych. Tym samym nie prowadzi się kont analitycznych i w praktyce trudno wyodrębnić rzeczywiste koszty sprzedaży wyrobów gotowych. W konsekwencji zakres prezentowanych kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych jest zbyt ubogi na potrzeby realnego zarządzania sprzedażą.

Trudno też się zgodzić z poglądem, że koszty prowadzenia sklepów czy punktów sprzedaży zaliczane są do kosztów sprzedaży. Zdaniem autora jest to inny rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej, która też ma swoje koszty sprzedaży.

Nie można zgodzić się też z kwalifikacją kosztów napraw gwarancyjnych do kosztów sprzedaży. Koszty napraw gwarancyjnych są związane bezpośrednio z użytkowaniem wyrobów gotowych, a nie ich sprzedażą, chyba że naprawy powstały w wyniku np. transportu do klienta czy przy montażu.

### **3. Ujęcie kosztów sprzedaży we wzorcowych zakładowych planach kont**

Komentarz do zakładowego planu kont przedstawia zakres ewidencji kosztów na wyodrębnionych kontach księgowych. Niejako odzwierciedla sposób myślenia kadry zarządzającej, a raczej pracowników działów księgowości, oraz ich potrzeby informacyjne w zakresie kosztów działalności przedsiębiorstwa. Sposób ujmowania kosztów sprzedaży we wzorcowych zakładowych planach kont jest wynikiem doświadczeń ich autorów i dorobku rachunkowości jako nauki. Istotnym elementem tych rozwiązań jest przedstawienie zakresu ewidencji kosztów sprzedaży, jak i tworzenie poszczególnych ich grup, np. kosztów kanałów sprzedaży, co w praktyce przekłada się na konta syntetyczne i konta analityczne. Poniżej zatem zostaną przedstawione zakresy ujmowania kosztów sprzedaży w wybranych wzorcowych zakładowych planach kont.

W pracy [Gierusz 2012, s. 512-513] konto *Koszty sprzedaży* służy do ujęcia objętych ceną sprzedaży produktów pracy, to jest kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo w związku z czynnościami sprzedaży (opakowania – o ile nie stanowią istoty produktów, koszty załadunku, przeładunku i wyładunku, przewozu, usług spedycyjnych, ubezpieczenia w transporcie), następującymi po wydaniu zapasów z magazynu (bądź uznaniu ich za produkcję gotową, jeżeli odbiór produktów przez

kontrahentów następuje bezpośrednio z produkcji). Ponadto do kosztów sprzedaży zalicza się:

- podatek akcyzowy, płacony od sprzedaży własnych wyrobów,
- koszty napraw gwarancyjnych i ewentualnie rezerwy tworzone na te koszty,
- koszty reklamy, w tym udział w targach i wystawach,
- prowizje jednostek pośredniczących w sprzedaży wyrobów, np. agentów.

W ewidencji analitycznej wyróżnić można koszty sprzedaży:

- grup produktów,
- kierunków sprzedaży (rynków zbytu),
- form sprzedaży.

Do konta *Koszty sprzedaży* nie zalicza się utrzymania wydzielonych komórek zbytu przedsiębiorstw, magazynów, biur ekspedycji itp. oraz kosztów podróży i delegacji związanych ze sprzedażą lub konwojem, opłat pocztowych za przesyłki, kosztów własnych badań, analiz, prób jakości. Obciążają one konto *Koszty ogólnego zarządu*.

W tym zakładowym planie kont odrębnie ujmuje się koszty działalności handlowej, do których zalicza się koszty utrzymania placówek handlu, ubezpieczenia majątkowe, prowizje płacone za pośrednictwo handlowe, pozostałe koszty działalności handlowej. Ewidencja analityczna powinna uwzględniać podział kosztów według pozycji rodzajowych oraz placówek handlowych (punktów sprzedaży) [Gierusz 2012, s. 511].

Podobnie definiuje i ujmuje się konto *Koszty sprzedaży* we wzorcowym planie kont [Pałka 2009, s. 423-425]. Do konta syntetycznego tworzy się konta analityczne, które dotyczą:

- wyodrębnionych rodzajów sprzedaży, np. według kierunków sprzedaży: kraj, eksport,
- grup wyrobów,
- pozycji umożliwiających analizę i kontrolę zasadności i celowości ich ponoszenia.

W niniejszym zakładowym planie kont odrębnie wyróżnia się konta syntetyczne *Koszty prowadzenia magazynów hurtowych* oraz *Koszty jednostek handlu detalicznego*. W ramach kont analitycznych wyodrębnia się poszczególne magazyny hurtowe czy jednostki handlu detalicznego [Pałka 2009, s. 414-416].

W innym zakładowym planie kont konto *Koszty sprzedaży* to koszty związane z działalnością handlową jednostki, a zatem koszty bezpośrednie sprzedaży, koszt reklamy, koszty utrzymania punktów sprzedaży, jak również koszty obsługi posprzedażowej [Wzorcowy... 2009, s. 329-330]. Zalicza się do nich w szczególności koszty opakowań zbiorczych i transportowych, prowizje agentów, podatek akcyzowy naliczony od sprzedaży wyrobów objętych akcyzą, koszty transportu, załadunku i wyładunku – w tym rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych działalności pomocniczej, koszty spedycji i ubezpieczenia transportu, koszty centrów dystrybucji i sklepów detalicznych, koszty reklamy i promocji produktów, koszty udziału w targach i wystawach, koszty organizacji imprez promocyjnych skierowanych do

odbiorców produktów, wartość produktów przekazanych na cele promocji i reklamy, wartość produktów zniszczonych w trakcie sprzedaży i transportu, uznanych za niedobory niezawinione, koszty rezerw z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi w wysokości wynikającej z uznanych zwyczajów handlowych, koszty przeglądów i napraw gwarancyjnych, na które nie utworzono rozliczeń międzyokresowych. Natomiast do kosztów sprzedaży nie zalicza się kosztów reprezentacji i *public relations* zaliczanych do kosztów ogólnego zarządu.

Do konta *Koszty sprzedaży* tworzy się konta analityczne, które obejmują m.in. koszty według segmentów klientów, kanałów dystrybucji i punktów sprzedaży, produktów. W przypadku gdy sprzedaż towarów stanowi podstawową lub jedną z podstawowych działalności jednostki, prowadzi się konto *Koszty handlowe* z dalszym rozwinięciem analitycznym według potrzeb jednostki.

Inne zwarte publikacje<sup>2</sup> dotyczące zakładowych planów kont w zasadzie nie wychodzą poza przedstawiony wyżej zakres ewidencji kosztów sprzedaży. Czasami niewiele miejsca poświęca się w nich ewidencji kosztów sprzedaży

Analiza wybranych wzorcowych zakładowych planów kont wykazuje, że odzwierciedlają one dorobek prezentowany w literaturze dotyczącej rachunkowości. Często autorami wzorcowych zakładowych planów kont są autorzy podręczników czy prac naukowych w zakresie rachunkowości i odzwierciedlają swoje poglądy w tym zakresie. Niemniej w dużej mierze przedstawiane rozwiązania reprezentują bardziej nurt sprawozdawczy niż zarządczy, czyli taki, który odzwierciedla zarówno koszty procesów samej sprzedaży, jak i procesów pomocniczych, np. działań marketingowych.

#### **4. Ewidencja kosztów związanych ze sprzedażą na przykładzie wydawnictwa książkowego. Studium przypadku**

Publikacje, które dotyczą wzorcowych planów kont, siłą rzeczy nie mogą oddać indywidualnych potrzeb informacyjnych odbiorców w przedsiębiorstwie. Są one zróżnicowane. Przyjęte rozwiązania w dużej mierze zależą też od specyfiki działalności konkretnego przedsiębiorstwa. Poniżej zostanie omówione przykładowe rozwiązanie w zakresie ewidencji kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych w jednym z wydawnictw książkowych.

Oferta wydawnictwa książkowego obejmuje książki specjalistyczne z zakresu finansów, rachunkowości, zarządzania oraz politologii. Ponadto w ofercie wydawnictwa znajdują się poradniki oraz okazjonalnie książki z zakresu kultury i sztuki. Książki sprzedawane są przez hurtownie, księgarnie, własny sklep internetowy, biblioteki oraz indywidualnie przez odbiorców instytucjonalnych na ich potrzeby, np. szkolenia. W ramach kosztów związanych ze sprzedażą książek wyróżnia się koszty

<sup>2</sup> Przeanalizowano pozycje, takie jak: [Fedak, Muszyńska 2005, s. 31-34; Iskra i in. 2001, s. 237-243; Karwowski 2005, s. 159-160; Majewska 2011, s. 370-374; Nisengolc 2000, s. 70-84; Sasin 2009, s. 130-132].

działań marketingowych, kanałów dystrybucji i obsługi handlowej. Każda z przedstawionych grup kosztów charakteryzuje się swoją specyfiką.

Wpływ na rentowność produktu – książki mają koszty działań marketingowych. Zalicza się do nich koszty reklamy w mediach (prasa, radio, telewizja, Internet), udziału w targach, organizacji spotkań z autorami. Każde z tych działań ma inne koszty realizacji ze względu na ich specyfikę. Dlatego też ewidencja kosztów działań marketingowych musi uwzględniać rodzaje działań marketingowych oraz ich koszty. Koszty działań marketingowych nie sprowadzają się tylko do pozycji kosztów reklamy ujętych w kosztach ogólnego zarządu.

Odbiorca książek, zwłaszcza sieciowy i hurtowy, otrzymuje wynegocjowany rabat od ceny detalicznej książki. Ponoszone są przy tym koszty kompletacji zamówienia i koszty dostarczenia książek do odbiorcy.

Koszty dostarczenia książek do odbiorcy dotyczą głównie kosztów ich wysyłki do klienta i zależą przede wszystkim od wagi i liczby wysyłanych paczek<sup>3</sup>. Jednym z elementów zwiększenia rentowności sprzedaży do klientów jest odpowiednia organizacja procesu sprzedaży. Wpływa to na rentowność klienta. Dlatego też ewidencjonowane są koszty dostarczenia książek do każdego istotnego stałego odbiorcy, tj. hurtowni i sieci księgarskich.

Współpraca z odbiorcami wiąże się również z windykacją. Nie zawsze odbiorcy płacą w terminie. Taka sytuacja wymaga działań windykacyjnych, które w ostateczności mogą zakończyć się w sądzie. W konsekwencji proces windykacji należności od klienta kosztuje i wpływa również na jego rentowność.

Trudno prowadzić sprzedaż książek czy też planować i realizować działania marketingowe bez handlowców. Należy również realizować zamówienia klientów. Dlatego też odrębnie ewidencjonowane są koszty działu handlowego.

Przykładowe rozwiązania ewidencji kosztów związanych ze sprzedażą książek przez wydawnictwo przedstawia tab. 1.

**Tabela 1.** Ewidencja kosztów związanych ze sprzedażą książek

520	Koszty działań marketingowych
520-01	Koszty reklamy w mediach
520-02	Koszty udziału w targach
520-03	Koszty wydania katalogu wydawnictwa
530	Koszty kanałów dystrybucji
530-01	Hurtownia 1
530-02	Hurtownia 2
530-03	Sieć księgarska
531	Koszty windykacji
549	Koszty jednostek organizacyjnych
549-02	Koszty działu handlowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie komentarza do zakładowego planu kont wydawnictwa.

<sup>3</sup> Problematykę kosztów sprzedaży i kompletacji zamówienia w wydawnictwie książkowym omówiono w pracy [Kotapski 2015a, s. 34-37].

Przedstawione rozwiązanie wyróżnia się tym, że jest nastawione na potrzeby zarządzania wydawnictwem. Wyodrębniono w ewidencji kosztów znaczące koszty, które wpływają na rentowność sprzedaży samych książek, ale też na rentowność odbiorcy. Dzięki takiemu rozwiązaniu można te koszty planować i kontrolować, ale też negocjować z odbiorcami książek. Również ewidencja kosztów działań marketingowych pozwala na ich lepszą kontrolę. Wymaga to jednak od pracowników wydawnictwa odpowiedniego opisywania dowodów księgowych. Nie jest to jednak wielka niedogodność w stosunku do wagi uzyskiwanych informacji. W przypadku biura rachunkowego, które obsługuje wydawnictwo, również nie było sprzeciwu co do przyjętych rozwiązań ewidencyjnych. Zakres ewidencji kosztów, sposobów tworzenia kont analitycznych jest opisany w komentarzu do przyjętego i funkcjonującego w wydawnictwie zakładowego planu kont.

## 5. Zakończenie

Zakres kosztów sprzedaży i ich ewidencja w teorii i praktyce przedsiębiorstw zmieniały się w czasie. Wpływ na to miało m.in. zwiększenie kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych, zmniejszenie rentowności sprzedaży oraz zwiększenie zapotrzebowania na informacje w tym zakresie ze strony menedżerów.

Na podstawie analizy literatury krajowej z rachunkowości oraz wybranych wzorcowych zakładowych planów kont można stwierdzić, że dominuje w nich nurt rozwiązań sprawozdawczych. Rozwiązania te charakteryzują się tym, że koszty sprzedaży, jak i koszty działań marketingowych traktuje się łącznie bez rozróżnienia. Rozwiązania te nie pozwalają na realne planowanie i kontrolę kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych.

Zwiększenie konkurencyjności na rynku, kosztów działalności przedsiębiorstw, zmniejszenie rentowności sprzedaży oraz rozwój systemów informatycznych spowodowały zwiększenie zapotrzebowania na informacje ze strony menedżerów.

W przedstawionym studium przypadku widać wyraźnie, że spojrzenie zarządcze na informacje będzie przeważać. Dlatego systemy ewidencji księgowej będą musiały podążać w tym kierunku. W kilku badanych przedsiębiorstwach różnych branż, m.in. produkcji betonów, handlowych, usługowych, są już odrębnie ujmowane koszty działań marketingowych, koszty kanałów sprzedaży czy też działów wspomagających sprzedaż<sup>4</sup>. Wpływ na to ma też rozwój controllingu w przedsiębiorstwach. Wymaga to jednak pewnej współpracy pomiędzy zarządzającymi a działami księgowymi, ale też wzajemnego zrozumienia oraz świadomości dotyczącej zarządzania przedsiębiorstwem. Pewne tego oznaki widać już w najnowszych poradnikach wzorcowych zakładowych planów kont.

---

<sup>4</sup> Przykład został opisany w pracy [Kotapski 2015b, s. 25-26].

## Literatura

- Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1980.
- Fedak Z., Muszyńska B., *Wzorcowy wykaz kont z wyjaśnieniami i wykazem księgowych operacji gospodarczych*, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa 2005.
- Gierusz J., *Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi*, Wyd. ODDK, Gdańsk 2012, wyd. XVII uaktualnione.
- Iskra I., Witkowska M., Żyźnowski T., *Wzorcowy plan kont według znowelizowanej od 2002 roku ustawy o rachunkowości*, FINANS-SERWIS Zespół Doradców Finansowo-Księgowych Sp. z o.o., Warszawa 2001.
- Karwowski E., *Plan kont 2005. Zasady rachunkowości z komentarzem*, AD. Drągowski SA, Warszawa 2005.
- Kotapski R., *Czy nasz klient jest rentowny?*, „Controlling i Zarządzanie” 2015a, nr 1.
- Kotapski R., *Zagubione koszty sprzedaży*, „Controlling i Zarządzanie” 2015b, nr 2.
- Kuzior A., Rówińska M., *Podstawy rachunkowości. Kompendium wiedzy*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław 2008.
- Kuzior A., Rówińska M., *Rachunkowość finansowa. Kompendium wiedzy*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław 2006.
- Majewska E., *Zakładowy plan kont dla małych i średnich przedsiębiorstw. Dokumentacja zasad rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2011.
- Matuszewicz J., *Rachunkowość przedsiębiorstw przemysłowych*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1976.
- Nisengolc S., *Wzorcowy zakładowy plan kont z komentarzem*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia „TUR”, Jaktorów 2000.
- Pałka M., *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą według znowelizowanej ustawy o rachunkowości i ustaw podatkowych obowiązujących od 2009 r.*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2009, wyd. X.
- Sasin W., *Zakładowy plan kont dla Spółki z o.o. małej, średniej i dużej – wariantowo na rok 2009 i lata następne*, Sigma Wydawnictwo, Skierniewice 2009.
- Sawicki K., *Ewidencja, rozliczanie i kalkulacja kosztów*, [w:] *Rachunkowość. Zasady prowadzenia w jednostkach gospodarczych według polskiego prawa bilansowego od 1995 roku*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert Wydawnictwo, Wrocław 1995.
- Sawicki K., *Rachunkowość przedsiębiorstw produkcyjnych*, [w:] *Rachunkowość przedsiębiorstw wybranych sektorów gospodarki*, red. T. Kiziukiewicz, PWE, Warszawa 2014.
- Skrzywan S., Fedak Z., *Rachunkowość przedsiębiorstwa przemysłowego*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne Warszawa 1984, wyd. IV, zmienione.
- Skrzywan S., Fedak Z., *Rachunkowość w przemyśle. Część II*, Wyd. Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1953.
- Stadtmüller R., *Księgowość kalkulacja i sprawozdawczość finansowa w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWN, Warszawa 1972.
- Turowska W., Węgrzyn A., *Rachunkowość*, Wydawnictwo MARINA 2013, wyd. III uaktualnione.
- Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, red. G.K. Świdarska, Oficyna a Wolter Kluwer business, Kraków 2009.