

Rozdział 6.

OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA KONT ZESPOŁU 4

1. Kwalifikacja kosztów rodzajowych

Konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów” i ich rozliczenie przeznaczone są do ewidencji księgowej kosztów prostych, w układzie rodzajowym, za które uważa się wszelkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty, niedające się rozłożyć na prostsze elementy składowe, niezależnie od tego, czy dotyczą kosztów bieżących, czy przyszłych okresów sprawozdawczych.

W organizacjach pozarządowych ważny jest od 1 stycznia 2017 r. przede wszystkim podział kosztów według typów działalności. Zaleca się jednak, aby posiadały one także informację w przekroju kosztów rodzajowych. Ma to szczególne znaczenie, jeśli organizacja będzie sporządzała sprawozdanie finansowe zgodnie z załącznikiem nr 1 do uor.

Koszty według rodzaju prezentowane zgodnie z załącznikiem nr 1 do uor obejmują:

- amortyzację – wielkość odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – nie wykazujemy w tej pozycji amortyzacji wartości firmy;
- zużycie materiałów i energii – koszty z tytułu zużycia materiałów do wytwarzania produktów (wyrobów gotowych, robót i usług) oraz na potrzeby ogólnogospodarcze i administracyjne w związku z prowadzoną działalnością operacyjną, a także niskocenne składniki majątku niezaliczone do środków trwałych, zużycie energii elektrycznej, ciepłej, gazu, wody; są to także koszty niezawinionych niedoborów i ubytków naturalnych;

- usługi obce – koszty robót i usług wyświadczonych podmiotowi przez inne jednostki, np. koszty specjalistycznej obróbki obcej, usług transportowych i spedycji, sprzętowych, składowania, budowlanych, remontowych, łączności, dozoru mienia, najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego, usług handlowych, usług w zakresie informatyki, projektowych, geodezyjno-kartograficznych, wydawniczych, poligraficznych, opłat za usługi pralnicze, urządzenie i utrzymanie zieleńców, usługi bankowe i pocztowe (bez odsetek od kredytów), koszty ogłoszeń w telewizji i w prasie, badania sprawozdania finansowego, doradztwa;
- podatki i opłaty – wartości: podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych oraz niepodlegający odliczeniu, niebędący elementem składowym cen nabycia VAT i akcyzowy, opłaty skarbowe, podatek od spadków i darowizn, opłaty sądowe i notarialne; podatki te są ujmowane oczywiście jako koszty, w przypadku gdy nie zwiększają ceny nabycia nieruchomości i nie są związane z postępowaniem sądowym; w tej grupie kosztów wykazuje się również opłaty za wieczyste użytkowanie gruntów, opłaty z tytułu ochrony środowiska niestanowiące sankcji karnej oraz opłaty administracyjne;
- wynagrodzenia – sumę wynagrodzeń pieniężnych i w naturze uznawanych na mocy przepisów za część składową wynagrodzeń; mogą one przybrać formę wynagrodzeń z tytułu umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne, honoraria;
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia – koszty ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych składek na FP i FGŚP pracowniczych w części będącej kosztem pracodawcy, koszty odpisów na ZFŚP albo koszty świadczeń urlopowych, jeśli pracodawca nie ma obowiązku tworzenia ZFŚS, dopłaty do dojazdów pracowników, posiłków regeneracyjnych oraz inne koszty związane z bhp i ochroną zdrowia pracowników, zleceńbioborców i wolontariuszy, szkolenia pracowników, w tym związane z tworzeniem funduszu szkoleniowego, wpłaty i świadczenia na rzecz pracowników niezaliczane do wynagrodzeń, bony towarowe sfinansowane ze środków obrotowych zakładu pracy; tu ujmuje się także koszty świadczeń oferowanych dla wolontariuszy, z wyjątkiem kosztów ich podróży;
- pozostałe koszty rodzajowe – inne koszty proste działalności operacyjnej niekwalifikujące się do kosztów podlegających wykazaniu w poprzednich wierszach; najczęściej w tej grupie ujmuje się koszty podróży służbowych, ubezpieczenia majątkowego, składek na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa, reprezentacji, wypłaty pieniężne na rzecz osób fizycznych niezaliczane do wynagrodzeń (np. stypendia, wypłata ryczałtów za używanie samochodu prywatnego do celów służbowych).



Na koncie „Pozostałe koszty rodzajowe” „zwyczajowo” ujmuje się koszty reprezentacji. Czasem jednak właściwsze będzie zastosowanie innego konta, np.:

- koszty przekazywanych gadżetów informujących o działalności organizacji (niereklamowych) powinny być ujmowane jako „Zużycie materiałów”;

- koszty poczęstunków powinny być ujmowane jako „Zużycie materiałów”;
- koszty organizacji przez biura turystyczne wyjazdów dla kontrahentów powinny być ujmowane raczej jako „Usługi obce”.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje, co to są koszty reprezentacji. Są one określane przede wszystkim w praktyce przez pryzmat podatkowy, ponieważ nie uważa się za koszty uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych. Stanowią o tym art. 23 ust. 1 pkt 23 updof oraz art. 16 ust. 1 pkt 28 updop. Wobec braku definicji reprezentacji przez lata podatnikom towarzyszyły wątpliwości związane z tym, które wydatki należy uznać za reprezentacyjne, a które nie. Z tego powodu wszystkie tego typu koszty ujmowano na koncie „Pozostałe koszty rodzajowe”, wykluczając je z rachunku podatkowego. Odwoływano się do definicji słownikowej, utożsamiając ją z okazałością, wystawnością, wytwornością, przepychem, splendorem, wykwintnością itp. Obecnie funkcjonująca definicja wynika z wyroku NSA wydanego w składzie 7 sędziów 17 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 702/11. W wyroku tym odwołano się do etymologii tego terminu, tj. łacińskiego słowa *repraesentatio* oznaczającego wizerunek.

A zatem w tym kontekście reprezentacja to przede wszystkim każde działanie skierowane do istniejących lub potencjalnych kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika na potrzeby ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. Wobec tego wydatki na reprezentację to koszty, jakie podatnik ponosi w celu wykreowania swojego pozytywnego wizerunku, uwypuklenia swojej zasobności, profesjonalizmu. Przy tak zdefiniowanym terminie reprezentacji kwestia wystawności, okazałości czy też „ponadprzeciętności” nie ma decydującego znaczenia. Przy czym dla oceny, czy dana działalność stanowi reprezentację, czy też innego rodzaju działalność, konieczna jest analiza całości kształtu okoliczności faktycznych konkretnej sytuacji.

Te organizacje, które mają wpisaną pomoc związaną z trwającą wojną w Ukrainie i konsekwencjami tych zdarzeń ujmują koszty związane z ich działalnością statutową w ramach właśnie kosztów działalności podstawowej. Oczywiście w praktyce zasady ujmowania tych kosztów zależą od konkretnego rodzaju prowadzonej działalności. Na przykład organizacje „od zawsze” prowadzące działalność charytatywną związaną z pomocą uchodźcom mają już w swoich planach kont właściwe rozwiązania dotyczące ujęć. Warto tylko rozważyć wprowadzanie nowych kont dla nowych projektów. Te jednostki, które jeszcze nie prowadziły takiej działalności, powinny ująć te zdarzenia.

Przykład

Organizacja prowadząca działalność na rzecz lokalnej społeczności rozszerzyła jej zakres o wsparcie Ukraińców w ich integracji w Polsce. Wprowadzono do planu kont w zespole 5 nowe konto syntetyczne „projekty związane z Ukrainą”. W ramach zespołu 4 koszty te będą ujmowane na stosowanych kontach wg rodzaju zgodnie z charakterem nakładu.

Podkreślić należy, iż tylko w incydentalnych przypadkach, wtedy gdy działalność organizacji wskazana w statucie nie ma związku z podjętymi działaniami i poniesionymi kosztami pomocy Ukrainie i jej obywatelom, koszty takie ujmuje się jako pozostałe koszty operacyjne.

Powyższe wydatki to koszty, które zostały poniesione w danym okresie. Część z nich rzeczywiście ma związek z przychodami tego okresu, ale część dotyczy wyprodukowanych i złożonych w magazynie wyrobów gotowych, produkcji w toku, jak również część kosztów wynika z rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych. Zapewne część tych kosztów została poniesiona także jako nakłady na wytwarzane wewnętrznymi siłami środki trwałe czy inne zdarzenia, które należą do tzw. wewnętrznych obrotów. Stąd też pojawia się potrzeba zapewnienia współmierności tym kosztom. Zostaje ona zrealizowana poprzez dwie kategorie prezentowane jako zrównane z przychodami:

- zmianę stanu produktów oraz
- koszt wytworzenia na potrzeby własne jednostki.

Te dwie pozycje mają pokazać właśnie wartość różnych kosztów według rodzaju, które zostały zamrożone jako zapasy w magazynie, czy też jako RMK i RMB.

Do ewidencjonowania kosztów w ujęciu rodzajowym służą konta zespołu 4 obejmujące:

- konto 4 „Koszty według rodzajów” – do grupowania kosztów prostych działalności operacyjnej ponoszonych przez jednostkę w danym okresie sprawozdawczym w związku z zaopatrzeniem, produkcją i sprzedażą wyrobów, usług i towarów oraz ogólnym zarządzaniem; ewidencja powinna być prowadzona na wyodrębnionych kontach, co najmniej umożliwiających sporządzenie wariantu porównawczego rachunku zysków i strat (jeżeli zgodnie z dokumentacją jednostki ten wariant jest sporządzany jako element sprawozdania finansowego), jak również wszelkich innych sprawozdań wymaganych przez obowiązujące jednostkę przepisy prawa;
- konto 49 „Rozliczenie kosztów” – do bieżącego przenoszenia kosztów prostych na konta zespołu 5 lub do rozliczania w czasie (na konta zespołu 6).

Warto zaznaczyć, że nie podlegają ewidencji na kontach zespołu 4:

- koszty proste zaliczane do ceny nabycia lub kosztów wytworzenia składników aktywów trwałych (art. 28 uor), w tym niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, które zgodnie z zasadami rachunkowości podlegają

bezpośrednio zarachowaniu na obciążenie kont 08 „Środki trwałe w budowie”, 01 „Środki trwałe”, 02 „Wartości niematerialne i prawne” lub 04 „Inwestycje w nieruchomości i prawa”;

- koszty proste klasyfikowane do strat nadzwyczajnych. Są to koszty ponoszone bezpośrednio w związku z zaistnieniem zdarzeń losowych (trudnych do przewidzenia i niepowtarzalnych, jak np. powódź, pożar, huragan), niezwiązanych z działalnością jednostki i niemieszczących się w ogólnym ryzyku gospodarowania (art. 3 ust. 1 pkt 33 uor);
- koszty proste pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki, klasyfikowane do pozostałych kosztów operacyjnych (art. 3 ust. 1 pkt 32 uor);
- koszty finansowe (art. 42 ust. 3 uor) – jeżeli nie podlegają zarachowaniu w ciężar kont 01, 02, 04 lub 08.

„Salda” kont zespołu 4 na koniec roku obrotowego powinny zostać przeksięgowane:

- w przypadku prowadzenia wyłącznie kont zespołu 4 – na konto 86 „Wynik finansowy”;
- w przypadku prowadzenia kont zespołów 4 i 5 i sporządzania rachunku zysków i strat: w wariantcie porównawczym – na konto 86 „Wynik finansowy”, a w wariantcie kalkulacyjnym – na konto 49 „Rozliczenie kosztów”.

Zasady funkcjonowania konta

Po stronie „Wn”	Po stronie „Ma”
Zwiększenie kosztów na podstawie dokumentów źródłowych Zmniejszenie kosztów zapisem stornem czerwonym (zapis ujemny) – jeśli przestrzegana jest zasada zachowania czystości obrotów na koncie	Przeniesienie na koniec okresu sprawozdawczego na konto „Wynik finansowy” lub konto „Rozliczenie kosztów” w zależności od wersji rachunku zysków i strat, jaka jest przygotowywana w jednostce. Zmniejszenie kosztów – jeśli nie jest przestrzegana zasada zachowania czystości obrotów na kontach kosztowych
Konto nie powinno wykazywać salda, jego obroty są przenoszone odpowiednio w trakcie procedury ustalania wyniku finansowego	

2. Konto 40-0 „Amortyzacja”

Do kosztów amortyzacji ujmowanych na koncie 40-0 zaliczane są planowe odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Są to zarówno odpisy systematyczne dokonywane według stawek amortyzacji ustalonych z uwzględnieniem przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności tych składników majątku trwałego (art. 32 ust. 2 uor), jak i odpisy dokonywane w sposób uproszczony, tj. odpisy zbiorcze dla grup składników

zblizonych rodzajem i przeznaczeniem lub odpisy jednorazowe dla składników o niskiej jednostkowej wartości początkowej (art. 32 ust. 6 uor). Przyjęte zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych powinny być określone w dokumentacji jednostki, przy czym należy wskazać, że organizacje pozarządowe, o których mowa w art. 3 ust. 2 i 3 pkt 1 i 2 udpp, które są jednostkami małymi w rozumieniu wprowadzonego w wyniku planowanej nowelizacji art. 3 ust. 1 pkt. 1b uor mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych.

Nie są ewidencjonowane na tym koncie odpisy amortyzacyjne dokonywane od inwestycji w nieruchomości i prawa, które są księgowane jako pozostałe koszty operacyjne zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 uor.

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-0

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Odpis amortyzacyjny środków trwałych	07-1
2.	Odpis amortyzacyjny wartości niematerialnych i prawnych	07-2

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-0

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Przeksięgowanie salda konta 40-0 na dzień bilansowy	86 lub 49

3. Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”

Na tym koncie księgowana jest wartość zużytych (wydanych do zużycia) materiałów w cenach nabycia (zakupu), zdefiniowanych w art. 3 ust. 1 pkt 19 uor jako rzeczowe aktywa obrotowe nabyte przez jednostkę w celu zużycia na jej potrzeby, a w szczególności wartość:

- paliw, gazów technicznych, wody, sprężonego powietrza;
- różnego rodzaju energii (np. elektrycznej, ciepłej, wodnej);
- materiałów i opakowań odpisanych w ciężar kosztów działalności operacyjnej, ale niezużytych na koniec okresu rozliczeniowego; korekta kosztów do celów bilansowych następuje nie później niż na dzień bilansowy;
- składników majątku niezaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych z uwagi na ich jednostkową wartość początkową niższą niż określona dla tych składników majątku trwałego w dokumentacji jednostki;

- surowców, innych materiałów podstawowych i pomocniczych, nabytych obcych półfabrykatów, towarów itd., zużytych przy wytwarzaniu produktów lub świadczeniu usług oraz do celów ogólnogospodarczych i administracyjnych;
- opakowań wielokrotnego użytkowania oraz opakowań wydanych jako materiał do zużycia przy produkcji wyrobów;
- niedoborów ubytków materiałów i towarów mieszczących się w granicach dopuszczalnych norm lub limitów obowiązujących jednostkę (np. norm i limitów zakładowych ustalonych w ZPK);
- odpadów przedstawiających wartość użytkową i odzysków z remontów (likwidacji) środków trwałych.

Zarachowanie wartości składników w ciężar kosztów zużycia materiałów dokonywane jest w momencie wydania ich do zużycia z własnego magazynu lub bezpośrednio w momencie zakupu – w zależności od ich rodzaju oraz przyjętej metody ewidencji zapasów (spośród określonych w art. 17 ust. 2 uor). W przypadku ewidencji zapasów w cenach różniących się od cen nabycia (zakupu) ich wartość ujętą na koncie 40-1 korygują odchylenia od cen ewidencyjnych (debetowe lub kredytowe) przypadające na wartość zarachowaną w koszty.

Ewidencja szczegółowa powinna wyodrębniać następujące rodzaje kosztów zużycia materiałów, na przykład w takim podziale (według potrzeb informacyjnych jednostki):

- zużycie materiałów na cele bieżącej działalności statutowej,
- zużycie materiałów na cele działalności statutowej pożytku publicznego według jej rodzajów,
- zużycie materiałów na cele administracyjno-biurowe,
- zużycie przedmiotów niezaliczonych do środków trwałych.

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-1

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Wartość materiałów, opakowań i towarów zużytych na cele działalności operacyjnej: wydanych z magazynu (objętych ewidencją)	31, 33
2.	Wartość materiałów, opakowań i towarów zużytych na cele działalności operacyjnej: nieobjętych ewidencją – zarachowanych w koszty zużycia materiałów pod datą zakupu – przy czym wynikający z faktur naliczony VAT podlegający rozliczeniu jest ujmowany: Wn konto 22-1, Ma konto 30 lub 21	30
3.	Kwota debetowych odchyleń od cen ewidencyjnych przypadająca na zużyte w działalności operacyjnej materiały, opakowania i towary wydane z magazynu (objęte ewidencją)	34
4.	Wartość nabytej energii (elektrycznej, cieplnej, wodnej itd.)	13, 21, 30

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
5.	Wynikający z faktur naliczony VAT podlegający rozliczeniu jest ujmowany: Wn konto 22-1, Ma konto 30 lub 21	
6.	Zarachowanie w koszty wartości materiałów i opakowań wyksięgowanych z tych kosztów na koniec poprzedniego okresu rozliczeniowego – zgodnie z wymogiem art. 17 ust. 2 pkt 4 uor	31
7.	Wartość niedoborów oraz ubytków mieszczących się w granicach norm lub limitów przyjętych w ZPK – odpisywanych w koszty zużycia materiałów na podstawie rozliczenia inwentaryzacji	24
8.	Wartość opakowań objętych ewidencją, wycofanych z użytkowania w związku z ich zużyciem w działalności operacyjnej	31

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-1

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Kredytowe odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na materiały, towary i opakowania wydane z magazynu (objęte ewidencją) zużyte na cele działalności operacyjnej	34
2.	Wartość przyjętych do magazynu materiałów i opakowań zarachowanych uprzednio w koszty działalności operacyjnej (nieobjętych ewidencją) – niezużytych na koniec okresu rozliczeniowego	31, 33
3.	Wartość przyjętych do magazynu: zwrotów z produkcji, remontów i odpadków	31
4.	Wartość przyjętych do magazynu: nadwyżek inwentaryzacyjnych zmniejszających koszty zużycia	24
5.	Prze księgowanie salda konta 40-1 na dzień bilansowy	86 lub 49

4. Konto 40-2 „Usługi obce”

Do tej grupy kosztów klasyfikowane są koszty różnych usług obcych wykonanych na rzecz działalności operacyjnej. Do kosztów usług obcych podlegających ewidencji księgowej zalicza się w szczególności usługi:

- a) najmu (dzierżawy) obiektów na cele działalności: statutowej, statutowej pożytku publicznego (nieodpłatnej i odpłatnej) oraz działalności gospodarczej: produkcyjnej, usługowej, handlowej oraz na potrzeby ogólnozakładowe, w tym ogólnoadministracyjne, w tym leasingu operacyjnego;
- b) remontowe dotyczące w szczególności remontów, napraw i konserwacji środków trwałych; na koncie tym nie ujmuje się kosztów remontów dotyczących usuwania skutków wypadków losowych, pokrywanych przez towarzystwa ubezpieczeniowe;

- c) łączności (pocztowe, telefoniczne, telegraficzne, faksowe);
- d) transportowe, jak opłaty za przewóz ładunków różnymi środkami transportu, opłaty za spedycję, załadunek, rozładunek i składowanie, opłaty za wynajęcie środków transportu, sprzętu ładunkowego itp.; na koncie tym nie ujmuje się opłat stanowiących świadczenia na rzecz pracowników – ujmowanych na koncie 406, usług transportowych zaliczanych do kosztów podróży służbowych ujmowanych na koncie, a także opłat o charakterze sankcyjnym, np. za przetrzymywanie pod rozładunkiem środków transportowych – zaliczanych do pozostałych kosztów operacyjnych, ujmowanych na koncie 761;
- e) dozoru mienia wykonywanego przez obce jednostki;
- f) sprzątania pomieszczeń;
- g) konsultacyjne, np. w sprawach organizacji handlu, systemu zarządzania, finansów, rachunkowości, badania sprawozdań finansowych;
- h) serwisowe dotyczące np. sprzętu elektrotechnicznego;
- i) pozostałe usługi obce, do których zalicza się w szczególności usługi:
 - świadczone przez media (np. koszty ogłoszeń w prasie, radiu, telewizji itp.),
 - drukarskie, introligatorskie,
 - biurowe,
 - informatyczne,
 - wydawnicze, reklamy, informacji handlowej, badań, ekspertyz i ogłoszeń,
 - biurowe w zakresie szkolenia i podwyższania kwalifikacji, archiwizowania dokumentów itp.,
 - kulturalne, turystyczne,
 - pralnicze i usuwania nieczystości,
 - komunalne, z wyjątkiem opłat za zużycie wody, energii i gazu,
 - opłat za bankowe czynności manipulacyjne (dokonanie przelewu, książeczki czekowe itp.).

W zależności od potrzeb jednostka może prowadzić do konta 40-2 ewidencję szczegółową z podziałem na: usługi obcego transportu, usługi remontowe obce, pozostałe usługi obce.

Na koncie 40-2 księgowana jest wartość nabytych usług w cenach nabycia (zakupu) oraz dokonywana jest korekta kosztów uprzednio zarachowanych na tym koncie.

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-2

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Zarachowanie w ciężar kosztów wartości usług obcych w cenie nabycia (zakupu) – na podstawie dowodów źródłowych dokumentujących nabycie oraz dowodów korygujących zwiększających wartość usług, przy czym VAT naliczony podlegający rozliczeniu jest księgowany następująco: Wn konto 22-1, Ma konto 30 lub 21	30 lub 10, 13, 21, 23

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-2

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Zmniejszenie kosztów usług obcych – na podstawie dowodów korygujących zmniejszających wartość nabytych usług, przy czym korekta naliczonego VAT podlegającego rozliczeniu jest księgowana: Wn konto 30 lub 21, Ma konto 22-1	30 lub 21
2.	Przebieganie salda konta 40-2 na dzień bilansowy	86 lub 49

5. Konto 40-3 „Podatki i opłaty”

Do podatków i opłat ewidencjonowanych na koncie 40-3 zalicza się w szczególności:

- podatek od nieruchomości;
- podatek od środków transportowych;
- inne podatki i opłaty lokalne (od posiadania psów, targowa, miejscowa, uzdrowiskowa, opłaty za czynności administracyjne);
- VAT naliczony niepodlegający odliczeniu od podatku należnego;
- VAT należny od usług z importu oraz zużycia materiałów na cele reprezentacji i reklamy;
- podatek rolny i leśny;
- podatek od czynności cywilnoprawnych;
- podatek akcyzowy naliczany przy sprzedaży;
- opłaty z tytułu gospodarczego korzystania ze środowiska, za ochronę środowiska, opłata produktowa;
- opłaty skarbowe, notarialne, sądowe (niezwiązane z dochodzeniem roszczeń na drodze sądowej i niezaliczane do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składników aktywów trwałych);
- VAT należny wynikający z faktur wewnętrznych dokumentujących wydanie towarów na potrzeby reprezentacji i przekazania na potrzeby osobiste zgodnie z art. 7 ust. 2 upu;
- opłaty na PFRON;
- opłaty skarbowe;
- inne podatki i opłaty, np. opłaty terenowe, sądowe i notarialne za wykorzystanie praw wieczystego użytkowania gruntów itd.

Na koncie tym nie ujmuje się podatków i opłat, nieodnoszących się do bieżącej działalności, np. obciążających zakładową działalność socjalną lub nabycie bądź wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych oraz podatków i opłat stanowiących cenę zakupu materiału, towaru lub usługi z importu (cła, podatku akcyzowego, VAT niepodlegającego odliczeniu oraz innych obciążeń wynikających z dowodu SAD zaliczanych do ceny zakupu materiału, towaru czy usługi z importu).

Opłaty sankcyjne oraz opłaty związane z postępowaniem sądowym księgowane są na koncie „Pozostałe koszty operacyjne” (art. 3 ust. 1 pkt 32 uor). Niepodlegający odliczeniu VAT oraz podatek akcyzowy zwiększają cenę zakupu (nabycia) składników aktywów lub usług (art. 28 uor).

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-3

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Zarachowanie w ciężar kosztów działalności operacyjnej różnego rodzaju podatków i opłat wynikających z dowodów księgowych dokumentujących ich poniesienie, w tym ich zwiększenie	22 lub 10, 13, 23
2.	Zarachowanie w ciężar kosztów opłat manipulacyjnych naliczonych przy imporcie	30

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-3

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Zmniejszenie kosztów o kwotę zawyżonych lub niesłusznie naliczonych podatków i opłat	22 lub 30
2.	Przeniesienie na dzień bilansowy kosztów podatków i opłat na wynik	86 lub 49

6. Konto 40-4 „Wynagrodzenia”

Do tej grupy kosztów rodzajowych zaliczane są w szczególności:

- wynagrodzenia pieniężne i wartość świadczeń w naturze (deputaty) lub ich ekwiwalenty pieniężne – należne pracownikom oraz innym osobom niebędącym pracownikami jednostki, które świadczą na jej rzecz pracę na podstawie innych umów niż umowa o pracę (np. na podstawie umowy o dzieło, zlecenia, agencyjnej);
- wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w obiektach własnej działalności socjalnej;
- wynagrodzenia członków rady nadzorczej i komisji rewizyjnej spółki, niebędących pracownikami.

Do kosztów wynagrodzeń nie są natomiast zaliczane przykładowo:

- różnego rodzaju zasiłki wypłacane ze środków ZUS;
- nagrody i premie wypłacane z zysku do podziału;
- wypłaty niezwiązane z działalnością operacyjną jednostki, np. za prace przy usuwaniu skutków zdarzeń losowych (obciążają straty nadzwyczajne), należne pracownikom zatrudnionym przy budowie środków trwałych jednostki (zaliczane są do kosztów wytworzenia budowanych obiektów);
- wypłaty dokonywane ze środków funduszy specjalnych (np. ZFŚS, ZFRON);
- wypłaty dokonywane ze środków innych jednostek, otrzymanych od nich na podstawie zawartych z nimi umów (są ujmowane na kontach zespołu 2).

W ciężar kosztów zarachowywane są kwoty brutto naliczonych wynagrodzeń, tj. bez pomniejszania ich o potrącenia (z różnych tytułów) dokonywane na listach płac. W zależności od potrzeb jednostka może prowadzić ewidencję szczegółową. Prowadzona ewidencja na kontach analitycznych powinna umożliwiać prawidłowe ustalenie kosztów wynagrodzeń uwzględnianych w kosztach uzyskania przychodów ustalanych do celów podatku dochodowego (z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 pkt 57 updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 55 updof).

W ciężar kosztów zarachowywane są kwoty brutto naliczonych wynagrodzeń, tj. bez pomniejszania ich o potrącenia (z różnych tytułów), dokonywane na listach płac. W zależności od potrzeb jednostka może prowadzić do konta 40-4 ewidencję szczegółową. Prowadzona ewidencja na kontach analitycznych powinna umożliwiać prawidłowe ustalenie kosztów wynagrodzeń uwzględnianych w kosztach uzyskania przychodów ustalanych do celów podatku dochodowego (z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 pkt 57 updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 55 updof).

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-4

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Zarachowanie naliczonych wynagrodzeń brutto obciążających koszty działalności operacyjnej	23

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-4

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Zmniejszenie kosztów wynagrodzeń, np. z tytułu otrzymanej refundacji wynagrodzeń ze środków PFRON, z tytułu zawyżonego naliczenia wynagrodzeń	22, 23
2.	Przeniesienie na dzień bilansowy kosztów wynagrodzeń na wynik	86 lub 49

7. Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” to konto układu rodzajowego służące do ewidencji księgowej kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników, zleceniobiorców, ale też wolontariuszy, np. z tytułu składek na fundusz pracy oraz fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych, a także naliczonych, w ciężar kosztów, odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Na tym koncie ujmuje się również koszty szkoleń pracowników i innych osób świadczących pracę ewentualnie innych świadczeń na ich rzecz wynikających z porozumień zakładowych lub odrębnych przepisów. W szczególności ujmuje się tu:

- obowiązkowe odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych lub wypłacane świadczenia urlopowe w przypadku nieutworzenia tego funduszu;
- składki na ubezpieczenia społeczne obciążające koszty jednostki jako pracodawcy;
- obowiązkowe odpisy na FP oraz FGŚP;
- wydatki ponoszone na podstawie przepisów bhp i kp;
- wartość wydanej pracownikom, zleceniobiorcom czy wolontariuszom nieodpłatnie ochronnej odzieży roboczej, roboczego i specjalnego obuwia, umundurowania;
- obciążające jednostkę koszty związane z ochroną zdrowia pracowników, szkoleniami;
- wartość posiłków profilaktycznych, regeneracyjno-wzmacniających oraz napojów wydanych nieodpłatnie pracownikom, zleceniobiorcom czy wolontariuszom;
- ekwiwalenty za używanie przez pracowników czy wolontariuszy własnej odzieży i obuwia lub za pranie i reperację w przypadku otrzymania odzieży i obuwia od zakładu pracy;
- dopłaty do kwater prywatnych, do biletów pracowników dojeżdżających do pracy.

W zależności od potrzeb jednostka może prowadzić ewidencję szczegółową. Prowadzona ewidencja na kontach analitycznych powinna umożliwiać prawidłowe ustalenie tej grupy kosztów przyjmowanych do celów podatku dochodowego (z uwzględnieniem art. 16 ust. 1 pkt 57a updop oraz art. 23 ust. 1 pkt 55a updof).

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-5

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1	Zarachowanie składek należnych ZUS obciążających pracodawcę – na ubezpieczenia społeczne pracowników, FP, FGŚP	22
2.	Odpis roczny na ZFŚS dokonywany na początek roku (i odpis dodatkowy na koniec roku – w przypadku wyższej przeciętnej liczby osób zatrudnionych w zakładzie od planowanej liczby przyjętej do naliczenia odpisu rocznego)	85
3.	Zarachowanie zobowiązań z tytułu innych świadczeń (urlopowych, dopłat do kwater, biletów, ekwiwalentów itd.)	23
4.	Obciążenie kosztów wartością świadczeń na podstawie: dowodów wypłaty środków pieniężnych (KW, WB)	10, 13
5.	Obciążenie kosztów wartością świadczeń na podstawie: dowodów wydania składników majątku z własnego magazynu lub zakładu gastronomicznego – wartość w cenach zakupu lub nabycia, czyli z uwzględnieniem ewentualnych debetowych odchyleń od cen ewidencyjnych wydanych składników (RW)	31, 33, 34
6.	Obciążenie kosztów wartością świadczeń na podstawie: dowodów dokumentujących zakup (faktur VAT, zwykłych rachunków itd.) – bezpośrednio w dacie zakupu	30
7.	Zarachowanie w koszty wartości nominalnej bonów (talonów) uprawniających pracowników do zakupu towarów lub usług (ewidencja na podstawie specjalnie sporządzonej listy zawierającej pisemne potwierdzenia odbioru bonów)	30

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-5

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Korekta (zmniejszenie) zarachowanych kosztów: o wartość kredytowych odchyleń od cen ewidencyjnych składników wydanych z magazynu	34
2.	Korekta (zmniejszenie) zarachowanych kosztów: dokonywana na podstawie otrzymanych dokumentów korygujących – wystawionych do dokumentów potwierdzających zakup towarów lub usług ujętych w kosztach	30
3.	Korekta (zmniejszenie) zarachowanych kosztów: z tytułu odpisu na ZFŚS – w związku z niższym rzeczywistym przeciętnym zatrudnieniem w danym roku niż przyjęto do naliczenia odpisu przy czym równolegle powinna nastąpić refundacja środków z wyodrębnionego rachunku ZFŚS na rachunek bieżący: Wn konto 13-0, Ma konto 13-5	85
4.	Korekta (zmniejszenie) zarachowanych kosztów: z tytułu finansowania części składek na ubezpieczenia przez PFRON i budżet państwa (w trybie obowiązujących przepisów ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych)	22
5.	Przeniesienie na dzień bilansowy kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na wynik	86 lub 49

8. Konto 40-9 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Konto „Pozostałe koszty” przeznaczone jest do ewidencji księgowej pozostałych kosztów prostych bieżącej działalności: statutowej, statutowej pożytku publicznego (nieodpłatnej i odpłatnej) i gospodarczej jednostki, oraz ogólnozakładowych (w tym ogólnoadministracyjnych) według ich rodzajów, które nie zostały ujęte na kontach od 400 do 409, a w szczególności kosztów:

- ubezpieczeń majątkowych i osobowych;
- podróży służbowych (krajowych i zagranicznych);
- ryczałtów za używanie, do celów służbowych, prywatnych samochodów osobowych w jazdach lokalnych;
- składek na rzecz organizacji, do których jednostka należy;
- wypłat na rzecz osób fizycznych niezaliczanych do wynagrodzeń, jak np. wypłat za wynalazki, wzory, prawa autorskie;
- ekwiwalentów za używanie, przez pracowników i wolontariuszy, własnej odzieży, narzędzi i środków czystości;
- ekwiwalentów pieniężnych za używanie przez pracowników własnych materiałów, narzędzi;
- odpraw pośmiertnych wypłacanych rodzinom zmarłych pracowników, kosztów wieńców pogrzebowych, nekrologów, kondolencji;
- innych kosztów prostych (które nie są zaliczane do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych lub strat nadzwyczajnych i nie podlegają zarachowaniu do ceny nabycia lub kosztu wytworzenia składników aktywów trwałych).

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 40-9

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Zarachowanie pozostałych kosztów rodzajowych poniesionych z różnych tytułów (w tym korekty zwiększające koszty) przy czym VAT naliczony podlegający rozliczeniu jest księgowany według zasad obowiązujących jednostkę: Wn konto 22-1, Ma konto 30 lub 21	10, 13, 21, 23, 24, 30

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 40-9

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
1.	Zmniejszenie pozostałych kosztów rodzajowych na podstawie dokumentów korygujących	10, 13, 21, 23, 24, 30
2.	Korekta naliczonego VAT jest księgowana: Wn konta 30, 21, Ma konto 22-1	
3.	Przeniesienie pozostałych kosztów rodzajowych na dzień bilansowy na wynik	86 lub 49

9. Konto 49 „Rozliczenie kosztów”

Funkcja konta 490 „Rozliczenie kosztów”, w przyjętym wariantcie ewidencji księgowej i rozliczenia kosztów w tym zakładowym planie kont, służy, na bieżąco, do przenoszenia kosztów z kont zespołu 4 na odpowiednie konta zespołów 5 i 6, w zależności od tego, czy dotyczą one danego okresu sprawozdawczego (np. miesiąca), czy przyszłych okresów sprawozdawczych. Na koniec roku obrotowego przenoszone są na stronę Wn tego konta ogólne sumy kosztów rodzajowych z poszczególnych kont zespołu 4.

Po stronie Wn konta „Rozliczenie kosztów” ujmuje się na koniec roku obrotowego lub na inny dzień bilansowy w szczególności przeniesienie poniesionych w okresie sprawozdawczym kosztów prostych według struktury rodzajowej, czyli:

- a) amortyzacji,
- b) zużycia materiałów i zużycia energii,
- c) usług obcych,
- d) wynagrodzeń z umów o pracę i wynagrodzeń z umów cywilnoprawnych,
- e) ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników,
- f) podatków i opłat,
- g) pozostałych kosztów.

Po stronie Ma konta „Rozliczenie kosztów” ujmuje się w ciągu roku obrotowego w szczególności przeniesienie poniesionych w okresie sprawozdawczym kosztów prostych na miejsca ich powstawania.

W praktyce – w zależności od przyjętego sposobu ewidencji kosztów – wygląda to następująco: jeśli jednostka stosuje księgowanie wyłącznie na kontach zespołu 4 – wówczas księguje się na nim:

- przenoszenie kwot kosztów ujętych na koncie 40 do rozliczania w czasie (art. 39 uor),
- zmniejszanie kwoty kosztów rozliczanych w czasie poprzez zarachowywanie rat do kosztów danego okresu rozliczeniowego,
- tworzenie rezerwy na koszty w trybie art. 39 uor (w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów),
- ustaloną na dzień bilansowy wartość produktów gotowych i półproduktów (wycenioną z uwzględnieniem art. 28 i 34 uor),
- przeniesienie salda na dzień bilansowy na wynik.

Jeśli jednostka stosuje równocześnie ewidencję na kontach zespołu 4 i zespołu 5, wówczas księguje się na nim:

- rozliczanie w trakcie roku obrotowego kosztów prostych na właściwe konta zespołu 5,
- przeniesienie zarachowanych kosztów prostych do rozliczania w czasie – na konto zespołu 6,
- przeniesienia na dzień bilansowy.

W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym konto 49 jest stosowane do rozliczania:

- kosztów zgromadzonych na kontach 70-1 i 79-1,
- kosztów ujętych na kontach zespołu 5, niewliczanych do wartości sprzedanych produktów i towarów, ale podlegających uwzględnieniu w wyniku finansowym danego roku obrotowego,
- ewentualnego salda konta 49 na wynik finansowy.

Natomiast w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym konto 49 jest stosowane do rozliczenia:

- poniesionych kosztów rodzajowych,
- ewentualnego salda konta 49 na wynik finansowy.

Przebieg ewidencji operacji na koncie 49 „Rozliczenie kosztów” jest zależny od przyjętego w jednostce sposobu ewidencji i rozliczania kosztów.

Typowe zapisy po stronie „Wn” konta 49

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
	I. Jednostka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4	

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Ma”
1.	Odpis raty kosztów prostych rozliczanych w czasie (aktywowanych)	64
2.	Utworzenie rezerwy na koszty (w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych)	64
3.	Przeniesienie na dzień bilansowy salda kredytowego	86
	II. Jednostka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów na kontach zespołów 4 i 5	
1.	Utworzenie rezerwy na koszty, które jeszcze nie stały się zobowiązaniem	64
2.	Przeksięgowanie na dzień bilansowy – w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym:	
2a.	kosztu usług, w tym działalności statutowej, sprzedanych produktów	70-1
2b.	kosztu obrotów wewnętrznych	79-1
2c.	kosztów ogólnego zarządu	55
2d.	kosztów zakupu i sprzedaży towarów i materiałów – jeżeli zaliczono je do wartości sprzedanych towarów i materiałów	73-1, 74-1
3.	Przeksięgowanie na dzień bilansowy – w przypadku sporządzania rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym – kosztów rodzajowych	40
4.	Przeniesienie na dzień bilansowy salda kredytowego – niezależnie od wariantu sporządzanego rachunku zysków i strat	86

Typowe zapisy po stronie „Ma” konta 49

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto strona „Wn”
	I. Jednostka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4	60 lub 50
1.	Aktywowanie na koniec danego okresu wartości produktów gotowych i półproduktów (produkcji niezakończonej)	64
2.	Przeniesienie poniesionych kosztów prostych do rozliczenia w czasie	64
3.	Rozliczenie kosztów rzeczywistych, na które uprzednio utworzono rezerwę w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych – kwota do wysokości rezerwy	86
4.	Przeniesienie na dzień bilansowy debetowego salda konta	
	II. Jednostka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów na kontach zespołów 4 i 5	
1.	Rozliczenie kosztów prostych – na właściwe konto w zespole 5 (bieżąco lub za dany okres)	50, 51, 52, 55

Lp.	Treść operacji gospodarczej	Konto „Wn”
2.	Rozliczenie kosztów prostych: do rozliczania w czasie	64
3.	Obciążenie właściwego konta zespołu 5 kwotą utworzonej rezerwy na koszty, które jeszcze nie stały się zobowiązaniem – zapis w dacie utworzenia tej rezerwy (równolegle)	50, 51, 52, 55
4.	Przeniesienie na dzień bilansowy debetowego salda konta	86
5.	Równoległe zarachowanie przy tworzeniu rezerwy na koszty, które jeszcze nie stały się zobowiązaniem	50