



www.gofin.pl

2017 POMOCNIKI RACHUNKOWOŚCI

Dodatek specjalny do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości

BILANSOWE UJĘCIE KOSZTÓW WYNAGRODZEŃ PRACOWNIKÓW

1. Moment ujęcia kosztów wynagrodzeń i składek ZUS w księgach rachunkowych

Termin, w którym pracodawca zobowiązany jest wypłacić wynagrodzenia zatrudnionym pracownikom, reguluje art. 85 Kodeksu Pracy. W świetle tego przepisu, wypłaty wynagrodzenia za pracę dokonuje się raz w miesiącu, w stałym i ustalonym z góry terminie. Przy czym wynagrodzenie jest płatne raz w miesiącu z dołu, niezwłocznie po ustaleniu jego wysokości, nie później jednak niż w ciągu 10 dni następnego miesiąca kalendarzowego. Jeśli ustalony dzień wypłaty wynagrodzenia jest dniem wolnym od pracy, wypłaca się je w dniu poprzedzającym. Pracodawca zobowiązany jest do wypłaty wynagrodzenia w miejscu, terminie i czasie określonych w regulaminie pracy lub w innych przepisach prawa pracy (por. art. 85 i 86 K.p.). Tak więc termin wypłaty wynagrodzenia może być wyznaczony w tym samym miesiącu, za który wynagrodzenie przysługuje bądź też w kolejnym miesiącu, przy czym nie może przekroczyć 10 dnia następnego miesiąca.

Zasadniczo należne wynagrodzenia wypłacone pracownikowi z tytułu umowy o pracę za dany miesiąc ujmuje się w księgach rachunkowych w kosztach miesiąca, którego dotyczą. W podobny sposób traktuje się składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracodawcę, składki na Fundusz Pracy (FP), składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) oraz Fundusz Emerytur Pomostowych (FEP).

Przykład

W jednostce, zgodnie z postanowieniem regulaminu pracy, wypłaty wynagrodzenia dokonuje się piątego dnia następnego miesiąca. W lutym 2017 r. dzień ten przypadł w niedzielę, która jest dniem wolnym od pracy. W związku z tym wypłata wynagrodzenia za styczeń 2017 r. nastąpiła 3 lutego 2017 r. Przy czym koszty wynagrodzenia oraz składki ZUS finansowane przez pracodawcę jednostka wprowadziła do ksiąg rachunkowych stycznia 2017 r.

Postępowanie takie jest zgodne z bilansową zasadą memoriału, która mówi, że do ksiąg rachunkowych jednostki należy wprowadzić wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego

roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (zob. art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że do ksiąg okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym właśnie okresie sprawozdawczym. Księgi powinny być prowadzone w taki sposób, aby dokonane w nich zapisy odzwierciedlały stan rzeczywisty.



Uwaga: Termin zapłaty wynagrodzeń oraz uregulowania składek ZUS nie ma wpływu na moment ujęcia tych kosztów w księgach rachunkowych.

2. Ewidencja wynagrodzeń i należnych od nich składek ZUS

Wynagrodzenia wraz z obciążającymi pracodawcę składkami ZUS zalicza się generalnie do kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Koszty wynagrodzeń ewidencjonuje się, na podstawie listy płac, na koncie 40-4 „Wynagrodzenia” lub odpowiednim koncie zespołu 5, a składki ZUS obciążające pracodawcę – na koncie 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” lub odpowiednim koncie zespołu 5.

Ujęcie w księgach rachunkowych podstawowych operacji związanych z naliczeniem wynagrodzeń może przebiegać w sposób zaprezentowany w poniższej tabeli.

Ewidencja kosztów wynagrodzeń wraz z narzutami na podstawie listy płac		
W jednostce prowadzącej konta zespołu 4	W jednostce prowadzącej konta zespołu 4 i 5	W jednostce prowadzącej konta zespołu 5
1. Naliczone wynagrodzenie w kwocie brutto według listy płac:		
– Wn konto 40-4 „Wynagrodzenia” – Ma konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”	– Wn konto 40-4 „Wynagrodzenia” – Ma konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” - oraz równolegle: – Wn konto zespołu 5 – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”	– Wn konto zespołu 5 – Ma konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
2. Naliczone składki na ubezpieczenia społeczne oraz składka na ubezpieczenie zdrowotne finansowane przez pracownika:		
– Wn konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” – Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)		
3. Naliczona i potrącona zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych:		
– Wn konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” – Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych)		
4. Naliczone składki na ubezpieczenia społeczne, FP, FGŚP oraz FEP finansowane przez pracodawcę:		
– Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” – Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)	– Wn konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” – Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS) - oraz równolegle: – Wn konto zespołu 5 – Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów”	– Wn konto zespołu 5 – Ma konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)
5. Wypłata wynagrodzenia z rachunku bankowego lub za pośrednictwem kasy:		
– Wn konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” – Ma konto 13-0 „Rachunek bieżący” lub 10 „Kasa”		

Przykład

I. Założenia:

1. W jednostce wynagrodzenia pracowników płatne są 10. dnia następnego miesiąca. W związku z tym wynagrodzenie za marzec 2017 r. zostało wypłacone 10 kwietnia 2017 r.
2. Ewidencja wynagrodzeń przedstawiona została na przykładzie jednego pracownika, którego wynagrodzenie zasadnicze za marzec 2017 r. wyniosło: 4.500 zł brutto. Koszty uzyskania przychodu dla tego pracownika wynoszą: 111,25 zł, a dochód naliczony od początku roku nie przekracza kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, więc od zaliczki na podatek potrącono kwotę zmniejszającą w wysokości: 46,33 zł.
3. Właściwą dla jednostki stopą procentową składki wypadkowej jest: 1,80%. Jednostka nie odprowadza składek na FEP.
4. Rozliczenie podatkowo-składkowe tego pracownika przedstawia się następująco:

Wiersz	Wyszczególnienie	Rozliczenie składkowo-podatkowe
1.	Wynagrodzenie brutto	4.500,00 zł
2.	Podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne (wiersz 1)	4.500,00 zł
3.	Składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracownika (wiersz 2 $\times$ 9,76% + wiersz 2 $\times$ 1,5% + wiersz 2 $\times$ 2,45%)	616,95 zł
4.	Podstawa wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne (wiersz 1 – wiersz 3)	3.883,05 zł
5.	Składka na ubezpieczenie zdrowotne do pobrania (wiersz 4 $\times$ 9%)	349,47 zł
6.	Składka na ubezpieczenie zdrowotne podlegająca odliczeniu od podatku (wiersz 4 $\times$ 7,75%)	300,94 zł
7.	Koszty uzyskania przychodów	111,25 zł
8.	Podstawa obliczenia zaliczki na podatek (wiersz 1 – wiersz 7 – wiersz 3), po zaokrągleniu	3.772,00 zł
9.	Zaliczka na podatek przed odliczeniem składki zdrowotnej (wiersz 8 $\times$ 18% – 46,33 zł)	632,63 zł
10.	Zaliczka na podatek do pobrania (wiersz 9 – wiersz 6), po zaokrągleniu	332,00 zł
11.	Kwota do wypłaty (wiersz 1 – wiersz 3 – wiersz 5 – wiersz 10)	3.201,58 zł
12.	Składki ZUS obciążające pracodawcę, w tym: a) składki emerytalne i rentowe (4.500,00 zł $\times$ 16,26%) = 731,70 zł b) składka wypadkowa (4.500,00 zł $\times$ 1,80%) = 81,00 zł c) FGŚP i FP (4.500,00 zł $\times$ 2,55%) = 114,75 zł	927,45 zł

5. Ewidencję kosztów działalności operacyjnej jednostka prowadzi wyłącznie na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach marca 2017 r.			
1. LP – lista płac za marzec 2017 r.:			
a) wynagrodzenie brutto	4.500,00 zł	40-4	23-0
b) składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracownika	616,95 zł	23-0	22
c) składka na ubezpieczenie zdrowotne	349,47 zł	23-0	22
d) zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych	332,00 zł	23-0	22
e) składki ZUS finansowane przez pracodawcę	927,45 zł	40-5	22
B. Zapisy w księgach kwietnia 2017 r.			
2. WB – przelew wynagrodzenia na rachunek bankowy pracownika	3.201,58 zł	23-0	13-0

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach marca 2017 r.

Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”				Konto 40-4 „Wynagrodzenia”		Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)			
(1b)	616,95	4.500,00	(1a)	(1a)	4.500,00			616,95	(1b)
(1c)	349,47							349,47	(1c)
(1d)	332,00							927,45	(1e)
		3.201,58	(S.k.)						
Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych)				Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”					
		332,00	(1d)	(1e)	927,45				

B. Zapisy w księgach kwietnia 2017 r.

Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”				Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			
(2)	3.201,58	3.201,58	(S.p.)	(S.p.)	28.000,00	3.201,58	(2)

3. Rozrachunki dotyczące wynagrodzeń na dzień bilansowy

Niewypłacone na dzień bilansowy wynagrodzenia dotyczące danego roku, których wypłata nastąpi w następnym roku obrotowym, figurujące jako saldo Ma konta 23-0, wykazuje się w bilansie w sposób przedstawiony w poniższej tabeli.

Prezentacja w bilansie według załącznika		
nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
W pasywach w pozycji:	W pasywach w pozycji:	W pasywach w pozycji:

B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania III. Zobowiązania krótkoterminowe 3. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek h) z tytułu wynagrodzeń	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania III. Zobowiązania krótkoterminowe
--	---	--

Z kolei ujętą na dzień bilansowy zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składki ZUS dotyczące wynagrodzeń, które składają się na saldo Ma konta 22 „Rozrachunki publicznoprawne”, a nie stanowią na dzień bilansowy wymaganego prawnie zobowiązania, ujmuje się w pasywach bilansu, jako rezerwy na zobowiązania – pozostałe rezerwy. Przy czym, jeśli nie zniekształci to obrazu sytuacji finansowej jednostki, to tego rodzaju zobowiązania (tj. wobec ZUS i urzędu skarbowego) można wykazać w bilansie, w sposób przedstawiony w poniższej tabeli.

Prezentacja w bilansie według załącznika		
nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
W pasywach w pozycji: B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania III. Zobowiązania krótkoterminowe 3. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych	W pasywach w pozycji: B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	W pasywach w pozycji: B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania III. Zobowiązania krótkoterminowe

4. Wynagrodzenia pracowników jako koszt wytworzenia środka trwałego

Koszty wynagrodzenia pracownika zatrudnionego przy budowie środka trwałego, wraz z naliczonymi od tego wynagrodzenia składkami ZUS finansowanymi przez pracodawcę, zalicza się do kosztów wytworzenia tego środka trwałego.

W myśl art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nim różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu. Spośród ogółu kosztów budowy środków trwałych wyodrębnia się m.in. wartość robocizny, tj. wynagrodzeń – wraz ze związanymi z nimi składkami na ubezpieczenia społeczne.

Wynagrodzenie należne pracownikowi za wykonane prace związane z budową środka trwałego można ująć (w kwocie brutto), zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”.

Natomiast wartość składek ZUS finansowanych przez pracodawcę można zaewidencjonować zapisem:

- **Wn konto 08** „Środki trwałe w budowie”,
- **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
(w analityce: Rozrachunki z ZUS).

Po zakończeniu budowy środka trwałego, koszt wynagrodzenia pracownika zatrudnionego przy tej budowie i naliczonych od tego wynagrodzenia składek ZUS, wraz z innymi kosztami związanymi z budową, zgromadzonymi na koncie 08 odnosi się na konto 01 „Środki trwałe”, zapisem: **Wn konto 01, Ma konto 08**. Koszt wynagrodzenia pracownika zatrudnionego przy budowie środka trwałego i naliczonych od tego wynagrodzenia składek ZUS będzie rozliczany w kosztach poprzez odpisy amortyzacyjne.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka zajmująca się sprzedażą towarów rozpoczęła budowę hali magazynowej.
2. Łączne wynagrodzenie trzech pracowników zatrudnionych przy budowie hali za marzec 2017 r. przedstawiało się następująco:
 - a) wynagrodzenia brutto: 9.000 zł,
 - b) składki na ubezpieczenia społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne finansowane przez pracownika: 1.932,84 zł,
 - c) zaliczka na podatek dochodowy: 597,00 zł,
 - d) składki ZUS obciążające pracodawcę (tj. składka na ubezpieczenia społeczne, FP i FGŚP): 1.854,90 zł.
3. Wynagrodzenia wypłacono przelewem na rachunek bankowy pracowników.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. LP – lista płac za marzec 2017 r.:			
a) wynagrodzenia w kwocie brutto	9.000,00 zł	08	23-0
b) składki na ubezpieczenia społeczne oraz na ubezpieczenie zdrowotne finansowane przez pracownika	1.932,84 zł	23-0	22
c) zaliczka na podatek dochodowy	597,00 zł	23-0	22
d) składki obciążające pracodawcę	1.854,90 zł	08	22
2. WB – wypłata wynagrodzenia	6.470,16 zł	23-0	13-0

III. Księgowania:

Konto 08 „Środki trwałe w budowie”		Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”		Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z ZUS)	
(1a)	9.000,00	(1b)	1.932,84		1.932,84 (1b)
(1d)	1.854,90	(1c)	597,00		1.854,90 (1d)
		(2)	6.470,16		
Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych)		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			
	597,00 (1c)	(S.p.)	18.000,00	6.470,16	(2)

5. Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych jako koszt wytworzenia produktu

W sytuacji gdy wynagrodzenia dotyczą pracowników produkcyjnych, ich wartość zalicza się do kosztów wytworzenia produktów. W świetle bowiem art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją (np. płace bezpośrednie z pochodnymi) oraz inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Koszty związane z wynagrodzeniem wypłaconym pracownikom wykonującym prace związane bezpośrednio z wytwarzanymi przez jednostkę produktami, są aktywowane w koszcie wytworzenia na koncie 60 „Produktu gotowe i półprodukty” i dopiero w momencie sprzedaży produktów wpływają na wynik finansowy, tj. w momencie uzyskania przychodu.

Wartość sprzedanych produktów według ich kosztu wytworzenia odnosi się w ciężar kosztów sprzedanych produktów, zapisem:

- **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
- **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”.

Przykład

I. Założenia:

1. Wynagrodzenia pracowników produkcyjnych w spółce z o.o. „Alfa” płatne są 10. następnego miesiąca. Za marzec 2017 r. wynagrodzenia wypłacono 10 kwietnia 2017 r. Zgodnie z listą płac, kwota wynagrodzeń wynosiła: 200.000 zł, natomiast składki ZUS obciążające pracodawcę: 41.220 zł (kwoty przykładowe).
2. Koszt wytworzenia produktów wyprodukowanych w marcu 2017 r. wyniósł ogółem: 390.000 zł, w tym:
 - a) amortyzacja: 55.000 zł,
 - b) wartość zużytych materiałów: 61.000 zł,
 - c) zużycie energii: 17.000 zł,
 - d) wynagrodzenia i składki ZUS obciążające pracodawcę: 241.220 zł,
 - e) pozostałe koszty: 15.780 zł.
3. Spółka w marcu 2017 r. sprzedała 75% wyprodukowanych w tym miesiącu wyrobów. Przychód ze sprzedaży wyniósł: 354.000 zł, natomiast koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów: 292.500 zł.
4. Spółka ewidencjonuje koszty działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Ujęcie kosztów wytworzenia wyrobów na podstawie dowodów źródłowych:			

a) amortyzacja	55.000 zł	40-0	07-1
b) zużycie materiałów	61.000 zł	40-1	31
c) zużycie energii	17.000 zł	40-1	30
d) wynagrodzenia	200.000 zł	40-4	23-0
e) składki ZUS obciążające pracodawcę	41.220 zł	40-5	22
f) pozostałe koszty	15.780 zł	40-6	30
2. PK – przeniesienie kosztów wytworzenia na konto zespołu 5	390.000 zł	50	49
3. PW – przyjęcie wyprodukowanych w marcu wyrobów do magazynu według kosztu wytworzenia (z pominięciem konta 58)	390.000 zł	60-0	50
4. FS – sprzedaż wyrobów:			
a) przychód ze sprzedaży	354.000 zł		70-0
b) VAT należny według stawki 23%	81.420 zł		22-2
c) należność za sprzedane wyroby	435.420 zł	20	
5. WZ – wydanie sprzedanych wyrobów z magazynu	292.500 zł	70-1	60-0

III Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja” (1a)55.000	Konto 07-1 „Odpisy umorzeniowe środków trwałych” 55.000(1a)	Konto 31 „Materiały” (S.p.)61.00061.000(1b)
Konto 30 „Rozliczenie zakupu” 17.000(1c) 15.780(1f)	Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” (1b)61.000 (1c)17.000	Konto 60-0 „Produkty gotowe” (3)390.000292.500(5)
Konto 40-4 „Wynagrodzenia” (1d)200.000	Konto 23-0 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń” 200.000(1d)	Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” (1e)41.220
Konto 22 „Rozrachunki publicznoprawne” (w analityce: ZUS) 41.220(1e)	Konto 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe” (1f)15.780	Konto 49 „Rozliczenie kosztów” 390.000(2)
Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” (2)390.000390.000(3)	Konto 70-0 „Sprzedaż produktów” 354.000(4a)	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” 81.420(4b)
Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (4c)435.420	Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” (5)292.500	

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

Redakcja: Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8, e-mail: zeszyty@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., adres: ul. Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wlkp.
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60, e-mail: prenumerata@gofin.pl

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych. Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.