

Przychody i koszty, zasady ujmowania ich w rachunku zysków i strat

Elementem łączącym bilans z rachunkiem zysków i strat jest **wynik finansowy netto**. Wynik finansowy netto w bilansie jest częścią kapitału własnego, natomiast w rachunku zysków i strat powstaje jako różnica między przychodami i kosztami oraz obowiązkowymi obciążeniami wyniku finansowego, obejmującymi głównie podatek dochodowy, zarówno bieżący, jak i odroczony.

Definicja przychodów

Przychody to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Ustawa o rachunkowości nie określa momentu powstania przychodu. Zgodnie jednak z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości moment uznania, że przychód już powstał nie wynika z jednoczesnego wpływu środków pieniężnych. Wobec tego przy identyfikacji momentu powstania przychodu należy się posługiwać MSR 18 „Przychody” (także MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych, MSR 17 Leasing, MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych), który mówi, że „**przychód następuje tylko wtedy, gdy jest prawdopodobne, że korzyści ekonomiczne związane z transakcją wpłyną do jednostki**”. W pewnych przypadkach może to nie być prawdopodobne, aż do momentu otrzymania środków lub aż do momentu rozwiania niepewności”. MSR 18 „Przychody” odrębnie ustala zasady uznania przychodów za osiągnięte w odniesieniu do sprzedaży rzeczy, wykonania usług oraz uzyskane z tytułu dywidend, czynszów i odsetek, ponieważ treść ekonomiczna zdarzeń gospodarczych doprowadzających do ich powstania może być różna.

Definicja kosztów

Koszty stanowią wyrażone w pieniądzu celowe zużycie składników majątku trwałego i obrotowego, usług obcych, nakładów pracy ludzi oraz niektóre wydatki nie odzwierciedlające zużycia (podatki i opłaty, składki pracodawcy na ubezpieczenie społeczne), związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę gospodarczą w określonej jednostce czasu.

Koszty to uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli [Art. 3 pkt 31 UoR].

Znowelizowana ustawa **precyzuje moment uznania kosztu za powstały** na podstawie **istnienia bezpośredniego i pośredniego związku zachodzącego pomiędzy poniesionymi kosztami a osiągnięciem określonych przychodów**. Koszty niezwłocznie wpływają na wynik finansowy, jeżeli nie prowadzą one do osiągnięcia korzyści ekonomicznych bądź przyszłe korzyści ekonomiczne lub ich część, nie kwalifikują się lub przestały kwalifikować do zaliczenia ich do aktywów, np. koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, strat produkcyjnych, ogólnego zarządu, sprzedaży. **Koszty powstają niezależnie od terminu zapłaty zobowiązań.**

Wnioskując na podstawie powyższych rozważań, można uznać, że:

Każda kwota przychodu potencjalnie powiększa kapitał własny, natomiast każdy poniesiony koszt potencjalnie zmniejsza kapitał własny.

W bilansie na ostateczny efekt zmian w kapitale własnym wpływa dodatnia lub ujemna różnica pomiędzy przychodami i kosztami, czyli **zysk lub strata**.

**PRZYCHODY - KOSZTY - obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego =
WYNIK FINANSOWY NETTO (ZYSK LUB STRATA NETTO)**

Stąd dalej można przedstawić następujące równanie:

Kapitał powierzony (wkład właścicieli) + Wynik finansowy netto = Kapitał własny
co jest równoznaczne z równaniem

**Kapitał powierzony (wkład właścicieli) + Przychody – Koszty - obowiązkowe obciążenia
wyniku finansowego = Kapitał własny,**

dającym równanie bilansowe w wersji rozszerzonej:

**Aktywa = Kapitał powierzony (wkład właścicieli) + Przychody - Koszty - obowiązkowe
obciążenia wyniku finansowego + Rezerwy + Zobowiązania**

Skąd:

Aktywa = (Kapitał powierzony + Zysk netto) + Rezerwy + Zobowiązania
lub **Aktywa = (Kapitał powierzony – Strata netto) + Rezerwy + Zobowiązania**

Zysk jest źródłem sfinansowania przyrostu zasobów majątkowych wykazywanych w aktywach. Na skutek wypracowanych zysków ogólny stan posiadania jednostki, a więc aktywów i pasywów, ulega zwiększeniu wzajemnie się bilansując na kwotowo wyższym poziomie. Przy stracie sytuacja jest odwrotna, tzn. strata oznacza zmniejszenie stanu zasobów majątkowych, bez zmniejszenia kapitału obcego (rezerw i zobowiązań) i dopóki nie zostanie pokryta z kapitału własnego, czyli nie spowoduje formalnego jego zmniejszenia, musi dla zbilansowania aktywów i pasywów być wykazywana w pasywach ze znakiem minus. W konsekwencji przy stracie wykazanej w wartości ujemnej kwota aktywów i pasywów jest zbilansowana na kwotowo niższym poziomie.

Przychody i koszty często są mylone z wpływami i wydatkami - chociaż są to pojęcia bliskoznaczne, to jednak całkowicie odmienne w interpretacji ekonomicznej i księgowej. **Wpływy i wydatki** to kategorie związane z regulowaniem należności i zobowiązań lub zapłatą za dobra i usługi, polegające na przepływie środków pieniężnych, nie powodujące zmian w kapitale własnym. Warto zauważyć, że

- **kosztem, ale jeszcze nie wydatkiem** są np. naliczone, ale nie zapłacone odsetki od kredytów,
- **kosztem niewydatkowym**, który nigdy nie będzie wydatkiem jest amortyzacja,
- **wydatkiem, ale jeszcze nie kosztem** jest np. zakup za gotówkę materiałów, przyjętych do magazynu, które nie zostały jeszcze zużyte;
- **wydatkiem nie stanowiącym kosztu** jest np. spłata raty kredytu;
- **przychodem, ale jeszcze nie wpływem** jest np. należność od odbiorcy za sprzedane towary;
- **przychodem, który nigdy nie będzie wpływem** jest np. darowizna niepieniężna w postaci środków trwałych;
- **wpływem, ale jeszcze nie przychodem** jest np. otrzymana zaliczka na poczet przyszłych dostaw towarów;
- **wpływem, który nigdy nie będzie przychodem** jest np. zaciągnięcie kredytu bankowego.

Klasyfikacja przychodów

Podstawowy przychód jest realizowany **ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów** i jest określany mianem **przychodu operacyjnego**, gdyż jest rezultatem operacyjnej działalności jednostki. Przychodem operacyjnym są kwoty należne lub uzyskane,

bez względu na to, czy zostały zapłacone czy nie, za sprzedane produkty, towary i materiały, skorygowane o udzielone rabaty, bonifikaty i tym podobne opusty oraz przewidziane dopłaty i zmniejszone o należny od tej sprzedaży podatek VAT. Zgodnie z MSR 18 przychód ze sprzedaży rzeczy można uznać za powstały, gdy spełnione są następujące warunki:

- jednostka przekazała nabywcy znaczące ryzyko i korzyści związane z własnością rzeczy,
- jednostka nie zachowała możliwości zarządzania rzeczami, zwykle związanej z jej własnością, ani kontrolowania rzeczy, które były przedmiotem sprzedaży,
- kwota przychodu może być wiarygodnie ustalona,
- jest wielce prawdopodobne, że korzyści ekonomiczne związane z transakcją sprzedaży wpłyną do jednostki,
- koszty, jakie już poniesiono lub zostaną poniesione w związku z tą transakcją, mogą być wiarygodnie zmierzone.

Niespełnienie choćby jednego z tych warunków powoduje, że nie można uznać przychodu za powstały. Dlatego przyjęcie zamówienia nie jest przychodem, nawet jeśli jest ono powiązane z zapłatą za świadczenia. Momentem ujęcia sprzedaży będzie przekazanie prawa własności do sprzedanych produktów, towarów lub materiałów niezależnie od momentu zapłaty.

Jeżeli działalność jednostki polega na świadczeniu usług, to momentem ujęcia przychodów jest wykonanie usługi przez jednostkę, zgodnie z zawartą umową. Przychody są ujmowane tylko wówczas, gdy:

- ❑ istnieje prawdopodobieństwo uzyskania przez jednostkę korzyści ekonomicznych z tytułu przeprowadzonej transakcji,
- ❑ kwotę przychodów można wycenić w wiarygodny sposób,
- ❑ koszty poniesione w związku z transakcją mogą być wycenione w wiarygodny sposób.

W ramach przychodów operacyjnych wydziela się pozostałe przychody operacyjne nie związane bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki.

W szczególności **pozostałe przychody operacyjne** są związane:

- z działalnością socjalną,
- ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także z utrzymaniem i zbyciem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji,
- odpisaniem przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych zobowiązań,

- z rozwiązaniem uprzednio utworzonych rezerw,
- z korektami odpisów aktualizujących wartość aktywów,
- z odszkodowaniami, karami i grzywnami,
- z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Następną grupę przychodów stanowią **przychody finansowe**, którymi są w szczególności:

- otrzymane i naliczone odsetki od udzielonych pożyczek, środków zgromadzonych na rachunkach bankowych, posiadanych obligacji obcych,
- przychody ze zbycia inwestycji,
- otrzymane dywidendy (udziały w zyskach),
- odpisy aktualizujące wartość inwestycji,
- dodatnie różnice kursowe powstałe przy wycenie w walutach obcych,
- otrzymane i naliczone odsetki karne od należności i pożyczek,
- rozwiązane rezerwy z tytułu przewidywanych kosztów i strat finansowych.

Według MSR 18 przychody finansowe należy ujmować w oparciu o następujące zasady:

- odsetki należy uznawać na podstawie upływu czasu, z uwzględnieniem rzeczywistego zysku z tytułu użytkowania aktywów,
- tantiemy należy ujmować w oparciu o zasadę memoriałową zgodnie z istotą odpowiedniej umowy,
- dywidendy należy ujmować w momencie ustalenia praw udziałowców do ich otrzymania.

Odrębnie są klasyfikowane przychody nadzwyczajne, określane mianem zysków nadzwyczajnych. **Zyski nadzwyczajne** stanowią dodatnie skutki zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i nie związanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia, np. odszkodowania z tytułu utraty składników majątkowych na skutek zdarzenia losowego (powódź, pożar).

Warto w tym miejscu wspomnieć o przychodach przyszłych okresów, powstających, gdy jednostka otrzymuje od kontrahentów wpłaty za świadczenia, które zostaną wykonane w

następnych okresach. **Przychody przyszłych okresów** stanowią przychody otrzymane z góry i wykazywane w bilansie po stronie pasywów w grupie zobowiązań. W momencie realizacji świadczenia, np. wykonania dostawy towarów lub usług, przychody przyszłych okresów stają się przychodami tego okresu, w którym nastąpił moment sprzedaży.

Klasyfikacja kosztów

Klasyfikacja kosztów była już omawiana tak, więc poniższe informacje mają charakter powtórzeniowy.

Ponoszone przez jednostkę gospodarczą koszty są grupowane tak, aby można je było porównać z przychodami i ustalić wyniki finansowe z poszczególnych rodzajów działalności jednostki.

Koszty podstawowej działalności operacyjnej są ponoszone w celu zrealizowania podstawowej, statutowej działalności, dla której jednostka została powołana. Działalność ta może mieć charakter wytwórczy, usługowy lub handlowy. Koszty podstawowej działalności operacyjnej obejmują część kosztów rodzajowych, koszt własny wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych, wartość sprzedanych towarów i materiałów według cen ich nabycia lub zakupu. Porównanie kosztów działalności operacyjnej z przychodami ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów umożliwia ustalenie zysku lub straty na tej sprzedaży (**wyniku finansowego na sprzedaży**).

Koszty podstawowej działalności operacyjnej mogą być klasyfikowane z punktu widzenia różnych kryteriów, w tym w układzie rodzajowym lub kalkulacyjnym

Konta kosztów wg rodzajów mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego tylko salda Wn, które wyrażają wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę. Koszty rodzajowe wraz z wartością sprzedanych towarów i materiałów stanowią koszty działalności operacyjnej w porównawczym rachunku zysków i strat. Na koniec roku obrotowego salda te przenosi się w ciężar konta 860 „Wynik finansowy”.

W układzie kalkulacyjnym koszty mają charakter kosztów bezpośrednich i pośrednich. **Koszty bezpośrednie** to te, których odniesienie wprost na produkty (wyroby i usługi), materiały czy towary w oparciu o dokumentację źródłową jest możliwe, istotne i opłacalne. Na koszty bezpośrednie składają się:

- materiały bezpośrednie,
- wynagrodzenia bezpośrednie wraz ze świadczeniami,
- inne koszty bezpośrednie, np. obróbka obca, koszty przygotowania nowej produkcji,

- narzędzia i przyrządy specjalne, delegacje służbowe związane z montażem produktów itp.

Do kosztów pośrednich zalicza się te pozycje kosztowe, których odniesienie na produkty (wyroby i usługi), materiały lub towary w oparciu o dokumentację źródłową jest **niemożliwe, nieistotne i nieopłacalne**. Koszty pośrednie dotyczą kilku lub wszystkich produkowanych wyrobów i usług, a podział tych kosztów wymaga posługiwania się tzw. kluczami rozliczeniowymi kosztów. Koszty pośrednie wstępnie są ujmowane według miejsc ich powstawania, a następnie - zgodnie z obowiązującym prawem bilansowym lub potrzebami decyzyjnymi - rozliczanie na produkty lub wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym je poniesiono. Na koszty pośrednie składają się:

- koszty pośrednie produktów,
- koszty zarządu,
- koszty sprzedaży.

Układ kalkulacyjny kosztów pozwala na ustalenie kosztu wytworzenia produktu. Zgodnie z art. 28 ust 3 ustawy o rachunkowości **koszt wytworzenia produktu** zawiera:

- koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem:
 - wartość zużytych materiałów bezpośrednich;
 - koszty pozyskania i przetworzenia bezpośrednio związane z produkcją;
 - inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny;
- uzasadnioną, odpowiednią do okresu wytwarzania produktu, część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu:
 - zmienne pośrednie koszty produkcji;
 - część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

Koszt wytworzenia produktu nie obejmuje kosztów:

- ❖ będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych;
- ❖ ogólnego zarządu, nie związanych z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny;

- ❖ magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, z wyjątkiem sytuacji, gdy poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji;
- ❖ kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione [Art. 28. ust 3 UoR].

W przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem towaru lub produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu, cenę nabycia lub koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów lub produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu [Art. 28. ust 4 UoR]. Nie są to jednak koszty działalności operacyjnej.

Koszty zarządu i koszty sprzedaży są kosztami obciążającymi wynik finansowy w okresie, w którym je poniesiono.

Pozostałe koszty operacyjne nie dotyczą bezpośrednio podstawowej działalności jednostki, lecz są związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki.

Porównanie pozostałych kosztów operacyjnych z pozostałymi przychodami operacyjnymi razem z wynikiem ze sprzedaży umożliwia ustalenie zysku lub straty na działalności operacyjnej (**wyniku finansowego na działalności operacyjnej**).

Koszty finansowe to poniesione koszty operacji finansowych.

Porównanie kosztów finansowych z przychodami finansowymi razem z wynikiem na działalności operacyjnej umożliwia ustalenie zysku lub straty na działalności gospodarczej (**wyniku finansowego na działalności gospodarczej**).

Straty nadzwyczajne to koszty powstające na skutek zdarzeń trudnych do przewidzenia, poza działalnością operacyjną jednostki i nie związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia, jako ujemne skutki tych zdarzeń. Porównanie zysków nadzwyczajnych ze stratami nadzwyczajnymi razem z wynikiem na działalności gospodarczej umożliwia ustalenie zysku lub straty brutto (**wyniku finansowego brutto**).

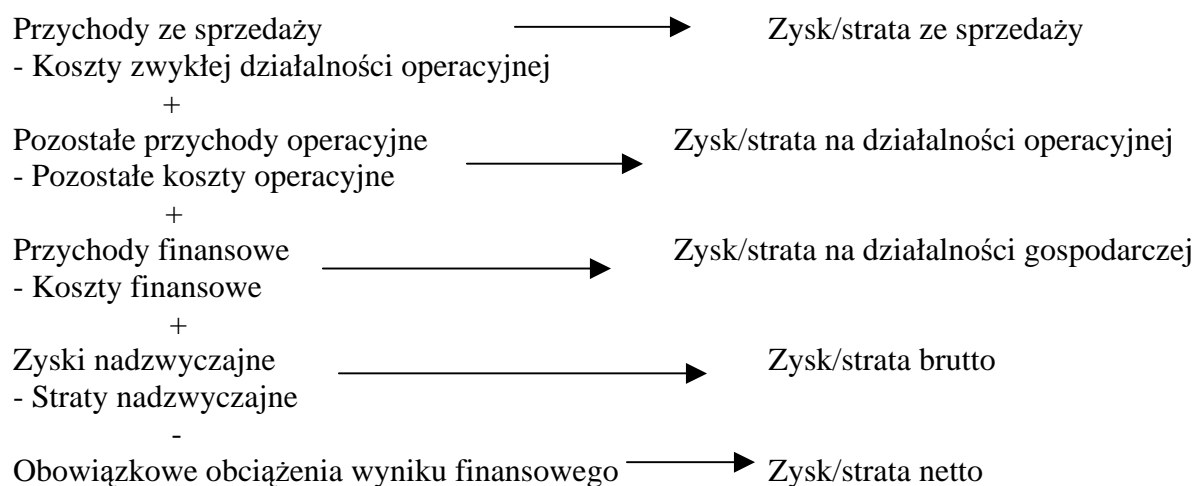
Omówione przychody i koszty stanowią elementy wyniku finansowego. Przy ustalaniu wyniku finansowego muszą być uwzględnione także obowiązkowe jego obciążenia, obejmujące w większości jednostek gospodarczych podatek dochodowy. Innymi obciążeniami obowiązkowymi wyniku finansowego są wpłaty z zysku spółek Skarbu Państwa oraz przedsiębiorstw państwowych. Porównanie określonej grupy elementów wyniku finansowego umożliwia ustalenie różnych poziomów wyniku finansowego.

Wynik finansowy jest to wyrażony w mierniku pieniężnym rezultat działalności jednostki gospodarczej, osiągnięty w pewnym okresie, przy czym wynik ten może być dodatni (zysk bilansowy) lub ujemny (strata bilansowa). Wysokość wyniku finansowego netto zależy od:

- wyniku ze sprzedaży;
- wyniku na działalności operacyjnej;
- wyniku na działalności gospodarczej;
- strat i zysków nadzwyczajnych;
- obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego;

Wynik ze sprzedaży ustala się jako różnicę między przychodami ze sprzedaży a kosztami ich osiągnięcia. Wynik ze sprzedaży jest korygowany o pozostałe przychody i koszty operacyjne i w efekcie ustala się **wynik na działalności operacyjnej**. Po uwzględnieniu przychodów i kosztów finansowych otrzymuje się **wynik na działalności gospodarczej**, który może się zmienić pod wpływem zysków i strat nadzwyczajnych. Po ich doliczeniu lub odliczeniu otrzymuje się **wynik brutto**, od którego **odejmuje się obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego** i uzyskuje się wówczas **wynik finansowy netto**.

Tabela 1. Elementy wyniku finansowego



Źródło: opracowanie własne.

Zasady ustalania wyniku finansowego

Podstawowymi zasadami wykorzystywanymi przy ustalaniu wyniku finansowego są:

- **zasada memoriałowa**, nakazująca branie pod uwagę w danym okresie sprawozdawczym tylko tych przychodów i zysków oraz kosztów i strat, które tego

okresu dotyczą, bez względu na moment poniesienia wydatków lub wpływu środków pieniężnych;

- **zasada ostrożności**, zgodnie z którą w wyniku finansowym, niezależnie od jego wysokości (nawet w przypadku straty), należy uwzględnić:
 - wszelkie zmniejszenie wartości użytkowej, handlowej lub innej aktywów,
 - tylko te należności z tytułu pozostałych przychodów operacyjnych oraz zysków nadzwyczajnych, które są niewątpliwe,
 - rezerwy na znane ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.
- **zasada współmierności przychodów i kosztów**, rozumiana jako **współmierność czasowa i współmierność merytoryczna (przedmiotowa)**.

Współmierność czasowa oznacza, że przychody i koszty dotyczą tego samego okresu, a ściślej przychody uzyskane przypadające na dany okres są przeciwstawiane kosztom przypadającym na ten okres. W celu prawidłowego ustalenia wysokości kosztów dotyczących danego okresu należy:

- z jednej strony uwzględnić kompletne ujęcie kosztów powstałych w danym okresie, w tym także kosztów wynikających ze ściśle oznaczonych wykonanych świadczeń na rzecz jednostki, lecz jeszcze nie stanowiących zobowiązań, bądź prawdopodobnych kosztów, których kwota, bądź data powstania zobowiązania z ich tytułu nie są znane (**rozliczenia międzyokresowe bierne**);
- z drugiej strony uwzględnić fakt, że w kosztach poniesionych w danym okresie mogą być zawarte koszty dotyczące następnych okresów (**rozliczenia międzyokresowe czynne**).

Współmierność merytoryczna (przedmiotowa) oznacza, że przychodom uzyskiwanym ze sprzedaży produktów i innych przedmiotów może być przeciwstawiany tylko koszt wytworzenia sprzedanych produktów. Zasada współmierności merytorycznej jest zachowana jedynie wtedy, gdy wszystkie produkty wytworzone w danym okresie są zakończone i sprzedane oraz nie występują koszty rozliczane w czasie. Można to przedstawić przy pomocy równania:

$$K_r = K_{ws},$$

gdzie: K_r - koszty poniesione (w układzie rodzajowym);

K_{ws} - koszt własny sprzedanych produktów, równy sumie kosztów wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów zarządu i kosztów sprzedaży.

Najczęściej jednak równość taka nie zachodzi, ponieważ mogą pojawić się **koszty rozliczane w czasie, produkty nie zakończone, a więc nie sprzedane, a także produkty gotowe, które stanowią zapasy w magazynie**. Równanie ma wówczas postać:

$$\mathbf{Kr = Kws + Sk,}$$

gdzie: Sk - stan końcowy rozliczeń międzyokresowych kosztów, produktów w toku oraz zapasów produktów gotowych.

W okresie sprawozdawczym, którego wynik finansowy jest ustalany, mogą występować także **stany początkowe (Sp) rozliczeń międzyokresowych kosztów, produktów w toku oraz zapasów produktów gotowych**. A zatem równanie może mieć postać:

$$\mathbf{Sp + Kr = Kws + Sk,}$$

gdzie: Sp - stan początkowy rozliczeń międzyokresowych kosztów, produktów w toku oraz zapasów produktów gotowych.

W celu ustalenia różnicy między kosztami poniesionymi a kosztami współmiernymi z przychodami ze sprzedaży, należy przekształcić powyższe równanie:

$$\mathbf{Kr - Kws = Sk - Sp}$$

Zatem dla ustalenia współmierności merytorycznej istotne są zmiany w stanie zapasów produktów gotowych i produktów w toku, ale także zmiany stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów, tj. zmiana stanu produktów. **Zmiana stanu produktów oznacza różnicę między stanem końcowym a początkowym aktywowanych kosztów, czyli umieszczanych w aktywach bilansu, obejmujących rozliczenia międzyokresowe kosztów, produkty w toku oraz zapasy produktów gotowych**. Jeżeli zmiana stanu produktów w danym okresie jest dodatnia ($Sk > Sp$), to poniesione koszty rodzajowe są wyższe niż koszt własny sprzedanych produktów ($Kr > Kws$), co jest możliwe wtedy, gdy np. wyprodukowano zapasy produktów do magazynu. Zmiana stanu produktów ujemna ($Sk < Sp$) oznacza, że poniesione koszty rodzajowe są niższe niż koszt własny sprzedanych produktów ($Kws > Kr$), co jest możliwe wtedy, gdy np. sprzedano zapasy produktów z poprzedniego okresu. Ustalenie zmiany stanu produktów dotyczy najczęściej jednostek wytwórczych, ale także w jednostkach usługowych czy handlowych mogą występować koszty rozliczane w czasie.

Zwiększenie stanu produktów (zmiana dodatnia) powoduje zmniejszenie kosztów, a zmniejszenie stanu produktów (zmiana ujemna) – odwrotnie - zwiększenie kosztów. Stąd zmianę stanu produktów można nazwać i interpretować jako **korektę kosztów**.

Ustalenie kosztów współmiernych z przychodami ma nie tylko podstawowe znaczenie dla wykazania prawidłowego wyniku finansowego za dany okres sprawozdawczy, lecz także dużą wartość informacyjną o kształtowaniu się rytmiczności i płynności produkcji i

sprzedaży, kształtowaniu się zapasów, ich zmian z okresu na okres i wpływu na koszty i przychody w poszczególnych okresach sprawozdawczych.

Przykład

Koszty poniesione w danym okresie (w układzie rodzajowym) wynoszą 1 000. Mieszczą się w nich koszty dotyczące danego okresu i okresów przyszłych.

Stan początkowy produktów gotowych wynosił 100, a Stan końcowy - 140

Stan początkowy produktów w toku wynosił 40, a Stan końcowy - 10

Stan początkowy RMK czynnych wynosił 10, a Stan końcowy – 20

Stan początkowy RMK biernych wynosi 10, a Stan końcowy – 20.

Ile wynoszą koszty współmierne z przychodami?

Rozwiązanie:

1. Poniesione koszty rodzajowe	1 000
2. Produkty gotowe $Sk - Sp = 140 - 100$	40
3. Produkcja w toku $Sk - Sp = 10 - 40$	- 30
4. RMK czynne $Sk - Sp = 20 - 10$	10
5. RMK biernych $Sk - Sp = -20 - (-10)$	-10
6. Zmiana stanu produktów (zwiększenie)	10
7. Koszty współmierne z przychodami (1000 - 10)	990

Sposób ustalania wyniku finansowego jest zależny od przyjętego wariantu ewidencji kosztów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości wynik finansowy może być ustalany w dwóch wariantach:

- **porównawczym**, kiedy przychodom ze sprzedaży produktów przeciwstawiana jest suma kosztów współmiernych z tymi przychodami czasowo i merytorycznie w postaci kosztów według rodzaju skorygowanych na plus lub minus o zmianę stanu produktów na koniec okresu w porównaniu ze stanem na początek okresu sprawozdawczego;

W obowiązującym według ustawy wzorze rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym zmiana stanu produktów koryguje przychody ze sprzedaży (z odwrotnymi znakami). **Zwiększenie stanu produktów zwiększa przychody ze sprzedaży i zrównane z nimi, natomiast zmniejszenie stanu produktów przychody te zmniejsza.** Inną pozycją zrównaną z przychodami, ale nie będącą przychodem, jest **koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki**. W jednostce mogą wystąpić zdarzenia, w rezultacie których część poniesionych kosztów wychodzi poza tzw. krąg kosztowy, który stanowią koszty w układzie

rodzajowym i kalkulacyjnym oraz koszty wpływające na zmianę stanu produktów. Taka sytuacja może powstać np. na skutek **przekazania produktów do własnego sklepu, przeznaczenie produktu na własne potrzeby jako środka trwałego, wykonanie prac na rzecz środków trwałych w budowie itp.**

- **kalkulacyjnym**, jeżeli przychodom ze sprzedaży produktów przeciwstawia się bezpośrednio koszt własny sprzedanych produktów, na który składają się: koszty wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i koszty zarządu.

Wybór wariantu rachunku zysków i strat należy do jednostki gospodarczej. Jeśli koszty są ewidencjonowane tylko w układzie rodzajowym (zespół 4), zastosowanie ma wariant porównawczy, natomiast przy ewidencji kosztów tylko według typów działalności (zespół 5) - wariant kalkulacyjny. Możliwość wyboru jednego z wariantów ustalania wyniku finansowego istnieje wówczas, gdy w jednostce gospodarczej koszty są ewidencjonowane jednocześnie na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” i zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”.

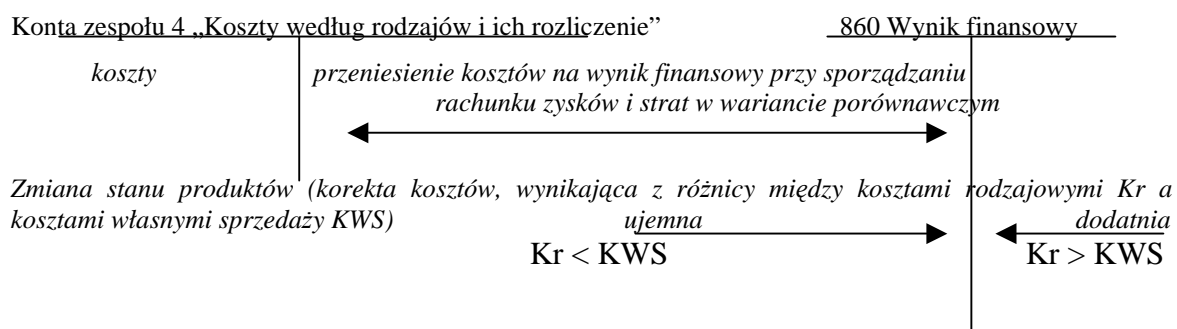
Warianty prowadzenia rachunku kosztów

Przedmiotem rachunku kosztów jest grupa kosztów zwykłej działalności operacyjnej. Rachunek kosztów stanowi istotną część rachunkowości finansowej i obejmuje pomiar i dokumentację kosztów, ich ewidencję, rozliczanie na miejsca ich powstania, rodzaje produktów, sporządzanie kalkulacji oraz opracowywanie sprawozdań z dziedziny kosztów.

W rachunkowości finansowej koszty zwykłej działalności operacyjnej mogą być ujmowane wg jednego z trzech wariantów:

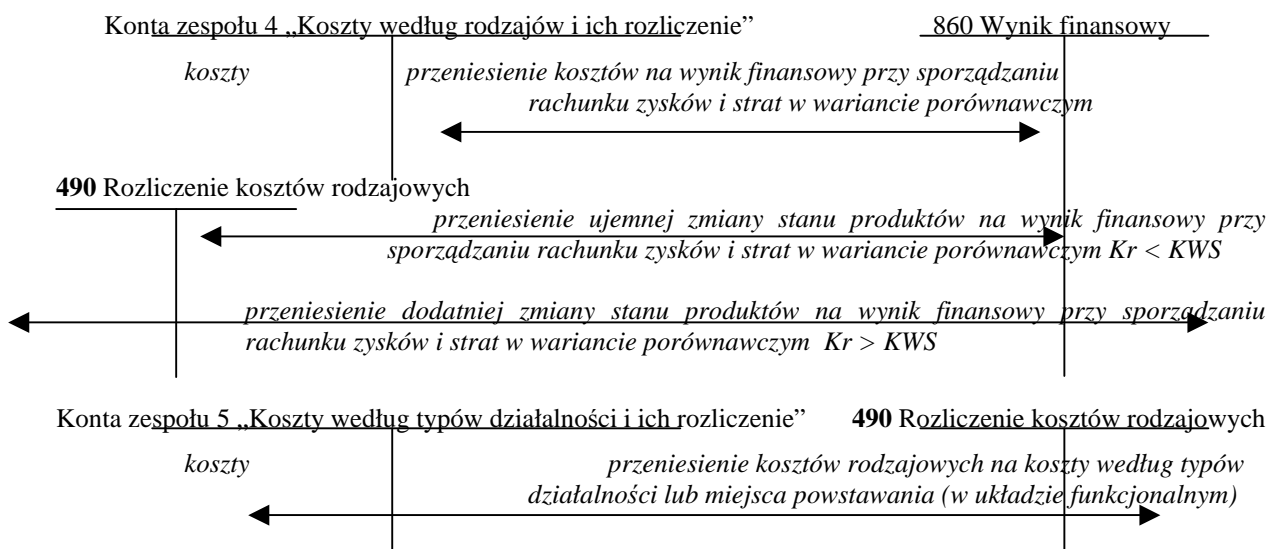
- ❖ **wariant I (uproszczony)** – koszty ewidencjonuje się wyłącznie na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, przy czym koszty rodzajowe nie podlegają dalszemu rozliczeniu i są bezpośrednio przenoszone na konto 860 „Wynik finansowy”.

Sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym:

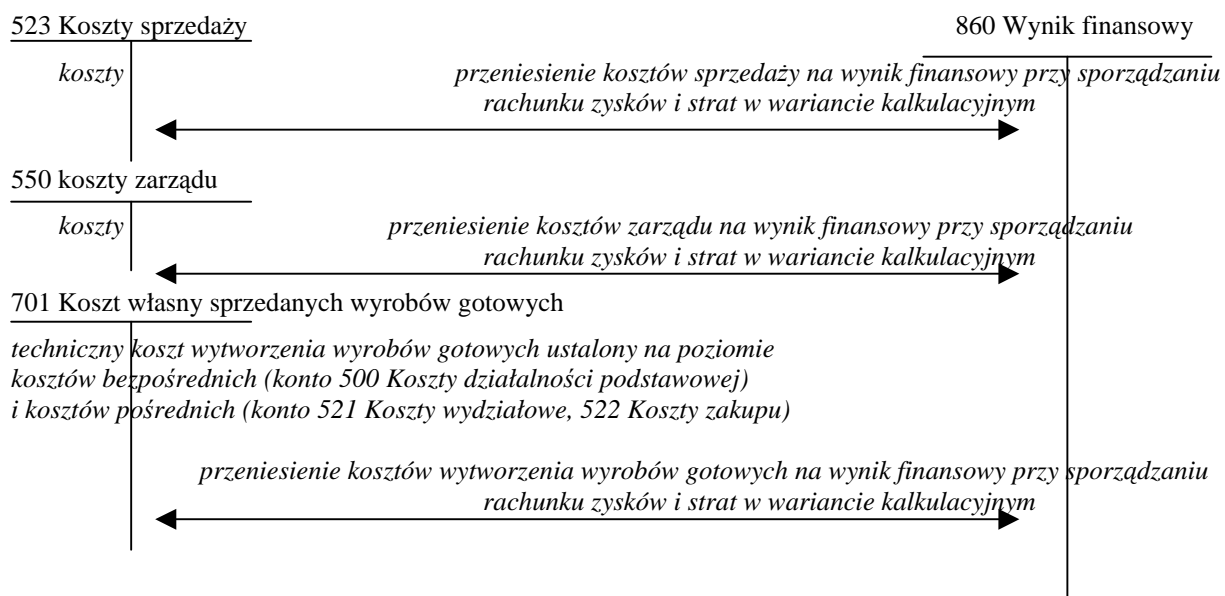


- ❖ **wariant II (rozwinięty)** – koszty są wstępnie księgowane na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, a następnie za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów (rodzajowych)” są odnoszone na konta zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”;

Sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym:



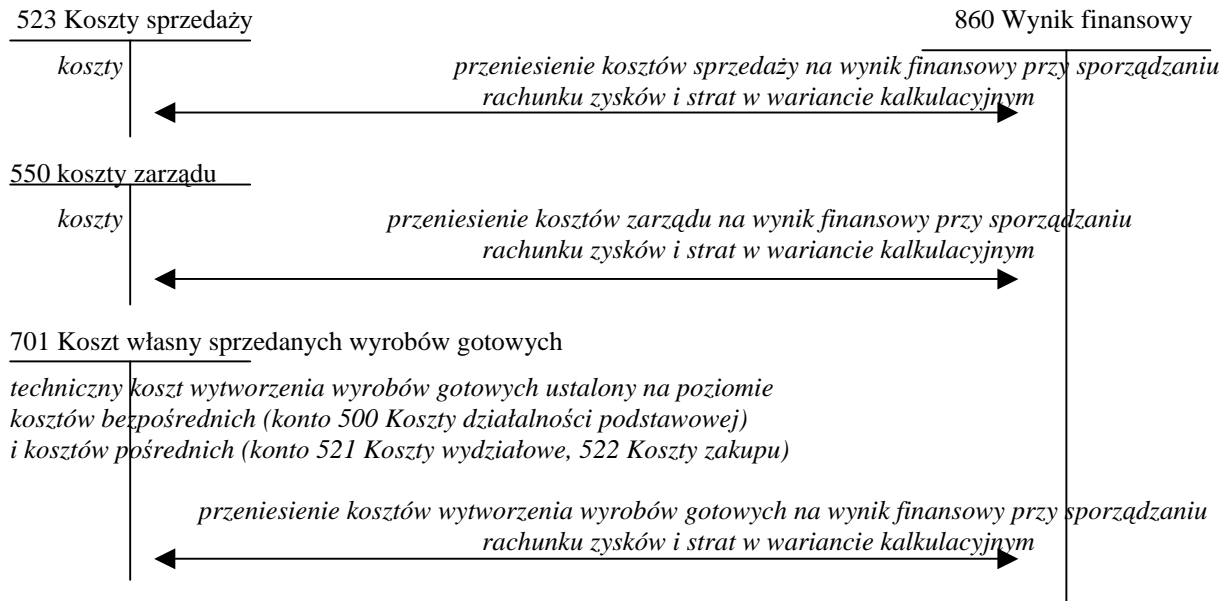
lub sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym:



- ❖ **wariant III (uproszczony)** – pomijając konta zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” koszty ewidencjonuje się bezpośrednio na odpowiednich kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”.

Rachunek kosztów oparty na kosztach według typów działalności jest stosowany w jednostkach wykonujących różnorodną działalność w większym zakresie; wówczas głównym zadaniem rachunkowości jest ujęcie kosztów wg typów działalności, miejsc powstawania kosztów i obliczenie kosztów jednostkowych, co stwarza znacznie większe możliwości kontroli i analizy kosztów oraz ułatwia podejmowanie decyzji.

Sporządzenie rachunku zysków i strat w wariacie kalkulacyjnym:



Ustalenie technicznego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych:

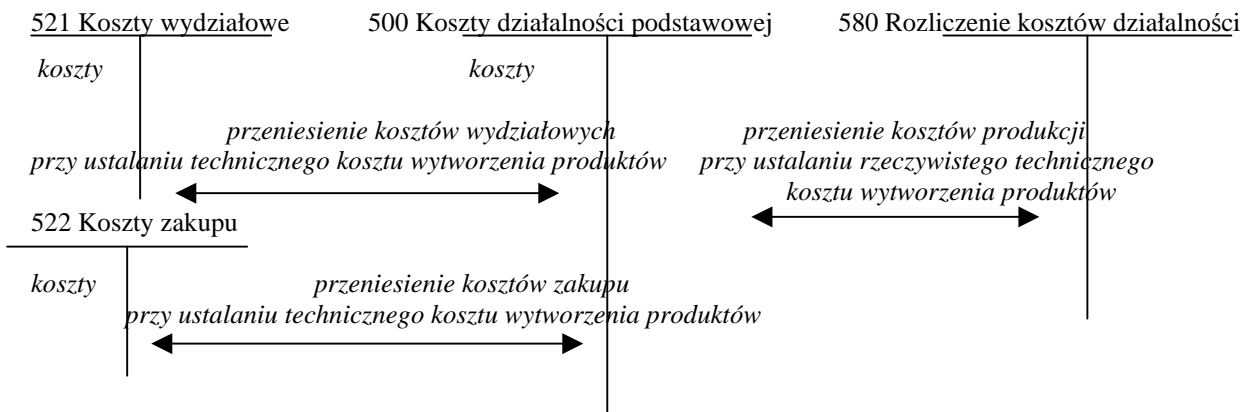


Tabela 2. Porównawczy wariant ustalania wyniku finansowego

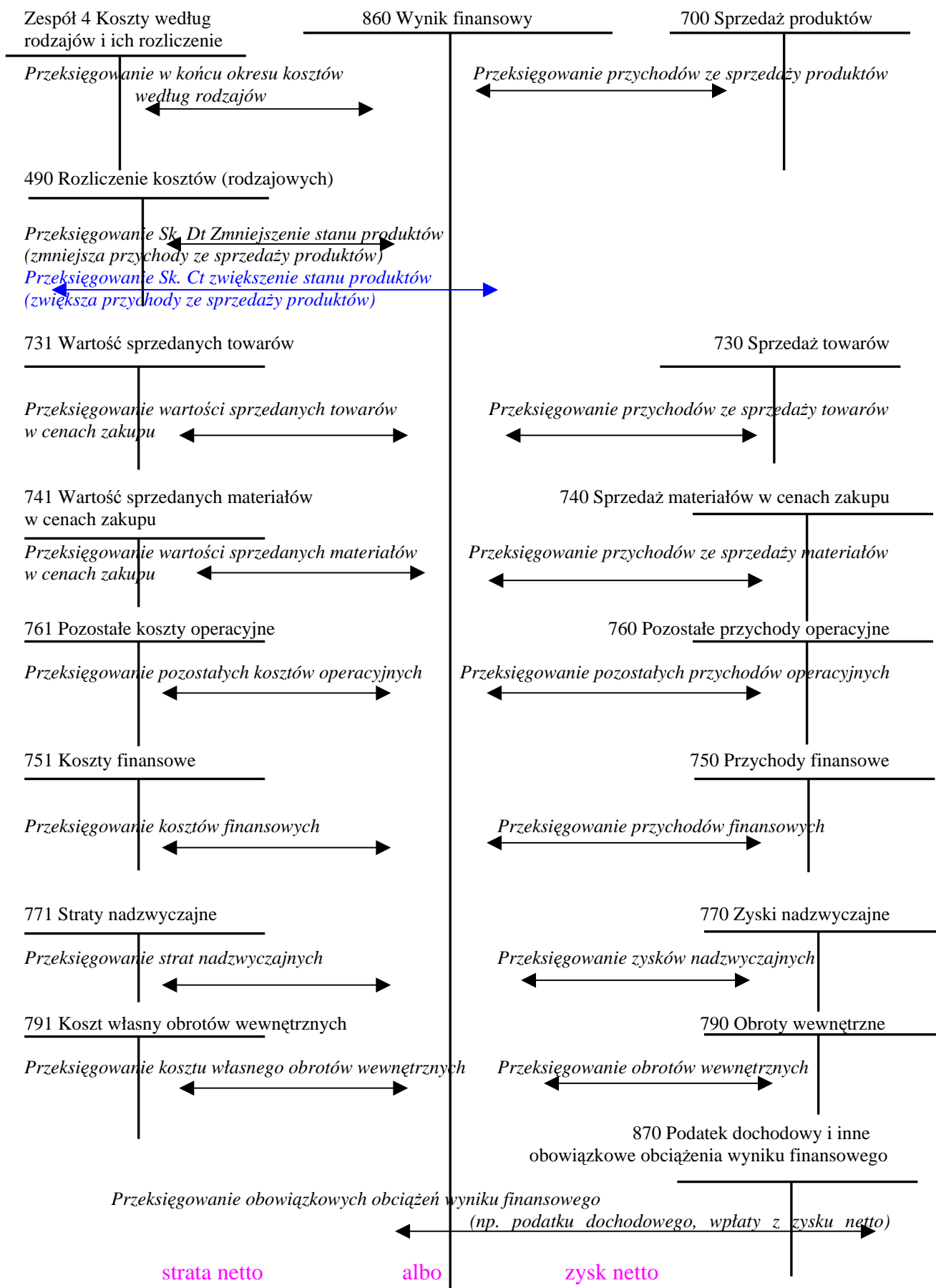
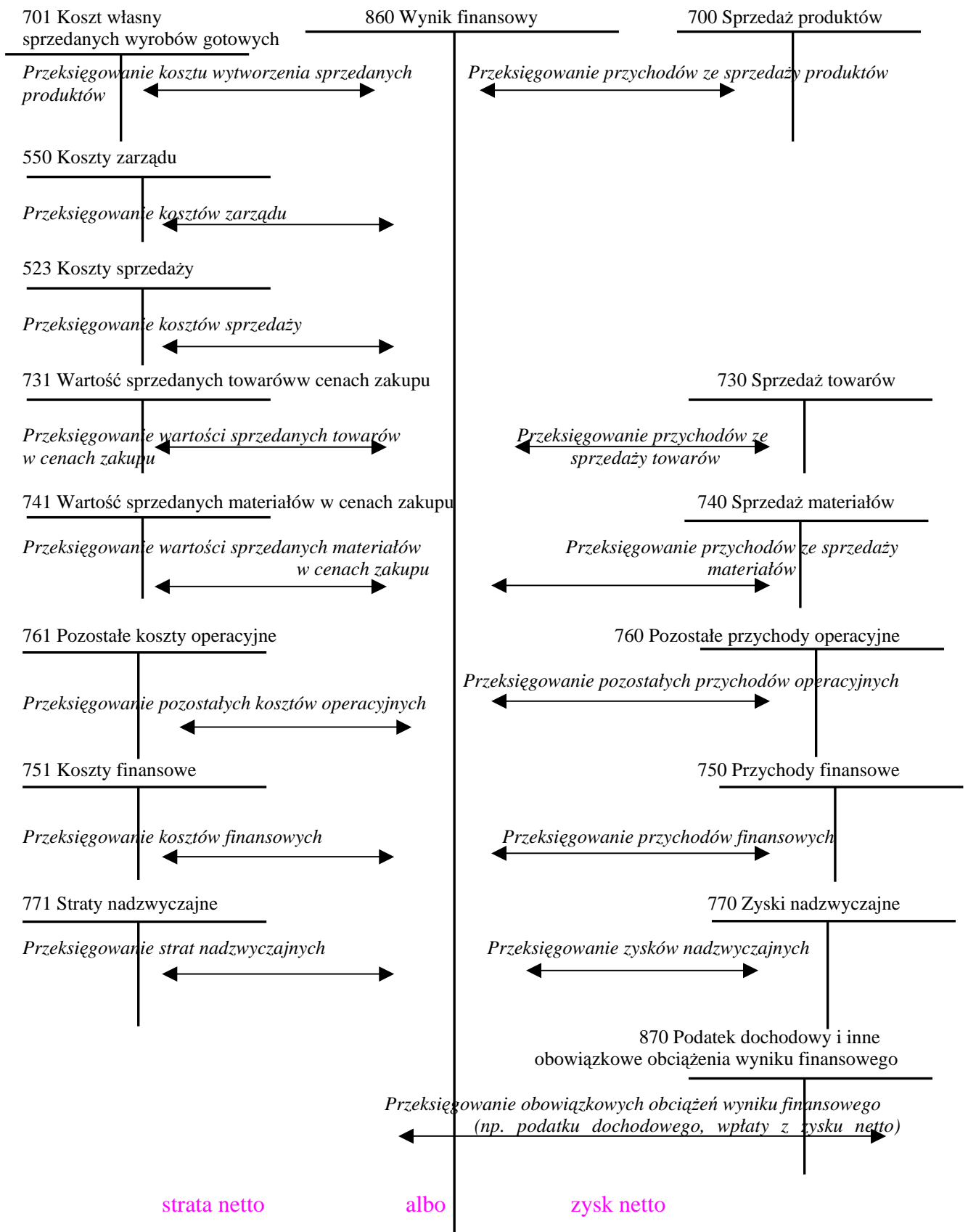


Tabela 3. Kalkulacyjny wariant ustalania wyniku finansowego



Różnica między wariantami ustalania wyniku finansowego polega na innym sposobie obliczania wyniku ze sprzedaży produktów. Pozostałe elementy ustalania wyniku finansowego w obu wariantach są takie same.

Tabela 4. Uproszczony rachunek zysków i strat.

WARIANT KALKULACYJNY	WARIANT PORÓWNAWCZY
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów I. Przychody netto ze sprzedaży produktów II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi I. Przychody netto ze sprzedaży produktów II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna) III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	B. Koszty działalności operacyjnej I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Usługi obce IV. Podatki i opłaty V. Wynagrodzenia VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	
D. Koszty sprzedaży	
E. Koszty ogólnego zarządu	
F. Zysk (strata) ze sprzedaży	C. Zysk (strata) ze sprzedaży
Pozostałe przychody operacyjne - Pozostałe koszty operacyjne = Zysk (strata) z działalności operacyjnej + Przychody finansowe - Koszty finansowe = Zysk (strata) z działalności gospodarczej Wynik zdarzeń nadzwyczajnych I. Zyski nadzwyczajne II. Straty nadzwyczajne Zysk (strata) brutto Podatek dochodowy Zysk (strata) netto	

Źródło: opracowanie własne

W obu wariantach rachunku zysków i strat wynik finansowy stanowi taką samą kwotę na tym samym poziomie. Przyjęte przez jednostkę zasady ewidencji i rozliczania kosztów określają możliwość wyboru jednego z tych wariantów.

Przykład

W przedsiębiorstwie produkcyjnym pozycje umożliwiające ustalenie wyniku

finansowego kształtowały się następująco:

Koszty według rodzaju	25 000
Zmiana stanu produktów (zwiększenie)	1 000
Koszt własny sprzedanych produktów	24 000
Przychody ze sprzedaży produktów	27 500
Pozostałe koszty operacyjne	1 500
Pozostałe przychody operacyjne	800
Koszty finansowe	500
Przychody finansowe	700
Straty nadzwyczajne	150
Zyski nadzwyczajne	100
Podatek dochodowy	850

Na podstawie powyższych danych ustalić wynik finansowy w obu wariantach: kalkulacyjnym i porównawczym.

Rozwiązanie:

Wariant kalkulacyjny		Wariant porównawczy	
Przychody ze sprzedaży produktów	27 500	Przychody ze sprzedaży produktów	27 500
Koszt własny sprzedanych produktów	24 000	Zmiana stanu produktów (zwiększenie)	1 000
		Koszty według rodzaju	25 000
Zysk ze sprzedaży	3 500	Zysk ze sprzedaży	3 500
Pozostałe przychody operacyjne	800	Pozostałe przychody operacyjne	800
Pozostałe koszty operacyjne	1 500	Pozostałe koszty operacyjne	1 500
Zysk z działalności operacyjnej	2 800	Zysk z działalności operacyjnej	2 800
Przychody finansowe	700	Przychody finansowe	700
Koszty finansowe	500	Koszty finansowe	500
Zysk z działalności gospodarczej	3 000	Zysk z działalności gospodarczej	3 000
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	(50)	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	(50)
Zyski nadzwyczajne	100	Zyski nadzwyczajne	100
Straty nadzwyczajne	150	Straty nadzwyczajne	150
Zysk brutto	2 950	Zysk brutto	2 950
Podatek dochodowy	850	Podatek dochodowy	850
Zysk netto	2 100	Zysk netto	2 100

W obu wariantach rachunku zysków i strat niektóre **pozycje** są umieszczane **per saldo**, tzn. jako różnica między przychodami i kosztami jednakowymi co do rodzaju zdarzenia, którego dotyczą. Do takich pozycji należą:

- w pozostałych przychodach operacyjnych (przychody > koszty):
 - zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji),
- w przychodach finansowych (przychody > koszty):
 - zysk ze zbycia inwestycji (w aktywa finansowe),
 - nadwyżka dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi (pozycja „inne”),
- w pozostałych kosztach operacyjnych (przychody < koszty):
 - strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych (środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji),
- w kosztach finansowych (przychody < koszty):
 - strata ze zbycia inwestycji (w aktywa finansowe),
 - nadwyżka ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi (pozycja „inne”).

Tabela 5. Porównawczy rachunek zysków i strat.

Ref:	Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy
A	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:
	- od jednostek powiązanych
I	Przychody netto ze sprzedaży produktów
II	Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna)
III	Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
IV	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B	Koszty działalności operacyjnej
I	Amortyzacja
II	Zużycie materiałów i energii
III	Usługi obce
IV	Podatki i opłaty, w tym:
	- podatek akcyzowy
V	Wynagrodzenia
VI	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
VII	Pozostałe koszty rodzajowe
VIII	Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C	Zysk/Strata ze sprzedaży
D	Pozostałe przychody operacyjne

I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Dotacje
III	Inne przychody operacyjne
E	Pozostałe koszty operacyjne
I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
III	Inne koszty operacyjne
F	Zysk (strata) na działalności operacyjnej
G	Przychody finansowe
I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:
	- od jednostek powiązanych
II	Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
III	Zysk ze zbycia inwestycji
IV	Aktualizacja wartości inwestycji
V	Inne
H	Koszty finansowe
I	Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
II	Strata ze zbycia inwestycji
III	Aktualizacja wartości inwestycji
IV	Inne
I	Zysk (strata) z działalności gospodarczej
J	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych
I	Zyski nadzwyczajne
II	Straty nadzwyczajne
K	Zysk (Strata) brutto
L	Podatek dochodowy
M	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
N	Zysk (strata) netto

Tabela 6. Kalkulacyjny rachunek zysków i strat.

Ref:	Rachunek zysków i strat – wariant kalkulacyjny
A	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:
	- od jednostek powiązanych
I	Przychody netto ze sprzedaży produktów
II	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:
	- jednostkom powiązanym
I	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów
II	Wartość sprzedanych towarów i materiałów
C	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)
D	Koszty sprzedaży
E	Koszty ogólnego zarządu
F	Zysk/Strata ze sprzedaży (C-D-E)
G	Pozostałe przychody operacyjne
I	Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Dotacje
III	Inne przychody operacyjne
H	Pozostałe koszty operacyjne

I	Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych
II	Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
III	Inne koszty operacyjne
I	Zysk (strata) na działalności operacyjnej
J	Przychody finansowe
I	Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:
	- od jednostek powiązanych
II	Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
III	Zysk ze zbycia inwestycji
IV	Aktualizacja wartości inwestycji
V	Inne
K	Koszty finansowe
I	Odsetki, w tym:
	- od jednostek powiązanych
II	Strata ze zbycia inwestycji
III	Aktualizacja wartości inwestycji
IV	Inne
L	Zysk (strata) z działalności gospodarczej
M	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych
I	Zyski nadzwyczajne
II	Straty nadzwyczajne
N	Zysk (Strata) brutto
O	Podatek dochodowy
P	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
R	Zysk (strata) netto

Zadanie 1.

W jednostce gospodarczej w ciągu roku obrotowego wybrane pozycje stanu produktów przedstawiają się, jak niżej (różnicę stanu produktów wykazuje ostatni wiersz tablicy).

Należy ustalić różnicę (zmianę) stanu produktów:

Treść	Stan zapasów w zł		Różnica w zł
	na początek roku	na koniec roku	
601 Półprodukty i produkty w toku	3200	3900	
600 Produkty gotowe	8000	7800	
640 Dt Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	1100	1 250	
641 Inne rozliczenia międzyokresowe	-	80	
640 Ct Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów	300	550	
791 Koszt własny obrotów wewnętrznych	100	200	
Saldo konta 490 po przesięgowaniach Zmiana stanu produktów, stanowiąca zwiększenie (różnica dodatnia) lub zmniejszenie przychodów ze sprzedaży (różnica ujemna)			

Zadanie 2.

Na podstawie poniższych danych sporządź rachunek zysków i strat jednostki produkcyjno-handlowej w obu wariantach porównawczym i kalkulacyjnym.

zużycie materiałów i energii	180
usługi obce	32
podatki i opłaty	8
wynagrodzenia	90
świadczenia na rzecz pracowników	45
amortyzacja	32
inne koszty rodzajowe	3
koszt sprzedanych produktów	290
koszty sprzedaży	23
koszty zarządu	102
sprzedaż towarów	434
wartość sprzedanych towarów	380
sprzedaż materiałów	16
wartość sprzedanych materiałów	20
przychody finansowe	33
a) dywidendy z tytułu udziałów	15
b) dodatnie różnice kursowe	13
c) pozostałe przychody finansowe	5
koszty finansowe	38
a) odpisy aktualizujące wartość majątku	0
b) ujemne różnice kursowe	30
c) pozostałe koszty finansowe	8
pozostałe przychody operacyjne	60
a) ze sprzedaży składników majątku trwałego	50
b) otrzymane darowizny	10
pozostałe koszty operacyjne	70
a) wartość sprzedanych składników majątku trwałego	52
b) zapłacone kary i grzywny	18
zyski nadzwyczajne	17
straty nadzwyczajne	62
obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego	40
sprzedaż produktów	525

Zadanie 3.

Informacje o dokonaniach jednostki gospodarczej na koniec roku obrotowego przedstawiają się następująco:

Poniesione koszty rodzajowe	2 800
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	2 500
Wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia	1 500
Podatek dochodowy (19% zysku brutto)	
Przychody ze sprzedaży produktów	4 500
Otrzymane dywidendy	100
Zysk ze sprzedaży licencji	300
Zmniejszenie stanu produktów	300

Przychody ze sprzedaży towarów	2 000
Odpis aktualizujący wartość towarów	100
Strata ze zbycia akcji innej jednostki	150
Koszty zarządu	500
Koszty sprzedaży	100
Wartość zniszczonych w wyniku pożaru towarów	50

Na podstawie powyższych informacji sporządź porównawczy i kalkulacyjny rachunek zysków i strat.

Zadanie 4.

Jednostka produkcyjna sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym. Na podstawie poniższych danych **ustal wynik finansowy netto**, przy założeniu 19% podatku dochodowego liczonego od zysku brutto. **Sporządź bilans zamknięcia na 31.12.2006**, ustalając jednocześnie wysokość kapitału zakładowego.

Za okres sprawozdawczy zarejestrowano następujące pozycje wynikowe:

Przychody ze sprzedaży produktów	110 000
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	66 000
Koszty sprzedaży	12 000
Koszty zarządu	20 000
Pozostałe przychody operacyjne	43 000
Pozostałe koszty operacyjne	32 000
Przychody finansowe	8 000
Koszty finansowe	5 000
Zyski nadzwyczajne	4 000

Elementy składowe bilansu zamknięcia:

Środki trwałe (nowe)	120 000
Patenty i licencje	30 000
Inwestycje krótkoterminowe (obligacje)	40 000
Materiały	14 000
Wyroby gotowe	66 000
Należności od odbiorców	25 000
Zobowiązania wobec dostawców	55 000
Akcje obce długoterminowe	40 000
Rachunek bieżący	20 000
Kredyty bankowe krótkoterminowe	30 000
Kapitał zapasowy	50 000
Zobowiązania podatkowe	6 000
Zobowiązania wobec pracowników	9 000

Zadanie 5.

Informacje o dokonaniach jednostki gospodarczej na koniec roku obrotowego przedstawiają się następująco:

Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	2 500
Wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia	2 500
Podatek dochodowy (19% zysku brutto)	
Przychody ze sprzedaży produktów	5 000
Naliczona odbiorcy kara umowna za nieterminowy odbiór produktów	100
Zwiększenie stanu produktów	500
Przychody ze sprzedaży towarów	3 000

Zlikwidowano całkowicie umorzony środek trwały o wartości początkowej 5 000;	
koszty likwidacji środka trwałego	450,
przychód ze sprzedaży złomu ze zlikwidowanego środka trwałego	300
Zapłacone odsetki od kredytu	200
Koszty zarządu	300
Koszty sprzedaży	200
Wartość zniszczonych w wyniku pożaru towarów	370
Poniesione koszty rodzajowe	3 500
Powstałe przy spłacie zobowiązań dodatnie różnice kursowe	120

Na podstawie powyższych informacji sporządź rachunek zysków i strat w wariacie porównawczym i kalkulacyjnym.