

PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY I ZRÓWNANE Z NIMI KOSZTY – zasady ewidencji

I. CHARAKTERYSTYKA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY

I KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z ICH OSIĄGNIĘCIEM.....str. 2

1. Definicja przychodów ze sprzedaży oraz związanych z nimi kosztów str. 2
2. Konta służące do ewidencji przychodów i kosztów z tytułu sprzedaży str. 3

II. SPRZEDAŻ SKŁADNIKÓW MAJĄTKU OBROTOWEGOstr. 4

1. Przychody ze sprzedaży wyrobów w jednostce produkcyjnej str. 4
2. Koszty wytworzenia sprzedanych produktów gotowych..... str. 5
3. Stopniowa sprzedaż produktów wielokrotnego użytku str. 6
4. Sprzedaż usług elektronicznych za okres 12 miesięcy str. 8
5. Przychód z tytułu usług świadczonych w sposób ciągły str. 9
6. Oprogramowanie wytworzone na indywidualne zamówienie klienta str. 10
7. Przychody ze sprzedaży towarów w jednostce handlowej str. 11
8. Koszty sprzedaży towarów str. 12
9. Sprzedaż towarów ujmowanych w księgach w stałych cenach ewidencyjnych.. str. 13
10. Obrót zbędnymi materiałami dokonywany sporadycznie..... str. 16
11. Sprzedaż towarów otrzymanych nieodpłatnie str. 18
12. Zmniejszenie przychodów ze sprzedaży w związku z reklamacją towarów str. 20
13. Zbycie materiałów, których wartość przy nabyciu odniesiono
bezpośrednio w koszty str. 21
14. Sprzedaż posiłków i odpisywanie w koszty wartości towarów na dzień zakupu .. str. 23
15. Korekta przychodów ze sprzedaży w świetle prawa podatkowego i bilansowego ..str. 25

III. SPRZEDAŻ SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO.....str. 30

1. Zbycie maszyny produkcyjnej przed przekazaniem jej do używania..... str. 30
2. Sprzedaż nieruchomości zaliczonej do inwestycji str. 31
3. Koszty załadunku sprzedawanego środka trwałego str. 32
4. Przychód ze sprzedaży wartości niematerialnej i prawnej str. 33
5. Akcje obce sprzedane za pośrednictwem biura maklerskiego..... str. 34

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. CHARAKTERYSTYKA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY I KOSZTÓW ZWIĄZANYCH Z ICH OSIĄGNIĘCIEM

1. Definicja przychodów ze sprzedaży oraz związanych z nimi kosztów

Ustawa o rachunkowości definiuje przychody jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów bądź zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (por. art. 3 ust. 1 pkt 30 ww. ustawy).

Wśród przychodów z działalności wyróżnia się przychody ze sprzedaży:

- wyrobów gotowych, półproduktów, robót i usług,
- towarów, materiałów,
- pozostałych składników majątku, np. środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji, papierów wartościowych.

Zasadniczo w przepisach ustawy o rachunkowości nie ma zawartej definicji przychodu ze sprzedaży. Jedynie z art. 42 ust. 2 tej ustawy wynika pośrednio, że za przychód w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą przyjmuje się wyrażone w rzeczywistych cenach sprzedaży kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów (tj. wyrobów gotowych, robót i usług), towarów i materiałów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem.

Przez koszty rozumie się natomiast uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli (por. art. 3 ust. 1 pkt 31 ww. ustawy).

Co do zasady przychody ze sprzedaży produktów, towarów, materiałów i związane z nimi koszty ujmuje się w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriału (art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości). W myśl tej zasady, w księgach jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie do terminu ich zapłaty. Za przychody wpływające na wynik finansowy przyjmuje się więc kwoty należne od nabywców w kwocie netto (tj. bez VAT należnego), dotyczące danego okresu sprawozdawczego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Należy pamiętać, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczyć należy także koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Natomiast pobrane z góry przedpłaty, zaliczki – na poczet dostaw i usług, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych – nie stanowią przychodu. Na

podstawie art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zalicza się je do rozliczeń międzyokresowych przychodów i ujmuje na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Prowadząc ewidencję przychodów i związanych z nimi kosztów należy zachować zasadę ostrożności (por. art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości), zgodnie z którą w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, należy uwzględnić:

- 1) zmniejszenia wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów, w tym również dokonywane w postaci odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- 2) wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne (konto 76-0),
- 3) wszystkie poniesione pozostałe koszty operacyjne (konto 76-1),
- 4) rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (konta 64, 83).

Zdarzenia wymienione wyżej uwzględnić należy także wtedy, gdy zostaną ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych. Należy pamiętać, iż zasadniczo przychodów i związanych z nimi kosztów nie można ze sobą kompensować.

Ustawa o rachunkowości nie określa momentu uzyskania przychodu. Dlatego, aby uniknąć rozbieżności pomiędzy ustawami o podatku dochodowym a ustawą o rachunkowości przyjmuje się, że jeżeli ustawa nie zawiera odmiennych szczegółowych postanowień (co dotyczy np. przychodów z tytułu niezakończonych długoterminowych usług, w tym budowlanych), to za moment powstania przychodu uznaje się moment określony w przepisach podatkowych. W świetle przepisów podatkowych za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (por. art. 14 ust. 1c updof oraz art. 12 ust. 3a updof). Co ważne, do przychodów nie zalicza się m.in. pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (por. art. 14 ust. 3 pkt 1 updof oraz art. 12 ust. 4 pkt 1 updof).

2. Konta służące do ewidencji przychodów i kosztów z tytułu sprzedaży

Do ujęcia w księgach rachunkowych przychodów ze sprzedaży składników majątku obrotowego, jak również składników majątku trwałego oraz kosztów związanych z ich osiągnięciem służą konta zespołu 7. W tabeli poniżej zaprezentowano konta służące do ewidencji przychodów i kosztów związanych ze sprzedażą.

Przychody i koszty związane ze sprzedażą produktów	
– konto 70-0 „Sprzedaż produktów”	– konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”
Przychody i koszty związane ze sprzedażą towarów	
– konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	– konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”
Przychody i koszty związane ze sprzedażą materiałów i opakowań	
– konto 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”	– konto 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań”
Przychody i koszty związane ze sprzedażą pozostałych składników majątku	
– konto 75-0 „Przychody finansowe” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	– konto 75-1 „Koszty finansowe” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”

II. SPRZEDAŻ SKŁADNIKÓW MAJĄTKU OBROTOWEGO

1. Przychody ze sprzedaży wyrobów w jednostce produkcyjnej

Do ewidencji księgowej przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych stosuje się konto 70-0 „Sprzedaż produktów”. Po stronie Ma tego konta ujmuje się przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych oraz półfabrykatów zarówno w kraju, jak i za granicę, pod warunkiem, że sprzedaż ta stanowi przedmiot podstawowej działalności jednostki.

Do przychodów ze sprzedaży produktów nie zalicza się między innymi: otrzymanych przed dostawą wyrobów gotowych i półproduktów przedpłat i zaliczek, przekazania wyrobów gotowych z własnych zakładów wytwarzających te produkty do własnych placówek handlu detalicznego, magazynów hurtowych i zakładów gastronomicznych, zużycia produktów w postaci wyrobów gotowych i półfabrykatów na potrzeby własnej działalności statutowej, socjalnej i budowy środków trwałych.

Ewidencję szczegółową do konta 70-0 można przykładowo prowadzić według grup produktów lub zakładów produkcyjnych, kierunków sprzedaży (sprzedaż w kraju, WDT, eksport), według odbiorców, obowiązujących stawek VAT oraz w podziale na sprzedaż wobec jednostek powiązanych i pozostałych.

Przykład

I. Założenia:

1. W czerwcu 2017 r. jednostka sprzedała spółce „Alfa” 120 szt. wyrobu „AB” za: 75 zł/szt. Wartość sprzedaży, zgodnie z wystawioną fakturą, wyniosła brutto: 11.070 zł (w tym VAT: 2.070 zł).
2. W tym samym miesiącu jednostka sprzedała klientowi „Beta” 100 szt. wyrobu „XY” w cenie: 50 zł/szt. Zgodnie z wystawioną fakturą, wartość sprzedaży wyniosła brutto: 6.150 zł (w tym VAT: 1.150 zł).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż wyrobów „AB”:			
a) cena sprzedaży netto: 75 zł/szt. × 120 szt. =	9.000 zł		70-0
b) VAT należny	2.070 zł		22-2
c) należność od odbiorcy	11.070 zł	20	
2. FS – faktura dokumentująca sprzedaż wyrobów „XY”:			
a) cena sprzedaży netto: 50 zł/szt. × 100 szt. =	5.000 zł		70-0
b) VAT należny	1.150 zł		22-2
c) należność od odbiorcy	6.150 zł	20	

III. Księgowania:

Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”
(w analityce: Sprzedaż wyrobów gotowych „AB”)

9.000 (1a)

Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”

2.070 (1b)
1.150 (2b)

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent „Alfa”)

(1c) 11.070

Konto 70-0 „Sprzedaż produktów” (w analityce: Sprzedaż wyrobów gotowych „XY”)		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent „Beta”)	
	5.000 (2a)	(2c)	6.150

2. Koszty wytworzenia sprzedanych produktów gotowych

Generalnie ustawa o rachunkowości – w zakresie kosztów – wymaga:

- 1) wprowadzenia do ksiąg rachunkowych w postaci zapisu wszystkich kosztów, które miały miejsce w danym okresie sprawozdawczym na podstawie dowodów źródłowych,
- 2) zakwalifikowania kosztów do właściwego okresu (bieżącego lub przyszłego),
- 3) zaliczenia do kosztów wytworzenia produktów kosztów określonych w definicji kosztu wytworzenia,
- 4) rozliczenia kosztów wytworzenia produktów na część sprzedaną (odnoszoną na wynik finansowy) i na część będącą w zapasach wyrobów gotowych (półproduktów).

Jednostki zajmujące się działalnością produkcyjną powinny ujmować i rozliczać koszty działalności operacyjnej podstawowej i ogólnego zarządu (działalności pomocniczej o ile występuje) w dwojaki sposób:

- 1) tylko według funkcji – na kontach zespołu 5 (wówczas do każdego konta zespołu 5 prowadzi się ewidencję kosztów według rodzajów, ze szczegółowością wymaganą w informacji dodatkowej, w części dodatkowe informacje i objaśnienia – załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości),
- 2) zarówno według rodzajów, jak i według funkcji – na kontach zespołu 4 i równocześnie na kontach zespołu 5.

Jednostki prowadzące ewidencję kosztów oraz ich rozliczanie tylko na kontach zespołu 4, z reguły prowadzą niezbyt rozbudowaną, a raczej jednorodną działalność gospodarczą, bez kalkulowania kosztów produktów. W przypadku działalności produkcyjnej taki rachunek kosztów nie jest zalecany.

Ewidencja kosztów tylko według funkcji

Jeżeli jednostka ujmuje i rozlicza koszty działalności operacyjnej podstawowej i ogólnego zarządu wyłącznie na kontach zespołu 5, to ewidencję kosztów produkcji może prowadzić na koncie 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, obejmującym koszty związane z produkcją. Na koncie tym gromadzone będą koszty stanowiące koszt wytworzenia produktu – zdefiniowany w art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości – obejmujący koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Ujęcie podstawowych operacji gospodarczych związanych z rozliczaniem kosztów produkcji na kontach zespołu 5, może przebiegać następującymi zapisami:

- 1) bieżące księgowanie kosztów dotyczących danego miesiąca na podstawie dokumentów źródłowych (takich jak zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagro-

dzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników, podatki obciążające koszty):

- **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, 55 „Koszty zarządu”,
 - **Ma odpowiednie konto w zespole 0, 1, 2, 3,**
- 2) koszty zakwalifikowane do rozliczenia w czasie:
- **Wn konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
 - **Ma odpowiednie konto w zespole 1, 2, 3, 8,**
- 3) przeniesienie kosztów rozliczanych w czasie w części przypadającej na bieżący miesiąc:
- **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, 55 „Koszty zarządu”,
 - **Ma konto 64-0** „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- 4) rozliczenie kosztów działalności podstawowej:
- **Wn konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
 - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- 5) przeksięgowanie wartości produkcji na koszt sprzedanych produktów:
- **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
- 6) przeniesienie na dzień bilansowy kosztów działalności operacyjnej:
- **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
 - **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”, 55 „Koszty zarządu”.

Na dzień bilansowy konto 50-0 może wykazywać saldo debetowe, w sytuacji gdy wystąpi produkcja w toku.

Ewidencja kosztów według rodzajów i równocześnie według funkcji

Ewidencja kosztów według rodzajów i równocześnie według funkcji polega na ujmowaniu – według zasad ogólnych kosztów najpierw na kontach zespołu 4 (wyodrębnionych co najmniej ze szczegółowością wymaganą w załącznikach do ustawy). Konto zespołu 4 obciąża się kwotami kosztów wynikającymi z dowodów źródłowych. Po zakończeniu miesiąca (lub równocześnie z ujęciem kosztów na kontach zespołu 4) przenosi się te koszty na odpowiednie stanowiska kosztów – w zespole 5 (tu: konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”), za pośrednictwem konta 49 „Rozliczenie kosztów”. Dalsza ewidencja kosztów na kontach zespołu 5 odbywa się zgodnie z opisanymi wyżej zasadami dla ewidencji kosztów wyłącznie według funkcji.

3. Stopniowa sprzedaż produktów wielokrotnego użytku

Jednostka działająca w branży informatycznej wyprodukowała program komputerowy przeznaczony do wielokrotnej sprzedaży. W jaki sposób księgować przychody ze sprzedaży tego produktu?

Wytwarzane przez jednostkę oprogramowania (programy komputerowe) przeznaczone do wielokrotnej sprzedaży (dla anonimowych nabywców) stanowią wyroby (produkty) gotowe, stąd też przychód z ich sprzedaży księgowany jest na koncie 70-0 „Sprzedaż produktów”.

Warto przy okazji zaznaczyć, iż specyfika produktów wielokrotnego użytku (jakim jest oprogramowanie podlegające wielokrotnej sprzedaży) polega na tym, iż powstają one w jednorazowym cyklu produkcyjnym i mogą być sprzedawane w dowolnej liczbie egzemplarzy. Zasadnicza część kosztów ich wytworzenia zostaje poniesiona jednorazowo przed rozpoczęciem sprzedaży, natomiast koszt związany ze sprzedażą kolejnego egzemplarza jest relatywnie niewielki w porównaniu z kosztami poniesionymi wcześniej.

Koszt wytworzenia takich programów ujmowany jest w księgach rachunkowych według zasad ogólnych. Wstępnie koszt ten odnoszony jest więc na właściwe konta kosztów działalności operacyjnej, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
- **Ma różne konta**

oraz równolegle:

- **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Gdy dany program jest już gotowy do sprzedaży, rzeczywisty koszt jego wytworzenia odnosi się na konto 60-0 „Produkty gotowe” w korespondencji z kontem 58 „Rozliczenie kosztów działalności” lub 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

W świetle art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości, wytworzone przez firmę programy komputerowe przeznaczone do wielokrotnej sprzedaży wycenia się w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi ze sprzedaży tych produktów w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne.

W przypadku sprzedaży programu przeznaczonego do wielokrotnej sprzedaży konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” obciążane jest na bieżąco taką częścią kosztów wytworzenia produktów, jaka odpowiada różnicy między przychodem z ich sprzedaży a kosztami, które są niezbędne do realizacji sprzedaży (np. koszty wysyłki, koszty wykonania kopii). Charakterystyczne jest to, iż w początkowym okresie sprzedaż takich produktów jest na ogół bezwynikowa.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka działająca w branży informatycznej wyprodukowała program komputerowy, którego rzeczywisty koszt wytworzenia wyniósł: 63.000 zł.
2. W lutym 2017 r. sprzedano 30 kopii produktu za cenę jednostkową netto: 270 zł. Koszt wykonania jednej kopii wynosi: 75 zł.
3. Jednostka rozlicza koszty na kontach zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przyjęcie programu komputerowego po rzeczywistym koszcie wytworzenia	63.000 zł	60-0	50

2. FS – faktura dokumentująca sprzedaż oprogramowania: a) wartość netto sprzedaży: 30 kopii × 270 zł = b) VAT należny c) należność ogółem	8.100 zł 1.863 zł 9.963 zł	20	70-0 22-2
3. PK – koszt wytworzenia programu komputerowego dotyczący sprzedanych kopii: 8.100 zł – (30 kopii × 75 zł) =	5.850 zł	70-1	60-0
4. PK – koszty wykonania kopii programu: 30 kopii × 75 zł =	2.250 zł	70-1	50

III. Księgowania:

Konto 60-0 „Produkty gotowe”		Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”	
(1)	63.000		63.000 (1)		8.100 (2a)
	5.850 (3)		2.250 (4)		
Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”	
	1.863 (2b)	(2c)	9.963	(3)	5.850
				(4)	2.250

4. Sprzedaż usług elektronicznych za okres 12 miesięcy

Spółka z o.o. (wydawnictwo) zamierza wprowadzić sprzedaż czasopism w wersji elektronicznej (dostęp on-line). Na fakturze zostanie umieszczona informacja dotycząca długości okresu dostępu (np. dostęp na 12 miesięcy, tj. od 1 czerwca 2017 r. do 31 maja 2018 r.). Płatność za usługę następować będzie przed jej wykonaniem, co oznacza, że dostęp do portalu internetowego będzie możliwy dopiero po dokonaniu przez klienta płatności. Jak ująć przychody ze sprzedaży w księgach rachunkowych?

W opisanym przypadku mamy do czynienia z 12 miesięcznym abonamentem za dostęp do czasopism w wersji elektronicznej, płatnym z góry przed wykonaniem usługi. W momencie otrzymania takiej przedpłaty nie powstaje przychód ani podatkowy (por. art. 12 ust. 4 pkt 1 updop), ani bilansowy i to niezależnie od tego, że na potwierdzenie otrzymanej przedpłaty jest wystawiana faktura.

Przypominamy, iż przychody osiągnięte w ramach podstawowej działalności operacyjnej każdej jednostki ujmują się w księgach rachunkowych zgodnie z zasadą memoriału, określonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wynika z niej, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Jak wynika z art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości, dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego należy zaliczyć koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Ponadto, na podstawie art. 41 ust. 1 ww. ustawy, równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów.

W przedmiotowej sprawie przychód powstanie w dacie, w której czasopisma będą dostępne. Jeśli np. czasopisma będą wydawane (a tym samym dostępne w wersji elektronicznej) co miesiąc, to przychód z tego tytułu powstanie w każdym miesiącu, za który uiszczono abonament. Rozliczenie tego typu przychodów będzie przebiegać analogicznie jak w przypadku prenumerat tradycyjnych, czyli „papierowych”.

W księgach rachunkowych spółka ujmie kwotę otrzymanego abonamentu, zapisem:

- **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami” lub 13-0 „Rachunek bieżący”,
- **Ma konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Natomiast przychody ze sprzedaży będą rozliczane co miesiąc, zapisem:

- **Wn konto 84** „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”.

5. Przychód z tytułu usług świadczonych w sposób ciągły

Jesteśmy jednostką realizującą usługi sprzątania w budynkach naszych kontrahentów. Na początku każdego miesiąca wystawiamy tym kontrahentom faktury za usługę sprzątania świadczoną w poprzednim miesiącu. Ewidencjonujemy je do poprzedniego miesiąca na konta przychodów i rozrachunków. W związku z tym na wygenerowanych na ostatni dzień miesiąca potwierdzeniach sald widoczne są faktury wystawione w kolejnym miesiącu. W którym miesiącu należy wykazywać należności za takie faktury? Jak ewidencjonować takie faktury?

Przychód z tytułu świadczenia usług ciągłych

Ustalając przychód bilansowy należy kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, takimi jak zasada wyższości treści ekonomicznej nad formą prawną, zasada memoriału, zasada współmierności przychodów i kosztów, a także zasada ostrożnej wyceny. Ponadto należy pamiętać, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (por. art. 20 ustawy o rachunkowości). Zgodnie z przepisami bilansowymi, przychody ze sprzedaży usług przyporządkowuje się w księgach rachunkowych do okresu (miesiąca, roku obrotowego), którego one dotyczą. Innymi słowy przychód ewidencjonuje się w momencie wykonania usługi. Jeżeli wykonanie usługi nastąpiło w ostatnim dniu roku obrotowego (okresu sprawozdawczego), a fakturę wystawiono w następnym okresie (roku, miesiącu), to sprzedaż taka stanowi dla potrzeb bilansowych (i podatku dochodowego) przychód okresu, w którym nastąpiło wykonanie usługi. Szczególny charakter mają przychody z tytułu usług i dostaw ciągłych, do których zalicza się np. usługi najmu, księgowość, telekomunikacyjne, wodociągowe oraz dystrybucję energii elektrycznej, ciepłej i gazu przewodowego. Wynikają one z reguły z umów zawartych na dłuższy czas i są rozliczane cyklicznie.

Dla usług ciągłych za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do dostaw energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego. Wynika to z art. 12 ust. 3c–3d updog oraz odpowiednio art. 14 ust. 1e i 1h updog.

Jeżeli usługi ciągłe są rozliczane w okresach rozliczeniowych, to dla celów bilansowych przychód z tytułu świadczenia tych usług może być ustalany – naszym zdaniem – analogicznie jak dla celów podatku dochodowego, w ostatnim dniu przyjętego okresu rozliczeniowego.

Ewidencja księgowa faktur sprzedaży usług ciągłych

W księgach rachunkowych miesiąca, w którym powstał przychód, fakturę wystawioną z tytułu świadczonej usługi ciągłej można ująć zapisem:

- a) wartość brutto faktury:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- b) kwota VAT należnego:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) wartość netto faktury:
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż usług”.

Należność wynikająca z faktury sprzedaży usług ciągłych zostanie ujęta na właściwym koncie rozrachunkowym (konto 20) w księgach miesiąca, w którym powstał przychód, mimo iż na koniec miesiąca należność ta nie jest jeszcze wymagalna.

Pozostające na dzień bilansowy na koncie 20 „Rozrachunki z odbiorcami” saldo Wn ujemne się w aktywach bilansu w pozycji przeznaczonej do prezentacji należności krótkoterminowych z tytułu dostaw i usług.

6. Oprogramowanie wytworzone na indywidualne zamówienie klienta

Jesteśmy firmą zajmującą się tworzeniem i wdrażaniem oprogramowania. Oprogramowanie pisane jest dla danego klienta i ma zastosowanie tylko u niego. Większą jego część zlecamy do napisania programistom zewnętrznym. Oprogramowanie sprzedajemy osobną fakturą bądź w ramach comiesięcznej obsługi. Czy część programu napisana przez zewnętrznych programistów jest dla nas wartością niematerialną i prawną, czy możemy traktować ją jako towar?

Programy komputerowe lub oprogramowanie (jak powszechnie się je nazywa) zalicza się do autorskich praw majątkowych lub licencji na korzystanie z tych programów i kwalifikuje do wartości niematerialnych i prawnych, jeśli spełniają warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości.

Wytworzonego przez jednostkę oprogramowania, o którym mowa w pytaniu, nie należy klasyfikować do wartości niematerialnych i prawnych. Nie spełnia ono bowiem podstawowego warunku zaliczenia go do tych składników majątku. Przede wszystkim nie zostało ono nabyte, tylko wytworzone we własnym zakresie – pomimo iż jego część została napisana przez programistów zewnętrznych. Z pytania wynika ponadto, iż jednostka tworzy takie oprogramowanie na sprzedaż, na indywidualne zamówienie klienta. Stąd też – w naszej opinii – stanowić ono będzie produkt.

Koszt wytworzenia takiego programu komputerowego ujmowany jest w księgach rachunkowych według zasad ogólnych, co oznacza, że wstępnie koszt ten odnoszony jest na właściwe konta kosztów działalności operacyjnej (konto 40 „Koszty według rodzajów” lub konto zespołu 5). Przy czym w związku z tym, że oprogramowanie wytwarzane jest na indywidualne zamówienie klienta – co oznacza, że jest ono przystosowane dokładnie do jego wymagań – rzeczywiste koszty poniesione na jego wytworzenie wskazane jest odnieść w momencie sprzedaży bezpośrednio na konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

Operacje dotyczące kosztów wytworzenia programu komputerowego na indywidualne zamówienie klienta oraz sprzedaży tego oprogramowania, jednostka prowadząca ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, może ujmować następującymi zapisami:

- 1) zarachowanie kosztów prostych do kosztów działalności operacyjnej (w tym wynagrodzenie dla programistów zewnętrznych):
 - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
 - **Ma konta zespołu 1, 2, 3**
 oraz rozliczenie kosztów na właściwe konto w zespole 5:
 - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- 2) sprzedaż programu komputerowego i jego wdrożenie (na podstawie faktury):
 - a) wartość netto:
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”,
 - b) VAT należny:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) wartość brutto należności:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- 3) przeniesienie kosztu wytworzenia programu komputerowego w ciężar konta 70-1:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

7. Przychody ze sprzedaży towarów w jednostce handlowej

Do ewidencji przychodów ze sprzedaży towarów służy konto 73-0 „Sprzedaż towarów”. Ewidencję szczegółową do konta 73-0 można prowadzić przykładowo według: poszczególnych odmian działalności, placówek handlowych (jeżeli jednostka posiada np. kilka sklepów lub hurtowni), obowiązujących stawek VAT, kierunków sprzedaży (kraj, WDT, eksport), według odbiorców, w tym w podziale na jednostki powiązane i pozostałe. Zwracamy uwagę, że do przychodów ze sprzedaży towarów nie zalicza się takich operacji jak przesunięcie towarów z własnego magazynu hurtowego do własnych placówek handlu detalicznego i własnych zakładów gastronomicznych, przekazanie towarów z przeznaczeniem do zużycia na potrzeby własnej działalności operacyjnej (podstawowej, pomocniczej i zarządu), przekazanie towarów z przeznaczeniem do budowy i ulepszenia środków trwałych, otrzymanych przed wydaniem towarów zaliczek, przedpłat i zatańków.

Przykład

I. Założenia:

1. W czerwcu 2017 r. spółka sprzedała towary kontrahentowi z Holandii i wystawiła fakturę na kwotę: 2.000 EUR. Wartość faktury przeliczono na złote według średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, który wynosił: 4,2260 zł/EUR (kurs przykładowy), co dało kwotę: 8.452 zł. Jednostka posiada dokumenty uprawniające do zastosowania stawki VAT: 0% (wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów).
2. W tym samym miesiącu spółka sprzedała 200 szt. towarów kontrahentowi krajowemu w cenie: 35 zł/szt. Wartość faktury wynosiła brutto: 8.610 zł (w tym VAT: 1.610 zł).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż towarów do Holandii (WDT): 2.000 EUR × 4,2260 zł/EUR =	8.452 zł	20	73-0
2. FS – faktura dokumentująca sprzedaż krajową towarów:			
a) cena sprzedaży netto	7.000 zł		73-0
b) VAT należny	1.610 zł		22-2
c) wartość należności od odbiorcy	8.610 zł	20	

III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: Sprzedaż towarów – WDT)	Konto 73-0 „Sprzedaż towarów” (w analityce: Sprzedaż towarów – kraj)	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”
8.452 (1)	7.000 (2a)	1.610 (2b)
Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent krajowy)	Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent z Holandii)	
(2c) 8.610	(1) 8.452	

8. Koszty sprzedaży towarów

Do ewidencji kosztów sprzedanych towarów służy konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”. Po stronie Wn konta 73-1 ujmuje się wartość sprzedanych towarów w cenach przyjętych do ich ewidencji. Natomiast po stronie Ma konta 73-1 ujmuje się wszelkie zmniejszenia wartości sprzedanych towarów, które wynikają z uznanych reklamacji i zwrotów oraz przeniesienia salda tego konta na koniec roku na wynik finansowy. Saldo konta 73-1 wykazuje w ciągu roku saldo debetowe, które na koniec roku przenosi się na wynik finansowy, zapisem:

- **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
- **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

Wydanie towaru z magazynu w celu jego sprzedaży ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
- **Ma konto 33** „Towary”.

Księgowanie to towarzyszy każdej sprzedaży towaru ujmowanej na podstawie faktury sprzedaży, zapisem:

- **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- **Ma konto 73-0** „Sprzedaż towarów”.

Jednostki na dzień nabycia ujmują w księgach rachunkowych towary w cenach nabycia (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości). W ramach pewnych uproszczeń, jeśli nie zniekształci to stanu aktywów i wyniku finansowego jednostki, towary mogą być wyceniane w cenach zakupu (por. art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Odpowiednia strona księgowania (Wn/Ma) na kontach 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” oraz 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” za-

leży od rodzaju powstałych odchyień od stałych cen ewidencyjnych. Odchylenia debetowe powstają bowiem wówczas, gdy rzeczywista cena jest wyższa od ceny ewidencyjnej, z kolei odchylenia kredytowe powstają, gdy rzeczywista cena jest niższa od ceny ewidencyjnej.



Uwaga: Do wyceny rozchodu towarów z magazynu powinny być używane ceny, według których wyceniono ich przychód do magazynu.

Przykład

Sprzedaż towarów ujmowanych w ewidencji w rzeczywistych cenach nabycia

I. Założenia:

1. Hurtownia zabawek dla dzieci w maju 2017 r. sprzedała zabawki o wartości w cenie sprzedaży netto: 50.000 zł, plus VAT należny: 11.500 zł.
2. Jednostka prowadzi ewidencję towarów w cenach rzeczywistych na poziomie ceny nabycia.
3. Na podstawie dowodu WZ wydano z magazynu zabawki po rzeczywistej cenie nabycia: 38.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż towarów:			
a) wartość towaru w cenie sprzedaży netto	50.000 zł		73-0
b) VAT należny	11.500 zł		22-2
c) wartość należności od odbiorcy	61.500 zł	20	
2. WZ – wydanie towaru z magazynu	38.000 zł	73-1	33

III. Księgowania:

Konto 33 „Towary”				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	
(S.p.)	100.000	38.000	(2)		11.500	(1b)	50.000 (1a)
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”				Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”			
(2)	38.000			(1c)	61.500		

9. Sprzedaż towarów ujmowanych w księgach w stałych cenach ewidencyjnych

Przedsiębiorstwo osoby fizycznej prowadzi ewidencję towarów w stałych cenach ewidencyjnych. Jak w takiej sytuacji ujmować sprzedaż w księgach rachunkowych? Jak rozliczać odchylenia?

Zasady wyceny towarów w stałych cenach ewidencyjnych

Zasadniczo towary na dzień ich nabycia ujmuje się w księgach rachunkowych w cenach nabycia lub zakupu, jeśli nie zniekształca to stanu tych aktywów oraz wyniku finansowe-

go jednostki (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 oraz art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Towary mogą być również ujmowane na dzień ich nabycia w cenach przyjętych do ewidencji (tj. w stałych cenach ewidencyjnych). W księgach rachunkowych należy wówczas uwzględnić różnice pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia lub zakupu (zob. art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Stałe ceny ewidencyjne ustala się na poziomie cen przewidywanych (planowanych) lub na poziomie cen, które występują w danym okresie najczęściej, albo na poziomie cen z poprzedniego okresu. Za stałe ceny ewidencyjne towarów można przyjąć ceny ewidencyjne na poziomie:

- cen zakupu (nabycia) netto,
- cen sprzedaży netto (obejmujących cenę zakupu netto i marżę),
- cen sprzedaży brutto (obejmujących cenę sprzedaży netto i VAT należny).

Przyjmowanie do ewidencji towarów w stałych cen ewidencyjnych prowadzi do tego, że wartość zaewidencjonowanych towarów różni się od ich wartości w rzeczywistych cenach zakupu lub nabycia. Różnice pomiędzy stałymi cenami ewidencyjnymi a rzeczywistymi cenami zakupu (nabycia) stanowią odchylenia od cen ewidencyjnych towarów. Powstałe odchylenia od cen ewidencyjnych towarów ujmuje się na osobnym koncie 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”, które stanowi konto korygujące do konta 33 „Towary”.

Rozliczanie odchyleń od cen ewidencyjnych

Najpóźniej na dzień bilansowy wartość towarów ujmowanych w księgach w cenach ewidencyjnych doprowadza się do poziomu cen rzeczywistych, tj. cen nabycia lub zakupu nie wyższych od cen ich sprzedaży netto. W celu doprowadzenia wartości rozchodu oraz pozostałego zapasu towarów do rzeczywistych cen zakupu (nabycia) należy rozliczyć odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na rozchód tych aktywów oraz pozostających w zapasie.

Odchylenia od stałych cen ewidencyjnych jednostka powinna rozliczać co najmniej na koniec okresu sprawozdawczego, czyli miesiąca, kwartału, roku. W świetle bowiem art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości, okresem sprawozdawczym jest okres, za który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych. Odchylenia od stałych cen ewidencyjnych towarów można rozliczać na dwa sposoby:

- 1) na bieżąco w miarę ich rozchodu – sposób ten charakteryzuje się tym, że wielkość odchyleń dotyczących każdego rozchodu towarów potwierdza się za każdym razem dowodem dokumentującym wydanie z magazynu,
- 2) po zakończeniu okresu sprawozdawczego za pomocą wskaźnika odchyleń przeciętnych (Wop) – sposób ten polega na obliczeniu wskaźnika według ustalonego wzoru i na jego podstawie rozliczenia odchyleń przypadających na rozchód towarów i na zapas towarów pozostających na stanie magazynowym na koniec okresu sprawozdawczego; wskaźnik odchyleń przeciętnych wylicza się następująco:

$$\text{Wop} = (\text{O} \times 100) : (\text{Rk} + \text{S} + \text{Rw})$$

gdzie:

- O** – suma odchyleń od cen ewidencyjnych do rozliczenia za dany okres sprawozdawczy razem z saldem odchyleń na początek tego okresu,
- Rk** – wartość zapasu towarów w cenach ewidencyjnych ustalona na koniec okresu sprawozdawczego,
- S** – rozchód towarów z tytułu sprzedaży, ustalony w cenach ewidencyjnych za dany okres sprawozdawczy,
- Rw** – rozchód towarów z tytułu dostaw wewnętrznych.

Odchylenia przypadające na rozchód towarów wylicza się według wzorów:

1) rozchód towarów z tytułu sprzedaży: $Os = (S \times Wop) : 100$

2) rozchód towarów z innych tytułów: $ORw = (Rw \times Wop) : 100$

Odchylenia przypadające na zapas towarów ustala się zaś według wzoru:

$$ORk = (Rk \times Wop) : 100$$



Uwaga: Wybraną metodę oraz częstotliwość rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych należy stosować przez cały rok obrotowy. Dodajmy, iż wycenę rozchodu towarów prowadzi się w takich samych cenach co wycenę ich przychodu. Oznacza to, że jeśli jednostka przyjmuje do magazynu towary po stałych cenach ewidencyjnych, to wydanie (rozchód) ich z magazynu musi się odbywać w pierwszej kolejności również według tych cen. Dopiero następnym krokiem jest ustalenie różnic między ceną ewidencyjną a rzeczywistą ceną nabycia lub zakupu.

Ewidencja księgowa sprzedaży towarów

Operacje związane ze sprzedażą towarów (w tym towarów ujmowanych w księgach w stałych cenach ewidencyjnych) oraz z ich wydaniem z magazynu księguje się zapisem:

- 1) faktura dokumentująca sprzedaż towaru:
 - a) wartość brutto transakcji:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
 - b) kwota VAT należnego:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) wartość netto:
 - **Ma konto 73-0** „Sprzedaż towarów”,
- 2) wydanie towaru z magazynu na podstawie dowodu WZ:
 - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma konto 33** „Towary”,
- 3) rozliczenie odchyleń od cen ewidencyjnych przypadających na sprzedane towary:
 - **Wn/Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma/Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”.

Odpowiednia strona księgowania (Wn/Ma) na kontach 73-1 oraz 34-2 zależy od rodzaju powstałych odchyleń. Odchylenia debetowe powstają, gdy rzeczywista cena jest wyższa od ceny ewidencyjnej, z kolei odchylenia kredytowe powstają gdy rzeczywista cena jest niższa od ceny ewidencyjnej.

Przykład

I. Założenia:

1. Przedsiębiorstwo osoby fizycznej prowadzące sprzedaż hurtową ewidencjonuje towary w stałych cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży netto.
2. Na początek okresu saldo Wn konta 33 „Towary”, wynosiło: 250.000 zł, a saldo Ma konta 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” wynosiło: 45.000 zł.
3. W danym okresie miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

- a) przyjęto do magazynu zakupione towary o wartości ewidencyjnej: 235.000 zł; odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych tych towarów wyniosły: 47.000 zł,
 b) sprzedano towary o wartości według cen ewidencyjnych: 445.000 zł; faktura sprzedaży opiewała na kwotę: 547.350 zł (w tym VAT należny: 102.350 zł).

II. Ustalenie i rozliczenie odchyleń od stałych cen ewidencyjnych przypadających na towary sprzedane w bieżącym okresie:

- Wartość zapasu w cenach ewidencyjnych ustalona na koniec okresu:
 $Rk = 250.000 \text{ zł} + 235.000 \text{ zł} - 445.000 \text{ zł} = 40.000 \text{ zł}.$
- Wskaźnik odchyleń przeciętnych:
 $Wop = [(45.000 \text{ zł} + 47.000 \text{ zł}) \times 100] : (40.000 \text{ zł} + 445.000 \text{ zł}) = 18,969072.$
- Odchylenia przypadające na sprzedane towary:
 $Os = (445.000 \text{ zł} \times 18,969072) : 100 = 84.412,37 \text{ zł}.$
- Odchylenia przypadające na zapas towaru:
 $ORk = (40.000 \text{ zł} \times 18,969072) : 100 = 7.587,63 \text{ zł}.$

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż towarów: a) wartość netto faktury b) VAT należny c) wartość brutto faktury	445.000,00 zł 102.350,00 zł 547.350,00 zł	20	73-0 22-2
2. WZ – wydanie towarów z magazynu według cen ewidencyjnych	445.000,00 zł	73-1	33
3. PK – odchylenia przypadające na sprzedane towary	84.412,37 zł	34-2	73-1

IV. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”
445.000,00 (1a)	102.350,00 (1b)	(1c) 547.350,00
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	Konto 33 „Towary”	Konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
(2) 445.000,00 84.412,37 (3)	(S.p.) 485.000,00 445.000,00 (2)	(3) 84.412,37 92.000,00 (S.p.)
	(S.k.) 40.000,00	7.587,63 (S.k.)

10. Obrót zbędnymi materiałami dokonywany sporadycznie

Firma produkcyjna sporadycznie sprzedaje swoje surowce jako towar. Pierwotnie wszystkie surowce są przyjmowane do magazynu surowców. W momencie podjęcia decyzji o przeznaczeniu surowca do sprzedaży, przesuwany jest on do dokumentu MM do magazynu towarów utworzonego w tym celu. Surowce ewidencjonowane są w cenach ewidencyjnych. Czy możemy zlikwidować magazyn towarów i wydawać surowce w momencie ich sprzedaży bezpośrednio z magazynu surowców? Na jakim koncie ująć przychody ze sprzedaży surowca?

Jednostka może sprzedawać nadmierne zapasy surowców bezpośrednio z magazynu materiałów, bez przesuwania ich do magazynu towarów.

Odpowiednia klasyfikacja danego składnika aktywów do towarów bądź też materiałów zależy przede wszystkim od rodzaju prowadzonej działalności oraz sposobu wykorzystania go w przedsiębiorstwie. Zasadniczo materiały to aktywa nabywane przez jednostkę lub wytworzone we własnym zakresie, przeznaczone do zużycia jako surowce do wytwarzania produktów (tj. wyrobów, robót i usług) lub na cele ogólnogospodarcze, czy też w celach reklamy lub reprezentacji. Cechą charakterystyczną surowców do produkcji jest to, iż zużywają się podczas jednego cyklu produkcyjnego i przekazują swoją wartość w całości wytworzonemu produktowi. Z kolei towary to rzeczowe aktywa obrotowe, wytworzone przez inne jednostki, zakupione w celu odsprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Towarami są także aktywa będące przedmiotem skupu, takie jak produkty rolne, leśne, surowce wtórne, również nabyte i przeznaczone do obrotu nieruchomości, a także prawa majątkowe, nabyte w celu odsprzedaży, jeśli nie stanowią aktywów trwałych jednostki.

Sprzedaż zbędnych zapasów materiałów, których jednostka nie jest w stanie zagospodarować w ramach własnej działalności gospodarczej, można ujmować na koncie 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Jeśli sprzedaż zbędnego surowca następuje bezpośrednio z magazynu materiałów, to w księgach rachunkowych można dokonać następujących zapisów:

- 1) faktura dokumentująca sprzedaż:
 - a) wartość brutto należności:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
 - b) VAT należny:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) przychód ze sprzedaży w cenie sprzedaży netto:
 - **Ma konto 74-0** „Sprzedaż materiałów i opakowań” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”,
- 2) WZ – wydanie sprzedanych materiałów z magazynu:
 - **Wn konto 74-1** „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 31** „Materiały”.

W sytuacji gdy jednostka prowadzi ewidencję materiałów w stałych cenach ewidencyjnych, konto 74-1 lub 76-1 należy skorygować o odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na sprzedane materiały, zapisem:

- **Wn/Ma konto 74-1** „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma/Wn konto 34-1** „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka produkcyjna sprzedała zbędne surowce za kwotę: 984 zł brutto (w tym VAT: 184 zł). Wartość sprzedanych surowców w cenach zakupu wynosiła: 670 zł.
2. Jednostka prowadzi ewidencję surowców według cen zakupu. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej jednostka stosuje konta zespołu 4 i 5 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż surowców:			
a) wartość brutto należności	984 zł	20	
b) VAT należny	184 zł		22-2
c) przychód ze sprzedaży w cenie sprzedaży netto: 984 zł – 184 zł =	800 zł		74-0
2. WZ – wydanie sprzedanych surowców z magazynu	670 zł	74-1	31

III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”	
(1a)	984		184 (1b)		800 (1c)
Konto 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań”		Konto 31 „Materiały i opakowania”			
(2)	670	(S.p.)	670	670 (2)	

11. Sprzedaż towarów otrzymanych nieodpłatnie

Jednostka działająca w branży kosmetycznej otrzymała nieodpłatnie partię kremów, które nie są związane z żadną konkretną dostawą. Kremy te będą sprzedawane. Jak należy zaksięgować i udokumentować przyjęcie kremów do magazynu i ich rozchód w związku ze sprzedażą?

Wprowadzenie nieodpłatnie otrzymanych towarów do ewidencji księgowej

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, koszty i przychody związane z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie aktywów, w tym środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, czy nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych zalicza się do kosztów lub przychodów pośrednio związanych z działalnością operacyjną jednostki. Dlatego też nieodpłatnie otrzymane towary (tutaj: kremy) zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych, zapisem:

- **Wn konto 33 „Towary”,**
- **Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.**

Operację nieodpłatnego nabycia towaru wskazane jest udokumentować dowodem wewnętrznym lub protokołem przyjęcia zawierającym oznaczenie towaru według ilości i cech charakterystycznych tych towarów.

W księgach rachunkowych otrzymane nieodpłatnie towary ujmuje się według aktualnej ceny rynkowej. Z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika bowiem, że jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, czyli ceny rynkowej.

Przychody i koszty związane ze sprzedażą towarów otrzymanych nieodpłatnie

Przychód uzyskany ze sprzedaży towarów otrzymanych nieodpłatnie ujmuje się w księgach rachunkowych na zasadach ogólnych, tj. na koncie dotyczącym sprzedaży towarów handlowych 73-0 „Sprzedaż towarów”.

Równolegle do zarachowania przychodów ze sprzedaży księguje się rozchód sprzedanych towarów, zapisem:

- **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia),
- **Ma konto 33** „Towary”.

W stanie faktycznym przedstawionym w pytaniu, podatnik otrzymał od kontrahenta nieodpłatnie towary, które zamierza sprzedawać. Skoro zatem potraktował przedmiotowe towary jako towar handlowy, oznacza to, że mają one dla niego określoną wartość handlową. Z punktu widzenia przepisów podatkowych, jeśli podatnik prowadzący działalność gospodarczą otrzymuje świadczenia w naturze inne nieodpłatne świadczenia – wartość tych świadczeń stanowi u niego przychód z prowadzonej działalności. Wynika to z treści art. 14 ust. 2 pkt 8 upodof oraz art. 12 ust. 1 pkt 2 upodof.

Podobnie, jak dla celów bilansowych, wartość otrzymanego nieodpłatnie świadczenia ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania (zob. art. 11 ust. 2a pkt 4 upodof oraz art. 12 ust. 6 pkt 4 upodof). Jednocześnie w momencie sprzedaży towarów ich wartość, w wysokości wcześniej ustalonego przychodu z nieodpłatnych świadczeń, będzie stanowiła koszt uzyskania przychodów. Możliwość taką przewiduje art. 22 ust. 1d upodof oraz art. 15 ust. 1i upodof. Prawo do uwzględnienia w kosztach podatkowych tak ustalonej wartości zbywanych towarów, które podatnik nabył nieodpłatnie, nie zależy przy tym od przyjętej przez niego ceny sprzedaży.



Przykładowy wzór umowy darowizny można znaleźć w serwisie www.druki.gofin.pl w zakładce Umowy

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka „X” otrzymała nieodpłatnie partię kremów (100 szt.). Wartość rynkowa otrzymanych towarów wynosiła: 100 szt. $\times$ 25 zł/szt. = 2.500 zł.
2. W ciągu miesiąca sprzedano wszystkie kremy otrzymane nieodpłatnie. Miesięczny raport fiskalny zawierał następujące dane:
 - a) wartość sprzedaży netto: 3.000 zł,
 - b) VAT zawarty w utargach: 690 zł,
 - c) wartość sprzedaży brutto opłacona gotówką: 3.690 zł.
3. Jednostka prowadzi ewidencję towarów w cenach zakupu. Wartość ewidencyjna sprzedanych kremów wynosiła: 2.500 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PZ – przyjęcie do magazynu partii kremów otrzymanych nieodpłatnie: 100 szt. $\times$ 25 zł/szt. =	2.500 zł	33	76-0
2. Przychody ze sprzedaży gotówkowej (miesięczny raport fiskalny):			
a) wartość brutto sprzedaży	3.690 zł	10	
b) VAT należny	690 zł		22-2
c) wartość sprzedaży netto	3.000 zł		73-0
3. WZ – wartość sprzedanych kremów otrzymanych nieodpłatnie	2.500 zł	73-1	33

III. Księgowania:

Konto 10 „Kasa”			Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”			Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”		
(2a)	3.690			690	(2b)		3.000	(2c)
Konto 33 „Towary”			Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”			Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”		
(1)	2.500	2.500 (3)		2.500	(1)	(3)	2.500	

12. Zmniejszenie przychodów ze sprzedaży w związku z reklamacją towarów

Kontrahent, któremu sprzedaliśmy towary, zgłosił reklamację i dokonał ich zwrotu. Uznaliśmy reklamację i zwróciliśmy należność za te towary. Jak księgować operacje gospodarcze związane z tym zdarzeniem?

Uznanie reklamacji zgłoszonej przez kontrahenta wiąże się zazwyczaj z koniecznością wystawienia faktury korygującej do faktury pierwotnej dokumentującej sprzedaż towaru.

W sytuacji gdy nabywca zwrócił towar sprzedawcy (w wyniku reklamacji), a sprzedawca nie dokonał jego wymiany, lecz zwrócił pieniądze kupującemu, operacje te mogą zostać ujęte w księgach rachunkowych sprzedawcy w następujący sposób:

- 1) PZ – przyjęcie wadliwego towaru do magazynu (jeśli towar objęty jest ewidencją magazynową):
 - **Wn konto 33 „Towary”**
(w analityce: Towary z reklamacji),
 - **Ma konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”**,
- 2) wystawienie faktury korygującej w związku z uznaniem reklamacji:
 - a) wartość netto faktury korygującej (zmniejszenie przychodu ze sprzedaży):
 - **Wn konto 73-0 „Sprzedaż towarów”**,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”**,
 - c) wartość brutto faktury (zmniejszenie należności od nabywcy):
 - **Ma konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”**.

W przypadku gdy kupujący uregulował wcześniej należność za zakupiony towar, zwrot pieniędzy na rzecz nabywcy księgowany jest zapisem:

- **Wn konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”**,
- **Ma konto 13-0 „Rachunek bieżący”**.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka otrzymała od jednego z klientów zwrot sprzedanych wcześniej towarów, które okazały się wadliwe. Wartość tych towarów w cenach zakupu wynosiła: 1.210 zł.
2. Jednostka uznała reklamację i wystawiła fakturę korygującą (zmniejszającą) na kwotę brutto: 1.845 zł (w tym VAT: 345 zł). W tym samym miesiącu nabywca otrzymał fakturę korygującą, a sprzedawca otrzymał potwierdzenie jej odbioru.

3. Towary w jednostce objęte są ewidencją magazynową, prowadzoną według rzeczywistych cen zakupu.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PZ – przyjęcie zwróconego towaru do magazynu	1.210 zł	33	73-1
2. FS – faktura korygująca (uznanie reklamacji klienta):			
a) wartość netto faktury (zmniejszenie przychodu ze sprzedaży)	1.500 zł	73-0	
b) zmniejszenie VAT należnego	345 zł	22-2	
c) wartość brutto faktury (zmniejszenie należności)	1.845 zł		20
3. WB – zwrot pieniędzy na rzecz nabywcy	1.845 zł	20	13-0

III. Księgowania:

Konto 33 „Towary” (w analizie: Towary z reklamacji)		Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”		Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	
(1)	1.210		1.210 (1)	(2a)	1.500
Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(2b)	345	(3)	1.845 1.845 (2c)	(S.p.)	10.000 1.845 (3)

13. Zbycie materiałów, których wartość przy nabyciu odniesiono bezpośrednio w koszty

Wartość zakupionych materiałów odnosimy bezpośrednio po zakupie w ciężar kosztów zużycia materiałów i dalej na konta zespołu 5. Materiały te są czasami odprzedawane. Jak księgować taką sprzedaż? Czy w takiej sytuacji należy dokonać korekty kosztów w zespole 4 i 5 oraz dodatkowego zapisu technicznego?

Sprzedaż materiałów, których wartość była odniesiona w momencie zakupu bezpośrednio w ciężar kosztów zużycia materiałów (i dalej na konta zespołu 5), spowoduje konieczność korekty (zmniejszenia) tych kosztów. Korekty tej należy dokonać poprzez ich przeksięgowanie na konto 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”. Z kolei przychód ze sprzedaży tych materiałów wskazane jest ująć na koncie 74-0 „Sprzedaż materiałów” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Przychód ze sprzedaży materiałów księguje się generalnie na koncie 74-0 „Sprzedaż materiałów”, zaś koszt ich sprzedaży na koncie 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów”. Jednak w przypadku, gdy sprzedaż materiałów następuje sporadycznie (okazjonalnie) i dotyczy materiałów nabywanych wyłącznie na potrzeby własnej działalności, to do ewidencji tej sprzedaży można stosować odpowiednio konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne” i 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”.

W przypadku sprzedaży materiałów odniesionych w momencie nabycia bezpośrednio w ciężar kosztów jednostka może zatem dokonać następujących zapisów:

1) faktura dokumentująca sprzedaż materiałów:

a) wartość netto sprzedaży:

– **Ma konto 74-0** „Sprzedaż materiałów i opakowań” lub 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”,

b) VAT należny:

– **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,

c) wartość brutto:

– **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,

2) korekta kosztów zużycia materiałów:

– **Wn konto 74-1** „Wartość sprzedanych materiałów i opakowań” lub 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”,

– **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii” lub konto zespołu 5.

W omawianej sytuacji wskazane jest ponadto dokonanie dodatkowego zapisu technicznego dla zachowania czystości obrotów na koncie kosztów rodzajowych lub koncie zespołu 5 – poprzez ujęcie kwoty odpowiadającej wartości sprzedanego materiału po obu stronach konta kosztów, zapisem ujemnym.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka odsprzedała materiały za kwotę netto: 1.300 zł, plus VAT: 299 zł.
2. Wartość sprzedanych materiałów została w momencie zakupu odniesiona bezpośrednio w koszty zużycia materiałów. Z faktury zakupu wynika, iż cena zakupu tych materiałów wynosiła: 1.250 zł.
3. Do ewidencji kosztów jednostka stosuje konta zespołu 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż materiałów:			
a) wartość brutto: 1.300 zł + 299 zł =	1.599 zł	20	
b) VAT należny	299 zł		22-2
c) wartość netto	1.300 zł		74-0
2. PK – korekta kosztów zużycia materiałów oraz równolegle zapis na kontach zespołu 5	1.250 zł	74-1	40-1
	1.250 zł	49	50
3. PK – zapis techniczny dla zachowania czystości obrotów:			
a) na koncie 40-1	– 1.250 zł	40-1	40-1
b) na koncie 50	– 1.250 zł	50	50

III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”	
(1a)	1.599		299 (1b)	1.300	(1c)

Konto 74-1 „Wartość
sprzedanych materiałów i opakowań”

(2)	1.250	
-----	-------	--

Konto 40-1 „Zużycie
materiałów i energii”

(Ob.)	1.250	1.250	(2)
(3a)	– 1.250	– 1.250	(3a)

Konto 49 „Rozliczenie kosztów”

(2)	1.250	1.250	(Ob.)
-----	-------	-------	-------

Konto 50 „Koszty działalności
podstawowej – produkcyjnej”

(Ob.)	1.250	1.250	(2)
(3b)	– 1.250	– 1.250	(3b)

14. Sprzedaż posiłków i odpisywanie w koszty wartości towarów na dzień zakupu

Jesteśmy małym zakładem gastronomicznym. Towary zakupione do produkcji posiłków wydajemy bezpośrednio do zużycia. Jak w księgach rachunkowych ująć sprzedaż gotowych posiłków oraz koszt zakupionych towarów i artykułów żywnościowych?

Jeżeli mały zakład gastronomiczny prowadzony jest przez właścicieli i członków ich rodzin lub przez zatrudnione osoby, lecz bez powierzenia im odpowiedzialności materialnej, to cała działalność gastronomiczna (magazyn, kuchnia, bufet) może być rozliczana łącznie.

Można w takim przypadku stosować uproszczoną metodę ewidencji zapasów, która polega na odpisywaniu w koszty wartości zakupionych towarów i artykułów żywnościowych w dniu ich zakupu. Ewidencja księgowa przebiega wówczas zapisem:

- **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia),”
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

Zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się na podstawie otrzymanych od dostawców faktur i dołączonych do nich dowodów potwierdzających przyjęcie towarów wykazanych w tych fakturach. Dowód przyjęcia towarów można zastąpić podpisem na fakturze, potwierdzającym przyjęcie dostawy. Ten sposób ewidencji stosuje się do całego zakładu gastronomicznego (kuchnia, bufet, magazyn), jeżeli odpowiedzialnym materialnie za przyjęte towary jest właściciel danej jednostki (firmy prowadzącej dany zakład gastronomiczny) i w związku z tym nie zachodzi potrzeba rozliczania zatrudnionych osób z powierzonego im mienia.

Stosowanie powyższej metody ewidencji połączone jest z ustalaniem stanu tych składników nie później niż na dzień bilansowy w drodze spisu z natury i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego zapasu, co może przebiegać zapisem:

- 1) zwiększenie stanu zapasów – gdy stan faktyczny zapasów ustalony na koniec okresu sprawozdawczego (np. miesiąca) jest wyższy od stanu ustalonego na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego:
 - **Wn konto 33-3** „Towary w bufecie”, 33-4 „Towary w magazynie, 33-5 „Towary i artykuły spożywcze w przerobie”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia),”
- 2) zmniejszenie stanu zapasów – gdy stan faktyczny zapasów ustalony na koniec okresu sprawozdawczego jest niższy od stanu ustalonego na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego:

- **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
- **Ma konto 33-3** „Towary w bufecie”, 33-4 „Towary w magazynie”, 33-5 „Towary i artykuły spożywcze w przerobie”.

Ewidencja utargów ze sprzedaży posiłków i towarów nieprzetworzonych odbywa się za pomocą kasy rejestrującej. Na podstawie dobowych raportów fiskalnych dokonuje się zapisów w księgach rachunkowych na ogólnych zasadach:

- a) wartość netto sprzedaży:
 - **Ma konto 73-0** „Sprzedaż towarów”,
- b) VAT należny:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) razem utarg:
 - **Wn konto 10** „Kasa”.

Przykład

I. Założenia:

1. W maju 2017 r. w zakładzie gastronomicznym miały miejsce następujące zdarzenia gospodarcze:
 - a) zakupiono artykuły spożywcze:
 - kwota zobowiązania wobec dostawcy: 47.000 zł,
 - VAT naliczony: 7.000 zł,
 - wartość zakupionych towarów: 40.000 zł,
 - b) sprzedano posiłki i towary w stanie nieprzetworzonym za gotówkę:
 - ogółem kwota zainkasowanego utargu: 61.360 zł,
 - VAT należny zawarty w utargu: 9.360 zł,
 - przychód ze sprzedaży posiłków i towarów w stanie nieprzetworzonym (wartość w cenach sprzedaży netto): 52.000 zł.
2. Na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego zapas towarów ustalony według cen zakupu wynosił: 2.000 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Faktura dokumentująca zakup artykułów spożywczych, na której potwierdzono przyjęcie dostawy do zakładu gastronomicznego:			
a) kwota zobowiązania wobec dostawcy	47.000 zł	30	21
b) zarachowanie VAT naliczonego (różne stawki)	7.000 zł	22-1	30
c) zarachowanie wartości zakupionych towarów w koszty	40.000 zł	73-1	30
2. Sprzedaż posiłków i towarów w stanie nieprzetworzonym za gotówkę (na podstawie dobowego raportu fiskalnego i sporządzonego na jego podstawie raportu obrotu):			
a) ogółem kwota zainkasowanego utargu	61.360 zł	10	
b) VAT należny zawarty w utargu (różne stawki)	9.360 zł		22-2

c) zarachowanie przychodu ze sprzedaży posiłków i towarów w stanie nieprzetworzonym (wartość w cenach sprzedaży netto)	52.000 zł		73-0
3. Zapas towarów ustalony na koniec bieżącego okresu sprawozdawczego według cen zakupu	2.000 zł	33-4	73-1

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1a)	47.000	7.000	(1b)		47.000	(1a)		(1b)	7.000		
		40.000	(1c)								
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”				Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”				Konto 33-4 „Towary w magazynie”			
(1c)	40.000	2.000	(3)		52.000	(2c)		(3)	2.000		
Konto 10 „Kasa”				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”							
(2a)	61.360				9.360	(2b)					

15. Korekta przychodów ze sprzedaży w świetle prawa podatkowego i bilansowego

Jesteśmy spółką z o.o. zajmującą się działalnością produkcyjną. W poprzednim roku obrotowym nabywca naszych produktów zrealizował wielkość zakupu uprawniającą do uzyskania rabatu. W bieżącym roku wystawiliśmy fakturę korygującą dokumentującą przyznany rabat cenowy. W księgach którego roku powinniśmy ująć kwotę zmniejszającą przychód ze sprzedaży?

Moment korygowania przychodów ze sprzedaży dla celów podatku dochodowego

Moment korygowania przychodów ze sprzedaży dla celów podatku dochodowego uzależniony jest od przyczyn, które spowodowały korektę tego przychodu. W świetle bowiem art. 12 ust. 3j updop oraz art. 14 ust. 1m updof, jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

O momencie korekty przychodów, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, decyduje data wystawienia stosownego dokumentu. Natomiast w przypadku korekty spowodowanej błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty przychodów dokonuje się wstecz, tj. w okresie, w którym powstał pierwotnie przychód.

Ustawodawca nie zdefiniował jednak pojęć „błąd rachunkowy” i „oczywista omyłka”. Wyjaśnienia dotyczące znaczenia ww. pojęć znajdziemy w interpretacjach organów podatkowych. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji



indywidualnej z 8 kwietnia 2016 r., nr IPPB6/4510-58/16-2/AZ, wyjaśnił, że: „(...) pojęcia „błędu rachunkowego” i „oczywistej omyłki” należy rozumieć zgodnie z ich znaczeniem potocznym. Zatem, w odniesieniu do przychodów podatkowych za „błąd rachunkowy” należy uznać sytuację, gdy przychód został niewłaściwie ujęty w księgach ze względu na błąd w toku wykonywania obliczeń, przy czym może to dotyczyć zarówno okoliczności leżących po stronie wystawcy faktury (np. błędne podanie na fakturze ilości towarów, błąd w zastosowanej cenie bądź wartości towarów, etc.), jak i po stronie odbiorcy takiego dokumentu (np. wprowadzenie do ksiąg rachunkowych nieprawidłowych kwot, zastosowanie wadliwego kursu waluty obcej przy przeliczaniu wartości przychodu na złote).

Z kolei za „inną oczywistą omyłkę” należy uznać oczywisty błąd, który nie jest jednocześnie błędem rachunkowym, np. zastosowanie błędnych cen (np. cen innych towarów oferowanych przez podatnika, nie zaś cen towarów faktycznie dostarczonych). Okoliczność taka musi mieć charakter pierwotny, tj. istnieć już

w momencie wystawiania pierwotnego dokumentu (faktury), przy czym „omyłka” taka musi być „oczywista” (...).



Obszerna baza interpretacji
urzędowych dostępna jest w serwisie
www.interpretacje.gofin.pl

Brak przychodów lub przychody niższe od kwoty korekty

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty), podatnik nie osiągnął przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, to – na podstawie art. 12 ust. 3k updog oraz art. 14 ust. 1n updog – podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.



Uwaga: Przepisów art. 12 ust. 3j i 3k updog oraz art. 14 ust. 1m i 1n updog, dotyczących korygowania przychodów, nie stosuje się, jeżeli korekta dotyczy przychodu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu (por. art. 12 ust. 3l updog oraz art. 14 ust. 1o updog).

Korekta po zmianie formy opodatkowania

Jeżeli korekta przychodów, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, następuje po zmianie formy opodatkowania z CIT na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o podatku tonażowym albo w ustawie o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, to – na podstawie art. 12 ust. 3m updog – zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed zmianą formy opodatkowania.

W przypadku natomiast podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jeżeli korekta przychodów, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, następuje po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej, likwidacji działów specjalnych produkcji rolnej albo zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania (określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, ustawie o podatku tonażowym albo w ustawie o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych) lub zmianie zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej, ma zastosowanie art. 14 ust. 1p updog. Na podstawie tego przepisu, zmniejszenia lub zwiększenia przycho-

dów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, zmianą formy opodatkowania lub zmianą zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej.

Bilansowe zasady korygowania przychodów ze sprzedaży

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają wprost zasad oraz momentu dokonywania korekt przychodów, tj. czy przychód należy skorygować w dacie wystawienia faktury korygującej, czy też w dacie powstania przychodu.

Uwzględniając treść ekonomiczną operacji gospodarczej jaką jest sprzedaż – dla celów bilansowych – wszelkie korekty przychodów ze sprzedaży za dany rok obrotowy jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach roku obrotowego, w którym powstał dany przychód, a nie w dacie wystawienia faktury korygującej.

W art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wskazano, iż wynik działalności operacyjnej obejmuje przychody netto z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń.

W sytuacji gdy faktura korygująca dotyczy sprzedaży dokonanej w tym samym roku, w którym fakturę tę wystawiono, zasadniczo korekta ta powinna korygować przychód ze sprzedaży w tym samym miesiącu, w którym osiągnięto przychód pierwotny i to niezależnie od przyczyn tej korekty. Jeśli jednak miesiąc ten został już zamknięty i nie ma możliwości ujęcia korekty przychodów w księgach rachunkowych tego miesiąca, to korektę tę ujmuje się w księgach rachunkowych na bieżąco, czyli w momencie wystawienia faktury korygującej.

Natomiast w przypadku, gdy korekta dotyczy sprzedaży dokonanej w roku poprzednim, uwzględnić należy art. 54 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Jedynie informacje (w tym wywołujące korekty) dotyczące lat objętych sprawozdaniem finansowym otrzymane po jego zatwierdzeniu podlegają bieżącemu ujęciu w księgach rachunkowych. Przy czym w przypadku korekt istotnych, kwotę korekty odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.



Przykładowe wzory faktur korygujących można znaleźć w serwisie www.druki.gofin.pl w zakładce Podatek VAT

Odmienny moment korygowania przychodów dla celów bilansowych i podatkowych a odroczony podatek dochodowy

Odmienny moment korygowania przychodów ze sprzedaży dla celów bilansowych i podatkowych – w przypadku korekt, które dla celów bilansowych ujmowane są w przychodach roku, w którym wykazano przychód pierwotny, podczas gdy dla celów podatkowych są one uwzględniane w przychodach roku wystawienia faktury korygującej – prowadzi do różnicy między przychodami bilansowymi i podatkowymi na dzień bilansowy. Jest to przejściowa różnica, na którą jednostki będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tworzą odroczony podatek dochodowy. Nie dotyczy to oczywiście jednostek korzystających z uproszczenia, o którym mowa w art. 37 ust. 10 ustawy o rachunkowości.

Ewidencja księgowa faktur korygujących sprzedaż

Korektę przychodów można ująć na podstawie faktury korygującej następującymi zapisami:

- 1) korekta zwiększająca przychód („in plus”):
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,
 - b) zwiększenie VAT należnego:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) zwiększenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”,
- 2) korekta zmniejszająca przychód („in minus”):
 - a) wartość w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 70-0** „Sprzedaż produktów”, 73-0 „Sprzedaż towarów”, 74-0 „Sprzedaż materiałów i opakowań”,
 - b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) zmniejszenie należności od nabywcy o wartość w cenach sprzedaży brutto:
 - **Ma konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.

W sytuacji gdy przyczyną korekty jest zwrot towarów lub wyrobów, jednocześnie należy zwiększyć wartość zapasów (jeżeli dotyczy to roku ubiegłego, będą to składniki znajdujące się poza jednostką) i zarazem zmniejszyć koszt ich sprzedaży.

Warto przy tym zaznaczyć, iż w świetle art. 29a ust. 10 pkt 1–3 ustawy o VAT, podstawę opodatkowania obniża się w przypadku udzielenia, po dokonaniu sprzedaży, opustów i obniżek cen, zwrotu towarów, a także zwrotu przez nabywcę całości lub części zapłaty, otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło. W razie wystąpienia ww. okoliczności, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzymał fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano. Tak wynika z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Zasadę tę stosuje się również w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (art. 29a ust. 14 ustawy o VAT).

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, w związku ze zrealizowaniem w poprzednim roku obrotowym określonej wielkości zakupów

produktów, przyznała nabywcy rabat cenowy, który udokumentowała fakturą korygującą na kwotę:

- a) zmniejszenie wartości netto: 8.500 zł,
- b) zmniejszenie VAT należnego: 1.955 zł,
- c) zmniejszenie wartości brutto: 10.455 zł.

2. Fakturę korygującą, dokumentującą przyznany nabywcy rabat, jednostka wystawiła w marcu następnego roku – jeszcze przed sporządzeniem sprawozdania finansowego za rok poprzedni.
3. Korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, tak więc dla celów podatkowych jednostka dokonała korekty, poprzez zmniejszenie przychodów osiągniętych w marcu bieżącego roku.

II. Ustalenie kwoty odroczonego podatku dochodowego w księgach sprzedawcy:

1. Zobowiązanie wobec kontrahenta (bez VAT):
 - a) wartość bilansowa (Wb): 8.500 zł,
 - b) wartość podatkowa (Wp): 0 zł.
2. Ujemna różnica przejściowa z tytułu podatku odroczonego ($Wb > Wp$): 8.500 zł.
3. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego: $8.500 \text{ zł} \times 19\% = 1.615 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach poprzedniego roku			
1. Faktura korygująca dokumentująca przyznany rabat:			
a) wartość netto korekty	8.500 zł	70-0	
b) zmniejszenie VAT należnego	1.955 zł	22-2	
c) wartość brutto korekty	10.455 zł		20
2. PK – zarachowanie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego	1.615 zł	65-0	87

IV. Księgowania:

Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” (w analityce: VAT do rozliczenia w terminie późniejszym)		Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	
(1a)	8.500	(1b)	1.955		10.455 (1c)
Konto 65-0 „Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			
(2)	1.615		1.615	(2)	

W wyniku wystawienia faktury korygującej, dla celów podatku dochodowego, jednostka statystycznie (przy ustalaniu podstawy opodatkowania za marzec bieżącego roku) zmniejszyła przychody podatkowe marca br. o kwotę: 8.500 zł.

III. SPRZEDAŻ SKŁADNIKÓW MAJĄTKU TRWAŁEGO

1. Zbycie maszyny produkcyjnej przed przekazaniem jej do używania

W styczniu 2017 r. nabyliśmy maszynę produkcyjną, która przed przekazaniem do używania wymagała remontu. Wartość maszyny i poniesione na nią nakłady ujęliśmy na koncie 08 „Środki trwałe w budowie”. W czerwcu 2017 r., przed przekazaniem maszyny do używania, podjęliśmy decyzję o jej sprzedaży. Czy prawidłowe będzie dokonanie sprzedaży maszyny bez uprzedniego przyjęcia jej do używania?

W zdarzeniu przedstawionym w pytaniu mamy do czynienia ze sprzedażą środka trwałego w budowie. Sprzedaż tę ujmuje się w księgach rachunkowych z wykorzystaniem kont pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości, koszty i przychody związane ze sprzedażą środków trwałych w budowie, jako pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki, zalicza się do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych. Prawidłowe zatem będzie dokonanie sprzedaży środka trwałego, który znajduje się w ewidencji księgowej środków trwałych w budowie, bez uprzedniego przyjęcia go do używania.

Sprzedaż środka trwałego w budowie w księgach rachunkowych sprzedawcy może przebiegać następującymi zapisami:

- 1) faktura dokumentująca sprzedaż:
 - a) wartość w cenie sprzedaży netto:
 - **Mn konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
 - b) VAT należny:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
 - c) łączna kwota należności od nabywcy:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
- 2) przeksięgowanie w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych wartości środka trwałego w budowie:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 08** „Środki trwałe w budowie”.

Przykład

I. Założenia:

1. W styczniu 2017 r. jednostka nabyła maszynę produkcyjną, co udokumentowano fakturą na kwotę: 9.840 zł (w tym VAT: 1.840 zł).
2. Zakupiona maszyna wymagała remontu. Nakłady poniesione na ten remont wyniosły: 4.305 zł (w tym VAT: 805 zł).
3. Przed przekazaniem maszyny do używania podjęto decyzję o jej sprzedaży. Jednostka sprzedała maszynę w czerwcu 2017 r. za kwotę netto: 12.200 zł, plus VAT: 2.806 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – faktura dokumentująca zakup maszyny produkcyjnej:			
a) kwota brutto faktury	9.840 zł	30	24
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	1.840 zł	22-1	30
c) wartość netto: 9.840 zł – 1.840 zł =	8.000 zł	08	30
2. FZ – faktura dokumentująca koszty remontu maszyny:			
a) kwota brutto faktury	4.305 zł	30	24
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	805 zł	22-1	30
c) wartość netto: 4.305 zł – 805 zł =	3.500 zł	08	30
3. FS – faktura dokumentująca sprzedaż maszyny:			
a) cena sprzedaży netto	12.200 zł		76-0
b) VAT należny	2.806 zł		22-2
c) kwota należności od nabywcy: 12.200 zł + 2.806 zł =	15.006 zł	24	
4. PK – wyksięgowanie środka trwałego w budowie z ewidencji bilansowej: 8.000 zł + 3.500 zł =	11.500 zł	76-1	08

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1a)	9.840	1.840	(1b)	(3c)	15.006	9.840	(1a)	(1b)	1.840		
(2a)	4.305	8.000	(1c)			4.305	(2a)	(2b)	805		
		805	(2b)								
		3.500	(2c)								
Konto 08 „Środki trwałe w budowie”				Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”				Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”			
(1c)	8.000	11.500	(4)			12.200	(3a)			2.806	(3b)
(2c)	3.500										
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”											
(4)	11.500										

2. Sprzedaż nieruchomości zaliczonej do inwestycji

Czy sprzedaż nieruchomości zaliczonej do inwestycji księguje się do przychodów finansowych? Jak ująć tę sprzedaż w księgach rachunkowych?

Przychody i koszty związane ze zbyciem nieruchomości zaliczonych do inwestycji zalicza się – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) ustawy o rachunkowości – do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych.

Przychód ze sprzedaży nieruchomości zaliczonej przez jednostkę do inwestycji ujmuje się w księgach rachunkowych, zapisem:

a) wartość inwestycji w cenie sprzedaży netto (przychód ze sprzedaży):

– **Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”,**

- b) VAT należny, jeśli wystąpi:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) wartość należności (cena sprzedaży brutto):
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Natomiast ewidencja księgowa kosztu sprzedaży nieruchomości zaliczonej do inwestycji będzie zależała od przyjętego sposobu wyceny tej nieruchomości opisanego w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki.



Druk przykładowej uchwały wprowadzającej zasady (politykę) rachunkowości dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl

Wyksięgowanie nieruchomości inwestycyjnej z ewidencji bilansowej z tytułu jej sprzeda-

ży może przebiegać następującymi zapisami:

- 1) w przypadku wyceny według ceny nabycia (zakupu) lub kosztu wytworzenia:
 - a) dotychczasowe umorzenie nieruchomości inwestycyjnej:
 - **Wn konto 07-3** „Odpisy umorzeniowe inwestycji w nieruchomości i prawa”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
 - b) nieumorzona wartość inwestycji:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”,
- 2) w przypadku wyceny według wartości rynkowej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 04** „Inwestycje w nieruchomości i prawa”.

3. Koszty załadunku sprzedawanego środka trwałego

Sprzedaliśmy figurujący w naszej ewidencji środek trwały nie w pełni zamortyzowany. W związku z tą sprzedażą ponieśliśmy koszty związane z załadunkiem tego środka trwałego. Na jakie konto należy odnieść te koszty? Czy wpływają one na wynik ze sprzedaży?

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości, przychody i koszty związane ze zbyciem środków trwałych zalicza się do pozostałych kosztów i przychodów operacyjnych, jako koszty i przychody pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki.

Koszty załadunku środka trwałego, o których mowa w pytaniu, są kosztami związanymi z jego sprzedażą i dlatego należy odnieść je w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych i uwzględnić przy ustalaniu wyniku na sprzedaży tego środka trwałego.

Poniesione przez jednostkę wszelkie koszty bezpośrednio związane ze sprzedażą środka trwałego obciążają pozostałe koszty operacyjne, w związku z czym księguje się je na koncie 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” (w analityce: Koszty sprzedaży środka trwałego). W szczególności do tych kosztów zalicza się nieumorzoną wartość początkową sprzedanego środka trwałego, koszty ogłoszeń o sprzedaży, koszty wyceny dokonanej przez rzeczoznawców, opłaty sądowe lub notarialne, a także koszty załadunku.

Należy pamiętać, że w rachunku zysków i strat wykazuje się wynik ze zbycia środków trwałych, a nie odrębnie przychody i koszty. Wynik ten (zysk lub stratę) ustala się jako różnicę między przychodami uzyskanymi ze zbycia środków trwałych a poniesionymi w związku z tym kosztami i wykazuje odpowiednio jako „Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych” bądź „Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych”.

4. Przychód ze sprzedaży wartości niematerialnej i prawnej

Spółka posiada w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych nabyty znak towarowy, od którego dokonywała odpisów amortyzacyjnych. Jednostka postanowiła sprzedać prawo do znaku towarowego. Jak w księgach rachunkowych ująć sprzedaż tej wartości niematerialnej i prawnej oraz jej wyksięgowanie z ewidencji?

Przychody i koszty związane ze zbyciem wartości niematerialnych i prawnych kwalifikuje się do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (por. art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy o rachunkowości). Wobec tego przychód ze zbycia wartości niematerialnej i prawnej jednostka ujmie w księgach rachunkowych po stronie Ma konta 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”.

Jak wynika z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości, do wyceny wartości niematerialnych i prawnych oraz sposobów dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych stosuje się przepisy przewidziane dla środków trwałych w tym zakresie, tj. art. 31 ust. 2 oraz art. 32 ust. 1–4 i ust. 6 tej ustawy. Dlatego też ewidencja sprzedaży wartości niematerialnej i prawnej będzie odbywać się podobnie jak ewidencja sprzedaży środka trwałego.

Zgodnie z zasadą określoną w art. 32 ust. 1 w związku z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zakończenie amortyzacji sprzedanego prawa majątkowego nastąpi z chwilą jego sprzedaży. Jednostka w miesiącu sprzedaży prawa majątkowego wyksięguje ten składnik majątku z ewidencji, zapisem:

- 1) dotychczasowe umorzenie wartości niematerialnej i prawnej:
 - **Wn konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”,
 - **Ma konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
- 2) pozostała nieumorzona wartość wartości niematerialnej i prawnej:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”.

Z kolei sprzedaż prawa majątkowego jednostka ujmie w księgach, zapisem:

- a) wartość prawa majątkowego w cenie sprzedaży netto:
 - **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”,
- b) VAT należny, jeśli wystąpi:
 - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- c) wartość brutto należności wobec odbiorcy:
 - **Wn konto 24** „Pozostałe rozrachunki”.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka z o.o. posiada nabyte prawo do znaku towarowego o wartości początkowej: 24.000 zł i dotychczasowym umorzeniu: 17.200 zł. Jednostka przyjęła stawkę amortyzacyjną dla tego prawa w wysokości 20%.
2. W czerwcu 2017 r. jednostka sprzedała prawo do znaku towarowego za kwotę: 12.300 zł (w tym VAT: 2.300 zł).
3. Jednostka sporządza rachunek zysków i strat według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości w wersji porównawczej.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż znaku towarowego:			
a) wartość w cenie sprzedaży netto	10.000 zł		76-0
b) VAT należny	2.300 zł		22-2
c) wartość brutto	12.300 zł	24	
2. PK – księgowanie z ewidencji sprzedanego prawa do znaku towarowego:			
a) dotychczasowe odpisy umorzeniowe znaku towarowego	17.200 zł	07-2	02
b) nadwyżka wartości początkowej nad amortyzacją	6.800 zł	76-1	02

III. Księgowania:

Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”		Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”		Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	
(1c)	12.300		2.300 (1b)		10.000 (1a)
Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne”		Konto 07-2 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”		Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	
(S.p.)	24.000	17.200 (2a)	(2a) 17.200	17.200 (S.p.)	(2b) 6.800
		6.800 (2b)			



Uwaga: Zysk z rozchodu prawa do znaku towarowego w kwocie: 10.000 zł – 6.800 zł = 3.200 zł jednostka ujmie w porównawczym rachunku zysków i strat w pozycji D.1. „Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych”.

5. Akcje obce sprzedane za pośrednictwem biura maklerskiego

Spółka posiada akcje innej spółki kapitałowej. W księgach rachunkowych skutki przeszacowania akcji odniesiono uprzednio na kapitał z aktualizacji wyceny. Ponadto utworzono rezerwę na odroczony podatek dochodowy. Jak zaksięgować operację sprzedaży tych akcji za pośrednictwem domu maklerskiego?

Przychód ze sprzedaży akcji zalicza się do przychodów finansowych. Z kolei wartość zbywanych akcji odnosi się w związku z ich rozchodem na konto 75-1 „Koszty finansowe”. Wynika to z art. 42 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

W przypadku zbycia inwestycji zaliczonej do aktywów trwałych, której skutki przeszacowania odniesiono na kapitał z aktualizacji wyceny, istniejącą nadwyżkę z tytułu przeszacowania należy rozliczyć z kapitałem (funduszem) z aktualizacji wyceny. Tak stanowi art. 35 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

W omawianej sytuacji należy ponadto uwzględnić przepis art. 37 ust. 9 ustawy o rachunkowości, z którego wynika, że rezerwy i aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, dotyczące operacji rozliczanych z kapitałem (funduszem) własnym, odnosi się również na kapitał (fundusz) własny. Zatem w momencie sprzedaży akcji rozwiązaniu ulegnie rezer-

wa z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Rezerwę tę rozliczyć należy z kapitałem (funduszem) z aktualizacji.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka „Alfa” posiada (jako długoterminowe aktywa finansowe) 1.600 akcji spółki „Beta”, które nabyła za cenę: 160.000 zł (każda akcja po 100 zł). Na dzień bilansowy cena rynkowa akcji wzrosła do: 110 zł/szt. Skutki wyceny odniesiono na kapitał z aktualizacji wyceny. Na koniec okresu sprawozdawczego wartość bilansowa akcji wynosi: 176.000 zł, a wartość podatkowa: 160.000 zł. Powstała dodatnia różnica przejściowa w kwocie: 16.000 zł. Rezerwa na podatek odroczone wynosi zatem: $16.000 \text{ zł} \times 19\% = 3.040 \text{ zł}$.
2. Wszystkie akcje spółki „Beta” zostały sprzedane 3 kwietnia 2017 r. za kwotę: 105 zł/szt.
3. Spółka „Alfa” nie stosuje przepisów rozporządzenia o instrumentach finansowych.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach 2016 r.			
1. PK – wycena akcji spółki „Beta” na dzień bilansowy	16.000 zł	03-5	81-3/2
2. PK – rezerwa z tytułu podatku odroczonego	3.040 zł	81-3/2	83-0
B. Zapisy w księgach 2017 r.			
1. PK – sprzedaż akcji – ujęcie przychodów finansowych: 1.600 akcji × 105 zł/szt. =	168.000 zł	24	75-0
2. PK – wyksięgowanie sprzedanych akcji w cenie nabycia: 1.600 akcji × 100 zł/szt. =	160.000 zł	75-1	03-1
3. PK – rozliczenie kapitału z aktualizacji wyceny akcji	16.000 zł	81-3/2	03-5
4. PK – rozwiązanie rezerwy z tytułu podatku odroczonego	3.040 zł	83-0	81-3/2

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2016 r.

Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”		Konto 81-3/2 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny długoterminowych aktywów finansowych”		Konto 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”	
(1)	16.000	(2)	3.040	16.000	(1)
(S.k.)	16.000			12.960	(S.p.)

B. Zapisy w księgach 2017 r.

Konto 03-5 „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe”		Konto 83-0 „Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego”		Konto 81-3/2 „Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny długoterminowych aktywów finansowych”	
(S.p.)	16.000	(4)	3.040	3.040	(S.p.)
	16.000			12.960	(S.p.)
	(3)			3.040	(4)

Konto 03-1 „Udziały i akcje”			Konto 24 „Pozostałe rozrachunki”			Konto 75-0 „Przychody finansowe”		
(S.p.)	160.000	160.000	(2)	(1)	168.000		168.000	(1)
Konto 75-1 „Koszty finansowe”								
(2)	160.000							

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

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

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

NAKŁAD **13 250**



PRENUMERATA 2017 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na II półrocze 2017 r.	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1187,50 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	988,50 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	473,50 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2017		
				IV-XII	II półrocze	III kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	265,50 zł	177,00 zł	88,50 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS! + on-line GRATIS!	patrz poz. 1-5	1482,75 zł	988,50 zł	494,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.