



www.gofin.pl

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWŚCI DODATEK

20.07.2023 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

**11**

# PRZYCHODY I KOSZTY PODSTAWOWEJ DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ wybrane zagadnienia

<b>I. CHARAKTERYSTYKA KOSZTÓW PODSTAWOWEJ DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ .....</b>	<b>str. 3</b>
1. Ogólne zasady rozliczania kosztów .....	str. 3
2. Minimalny podział kosztów w układzie rodzajowym .....	str. 4
3. Podział kosztów według typów działalności i miejsc powstawania.....	str. 5
4. Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5 w ciągu roku .....	str. 6
5. Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego w zależności od wariantu rachunku zysków i strat .....	str. 7
<b>II. KOSZT WYTWORZENIA PRODUKTÓW WEDŁUG KSR NR 13....</b>	<b>str. 12</b>
1. Ogólne zasady wyceny produktów określone w prawie bilansowym .....	str. 12
2. Zakres kosztu wytworzenia produktów i jego elementy .....	str. 13
3. Etapy wyceny produktów.....	str. 16
4. Zasady wyodrębniania obiektów kosztów w zależności od procesu produkcji .....	str. 17
<b>III. KOSZTY SPRZEDAŻY I KOSZTY ZARZĄDU.....</b>	<b>str. 18</b>
1. Charakterystyka kosztów zarządu i sprzedaży .....	str. 18
2. Zasady ewidencji kosztów zarządu i sprzedaży w trakcie roku.....	str. 19
3. Przeksięgowanie kosztów zarządu i sprzedaży na koniec roku .....	str. 20
<b>IV. PRZYCHODY Z DZIAŁALNOŚCI PODSTAWOWEJ WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWŚCI I PRZEPISÓW PODATKOWYCH..</b>	<b>str. 22</b>
1. Definicja i moment powstania przychodu ze sprzedaży.....	str. 22
2. Ewidencja sprzedaży wyrobów w księgach jednostki produkcyjnej .....	str. 24

3. Ewidencja sprzedaży towarów w księgach jednostki handlowej ..... str. 26
4. Korekta przychodów w świetle przepisów bilansowych i podatkowych ..... str. 27

## **V. MOMENT UJĘCIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY WEDŁUG KSR NR 15.....str. 28**

1. Przeniesienie własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości oraz rzeczy oznaczonej co do gatunku..... str. 28
2. Międzynarodowe formuły handlowe wpływające na moment ujęcia przychodów ..... str. 29
3. Umowy sprzedaży zawarte ma szczególnych warunkach..... str. 30
4. Przychód z tytułu rekompensaty za poniesione koszty, w sytuacji gdy nie doszło do sprzedaży..... str. 31

## **VI. RABATY CENOWE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH SPRZEDAWCY .....str. 31**

1. Zmniejszenie ceny sprzedaży według stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami..... str. 32
2. Rozliczanie rabatu w księgach sprzedawcy na przykładzie liczbowym..... str. 34
3. Zmniejszenie przychodów ze sprzedaży z tytułu udzielonych rabatów według KSR nr 15 ..... str. 36





# WYDANIE on-line

Przywilej dla Prenumeratorów

🔍
Szybka i precyzyjna wyszukiwarka

🏠
Przyjazna i intuicyjna nawigacja

📱
Nowoczesna szata graficzna

**Łatwe korzystanie z Czasopism i Gazety w formie eWydań !**

Z eWydań oprócz Serwisu internetowego eWydanie.gofin.pl można korzystać na dwa inne sposoby: przeglądanie **OFF-LINE** za pomocą czytnika eWydanie Gofin oraz za pomocą aplikacji mobilnych: **GOFIN NEWS, GOFIN SGK i GOFIN Gazeta Podatkowa.**



**eWydanie OFF-LINE**  
bez dostępu do internetu

**Aplikacje mobilne**







więcej informacji na [ewydanie.gofin.pl/opis](http://ewydanie.gofin.pl/opis)

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

## I. CHARAKTERYSTYKA KOSZTÓW PODSTAWOWEJ DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ

### 1. Ogólne zasady rozliczania kosztów

Na wstępie należy zaznaczyć, iż w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki powinna zostać zapisana metoda ustalania wyniku finansowego za rok obrotowy, która zależy od przyjętego wariantu rachunku zysków i strat oraz sposobu ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Koszty podstawowej działalności operacyjnej mogą być ewidencjonowane:

- 1) tylko według rodzajów (z uwzględnieniem kont zespołu 4) – tzw. układ rodzajowy kosztów,
- 2) tylko według miejsc powstawania (z uwzględnieniem kont zespołu 5) z ewentualnym dalszym podziałem na potrzeby kalkulacji kosztów wytworzenia na koszty bezpośrednie i pośrednie – tzw. układ funkcjonalno-kalkulacyjny,
- 3) w dwóch układach klasyfikacyjnych, to jest równocześnie w układzie rodzajowym i w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym.

W pierwszych dwóch przypadkach mamy do czynienia z uproszczonymi wariantami ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Natomiast rozwiązanie trzecie stanowi wariant rozszerzony, charakteryzujący się najwyższymi walorami informacyjnymi.

W przypadku ewidencji uproszczonej, tzn. gdy wybrano tylko zespół 4 lub tylko zespół 5 kont, metody ustalania wyniku finansowego są przesądzone z góry. Przy ewidencji kosztów w układzie rodzajowym możliwe jest sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, natomiast przy ewidencji kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym możliwe jest sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym. W przypadku ewidencji rozszerzonej (pełnej), przyjęcie określonej metody ustalania wyniku finansowego stanowi przedmiot swobodnego, samodzielnego wyboru jednostki gospodarczej. W takiej sytuacji do wyboru są dwie metody ustalania wyniku finansowego, tj. porównawcza i kalkulacyjna. Zależność między wariantem ewidencji kosztów a metodą ustalania wyniku finansowego przedstawiono w poniższej tabeli.

Wariant ewidencji kosztów	Metoda ustalania wyniku finansowego
uproszczony – tylko zespół 4	porównawcza
uproszczony – tylko zespół 5	kalkulacyjna
rozszerzony – zespół 4 i 5	porównawcza lub kalkulacyjna

Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności operacyjnej w układzie rodzajowo-kalkulacyjnym polega na tym, że koszty proste działalności operacyjnej księguje się bieżąco, na podstawie dokumentów źródłowych na odpowiednich kontach zespołu 4 – według rodzajów. Następnie koszty te grupuje się według miejsc ich powstawania (funkcji, typów działalności) – na właściwych kontach zespołu 5. Informacje zarejestrowane na kontach zespołu 5 stanowią

m.in. podstawę do kalkulacji kosztu wytwarzania produktów. Przeniesienie kosztów z układu rodzajowego na konta zespołu 5 może odbywać się w sposób bezpośredni na podstawie danych wynikających z dokumentów księgowych lub w sposób pośredni po zakończeniu każdego miesiąca – na podstawie sporządzonego w tym celu arkusza rozliczeniowego kosztów.

## 2. Minimalny podział kosztów w układzie rodzajowym

Koszty proste, za które uznaje się wszelkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty niedające się rozłożyć na elementy składowe, niezależnie od tego czy zostaną one zaliczone do kosztów bieżącego, czy przyszłych okresów sprawozdawczych ujmuje się na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”. Podział kosztów na rodzaje powinien być dostosowany do potrzeb i specyfiki jednostki. Minimalny ich podział został zawarty w wersji porównawczej rachunku zysków i strat sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości. W pozycjach B.I–B.VII tego rachunku zysków i strat wykazuje się następujące rodzaje kosztów działalności operacyjnej: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty (w tym podatek akcyzowy), wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (w tym emerytalne) oraz pozostałe koszty rodzajowe.

Symbol i nazwa konta	Przykładowy zakres kosztów rodzajowych
40-0 „Amortyzacja”	Bieżące odpisy amortyzacyjne dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> <li>– środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących właściwej działalności operacyjnej jednostki,</li> <li>– budynków zaliczonych do inwestycji w nieruchomości oraz innych środków trwałych oddanych w najem, dzierżawę i leasing operacyjny, jeśli czynności te zalicza się do właściwej działalności operacyjnej jednostki</li> </ul>
40-1 „Zużycie materiałów i energii”	Koszty zużytych materiałów bezpośrednich wchodzących w skład produktów oraz koszty materiałów pomocniczych, np. paliw, materiałów gospodarczych, biurowych, czasopism oraz koszty zużycia wszelkich rodzajów energii
40-2 „Usługi obce”	Koszty robót i usług świadczonych przez inne podmioty na rzecz jednostki, np. usługi: podwykonawców, transportowe, składowania, telekomunikacyjne, najmu, dzierżawy, bankowe, informatyczne, utrzymania czystości, ochrony mienia. Do kosztów tych kwalifikuje się także opłaty licencyjne i zakup praw, niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych ze względu na ich niską wartość
40-3 „Podatki i opłaty”	Koszty opłat skarbowych, notarialnych, sądowych, od środków spożywczych, za korzystanie ze środowiska, podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości, podatek akcyzowy, wpłaty na PFRON i inne
40-4 „Wynagrodzenia”	Koszty wynagrodzeń (w pieniądzu i w naturze) wypłacanych pracownikom jednostki z tytułu umowy o pracę, łącznie z premiami, ekwiwalentami za urlop, nagrodami jubileuszowymi oraz koszty z tytułu umów cywilnoprawnych (np. zlecenia, o dzieło)
40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”	Koszty składek na ubezpieczenia społeczne w części ponoszonej przez pracodawcę, koszty składek na FP, FS, FGŚP i FEP oraz koszty szkoleń pracowników, odpisy na ZFŚS, koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy, świadczenia urlopowe wypłacone w miejsce odpisu na ZFŚS, świadczenia emerytalne, rentowe, wpłaty na PPK oraz inne o podobnym charakterze, a także inne świadczenia na rzecz pracowników. Jednostki duże i małe wyodrębniają z tej pozycji świadczenia emerytalne, w zakres których wchodzi składki na ubezpieczenia emerytalne w części finansowanej przez zakład pracy, kwoty poniesionych kosztów w związku z odprawami emerytalnymi i inne pozycje związane ze świadczeniami emerytalnymi

<b>40-9</b> <b>„Pozostałe koszty</b> <b>rodzajowe”</b>	Koszty proste działalności operacyjnej, niekwalifikujące się do innych rodzajów, np.: <ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych,</li> <li>– koszty poniesione na ubezpieczenia majątkowe i osobowe,</li> <li>– zwrot wydatków za używanie dla potrzeb służbowych pojazdów będących własnością pracowników,</li> <li>– koszty organizacji zebrań członkowskich i walnego zgromadzenia (w spółdzielniach i spółkach kapitałowych),</li> <li>– odprawy z tytułu wypadków przy pracy,</li> <li>– składki na rzecz organizacji społecznych i zrzeszeń,</li> <li>– wypłaty pieniężne na rzecz osób fizycznych niezaliczane do wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników (np. odprawy pośmiertne),</li> <li>– koszty reprezentacji i reklamy,</li> <li>– ekwiwalent za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego</li> </ul>
--	--

Częścią układu rodzajowego kosztów jest także konto 49 „Rozliczenie kosztów”. Stanowi ono „łącznik” między kosztami rodzajowymi a kosztami w układzie kalkulacyjnym. Za pośrednictwem tego konta koszty ujęte na kontach zespołu 4 przenosi się w ciężar kont zespołu 5 lub konta 64 (jeżeli dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych). Dalsze księgowania na koncie 49 zależą od przyjętego przez jednostkę do stosowania wariantu rachunku zysków i strat.

### 3. Podział kosztów według typów działalności i miejsc powstawania

Układ kalkulacyjny kosztów dzieli koszty według typów działalności i miejsc ich powstawania. Budowa układu kalkulacyjnego kosztów umożliwi obliczenie pozycji rachunku zysków i strat w wersji kalkulacyjnej, takich jak koszt wytworzenia sprzedanych produktów oraz koszty sprzedaży i koszty zarządu. Układ kalkulacyjny kosztów znajduje odzwierciedlenie na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”. Jest on wykorzystywany głównie w jednostkach, w których:

- konieczna jest kontrola według miejsc powstawania kosztów,
- prowadzi się różne typy działalności,
- proces technologiczny jest rozbudowany, tj. składa się z wielu etapów produkcji,
- wytwarza się szeroki asortyment produktów.

Symbol i nazwa konta	Przykładowy zakres kosztów w układzie kalkulacyjnym
<b>50-0</b> <b>„Koszty</b> <b>działalności</b> <b>podstawowej</b> <b>– produkcyjnej”</b>	Koszty związane z działalnością produkcyjną jednostki, w tym koszty: <ul style="list-style-type: none"> <li>– zużytych materiałów, surowców do produkcji, opakowań bezpośrednich, wynagrodzenia pracowników produkcyjnych,</li> <li>– energii, wody i innych mediów, gdy można koszty ich zużycia bezspornie powiązać z określonym produktem</li> </ul>
<b>51-0</b> <b>„Koszty</b> <b>działalności</b> <b>podstawowej</b> <b>– handlowej”</b>	Koszty pozostające w bezpośrednim związku z prowadzeniem działalności handlowej, a w przypadku działalności gastronomicznej również koszty przerobu, czyli produkcji posiłków. Do kosztów handlowych zalicza się w szczególności: <ul style="list-style-type: none"> <li>– wynagrodzenia pracowników pracujących w placówkach handlowych,</li> <li>– amortyzację obiektów i urządzeń wykorzystywanych w działalności handlowej,</li> <li>– koszty energii, wody, ogrzewania itp.,</li> <li>– ubezpieczenie majątku wykorzystywanego w działalności handlowej.</li> </ul> <p><b>Uwaga:</b> Koszty handlowe prezentuje się w wariantcie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat sporządzanym według załącznika nr 1 w pozycji D. „Koszty sprzedaży”</p>

<p style="text-align: center;"><b>52-1</b> <b>„Koszty</b> <b>wydziałowe”</b></p>	<p>Koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty. Do tej grupy kosztów zalicza się m.in.: amortyzację maszyn i urządzeń oraz budynków i budowli, w których następuje produkcja; zużycie materiałów i energii; wynagrodzenia i usługi związane z utrzymaniem maszyn i urządzeń w ruchu, w tym ich konserwacją i remontem, oświetleniem, ogrzaniem, utrzymaniem czystości, transportem wewnętrznym; wynagrodzenia wraz z pochodnymi nadzoru i administracji wydziałowej</p>
<p style="text-align: center;"><b>52-7</b> <b>„Koszty</b> <b>sprzedaży”</b></p>	<p>Koszty związane z obsługą i pozyskaniem nowych odbiorców, spedycją wyprodukowanych produktów i towarów, np.: koszty wysyłki, opakowania, koszty badań marketingowych, wynagrodzenie pracowników zatrudnionych bezpośrednio w dziale sprzedaży, prowizje dla pośredników, koszty napraw gwarancyjnych, podatek akcyzowy od sprzedanych produktów</p>
<p style="text-align: center;"><b>53</b> <b>„Koszty</b> <b>działalności</b> <b>pomocniczej”</b></p>	<p>Koszty związane ze świadczeniem dostaw i usług przez wyodrębnione organizacyjnie i ewidencyjnie wydziały na rzecz innych wydziałów wewnątrz przedsiębiorstwa, tj. wydziałów podstawowych, komórek zarządu i sprzedaży itp.; przykładem działalności pomocniczej jest wewnętrzny serwis urządzeń, napraw i remontów dla wydziałów produkcyjnych i administracji</p>
<p style="text-align: center;"><b>55</b> <b>„Koszty</b> <b>zarządu”</b></p>	<p>Koszty administracyjno-gospodarcze, tj.: płace zarządu jednostki, koszty pomieszczeń administracyjnych, koszty ogólnoprodukcyjne, koszty utrzymania magazynów materiałów i wyrobów gotowych, koszty utrzymania biura, koszty reprezentacji</p>

## 4. Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5 w ciągu roku

Wybór pełnej metody ewidencji kosztów, w której stosuje się zasadę pierwszeństwa ewidencji w układzie rodzajowym, a następnie w układzie funkcjonalnym, pozwala na uzyskanie największej ilości informacji. Dostarcza on bowiem informacji nie tylko o strukturze rodzajowej kosztów, ale też o kosztach poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Ponadto umożliwia przeprowadzenie rachunku kalkulacyjnego, a także daje swobodę przy wyborze metody sporządzania rachunku zysków i strat.

### Ewidencja i rozliczanie kosztów na kontach zespołu 4 i 5

1. Bieżące ujęcie kosztów prostych według rodzajów na podstawie dowodów źródłowych:
  - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
  - **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8**.
2. Rozliczenie kosztów według typów działalności (miejsc ich powstawania):
  - a) na odpowiednie konta zespołu 5:
    - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (konto 50, 51, 52, 53, 55)**,
    - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
  - b) koszty zakwalifikowane do rozliczenia w czasie:
    - **Wn konto 64** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
    - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
3. Koszty rozliczane w czasie dotyczące bieżącego okresu sprawozdawczego:
  - **Wn odpowiednie konto zespołu 5 (konto 50, 51, 52, 53, 55)**,
  - **Ma konto 64** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
4. Koszty działalności pomocniczej obciążające koszty działalności podstawowej lub zarządu:
  - **Wn konto 50-0** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, 51 „Koszty działalności podstawowej – handlowej”, 55 „Koszty zarządu”,
  - **Ma konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”.

W dalszej kolejności ustalony po zakończeniu każdego miesiąca koszt wytworzenia produktów przenosi się z konta 50-0, w zależności od przyjętego rozwiązania, w ciężar konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności” lub konta 60 „Produkty gotowe i półprodukty” albo 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”. Pominięcie w ewidencji konta 58 jest możliwe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję produktów na kontach zespołu 6 i 7 według kosztu rzeczywistego.

## 5. Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego w zależności od wariantu rachunku zysków i strat

### Zasady ustalania wyniku finansowego w księgach rachunkowych

W świetle art. 42 ustawy o rachunkowości, na wynik finansowy składa się wynik działalności operacyjnej oraz wynik operacji finansowych. Pozycje te składają się na wynik finansowy brutto. W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych wynik finansowy brutto koryguje się o obciążenia z tytułu tego podatku, otrzymując w ten sposób wynik finansowy netto. Z kolei w jednostkach niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych wynik finansowy brutto jest jednocześnie wynikiem finansowym netto.

W księgach rachunkowych ustalenie wyniku finansowego polega na przeksięgowaniu na konto 86 „Wynik finansowy”, pod datą ostatniego dnia roku obrotowego, sald kont wynikowych, czyli kont służących do ewidencji kosztów i przychodów. W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych na konto wyniku finansowego przeksięgowaniu podlega również saldo konta 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”. Zamknięcie kont wynikowych podstawowej działalności operacyjnej oraz ustalenie wyniku działalności operacyjnej uzależnione jest od przyjętego przez daną jednostkę sposobu ewidencji kosztów oraz od sporządzanego wariantu rachunku zysków i strat.

Zasadniczą różnicą między porównawczym a kalkulacyjnym rachunkiem zysków i strat jest prezentacja danych w części dotyczącej ustalania wyniku na działalności operacyjnej, a dokładnie w części dotyczącej ustalania zysku (straty) ze sprzedaży.

Przypominamy, iż stosownie do treści art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości, wynik działalności operacyjnej stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, 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, oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów, towarów i materiałów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

W wariantcie porównawczym rachunku zysków i strat przy ustalaniu wyniku ze sprzedaży od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów skorygowanych o zmianę stanu produktów i zwiększonych o koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby odejmowana jest suma kosztów działalności operacyjnej według ich rodzaju oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów. Z kolei w wariantcie kalkulacyjnym od sumy przychodów netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów odejmowane są koszty wytworzenia sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów, jak też całość kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu. Pozostałe składniki rachunku zysków i strat w obu wariantach są jednakowe. Obejmują one pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe oraz podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku lub zwiększenia straty.

## Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego metodą porównawczą

W jednostkach, które prowadzą pełną ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej i sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, salda wszystkich kont zespołu 4 przenosi się na stronę Wn konta 86 „Wynik finansowy” i koryguje się je o ewentualną zmianę stanu produktów, czyli o saldo konta 49 „Rozliczenie kosztów”. Saldo kredytowe (Ma) konta 49 oznacza zwiększenie stanu produktów, a saldo debetowe (Wn) oznacza zmniejszenie stanu produktów. Zmiana stanu produktów jest związana z funkcjonowaniem tzw. zamkniętego kręgu kosztów, który tworzą następujące konta: konto 49, konta zespołu 5, 6 i konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”. W każdym przypadku wejścia lub wyjścia kosztów z kręgu, w jednostkach prowadzących ewidencję kosztów równocześnie na kontach zespołu 4 i 5, wskazane jest stosowanie pomocniczo dwóch dodatkowych kont, tj. konta 79-0 „Obroty wewnętrzne” oraz konta 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”. Stosowanie tych kont zapewnia uszczelnienie kręgu kosztów. Na koniec okresu sprawozdawczego salda kont 79-0 i 79-1 powinny być sobie równe. Przy czym na dzień bilansowy saldo Ma konta 79-0 przenosi się na wynik finansowy, a saldo Wn konta 79-1 – w ciężar konta 49.

W jednostkach, które prowadzą ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4 w celu przywrócenia równowagi w kręgu kosztów stosuje się wyłącznie konto 79-0.

Na dzień bilansowy na konto 86 przeksięgowuje się wszystkie salda kont wynikowych, tj. kont kosztów i przychodów, a w jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych - również podatek dochodowy bieżący i odroczoney. Wynik finansowy ustalony na koncie 86 odzwierciedla kwotę zysku (saldo Ma konta 86) lub straty (saldo Wn konta 86).

Zamknięcie kont wynikowych oraz ustalenie wyniku finansowego metodą porównawczą w jednostce, która prowadzi ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 4, przedstawia poniższy przykład liczbowy.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. Spółka z o.o. „ABC” prowadzi ewidencję kosztów wyłącznie na kontach zespołu 4 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat. Rokiem obrotowym spółki jest rok kalendarzowy.
2. Na 31 grudnia 20XX r. obroty kont wynikowych spółki były następujące:

Nr konta	Nazwa konta	Obroty (w zł)	
		Wn	Ma
40-0	„Amortyzacja”	45.600	
40-1	„Zużycie materiałów i energii”	17.460	
40-2	„Usługi obce”	52.700	
40-3	„Podatki i opłaty”	1.250	



<b>40-4</b>	„Wynagrodzenia”	980.000	
<b>40-5</b>	„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”	294.500	
<b>40-9</b>	„Pozostałe koszty rodzajowe”	9.423	
<b>49</b>	„Rozliczenie kosztów”	5.040	
<b>70-0</b>	„Sprzedaż usług podstawowych”		1.750.600
<b>75-0</b>	„Przychody finansowe”		10.780
<b>75-1</b>	„Koszty finansowe”	1.820	
<b>76-0</b>	„Pozostałe przychody operacyjne”		24.300
<b>76-1</b>	„Pozostałe koszty operacyjne”	13.900	
<b>87</b>	„Podatek dochodowy od osób prawnych”	22.750	

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie kont wynikowych na konto wyniku finansowego na dzień 31 grudnia 20XX r.:			
a) koszty według rodzajów ogółem	1.400.933 zł	<b>86</b>	
w tym:			
– amortyzacja	45.600 zł		<b>40-0</b>
– zużycie materiałów i energii	17.460 zł		<b>40-1</b>
– usługi obce	52.700 zł		<b>40-2</b>
– podatki i opłaty	1.250 zł		<b>40-3</b>
– wynagrodzenia	980.000 zł		<b>40-4</b>
– ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	294.500 zł		<b>40-5</b>
– pozostałe koszty rodzajowe	9.423 zł		<b>40-9</b>
b) zmniejszenie stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych	5.040 zł	<b>86</b>	<b>49</b>
c) przychody ze sprzedaży usług	1.750.600 zł	<b>70-0</b>	<b>86</b>
d) przychody finansowe	10.780 zł	<b>75-0</b>	<b>86</b>
e) koszty finansowe	1.820 zł	<b>86</b>	<b>75-1</b>
f) pozostałe przychody operacyjne	24.300 zł	<b>76-0</b>	<b>86</b>
g) pozostałe koszty operacyjne	13.900 zł	<b>86</b>	<b>76-1</b>
h) podatek dochodowy od osób prawnych	22.750 zł	<b>86</b>	<b>87</b>

## III. Księgowania:

Konto 40-0 „Amortyzacja”	Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”	Konto 40-2 „Usługi obce”
(saldo) 45.600   45.600 (1a)	(saldo) 17.460   17.460 (1a)	(saldo) 52.700   52.700 (1a)
Konto 40-3 „Podatki i opłaty”	Konto 40-4 „Wynagrodzenia”	Konto 40-5 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”
(saldo) 1.250   1.250 (1a)	(saldo) 980.000   980.000 (1a)	(saldo) 294.500   294.500 (1a)
Konto 40-9 „Pozostałe koszty rodzajowe”	Konto 49 „Rozliczenie kosztów”	Konto 70-0 „Sprzedaż usług podstawowych”
(saldo) 9.423   9.423 (1a)	(saldo) 5.040   5.040 (1b)	(1c) 1.750.600   1.750.600 (saldo)

Konto 75-0 „Przychody finansowe”			Konto 75-1 „Koszty finansowe”			Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”		
(1d)	10.780	10.780 (saldo)	(saldo)	1.820	1.820 (1e)	(1f)	24.300	24.300 (saldo)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”			Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”			Konto 86 „Wynik finansowy”		
(saldo)	13.900	13.900 (1g)	(saldo)	22.750	22.750 (1h)	(1a)	1.400.933	1.750.600 (1c)
						(1b)	5.040	10.780 (1d)
						(1e)	1.820	24.300 (1f)
						(1g)	13.900	
						(1h)	22.750	
							1.444.443	1.785.680
								341.237 (S.k.)

**! Uwaga:** Jednostka ustaliła, że wynik finansowy za 20XX r., ustalony na koncie 86 jako saldo Ma tego konta, przedstawia kwotę: 341.237 zł i jest to zysk.

### Zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego metodą kalkulacyjną

W jednostkach, które prowadzą pełną ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej i sporządzają kalkulacyjny rachunek zysków i strat pod datą ostatniego dnia roku obrotowego na stronę Ma konta 86 „Wynik finansowy” przenosi się przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, a na stronę Wn konta 86 przenosi się koszt sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów oraz koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży. Natomiast salda kont kosztów rodzajowych przeksięgowuje się na stronę Wn konta 49 „Rozliczenie kosztów”. Co istotne jednostki sporządzające kalkulacyjny rachunek zysków i strat nie stosują kont 79-0 i 79-1.

Warto dodać, iż jednostki handlowe do ewidencjonowania i rozliczania kosztów działalności handlowej używają konto 51 „Koszty działalności podstawowej – handlowej”. Do kosztów handlowych zalicza się wszystkie koszty pozostające w bezpośrednim związku z prowadzeniem działalności handlowej, w tym m.in. wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w placówkach handlowych, amortyzację obiektów i urządzeń wykorzystywanych w działalności handlowej, koszty utrzymania obiektów, tj. koszty energii, ogrzewania, koszty ubezpieczenia majątku. Na dzień bilansowy jednostka ustalająca wynik finansowy metodą kalkulacyjną saldo konta 51 przenosi na stronę Wn konta 86. W rachunku zysków i strat sporządzanym w wariantie kalkulacyjnym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości koszty handlowe prezentuje się w pozycji D. „Koszty sprzedaży”.

Zamknięcie kont wynikowych oraz ustalenie wyniku finansowego metodą kalkulacyjną w jednostce handlowej, która prowadzi ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie na kontach zespołu 5, przedstawia poniższy przykład liczbowy.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka z o.o. „ABC” prowadząca działalność handlową do ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej stosuje wyłącznie konta zespołu 5 oraz sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat. Rokiem obrotowym spółki jest rok kalendarzowy.

2. Na 31 grudnia 20XX r. obroty poszczególnych kont wynikowych spółki były następujące:

Nr konta	Nazwa konta	Obroty (w zł)	
		Wn	Ma
73-0	„Sprzedaż towarów”		1.250.000
76-0	„Pozostałe przychody operacyjne”		44.000
75-0	„Przychody finansowe”		1.530
73-1	„Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	678.000	
51	„Koszty działalności podstawowej – handlowej”	342.000	
55	„Koszty zarządu”	91.000	
76-1	„Pozostałe koszty operacyjne”	29.500	
75-1	„Koszty finansowe”	900	
87	„Podatek dochodowy od osób prawnych”	25.000	

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie kont wynikowych na konto wyniku finansowego na 31 grudnia 20XX r.:			
a) przychody ze sprzedaży towarów	1.250.000 zł	73-0	86
b) pozostałe przychody operacyjne	44.000 zł	76-0	86
c) przychody finansowe	1.530 zł	75-0	86
d) wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu	678.000 zł	86	73-1
e) koszty działalności podstawowej – handlowej	342.000 zł	86	51
f) koszty zarządu	91.000 zł	86	55
g) pozostałe koszty operacyjne	29.500 zł	86	76-1
h) koszty finansowe	900 zł	86	75-1
i) podatek dochodowy od osób prawnych	25.000 zł	86	87

## III. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”	Konto 75-0 „Przychody finansowe”
(1a) 1.250.000   1.250.000 (saldo)	(1b) 44.000   44.000 (saldo)	(1c) 1.530   1.530 (saldo)
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	Konto 51 „Koszty działalności podstawowej – handlowej”	Konto 55 „Koszty zarządu”
(saldo) 678.000   678.000 (1d)	(saldo) 342.000   342.000 (1e)	(saldo) 91.000   91.000 (1f)
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	Konto 75-1 „Koszty finansowe”	Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”
(saldo) 29.500   29.500 (1g)	(saldo) 900   900 (1h)	(saldo) 25.000   25.000 (1i)

Konto 86 „Wynik finansowy”			
(1d)	678.000	1.250.000	(1a)
(1e)	342.000	44.000	(1b)
(1f)	91.000	1.530	(1c)
(1g)	29.500		
(1h)	900		
(1i)	25.000		
	1.166.400	1.295.530	
		129.130	(S.k.)

**!** **Uwaga:** Konto 86 „Wynik finansowy” spółki przedstawia saldo Ma w kwocie: 129.130 zł. Jest to zysk netto spółki za 20XX r.

## II. KOSZT WYTWORZENIA PRODUKTÓW WEDŁUG KSR NR 13

### 1. Ogólne zasady wyceny produktów określone w prawie bilansowym

Elementy wchodzące w skład kosztu wytworzenia produktów wymienia art. 28 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości. Więcej informacji na temat ustalania kosztu wytworzenia produktów zawiera Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” (KSR nr 13). Uwzględniając powyższe regulacje można stwierdzić, że koszt wytworzenia produktów obejmuje:

- 1) koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem, do których zalicza się:
  - a) wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
  - b) koszty pozyskania, przemieszczania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją w tym wynagrodzenia bezpośrednie,
  - c) inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny,
- 2) uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu, do których zalicza się:
  - a) zmienne pośrednie koszty produkcji,
  - b) tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych; za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

W przypadku długotrwałego przygotowania produktu do sprzedaży lub długiego okresu jego wytwarzania, do kosztu wytworzenia można zaliczyć koszty obcego finansowania zapasu produktów (w szczególności odsetki i różnice kursowe).

Do kosztów wytworzenia produktów nie zalicza się kosztów określanych w literaturze jako koszty okresu. Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione. Obejmują one:

- a) koszty będące konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych (koszty te ujmuje się na koncie 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”; jedynie w sytuacji, gdy koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych stanowią rezultat niespodziewanych zdarzeń (awaria maszyny, strajk, utrata stałego odbiorcy), ujmuje się je na koncie 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”),

- b) koszty ogólnego zarządu (do ewidencji tych kosztów służy konto 55 „Koszty zarządu”),
- c) koszty sprzedaży produktów (do ewidencji tych kosztów służy konto 52-7 „Koszty sprzedaży) oraz
- d) koszty magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów (są to koszty ogólnoprodukcyjne, które wchodzi w skład kosztów zarządu, ujmując się je na koncie 55 „Koszty zarządu”), chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji.

Poprawna wycena produktów wymaga zastosowania przez przedsiębiorstwo odpowiednich sposobów ujmowania w księgach rachunkowych lub pozaksięgowo poniesionych kosztów wytworzenia, w tym zapewnienia ich kompletności, racjonalnego powiązania z obiektami kosztów i zastosowania odpowiednich do rodzaju technologii i organizacji produkcji metod kalkulacji.

## 2. Zakres kosztu wytworzenia produktów i jego elementy

### Koszty bezpośrednie produkcji

W myśl pkt 6.1 KSR nr 13 koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty bezpośrednie produktu oraz uzasadnioną część przypisanych produktowi pośrednich kosztów produkcji (por. pkt 4.1 KSR nr 13).

KSR nr 13 określa, że koszty bezpośrednie produktów to wartość zużytych zasobów, które można powiązać z danym finalnym obiektem kosztów – przedmiotem kalkulacji (wyrób, zlecenie, grupa asortymentowa) na podstawie dokumentów odzwierciedlających bezpośredni pomiar zużycia zasobów lub uwzględniając niewątpliwy związek przyczynowo-skutkowy zachodzący między produktem a zużyciem zasobu.

Koszty bezpośrednie wytworzenia produktu	
Rodzaje kosztów	Charakterystyka
<b>Materiały bezpośrednie</b>	Materiały bezpośrednie obejmują wartość w cenie nabycia tych zużytych do produkcji materiałów (surowców, materiałów pomocniczych, półfabrykatów obcych, opakowań podstawowych), których zużycie można bezspornie powiązać z wytwarzanym produktem. W przypadku gdy produkcja ma charakter fazowy rolę materiałów bezpośrednich w kolejnej fazie mogą spełniać półprodukty wytworzone w poprzedzających fazach. Jeśli koszt określonych materiałów bezpośrednich jest nieistotny, a ich przypisanie do produktów byłoby nieopłacalne (są to np. nici, guziki, śruby, gwoździe, farby, kleje), to mogą być zaliczane do pośrednich kosztów produkcji
<b>Wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami ponoszonymi przez pracodawcę</b>	Do tej grupy zalicza się wynagrodzenia pracowników wraz ze świadczeniami obowiązkowo lub dobrowolnie ponoszonymi przez pracodawcę, których czas pracy lub wynagrodzenie może być w sposób bezpośredni powiązany z określonym produktem. Natomiast wynagrodzenia pracowników, którzy stale lub przejściowo nie pracują bezpośrednio przy wytwarzaniu produktu, ale uczestniczą w procesie produkcji, zalicza się do pośrednich kosztów produkcji. W przypadku gdy pracownicy obsługują urządzenia, których praca lub następujące w nich procesy powodują przetworzenie surowca w produkt, a czas pracy tych urządzeń zużyty na wytworzenie lub przetworzenie poszczególnych produktów podlega pomiarowi, wówczas często wynagrodzenia obsługi urządzeń są ujmowane łącznie z kosztami pośrednimi produkcji jako „koszty przetworzenia” (przerobu)

<b>Energia, paliwa technologiczne, woda technologiczna i inne media</b>	Ten rodzaj kosztów zalicza się do bezpośrednich tylko wtedy, gdy ich zużycie można bezspornie powiązać z określonym produktem
<b>Inne koszty bezpośrednie</b>	Do innych kosztów bezpośrednich zalicza się przykładowo: a) zużycie narzędzi specjalnych, wykorzystywanych do produkcji określonego wyrobu (np. form, sprawdzianów), b) koszty obróbki obcej polegającej na wykonywaniu określonych operacji na produktach przez inne przedsiębiorstwo lub wykonywaniu części procesu produkcyjnego w postaci usługi przez podwykonawcę, c) koszty uruchomienia nowej produkcji, na przykład koszty patentów, licencji, technologicznego i konstrukcyjnego przygotowania produkcji nowych wyrobów, koszty prób, – jeśli możliwe jest przyporządkowanie tych kosztów do tych produktów

### Koszty pośrednie produkcji

Pośrednie koszty produkcji to koszty, które na podstawie dostępnych przedsiębiorstwu danych, nie mogą być bezpośrednio odniesione na produkty lub byłoby to nieopłacalne. Gromadzi się je według wyodrębnionych obiektów kosztów, którymi są miejsca powstawania kosztów. Jak wskazuje KSR nr 13, główne rodzaje miejsc powstawania kosztów pośrednich produkcji to zazwyczaj wyodrębnione organizacyjnie:

- wydziały podstawowe, w których wytwarza się produkty; zgromadzone według wydziałów koszty pośrednie produkcji noszą miano kosztów wydziałowych,
- wydziały pomocnicze, które świadczą usługi (np. remontowe, transportowe, informatyczne) lub wykonują produkty (np. narzędzia, formy, opakowania, utylizacja odpadów) na rzecz innych miejsc powstawania kosztów przedsiębiorstwa (głównie wydziałów podstawowych),
- komórki badawczo-rozwojowe, biura konstrukcyjne, laboratoria, wzorcownie,
- komórki ogólnoprodukcyjne zapewniające usługi nieodzowne dla produkcji, w przypadku których dokładny pomiar ich świadczeń nie jest możliwy lub opłacalny (np. oczyszczalnia ścieków, stacja pomp, ochrona, w tym przeciwpożarowa, utrzymanie terenu).

W celu zwiększenia dokładności przypisania kosztów pośrednich produkcji do produktów, KSR nr 13 zaleca, aby jednostki wyodrębniały, jako miejsca powstawania kosztów, stanowiska pracy maszynowej i ręcznej, grupy maszyn i urządzeń, gniazda produkcyjne i inne.

<b>Koszty pośrednie produkcji</b>	
<b>Rodzaje kosztów</b>	<b>Charakterystyka</b>
<b>Amortyzacja</b>	Koszty amortyzacji maszyn i urządzeń oraz budynków i budowli, w których następuje produkcja
<b>Inne koszty pośrednie</b>	Koszty zużycia materiałów, energii, wynagrodzeń i usług związanych z utrzymaniem maszyn i urządzeń w ruchu, w tym ich konserwacją i remontem, oświetleniem, ogrzaniem, utrzymaniem czystości, transportem wewnętrznym, wynagrodzenia wraz z pochodnymi nadzoru i administracji wydziałowej

KSR nr 13 podkreśla, że cechą kosztów pośrednich jest to, że część z nich rośnie lub maleje zależnie od rozmiarów działalności przedsiębiorstwa lub poszczególnych miejsc powstawania kosztów, natomiast część pozostaje w określonym czasie na niezmiennym

poziomie. W związku z tym wskazuje, że podziału kosztów pośrednich produkcji na koszty zmienne i stałe można dokonać na podstawie obserwacji zachowania się poszczególnych składowych kosztów pośrednich w miarę zmian rozmiarów działalności. Sugeruje, że rozmiary działalności przedsiębiorstwa lub miejsca powstawania kosztów mogą być mierzone na przykład:

- ilością wytworzonych produktów,
- wielkością wsadu surowca do produkcji,
- czasem pracy maszyn (maszynogodziny) lub pracowników (roboczogodziny).

<b>Podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne</b>	
<b>Rodzaje kosztów</b>	<b>Charakterystyka</b>
<b>Koszty zmienne</b>	Do kosztów zmiennych zalicza się koszty, które zmieniają się w miarę proporcjonalnie do zmian rozmiarów działalności. Przyjmuje się zazwyczaj, że koszty zmienne zmieniają się w sposób liniowy, tj. wprost proporcjonalnie w stosunku do określonego czynnika zmienności kosztów. Do zmiennych kosztów pośrednich produkcji można zaliczyć na przykład koszty energii, paliw, oprzyrządowania, których zużycie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń
<b>Koszty stałe</b>	Do kosztów stałych zalicza się koszty, które nie zmieniają się wraz ze zmianami rozmiarów działalności i są ponoszone, nawet jeżeli przedsiębiorstwo nic nie produkuje. Wzrost lub spadek wielkości produkcji lub innego czynnika zmienności kosztów nie powoduje zmiany wysokości kosztów stałych. Przykładem kosztu stałego jest amortyzacja linii produkcyjnej obliczana metodą liniową. Niezależnie od tego czy produkcja w miesiącu wyniesie 100 ton czy 150 ton, całkowity koszt amortyzacji będzie taki sam

W pkt 7.4 KSR 13 stwierdza, że większość kosztów pośrednich produkcji ma charakter kosztów mieszanych, gdyż zawierają w sobie zarówno element kosztów zmiennych, jak i stałych. Dlatego według standardu, do podziału kosztów na zmienne i stałe niezbędne jest zastosowanie wybranej metody podziału. W praktyce stosowane są zarówno metody polegające na subiektywnej kwalifikacji poszczególnych pozycji kosztów pośrednich do kosztów stałych lub zmiennych (tzw. metoda księgową, metoda ekspercka), jak i metody matematyczno-statystyczne, oparte o obserwację pomiarów.

<b>Metody podziału kosztów pośrednich na zmienne i stałe</b>	
<b>Rodzaje metod</b>	<b>Charakterystyka</b>
<b>Metoda księgową</b>	Metoda ta polega na obserwacji zachowania się poszczególnych składników kosztów pośrednich produkcji w kolejnych okresach (np. miesiącach), pod wpływem zmian rozmiarów działalności w tychże okresach. Metoda księgową jest obciążona dużym błędem szacunku z uwagi na subiektywizm kwalifikowania kosztów
<b>Metoda ekspercka</b>	Metoda ta polega na subiektywnym podziale składowych kosztów pośrednich produkcji na zmienne i stałe przez doświadczoną osobę, przy uwzględnieniu zależności przyczynowo-skutkowej, wyników obserwacji itp.
<b>Metody matematyczno-statystyczne</b>	Metody te opierają się na założeniu, że koszty całkowite są zależne liniowo od czynnika zmienności kosztów. W ramach tych metod wyróżnia się m.in. metodę dwóch punktów, metodę wizualną, analizę regresji liniowej

### 3. Etapy wyceny produktów

KSR nr 13 w pkt 4.1 podkreśla, że produkty wycenia się w koszcie wytworzenia, który w myśl art. 28 ust. 3 i 4 ustawy, obejmuje wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty ich pozyskania i przemieszczania, koszty ich przetworzenia, w tym wynagrodzenia bezpośrednie, inne koszty bezpośrednie oraz pośrednie koszty zmienne produktów i uzasadnioną część pośrednich kosztów stałych produktów. Przez koszty przetworzenia rozumie się również koszty pozyskania zasobów naturalnych. W przypadku długotrwałego przygotowania produktu do sprzedaży lub długiego okresu jego wytwarzania, do kosztu wytworzenia można zaliczyć koszty obcego finansowania zapasu produktów (w szczególności odsetki i różnice kursowe).

Do kosztów wytworzenia zapasu produktu nie zalicza się (por. pkt 6.8 KSR nr 13):

- nieuzasadnionych kosztów pośrednich produkcji będących konsekwencją niewykorzystania zdolności produkcyjnych, w tym kosztów wynagrodzeń za nieplanowane przestoje, kosztów związanych z nieczynnymi urządzeniami produkcyjnymi, kosztów utrzymania niewykorzystanych powierzchni produkcyjnych oraz innych nieprzypisanych do produktów stałych pośrednich kosztów produkcji (por. pkt 6.9 KSR nr 13),
- strat produkcyjnych, przekraczających normalne ryzyko produkcyjne, w tym spowodowanych powstaniem braków nienaprawialnych i kosztów naprawy braków,
- kosztów sprzedaży jak np. promocji, reklamy, marketingu, kompletacji i pakowania dostaw i ich ekspedycji oraz transportu, opłat licencyjnych zależnych od wielkości sprzedaży, kosztów rękopisów i napraw gwarancyjnych,
- kosztów ogólnego zarządu, jak np. wynagrodzeń zarządu i organów nadzoru przedsiębiorstwa, utrzymania biur i samochodów osobowych zarządu, systemu informacyjnego, prowadzenia rachunkowości, podatków, opłat i innych wydatków dotyczących przedsiębiorstwa jako całości,
- kosztów magazynowania produktów; jeżeli jednak czynności magazynowania są nieodzowne dla doprowadzenia produktów do stanu zdatnego do sprzedaży (np. wymagane jest dojrzewanie wytworzonych przez przedsiębiorstwo serów lub leżakowanie napojów alkoholowych) to wchodzi one w skład kosztów wytworzenia.

Produkty są zdefiniowane w KSR nr 13 (pkt 3.10) jako pozyskane od natury, bądź wytworzone lub przetworzone przez przedsiębiorstwo:

- **wyroby gotowe**, tj. produkty niepodlegające dalszemu przetworzeniu w obrębie przedsiębiorstwa, zdatne do sprzedaży (spełniające warunki przyjęte w obrocie danym wyrobem gotowym); wyrobami gotowymi mogą być zarówno produkty finalne (rynkowe), jak i wyroby podlegające dalszemu przetworzeniu w innych przedsiębiorstwach (pkt 3.13),
- **półprodukty**, tj. produkty, które przeszły określone zamknięte fazy wytwarzania lub przetwarzania i zostaną wykorzystane w dalszych fazach procesu produkcyjnego do wytworzenia wyrobów gotowych; część półproduktów może także stanowić przedmiot obrotu (pkt 3.6), lub
- **produkty w toku**, tj. produkty znajdujące się w niezakończonyj fazie wytwarzania lub przetwarzania (na stanowisku pracy), niespełniające jeszcze wymogów technologicznych, technicznych i handlowych, warunkujących zaliczenie ich do wyrobów gotowych lub półproduktów (pkt 3.11).

Jak wskazuje KSR nr 13 na dzień powstania produkty, objęte bieżącą ewidencją księgową, ujmuje się w księgach rachunkowych w koszcie wytworzenia (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Przy czym przedsiębiorstwo może także wyceniać produkty po planowanym – standardowym, normatywnym, znormalizowanym – koszcie wytworzenia (w cenach ewidencyjnych), jeśli różnice między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia



są nieznaczące, a więc nieistotne (por. art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Z kolei na dzień bilansowy stan produktów wycenia się w rzeczywistym koszcie wytworzenia nie wyższym od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy (por. art. 28 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy).

Co ważne, według KSR nr 13 podstawę wyceny zapasu produktów stanowią dane pochodzące z wiarygodnej ewidencji kosztów, wchodzącej w skład ksiąg rachunkowych lub prowadzonej pozaksięgowo w sposób rzetelny, bezbłędny i sprawdzalny, po uwzględnieniu wyników inwentaryzacji zapasu produktów.

Standard w pkt 4.7 wskazuje, że wycena zapasu produktów na dzień bilansowy przebiega w trzech etapach:

- **etap 1** – ustalenie lub zweryfikowanie drogą inwentaryzacji stanu produktów na dzień bilansowy,
- **etap 2** – ustalenie rzeczywiście poniesionego kosztu wytworzenia produktów (art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości) oraz
- **etap 3** – porównanie kosztu wytworzenia rzeczywistego stanu produktów z ich ceną sprzedaży netto możliwą do uzyskania na dzień bilansowy i ewentualne dokonanie odpisu aktualizującego w wysokości różnicy pomiędzy kosztem wytworzenia produktu a jego niższą ceną sprzedaży netto (art. 28 ust. 1 pkt 6 i art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości oraz KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów”).

Według KSR nr 13 odpisanie wartości zapasu produktów do wysokości ich ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy może mieć miejsce, w szczególności wtedy gdy:

- produkt jest uszkodzony lub utracił całkowicie lub częściowo swoją przydatność lub
- spadła możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży netto produktu, lub
- wzrosły szacowane koszty przystosowania produktu do sprzedaży i dokonania tej sprzedaży, takie jak koszty opakowania, transportu, składowania, załadunku i wyładunku, a w przypadku półproduktu i produktu w toku – także koszty dokończenia produkcji.

Jeżeli przedsiębiorstwo nie prowadzi bieżącej ewidencji zapasów produktów i odpisuje wartość w koszty w momencie ich wytworzenia, to na dzień bilansowy należy drogą spisu z natury ustalić stan produktów i dokonać jego wyceny według cen sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży (skorygowanych cen sprzedaży netto), w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia (art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości).

## 4. Zasady wyodrębniania obiektów kosztów w zależności od procesu produkcji

KSR nr 13 w pkt 5.1 zaznacza, że poprawne ustalenie kosztu wytworzenia produktów wymaga odpowiedniego doboru obiektów kosztów służących gromadzeniu i kalkulacji kosztów oraz jednostek miary tych obiektów. Zależą one m.in. od tego, w jaki sposób następuje przetwarzanie w produkt materiałów (surowców) – ręcznie czy maszynowo. Jeśli przetwarzanie następuje maszynowo, to ustalić należy jakie rodzaje maszyn i narzędzi są stosowane, jak przebiega proces produkcyjny itd. Ponadto w pkt 5.2 KSR nr 13 podkreśla, że dobór i ilość obiektów kosztów zależy od:

- rodzaju i charakteru wykorzystywanych do produkcji materiałów (surowców),
- przebiegu procesu przetwarzania, uzależnionego od typu i organizacji produkcji.

W przypadku gdy przedsiębiorstwo, wykorzystując w pełni zdolności produkcyjne, wytwarza wiele różnych wyrobów i wszystkie są wytwarzane przy zastosowaniu tego samego procesu technologicznego, a różnica czasu przetworzenia tych wyrobów oraz kosztu materiałów są nieistotne, wyroby te można potraktować jako jeden obiekt kosztów. Z kolei w przy-

padku występowania znacznych zapasów produktów w toku o istotnej wartości, niezbędne jest wyodrębnienie, obok wyrobów gotowych, także produktów w toku i podział kosztów wytwarzania pomiędzy wyroby gotowe i produkty w toku. Wskazano, że może on nastąpić za pomocą jednostek przeliczeniowych, uwzględniających zużycie materiałów i stopień przetworzenia produktów w toku.

Według KSR nr 13 często prawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia produktów wymaga wyodrębnienia, obok obiektów kosztów, którymi są wyroby gotowe (produkty finalne), także innych obiektów kosztów, gdyż warunki produkcyjne i organizacyjne oraz względy ekonomiczne uzasadniają obserwację kosztów wyróżnionych miejsc powstawania kosztów (np. wydziałów, stanowisk pracy, a nawet niektórych pojedynczych maszyn czy urządzeń). Jeżeli natomiast proces produkcyjny jest złożony, to wyodrębnienie jednego tylko obiektu kosztów nie wystarcza dla ustalenia prawidłowego kosztu wytworzenia produktu.

Standard zwraca również uwagę na sytuacje, gdy produkcja polega na wytwarzaniu równocześnie lub kolejno kilku asortymentów wyrobów, w kolejnych fazach obejmujących kilka etapów przetwarzania o zróżnicowanych kosztach. W takim przypadku według standardu może być konieczne wyodrębnienie w każdej fazie dwu lub więcej obiektów kosztów (mpk) odpowiadających etapom produkcji.

### III. KOSZTY SPRZEDAŻY I KOSZTY ZARZĄDU

#### 1. Charakterystyka kosztów zarządu i sprzedaży

Ustawa o rachunkowości nie podaje definicji kosztów zarządu oraz kosztów sprzedaży. Wskazuje jedynie w art. 28 ust. 3 pkt 2 i 4, że kosztów ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny oraz kosztów sprzedaży produktów nie zalicza się do kosztu wytworzenia produktu (tj. wyrobu gotowego, usługi). Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Koszty zarządu jednostki to koszty pośrednie związane z obsługą, utrzymaniem, administrowaniem, zarządzaniem, kierowaniem i organizacją jednostki rozpatrywanej jako całe przedsiębiorstwo. Koszty zarządu można podzielić na dwie podgrupy, tj. koszty administracyjno-gospodarcze oraz ogólnoprodukcyjne.

Koszty zarządu	
koszty administracyjno-gospodarcze	koszty ogólnoprodukcyjne
<ul style="list-style-type: none"> <li>– płace i narzuty na płace pracowników zarządu,</li> <li>– koszty biurowe np. materiały biurowe, opłaty telekomunikacyjne, koszty archiwizacji danych, koszty obsługi rachunkowej,</li> <li>– koszty podróży służbowych pracowników zarządu,</li> <li>– koszty szkoleń pracowników zarządu,</li> <li>– opłaty za usługi i świadczenia związane z administrowaniem przedsiębiorstwem,</li> <li>– podatek od nieruchomości budynku zarządu,</li> <li>– koszty reprezentacji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– koszty komórek, których ze względu na ich wielkość, nie wyodrębniono jako wydziałów produkcji pomocniczej np. magazyny ogólnozakładowe, laboratoria, bocznice kolejowe,</li> <li>– koszty funkcji pełnionych przez jednostkę jako całość, a w szczególności koszty ochrony mienia, szkoleń, bezpieczeństwa i higieny pracy, racjonalizacji i wynalazczości, dowozu pracowników, koszty zakupu i sprzedaży, jeśli nie prowadzi się kont „Koszty zakupu” i „Koszty sprzedaży”,</li> <li>– koszty utrzymania budynków i pomieszczeń ogólnozakładowych i zarządu</li> </ul>

Zwracamy jednak uwagę, że w niewielkich jednostkach podział kosztów zarządu na koszty administracyjno-gospodarcze oraz ogólnoprodukcyjne może być niecelowy.

Do kosztów ogólnego zarządu nie zalicza się kosztów związanych z utrzymaniem obiektów działalności socjalnej oraz obiektów służących rehabilitacji osób niepełnosprawnych, czyli kosztów amortyzacji, remontów i konserwacji, usług sprzątania, opłat za zużycie energii elektrycznej, gazu, wody, ogrzewania, wynagrodzeń pracowników obsługi.

Koszty zarządu wyodrębnia się zazwyczaj w każdej jednostce prowadzącej księgi rachunkowe. Szczególnie uzasadnione jest wyodrębnienie kosztów zarządu gdy przedmiotem działalności jednostki są różne pod względem branżowym rodzaje i odmiany działalności podstawowej lub gdy zakres prowadzonej działalności jednostki jest bardzo szeroki i występuje potrzeba ustalenia dla każdej odmiany działalności, rodzaju lub placówki wyniku finansowego ze sprzedaży produktów lub towarów. Potrzeba wyodrębnienia kosztów zarządu występuje również w sytuacji, gdy w skład jednostki wchodzi samobilansujące się oddziały (zakłady). W małych jednostkach, prowadzących jedną odmianę działalności gospodarczej, można nie wyodrębniać kosztów zarządu.

Kosztami sprzedaży są natomiast koszty związane ze zbyciem produktów działalności jednostki, tj. wyrobów gotowych i usług, poniesione po wydaniu przedmiotu sprzedaży kupującemu lub po wyekspediowaniu produktu z magazynu producenta.

<b>Koszty sprzedaży</b>
– koszty opakowań zbiorczych związanych z przygotowaniem wyrobów do transportu,
– koszty transportu, jeżeli z umowy zawartej z nabywcą wynika, że obciążają one dostawcę,
– koszty załadunku i wyładunku produktów w trakcie transportu,
– koszty ubezpieczeń w transporcie,
– prowizje pośredników z których usług jednostka korzysta w czasie sprzedaży efektów swojej działalności (np. agentów, komisantów, agentów zagranicznych),
– koszty napraw gwarancyjnych oraz obsługi poprodukcyjnej produktów u klientów, w tym koszty tworzonej rezerwy na naprawy gwarancyjne,
– koszty reklamy, do których zalicza się m.in. opłaty za udział w targach i wystawach, za kampanie reklamowe, zużycie rzeczowych składników majątkowych (np. eksponaty reklamowe, produkty przeznaczone do degustacji), nieodpłatnie wydane próbki wyrobów,
– opłaty za korzystanie z licencji, naliczane w proporcji do liczby sprzedanych produktów wytworzonych na podstawie licencji,
– podatek akcyzowy, gdy jednostka płaci go od sprzedanych wyrobów,
– pozostałe koszty związane z obsługą sprzedaży efektów działalności jednostki

Do kosztów sprzedaży nie zalicza się ogólnych kosztów obsługi zbytu obciążających koszty zarządu. Chodzi tutaj o koszty utrzymania niewydzielonych komórek zbytu, biur spedycji, utrzymania i obsługi magazynów wyrobów gotowych i półfabrykatów, podróży służbowych odbywanych w sprawach zbytu, usług telekomunikacyjnych i radiotelekomunikacyjnych, analiz i prób jakości wyrobów. Koszty te kwalifikuje się do kosztów ogólnego zarządu lub kosztów działalności pomocniczej.

Nie wyodrębnia się w jednostce kosztów sprzedaży, jeśli ich wartość jest nieistotna, a ich pominięcie nie wpływa negatywnie na ocenę sprzedaży poszczególnych grup wyrobów. W takiej sytuacji koszty sprzedaży zalicza się do kosztów zarządu.

## **2. Zasady ewidencji kosztów zarządu i sprzedaży w trakcie roku**

Koszty zarządu ewidencjonuje się na koncie 55 „Koszty zarządu”. W trakcie roku obrotowego konto 55 wykazuje saldo Wn, które odzwierciedla kwotę kosztów zarządu poniesionych

przez jednostkę od początku roku obrotowego. Do ewidencji kosztów sprzedaży przeznaczona jest konto 52-7 „Koszty sprzedaży”. W trakcie roku obrotowego konto 52-7 wykazuje saldo Wn, które oznacza kwotę kosztów sprzedaży poniesionych od początku roku obrotowego.

Jeżeli jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, to koszty zarządu i sprzedaży ujmuje w ciągu roku obrotowego na kontach zespołu 5 równoległe do zapisów na kontach kosztów w układzie rodzajowym (zespół 4).

#### **Ewidencja księgową kosztów zarządu i kosztów sprzedaży w trakcie roku obrotowego**

1. Różne wydatki zaliczane do kosztów zarządu oraz kosztów sprzedaży na podstawie dowodów źródłowych:
  - a) ewidencja w układzie rodzajowym kosztów:
    - **Wn konto 40** „Koszty według rodzaju”,
    - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
  - b) zapis równoległy w ciężar kosztów zespołu 5:
    - **Wn konto 55** „Koszty zarządu” lub 52-7 „Koszty sprzedaży”,
    - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Koszty zarządu i koszty sprzedaży mogą być również rozliczane w trakcie roku obrotowego jako składnik kosztu własnego sprzedaży. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów to wartość sprzedanych w danym okresie sprawozdawczym produktów wycenionych po koszcie wytworzenia, na który składają się koszty bezpośrednie i uzasadniona część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tych produktów (por. art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości). W celu ustalenia pełnego kosztu, jaki jednostka poniosła w związku z prowadzoną podstawową działalnością operacyjną należy dodatkowo uwzględnić koszty zarządu i koszty sprzedaży. Suma kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży stanowi koszt własny sprzedaży.

Jeśli koszty zarządu i koszty sprzedaży są w trakcie roku obrotowego rozliczane w jednostce produkcyjnej jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów, to koszty te po zakończeniu każdego miesiąca jednostka przenosi na stronę Wn konta 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

### **3. Przeksięgowanie kosztów zarządu i sprzedaży na koniec roku**

Koszty zarządu i koszty sprzedaży ujęte na kontach zespołu 5 podlegają na koniec roku obrotowego rozliczeniu (przeksięgowaniu). Zależnie od przyjętego przez jednostkę wariantu rachunku zysków i strat przenosi się je na konto 49 „Rozliczenie kosztów” lub na konto 86 „Wynik finansowy”.

#### **Ewidencja księgową rozliczania kosztów zarządu i sprzedaży na koniec roku obrotowego**

1. PK – przeksięgowanie kosztów zarządu i kosztów sprzedaży na dzień bilansowy:
  - a) gdy jednostka sporządza porównawczy rachunek zysków i strat:
    - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
    - **Ma konto 55** „Koszty zarządu” i 52-7 „Koszty sprzedaży”,
  - b) gdy jednostka sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat:
    - **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
    - **Ma konto 55** „Koszty zarządu” i 52-7 „Koszty sprzedaży”.

Po rozliczeniu kosztów zarządu i kosztów sprzedaży na dzień bilansowy konto 55 oraz 52-7 nie powinno wykazywać salda. Koszty zarządu i koszty sprzedaży podlegają odrębnemu wykazaniu w rachunku zysków i strat sporządzanym w wersji kalkulacyjnej według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, koszty zarządu w pozycji E. „Koszty ogólnego zarządu”, z kolei koszty sprzedaży wykazuje się w pozycji D. „Koszty sprzedaży”.

W przypadku gdy koszty zarządu i sprzedaży rozliczane są w jednostce jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów ich rozliczenie na koniec roku obrotowego przebiega w sposób przedstawiony poniżej.

**Ewidencja księgową rozliczania kosztów zarządu i sprzedaży na koniec roku obrotowego, ujmowanych w trakcie roku jako składnik kosztu własnego sprzedaży**

1. PK – rozliczenie kosztów zarządu i kosztów sprzedaży, ujmowanych w trakcie roku obrotowego jako składnik kosztu własnego sprzedaży:
  - a) gdy jednostka sporządza porównawczy rachunek zysków i strat:
    - **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
    - **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
  - b) gdy jednostka sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat:
    - **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
    - **Ma konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”.

Wybór sposobu rozliczania kosztów zarządu i kosztów sprzedaży należy do kierownika jednostki. Wybraną metodę opisuje się w zasadach (polityce) rachunkowości.

Trzeba jednak zaznaczyć, że przyjęcie przez jednostkę rozwiązania polegającego na rozliczaniu w trakcie roku obrotowego kosztów zarządu i kosztów sprzedaży jako składnika kosztu własnego sprzedaży powoduje trudności przy sporządzaniu rachunku zysków i strat zarówno w wariantach kalkulacyjnym, jak i porównawczym. Jednostka produkcyjna, która przyjmie do stosowania zasadę rozliczania kosztów zarządu i kosztów sprzedaży jako składnika kosztu własnego sprzedaży produktów, przy sporządzaniu rachunku zysków i strat powinna pamiętać, że:

- a) w kalkulacyjnym wariantach rachunku zysków i strat wykazuje się odrębnie, tj. w osobnych pozycjach koszty zarządu oraz koszty sprzedaży,
- b) w porównawczym wariantach rachunku zysków i strat koszty zarządu i koszty sprzedaży wliczone do kosztu własnego sprzedaży produktów i ujęte na koncie 70-1 przenosi się na koniec roku obrotowego na konto 49.

Ewidencję księgową rozliczenia kosztów zarządu i sprzedaży ujmowanych w trakcie roku jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów zaprezentowano na poniższym przykładzie liczbowym.

**Przykład**

**I. Założenia:**

1. Spółka prowadząca działalność produkcyjną stosuje do ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej konta zespołu 4 i 5, sporządza kalkulacyjny rachunek zysków i strat według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, a koszty zarządu i koszty sprzedaży przenosi w ciężar konta 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” na koniec każdego miesiąca.

2. Dla uproszczenia w przykładzie kwotę kosztów zarządu i kosztów sprzedaży przenoszoną miesięcznie na konto 70-1 zaksięgowano jako jedną operację. Wartość kosztów zarządu przeniesiona w 20XX r. na konto 70-1 wyniosła: 90.000 zł, a kosztów sprzedaży: 150.000 zł.

3. Wartość sprzedanych produktów w jednostce na 31 grudnia 20XX r. wynosiła: 500.000 zł. Na koniec roku obrotowego saldo Wn konta 70-1, w tym koszty zarządu i koszty sprzedaży wliczone do kosztu własnego sprzedaży produktów, zostały przeniesione na konto 86 „Wynik finansowy”.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – rozliczenie w trakcie roku obrotowego kosztów zarządu i kosztów sprzedaży ujmowanych jako składnik kosztu własnego sprzedaży produktów:			
a) przeksięgowanie kosztów zarządu do kosztu własnego sprzedaży produktów	90.000 zł	70-1	55
b) przeksięgowanie kosztów sprzedaży do kosztu własnego sprzedaży produktów	150.000 zł	70-1	52-7
2. PK – przeksięgowanie na koniec roku obrotowego konta 70-1 na konto 86, w tym kosztów zarządu i sprzedaży wliczonych do kosztu własnego sprzedaży produktów: 90.000 zł + 150.000 zł + 500.000 zł =	740.000 zł	86	70-1

## III. Księgowania:

Konto 55 „Koszty zarządu”				Konto 52-7 „Koszty sprzedaży”				Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”			
(Obr.)	90.000	90.000	(1a)	(Obr.)	150.000	150.000	(1b)	(Obr.)	500.000	740.000	(2)
								(1a)	90.000		
								(1b)	150.000		
Konto 86 „Wynik finansowy”											
(2)	740.000										



**Uwaga:** Niezależnie od przyjętej ewidencji księgowej jednostka wykaże w rachunku zysków i strat sporządzanym w wariantcie kalkulacyjnym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości koszty w wysokości: 150.000 zł w wierszu D. „Koszty sprzedaży” oraz koszty w wysokości: 90.000 zł w wierszu E. „Koszty ogólnego zarządu”.

## IV. PRZYCHODY Z DZIAŁALNOŚCI PODSTAWOWEJ WEDŁUG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI I PRZEPISÓW PODATKOWYCH

### 1. Definicja i moment powstania przychodu ze sprzedaży

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości, przez przychody i zyski rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia

jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Ponadto z art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika, że za przychód uważa się wyrażone w rzeczywistych cenach sprzedaży kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów, towarów i materiałów z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń i zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług. Przychodami osiąganymi z podstawowej działalności operacyjnej są zatem:

- przychody ze sprzedaży produktów (tj. wyrobów gotowych i usług),
- przychody ze sprzedaży towarów i materiałów.

W ustawie o rachunkowości, oprócz przedstawionej powyżej definicji przychodów oraz regulacji dotyczących przychodów z niezakończonych długoterminowych umów o usługi, o których mowa w art. 34a tej ustawy, nie zawarto szczegółowych zasad ustalania przychodów. W celu właściwego ujęcia przychodu w księgach rachunkowych a następnie wykazania go w sprawozdaniu finansowym wskazane jest więc kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, w tym przede wszystkim zasadą memoriału oraz współmierności przychodów i kosztów. Należy również pamiętać, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym (por. art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

Według zasady memoriału 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. Oznacza to obowiązek ujęcia w księgach rachunkowych, a na ich podstawie w sprawozdaniu finansowym, wszystkich zdarzeń gospodarczych, jakie wystąpiły w danym roku obrotowym, bez względu na to, czy zostały one zafakturowane oraz czy zostały zapłacone. Zasada memoriału ma na celu wykazanie realnych przychodów oraz kosztów danego okresu sprawozdawczego.

Z kolei zasada współmierności wymaga, aby do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczać koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz koszty przypadające na ten okres sprawozdawczy, które nie zostały jeszcze poniesione (por. art. 6 ust. 2 ww. ustawy). Konsekwencją stosowania zasady współmierności jest dokonywanie czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów, o których mowa w art. 39 ust. 1 i 2 oraz art. 41 ustawy o rachunkowości, przy czym w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży należy uwzględnić przede wszystkim treść art. 41 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W świetle tego przepisu równowartość otrzymanych środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Oznacza to, że dla celów bilansowych wszystkie wpłaty otrzymane na poczet przyszłych dostaw i usług w momencie ich otrzymania nie stanowią przychodu ze sprzedaży tylko są odnoszone na konto 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Uwzględniając powyższe wyjaśnienia można stwierdzić, iż dla celów bilansowych przychody ze sprzedaży przyporządkowuje się do okresów, których te przychody dotyczą. Ustawa o rachunkowości nie określa jednak wprost daty powstania przychodu.

Moment powstania przychodu został natomiast uregulowany w przepisach o podatku dochodowym. W związku z tym w praktyce, w celu uniknięcia rozbieżności pomiędzy przepisami bilansowymi i podatkowymi, ustalając moment powstania przychodu dla celów bilansowych jednostki często stosują przepisy ustaw o podatku dochodowym. Naszym zdaniem, jest to możliwe pod warunkiem, że nie wpływa istotnie na wynik finansowy tych jednostek.

Przypominamy, iż dla celów podatkowych, co do zasady, za datę powstania przychodu, uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo czę-

ściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności (por. art. 14 ust. 1c updog oraz art. 12 ust. 3a updog). Jeśli więc przed dniem wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, wykonania usługi, wystawiono fakturę lub uregulowano należność, to przychód powstaje w dacie zdarzenia, które wystąpiło wcześniej. Jednocześnie trzeba pamiętać, że według art. 14 ust. 3 pkt 1 updog oraz art. 12 ust. 4 pkt 1 updog do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.

## 2. Ewidencja sprzedaży wyrobów w księgach jednostki produkcyjnej

Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych i półfabrykatów (półproduktów) w jednostce produkcyjnej ewidencjonuje się na koncie 70-0 „Sprzedaż produktów”. Ewidencję szczegółową do konta 70-0 można prowadzić według grup produktów lub zakładów produkcyjnych, kierunków sprzedaży (tj. sprzedaż w kraju, WDT, eksport), według odbiorców, stawek VAT oraz w podziale na sprzedaż wobec jednostek powiązanych i pozostałych.

Do przychodów ze sprzedaży produktów nie zalicza się:

- należnego podatku od towarów i usług, ujmowanego na koncie 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
- otrzymanych przed dostawą wyrobów gotowych i półproduktów przedpłat i zaliczek, które do momentu uznania za przychody, ujmuje się na koncie 84 „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- przekazania wyrobów gotowych z własnej produkcji do własnych placówek handlu detalicznego, magazynów hurtowych i zakładów gastronomicznych,
- zużycia produktów w postaci wyrobów gotowych i półfabrykatów oraz świadczenia usług na potrzeby własnej działalności statutowej – gospodarczej, socjalnej i budowy środków trwałych.

W ustawie o rachunkowości brak jest szczegółowych wytycznych dotyczących momentu ujęcia przychodu z tytułu sprzedaży produktów. W praktyce przyjmuje się, że przychód wykazuje się w momencie wydania sprzedanych produktów i wystawienia dokumentu sprzedaży (np. faktury). Dla celów bilansowych ujęcie przychodu wiąże się zatem z wydaniem sprzedanych dóbr kontrahentowi (albo ewentualnie z postawieniem ich do dyspozycji kontrahenta).

W rachunku zysków i strat sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości (wariant porównawczy i kalkulacyjny) przychody ze sprzedaży wyrobów ujmuje się w pozycji A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów”.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. W marcu 20XX r. spółka „Bella” sprzedała:

- a) kontrahentowi „A” 300 szt. wyrobu „X” za 150 zł/szt. i wystawiła fakturę na kwotę netto: 45.000 zł (plus VAT: 10.350 zł),
- b) kontrahentowi „B” 50 szt. wyrobu „Y” za 1.500 zł/szt. i wystawiła fakturę na kwotę netto: 75.000 zł (plus VAT: 17.250 zł),
- c) kontrahentowi „C” 1.000 szt. wyrobu „Z” za 80 zł/szt. i wystawiła fakturę na kwotę netto: 80.000 zł (plus VAT: 18.400 zł).



2. Przychody ze sprzedaży w 20XX-1 r. wyniosły: 500.000 zł.

3. Spółka sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

## II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – sprzedaż kontrahentowi „A” wyrobu „X”:			
a) wartość netto	45.000 zł		70-0
b) VAT należny	10.350 zł		22-0
c) wartość brutto	55.350 zł	20	
2. FS – sprzedaż kontrahentowi „B” wyrobu „Y”:			
a) wartość netto	75.000 zł		70-0
b) VAT należny	17.250 zł		22-0
c) wartość brutto	92.250 zł	20	
3. FS – sprzedaż kontrahentowi „C” wyrobu „Z”:			
a) wartość netto	80.000 zł		70-0
b) VAT należny	18.400 zł		22-0
c) wartość brutto	98.400 zł	20	

## III. Księgowania:

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

	500.000 (Obr.)
	45.000 (1a)

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

	1.500.000 (Obr.)
	75.000 (2a)

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

	800.000 (Obr.)
	80.000 (3a)

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

(1c)	55.350
------	--------

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

(2c)	92.250
------	--------

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

(3c)	98.400
------	--------

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

	10.350 (1b)
	17.250 (2b)
	18.400 (3b)

## IV. Prezentacja przychodów ze sprzedaży wyrobów w rachunku zysków i strat:

1. Ustalenie przychodów ze sprzedaży wyrobów w bieżącym roku: 500.000 zł + 45.000 zł + 1.500.000 zł + 75.000 zł + 800.000 zł + 80.000 zł = 3.000.000 zł.

2. Fragment rachunku zysków i strat (wariant porównawczy):

Pozycja	Wyszczególnienie	Dane za 20XX r. (w złotych)	Dane za 20XX-1 r. (w złotych)
A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:	3.000.000	500.000
	– od jednostek powiązanych	0	0
I.	Przychody netto ze sprzedaży produktów	3.000.000	500.00

### 3. Ewidencja sprzedaży towarów w księgach jednostki handlowej

Generalnie sprzedaż towarów uznaje się za zrealizowaną w momencie wydania towarów. Dokumentem potwierdzającym sprzedaż jest zazwyczaj faktura. Najłatwiej ustalić moment powstania przychodu ze sprzedaży, gdy data wydania towaru i wystawienia faktury są takie same. Problem pojawia się, gdy transakcja sprzedaży towarów ma miejsce na przełomie roku, a umowa pomiędzy kontrahentami przewiduje szczególne warunki dostawy.

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 zadatków.

W rachunku zysków i strat sporządzanym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości przychody ze sprzedaży towarów ujmuje się w pozycji A.II. „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” (wariant kalkulacyjny) lub w pozycji A.IV. „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” (wariant porównawczy).

#### Przykład

#### I. Założenia:

1. W czerwcu 20XX r. spółka „Roma” sprzedała towary:
  - a) kontrahentowi z Niemiec w ramach WDT i wystawiła fakturę na kwotę: 5.000 EUR; wartość faktury wyniosła: 22.230 zł, po przeliczeniu na złote według średniego kursu NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, który wynosił: 4,4460 zł/EUR; jednostka posiada dokumenty uprawniające do zastosowania stawki VAT: 0% (WDT).
  - b) kontrahentowi krajowemu i wystawiła fakturę na kwotę netto: 5.000 zł (plus VAT: 1.150 zł).
2. Przychody ze sprzedaży towarów za 20XX-1 r. wyniosły: 450.000 zł.
3. Spółka sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym, według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

#### II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – sprzedaż towarów do Niemiec w ramach WDT	22.230 zł	20-1	73-0
2. FS – sprzedaż krajowa towarów:			
a) wartość netto	5.000 zł		73-0
b) VAT należny	1.150 zł		22-2
c) wartość brutto	6.150 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”	
	452.250 (Obr.) 22.230 (1)		180.000 (Obr.) 5.000 (2a)		1.150 (2b)
Konto 20-1 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent z Niemiec)		Konto 20-2 „Rozrachunki z odbiorcami” (w analityce: Kontrahent krajowy)			
(1)	22.230	(2c)	6.150		

### IV. Prezentacja przychodów ze sprzedaży w rachunku zysków i strat:

1. Ustalenie przychodów ze sprzedaży towarów w bieżącym roku obrotowym:

- sprzedaż w ramach WDT: 452.250 zł + 22.230 zł = 474.480 zł,
- sprzedaż krajowa: 180.000 zł + 5.000 zł = 185.000 zł,
- sprzedaż razem: 659.480 zł.

2. Fragment rachunku zysków i strat (wariant kalkulacyjny):

Pozycja	Wyszczególnienie	Dane za 20XX r. (w złotych)	Dane za 20XX-1 r. (w złotych)
A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:	659.480	450.000
	– od jednostek powiązanych	0	0
II.	Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	659.480	450.000

## 4. Korekta przychodów w świetle przepisów bilansowych i podatkowych

Przepisy ustawy o rachunkowości nie określają wprost zasad oraz momentu dokonywania korekty 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 ze sprzedaży 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, 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.

Jeśli korekta dotyczy sprzedaży dokonanej w ubiegłym roku obrotowym, to uwzględnia się regulacje art. 54 ustawy o rachunkowości oraz wskazówki zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych,

poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” (KSR nr 7). W świetle art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, 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. Z treści pkt 6.7 KSR nr 7 wynika, że skutki zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, o których jednostka otrzymała informacje po dniu zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego ujmuje się w księgach rachunkowych roku i wykazuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym informacje te otrzymano. Ponadto, przed ujęciem korekty sprzedaży w księgach rachunkowych oceny wymaga, czy korekta ta stanowi istotną dla jednostki kwotę. W przypadku bowiem korekt istotnych, kwoty tych korekt odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych (por. pkt 5.5 KSR nr 7 oraz art. 54 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości).

Natomiast przepisy podatkowe uzależniają korektę przychodów ze sprzedaży od przyczyn, które spowodowały tę korektę. Stosownie do treści 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. Oznacza to, że o momencie korekty przychodów, gdy nie jest ona spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, decyduje data wystawienia odpowiedniego dokumentu.

## **V. MOMENT UJĘCIA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY WEDŁUG KSR NR 15**

### **1. Przeniesienie własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości oraz rzeczy oznaczonej co do gatunku**

W Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 29 lipca 2022 r. pod poz. 81 opublikowano uchwałę nr 9/2022 Komitetu Standardów Rachunkowości z 7 czerwca 2022 r. w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (KSR nr 15). Standard wszedł w życie z dniem ogłoszenia, tj. 29 lipca 2022 r., i ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2023 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania. KSR nr 15 wskazuje warunki, które muszą być spełnione łącznie, aby ująć przychody ze sprzedaży dóbr (tj. wyrobów gotowych zdolnych do sprzedaży lub w toku produkcji, półproduktów, towarów oraz materiałów). Jednym z nich jest przekazanie nabywcy znaczących korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem.

Przekazanie dobra nabywcy zazwyczaj powoduje, że ustaje kontrola sprzedającego nad dobrem oraz następuje przekazanie znaczących korzyści i ryzyka związanych z własnością dobra nabywcy. Wynika to z faktu, że jeżeli strony nie ustaliły inaczej, z chwilą wydania sprzedanego dobra przechodzą na kupującego korzyści i ciężary związane z dobrem

---

oraz niebezpieczeństwo przypadkowej utraty lub uszkodzenia (por. art. 548 § 1 K.c.). Posiadanie może wskazywać na przekazanie korzyści i ryzyk także ze względu na fakt, że często wiąże się z możliwością dysponowania i czerpania korzyści z tego dobra.

KSR nr 15 zaznacza, że moment przekazania korzyści i ryzyka związanych ze sprzedawanym dobrem może nie pokrywać się z momentem przekazania prawa własności dobra. W myśl bowiem art. 155 § 1 K.c., przeniesienie własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości następuje w momencie zawarcia umowy sprzedaży. Natomiast w przypadku przeniesienia własności rzeczy oznaczonej tylko co do gatunku niezbędnie jest jeszcze przeniesienie posiadania, tj. wydanie rzeczy nabywcy (por. art. 155 § 2 K.c.).

## 2. Międzynarodowe formuły handlowe wpływające na moment ujęcia przychodów

Jak zauważa KSR nr 15, od ogólnej zasady istnieje jednak szereg wyjątków, ponieważ z samego prawa lub postanowień umowy może wynikać inny moment przeniesienia własności, np. poprzez ustalenie w umowie warunku, po spełnieniu którego następuje przeniesienie własności. Przykłady takich sytuacji KSR nr 15 podaje w pkt 4.5.3 oraz podrozdziałach V.2–V.4 i VI.1–VI.2.

W pkt 4.5.3 KSR nr 15 wskazuje, iż w sytuacji gdy jednostka zgodnie z umową stosuje międzynarodowe formuły handlowe określone w Międzynarodowych Regułach Handlu (*Incoterms*), jednostka uwzględnia warunki uzgodnionej formuły podczas ustalania momentu ujęcia przychodu. Przykładowo stosując formułę EXW (*Ex-Works*) jednostka ujmuje przychód w momencie postawienia dóbr do dyspozycji nabywcy we własnym magazynie lub w momencie wydania dobra przewoźnikowi. Natomiast stosując formułę DDP (*Delivered Duty Paid*) jednostka ujmuje przychód dopiero w momencie dostarczenia dóbr do miejsca ustalonego pomiędzy dostawcą i nabywcą, po opłaceniu kosztów transportu i ubezpieczenia oraz ceł i innych opłat. Co ważne KSR nr 15 podkreśla, iż jednostki stosujące formuły *Incoterms* muszą dokonać analizy, czy dodatkowe usługi, takie jak transport, czy ubezpieczenie, stanowią odrębny element umowy. Jeżeli stanowią odrębny element umowy, to dodatkowo jednostka przeprowadza analizę, czy jednostka w procesie dostarczania takich dodatkowych usług pełni rolę zlecającego, czy agenta.

Poniżej przedstawiamy przykład zawarcia umowy na warunkach *Incoterms 2020 DPU*, opracowany na podstawie przykładu 9, zamieszczonego w pkt 4.5.3 KSR nr 15.

### Przykład

*Jednostka „I” jest producentem soków owocowych. Jednostka zawarła umowę ze spółką posiadającą sieć sprzedaży detalicznej w kraju „Q” na dostawy swoich produktów. Jednostki uzgodniły w umowie, że warunki dostawy będą zgodne z formułą *Incoterms 2020 DPU* (*Delivered at Place Unloaded, Dostarczone do miejsca wyładowane...*), a dostawa nastąpi do magazynu centralnego sieci sprzedaży detalicznej. Zgodnie z wybraną formułą dostawca jest zobowiązany do dokonania przewozu, a następnie rozładunku towaru i oddania go do dyspozycji nabywcy w ustalonym miejscu. Odprawy towarów w eksporcie dokonuje dostawca. Za wszelkie formalności importowe odpowiada jednak nabywca. Momentem przejścia ryzyka jest więc chwila, w której po rozładunku towaru dostawca oddaje go do dyspozycji nabywcy w magazynie sieci sprzedaży detalicznej i w tym momencie należy ująć przychody ze sprzedaży produktów.*

### 3. Umowy sprzedaży zawarte ma szczególnych warunkach

W podrozdziałach V.2–V.4 i VI.1–VI.2 KSR nr 15 odnosi się do sprzedaży komisowej, warunkowej, ze wstrzymaną dostawą, wysyłkowej oraz sprzedaży z możliwością zwrotów części lub całości dostawy.

Forma sprzedaży	Moment ujęcia przychodów według KSR nr 15
<b>Sprzedaż komisowa</b>	Dostawca dóbr ujmuje przychody wtedy, gdy znaczące korzyści i ryzyko związane z danym dobrem zostały przekazane przez pośrednika stronie trzeciej (końcowemu nabywcy).
<b>Sprzedaż warunkowa</b>	<p>Momentem ujęcia przychodu jest moment przekazania znaczących korzyści i ryzyka związanych z przedmiotem sprzedaży nabywcy, co najczęściej ma miejsce w chwili spełnienia się warunku lub po spełnieniu się warunku. KSR nr 15 wskazuje, iż warunek zawieszający wprowadza element niepewności, zatem przychodu ze sprzedaży warunkowej zasadniczo nie ujmuje się przed spełnieniem się warunku.</p> <p>W przypadku jednak warunku, który można uznać za jedynie formalny, i jednocześnie wysokiego prawdopodobieństwa, że warunek zostanie spełniony, przychód można ująć stosując ogólne zasady, tj. po stwierdzeniu, że nastąpiło przeniesienie korzyści i ryzyka związanych z dobrem. Możliwość zastosowania tego wyjątku należy ocenić kierując się osądem.</p>
<b>Sprzedaż ze wstrzymaną dostawą</b>	<p>Dostawca nie musi czekać z ujęciem przychodu do momentu wydania nabywcy dóbr. Jednak według KSR nr 15, aby wcześniejsze ujęcie przychodu było możliwe, to powinny być spełnione łącznie następujące warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– prawdopodobieństwo odstąpienia nabywcy od transakcji jest niskie,</li> <li>– nabywca w wyraźny sposób potwierdził wolę opóźnionego odbioru dostawy,</li> <li>– zastosowano zwykłe warunki płatności wynagrodzenia,</li> <li>– objęte transakcją sprzedaży dobra są dostępne, wyodrębnione i gotowe do dostarczenia nabywcy,</li> <li>– dostawca nie ma możliwości korzystania z dobra lub przekazania go innemu nabywcy.</li> </ul>
<b>Sprzedaż wysyłkowa</b>	Moment ujęcia przychodu jest uzależniony od możliwości dokonania wiarygodnego ustalenia wartości zwrotów. Należy bowiem zauważyć, iż art. 27 ustawy o prawach konsumenta, dotyczący sprzedaży wysyłkowej, przewiduje, że konsument, który zawarł umowę na odległość lub poza lokalem przedsiębiorstwa, może zrezygnować z zakupu, odstąpić od umowy i odesłać dostawcy dobro w ciągu określonego czasu od dnia jego otrzymania bez podania przyczyny odstąpienia od umowy. Zatem, jak zauważa KSR nr 15, sprzedaż wysyłkowa wiąże się nieodłącznie z niepewnością, czy w okresie, w którym nabywca jest uprawniony do zwrotu dóbr, nastąpił przychód.
<b>Sprzedaż dóbr, która wiąże się z dokonywaniem przez nabywców zwrotów części lub całości dostawy</b>	<p>KSR nr 15 wskazuje, iż prawo do zwrotu dobra powoduje konieczność zmniejszenia przychodu, który dotyczył sprzedaży danego dobra. Zależnie od okoliczności jednostka stosuje jeden z dwóch sposobów ujęcia takiego pomniejszenia przychodów w sprawozdaniu finansowym, tj.:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) jeżeli dostawca jest w stanie wiarygodnie oszacować przewidywaną wartość dóbr, które prawdopodobnie zostaną zwrócone przez nabywców, to w momencie dostawy dóbr do nabywcy pomniejsza przychody o wartość przewidywanych zwrotów. Dostawca może wykorzystać do szacunku historyczne dane o wielkości zwrotów takich samych lub podobnych dóbr dokonanych w poprzednich okresach sprawozdawczych, doświadczenia innych jednostek ze sprzedaży takich samych lub podobnych dóbr (o ile są dostępne) lub inne dostępne źródła danych,</li> </ol>

- |  |  |
|--|--|
|  | 2) jeżeli jednostka nie jest w stanie wiarygodnie oszacować prawdopodobnej wartości zwrotów dokonywanych przez nabywców, np. dlatego, że niedawno rozpoczęła działalność lub rozpoczęła dostarczanie nowego rodzaju dóbr, to zgodnie z zasadą ostrożności ujmuje przychody, gdy nabywca nie może już dokonać zwrotu, ponieważ albo jego uprawnienie do dokonania zwrotu wygasło z upływem czasu (tj. kiedy dobra zostały dostarczone i termin zgłoszenia zwrotu upłynął), albo dobrowolnie zrezygnował z tego uprawnienia przed terminem jego wygaśnięcia (tj. z chwilą formalnego zaakceptowania dostawy przez nabywcę związanego ze zrzczeniem się prawa do dokonania zwrotu), o ile dobrowolna rezygnacja z uprawnienia jest dopuszczalna zgodnie z przepisami prawa. |
|--|--|

#### 4. Przychód z tytułu rekompensaty za poniesione koszty, w sytuacji gdy nie doszło do sprzedaży

Według KSR nr 15, jeżeli realizując umowę sprzedaży spełnione są łącznie wszystkie poniższe warunki, tzn.:

- 1) jednostka wytwarza dobro, które ma alternatywne zastosowanie (tj. może być sprzedane innemu nabywcy),
- 2) umowa została jednostronnie rozwiązana przez nabywcę z powodów innych niż niewykonanie świadczenia przez jednostkę lub nabywca odstąpił od umowy i zwrócił częściowo dostarczone dobra,
- 3) nie doszło do przekazania nabywcy części lub całości dóbr
- 4) jednostka ma egzekwowalne prawo do uzyskania rekompensaty,

– wówczas uznaje się, że nie doszło do sprzedaży, ponieważ nie nastąpiło przekazanie znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem. Wyegzekwowaną przez jednostkę rekompensatę (odszkodowanie) z tytułu poniesionych dotychczas kosztów (ewentualnie także część należnej marży), należy ująć i prezentować jako pozostałe przychody operacyjne.

Poniżej przedstawiamy przykład dotyczący ujęcia rekompensaty za poniesione koszty, opracowany na podstawie przykładu 11, zamieszczonego w pkt 4.5.4 KSR nr 15.

##### Przykład

*Jednostka „K” produkuje profile stalowe na zamówienie. Klient zamówił 1.000 szt. takich profili. W trakcie realizacji zlecenia, umowa została wypowiedziana przez klienta. Pomimo tego, że nie doszło do przekazania wyprodukowanych profili klientowi, jednostce „K” przysługuje egzekwowalne prawo do uzyskania rekompensaty za koszty dotychczas wykonanej produkcji. W związku z tym, że profile mogą być sprzedane innemu odbiorcy, wynagrodzenie otrzymane od klienta ma charakter odszkodowania i powinno być ujęte jako pozostałe przychody operacyjne.*

## VI. RABATY CENOWE W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH SPRZEDAWCY

Podmioty gospodarcze zawierają umowy, w ramach których przyznawane są premie, nazywane rabatami. W praktyce taki rabat jest przyznawany np. za kupno określonej ilości towarów. Udzielenie rabatu oznacza zmniejszenie przychodu sprzedawcy. W ustawie o rachunkowości zagadnienie dokonywania korekt przychodów w związku z udzielonymi rabatami nie zostało uregulowane. W związku z tym w celu prawidłowego przedstawienia rabatu od strony rachunkowej możliwe jest skorzystanie z uregulowań zawartych w stanowisku Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie rozrachunków z kontrahentami oraz Krajowym Standar-

dzie Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów” (KSR nr 15). Możliwość taka wynika z art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

## 1. Zmniejszenie ceny sprzedaży według stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami

### Definicja zmniejszenia ceny (rabatu)

Według definicji zawartej w stanowisku w sprawie rozrachunków z kontrahentami, zmniejszenie ceny (rabat) oznacza procentowe lub kwotowe obniżenie ceny za dostarczane dobra lub świadczoną usługę przyznawane:

- za spełnienie przez kontrahenta określonych warunków w momencie sprzedaży lub po jej dokonaniu (np. za kupno określonej ilości dóbr lub usług, zwiększenie wolumenu zakupów, zwiększenie asortymentu zakupów, dokonanie zakupów w określonym czasie, lojalność wobec dostawcy, poniesienie kosztów przygotowania wyrobów gotowych do dalszej sprzedaży, poniesienie kosztów napraw gwarancyjnych w imieniu gwaranta),
- jako rekompensata za niższą jakość sprzedanych dóbr i usług, uznane reklamacje.

Do najczęściej stosowanych form zmniejszeń ceny (rabatu) ww. stanowisko zalicza:

- opust – obniżenie ceny sprzedaży stosowane wobec odbiorców,
- skonto – procentowe obniżenie ceny sprzedaży udzielane za natychmiastową płatność lub jej dokonanie przed ustalonym terminem,
- bonifikatę – obniżenie ceny sprzedaży przyznawane zazwyczaj z powodu gorszej jakości przekazanych dóbr lub wykonanych usług, ubytków naturalnych, warunków dostawy; bonifikata może być przyznana na życzenie kupującego (odbiorcy) – przez złożoną reklamację lub z inicjatywy sprzedawcy (dostawcy).

Z punktu widzenia momentu ujęcia rabatów w księgach rachunkowych i tym samym ich wpływu na wartość rozrachunków z kontrahentami, stanowisko w sprawie rozrachunków z kontrahentami dzieli je na rabaty transakcyjne, potransakcyjne oraz prerabaty.

### Rabaty transakcyjne

Rabaty transakcyjne udzielane są odbiorcy w momencie sprzedaży dóbr lub usług. Korygują one „na bieżąco” cenę sprzedaży/zakupu i są uwzględniane w dokumencie pierwotnym (fakturze, paragonie, rachunku) wystawianym w związku z transakcją. Zarówno sprzedawca, jak i nabywca wprowadzają do ksiąg rachunkowych należności i zobowiązania z tytułu sprzedaży dobra lub usługi już pomniejszone o przyznany rabat.

### Rabaty potransakcyjne

Rabaty potransakcyjne udzielane są odbiorcy po spełnieniu przez niego określonych warunków (np. zakup w danym okresie ustalonej minimalnej liczby dóbr lub usług) lub zaistnieniu określonych okoliczności (np. uszkodzenie dóbr w transporcie, uznanie złożonej przez odbiorcę reklamacji). Przyznanie tego rodzaju rabatu sprzedawca dokumentuje dowodem korygującym i zmniejsza początkową wartość należności lub zobowiązania w swoich księgach rachunkowych. Jeżeli pierwotna należność/zobowiązanie zostały już spłacone, to przyznanie rabatu potransakcyjnego może również powodować powstanie:

- u sprzedawcy – zobowiązania wobec nabywcy,
- u nabywcy – należności od sprzedawcy.



Drugostronnie na podstawie dokumentu korygującego należy w księgach zmniejszyć koszt (lub wartość składnika majątku) bądź przychód.

### Prerabaty

Prerabaty (określane też mianem „premi z góry”) udzielane są odbiorcy przed spełnieniem przez niego określonych warunków, które uzasadniają przyznanie rabatu. Sprzedawca udziela wstępnego rabatu już przy pierwszych zakupach dokonanych w danym okresie rozliczeniowym (np. miesiącu, kwartale, półroczu), zanim jeszcze ilość lub wartość nabytych przez odbiorcę dóbr lub usług osiągnie uzgodnioną w umowie minimalną wielkość dla danego okresu rozliczeniowego. Umowa zakupu-sprzedaży określa również terminy, w których następuje rozliczenie rabatu, tj. porównanie ilości lub wartości faktycznie dokonanych przez odbiorcę zakupów z ich minimalną wielkością warunkującą przyznanie rabatu. W przypadku gdy kontrahentowi nie udało się osiągnąć minimalnej wielkości zakupów, kwota otrzymanego rabatu (lub jej część) podlega zwrotowi sprzedawcy. Sprzedawca dokumentuje każdą sprzedaż dóbr lub usług w okresie rozliczeniowym. Jeżeli sprzedawca i nabywca mają podstawę oczekiwać, że umowne warunki uprawniające do przyznania prerabatu zostaną spełnione (może to wynikać np. z postanowień umowy lub doświadczeń z dotychczasowej współpracy), określają wielkość prerabatu przypadającego na daną transakcję i na tej podstawie na bieżąco korygują wartość rozrachunków. Dokument potwierdzający przyznanie rabatu (dokument korygujący) sprzedawca wystawia w dniu rozliczenia udzielonego rabatu. Dopiero wówczas posiada informację, czy odbiorca spełnił warunki przyznania rabatu.

### Rozliczenie rabatu potransakcyjnego lub prerabatu po dniu bilansowym

Jak wskazuje stanowisko w sprawie rozrachunków z kontrahentami, ostateczne rozliczenie rabatu potransakcyjnego lub prerabatu z tytułu dokonanych w danym roku obrotowym transakcji zakupu-sprzedaży objętych rabatem może nastąpić po dniu bilansowym. Wówczas ujęcie w księgach rozliczenia rabatu będzie zależeć od tego, czy nastąpiło ono:

- przed sporządzeniem sprawozdania finansowego – jednostka skoryguje wartość należności lub zobowiązania w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym przeprowadziła transakcje zakupu-sprzedaży objęte rabatem,
- po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem – jednostka skoryguje wartość należności lub zobowiązania w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, w którym przeprowadziła transakcje zakupu-sprzedaży objęte rabatem i zmieni sprawozdanie finansowe za ten rok obrotowy, jeżeli uzna, zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości, że kwota rabatu ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe; w przypadku gdy jednostka uzna kwotę rabatu za nieistotną z punktu widzenia sprawozdania finansowego skoryguje wartość należności lub zobowiązania w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym nastąpiło ostateczne rozliczenie rabatu,
- po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego – jednostka, zgodnie z art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości, skoryguje wartość należności lub zobowiązania w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym nastąpiło ostateczne rozliczenie rabatu.

Należy ponadto zauważyć, iż sposób ujęcia faktury korygującej w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym nastąpiło ostateczne rozliczenie rabatu (tj. w przypadku wystawienia lub otrzymania faktury korygującej po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego), zależeć będzie od istotności wynikającej z niej kwoty. Korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na konto 82 „Rozliczenie wyniku finansowego”, jako zysk (stratę) z lat

ubiegłych. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach błędu, w następstwie którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1 ww. ustawy, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako zysk (stratę) z lat ubiegłych.

## 2. Rozliczanie rabatu w księgach sprzedawcy na przykładzie liczbowym

Poniżej przedstawiamy przykład dotyczący zmniejszenia ceny (rabatu), opracowany na podstawie przykładu 4 (wariant II), zamieszczonego w załączniku do stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami.

### Przykład

#### I. Założenia:

1. Na podstawie umowy zawartej pomiędzy spółką „ABC” a kontrahentem „XYZ”, spółka „ABC” regularnie sprzedaje odbiorcy „XYZ” wytwarzane przez nią produkty. Zgodnie z katalogiem, cena sprzedaży netto produktu wynosi: 120 zł/szt. Umowa przewiduje ponadto, że jeśli w danym kwartale zakupy dokonane przez odbiorcę „XYZ” przekroczą łącznie 200 szt. produktów, uzyska on rabat w wysokości 10% ceny katalogowej (wyniesie ona: 108 zł). Natomiast po przekroczeniu 300 szt. w danym kwartale odbiorca „XYZ” otrzymuje rabat w wysokości 15% ceny katalogowej (wyniesie ona: 102 zł).
2. Na początku każdego kwartału odbiorca „XYZ” określa wstępnie wielkość zaplanowanych zakupów w danym kwartale, co pozwala spółce „ABC” ustalić wysokość przyznanego mu rabatu. Ostateczne rozliczenie rabatu (ustalenie, czy odbiorca „XYZ” nabył prawo do rabatu w danym kwartale i w jakiej wysokości) odbywa się ostatniego dnia roboczego danego kwartału.
3. Odbiorca „XYZ” 2 stycznia 20XX r. zadeklarował, że zakupy produktów w spółce „ABC” w pierwszym kwartale tego roku wyniosą około 350 szt.
4. W pierwszym kwartale 20XX r. miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

Data operacji	Treść operacji
5 stycznia 20XX r.	<p>Spółka „ABC” sprzedała odbiorcy „XYZ” 105 szt. produktów, wystawiając fakturę na kwotę: 15.498 zł, w tym:</p> <p>a) wartość netto: <math>105 \text{ szt.} \times 120 \text{ zł/szt.} = 12.600 \text{ zł}</math>,</p> <p>b) VAT należny według stawki 23%: 2.898 zł.</p> <p>Spółka „ABC” oraz odbiorca „XYZ” oszacowali wartość rabatu przypadającego na dokonaną transakcję i na podstawie dokumentu PK skorygowali wartość przychodu ze sprzedaży oraz wartość rozrachunków: <math>105 \text{ szt.} \times 120 \text{ zł/szt.} \times 15\% = 1.890 \text{ zł}</math>.</p>
6 lutego 20XX r.	<p>Spółka „ABC” sprzedała odbiorcy „XYZ” 130 szt. produktów, wystawiając fakturę na kwotę: 19.188 zł, w tym:</p> <p>a) wartość netto: <math>130 \text{ szt.} \times 120 \text{ zł/szt.} = 15.600 \text{ zł}</math>,</p> <p>b) VAT należny według stawki 23%: 3.588 zł.</p> <p>Spółka „ABC” oraz odbiorca „XYZ” oszacowali wartość rabatu przypadającego na dokonaną transakcję i na podstawie dokumentu PK skorygowali wartość przychodu ze sprzedaży oraz wartość rozrachunków: <math>130 \text{ szt.} \times 120 \text{ zł/szt.} \times 15\% = 2.340 \text{ zł}</math>.</p>

20 lutego 20XX r.	<p>Spółka „ABC” sprzedała odbiorcy „XYZ” 110 szt. produktów, wystawiając fakturę na kwotę: 16.236 zł, w tym:</p> <p>a) wartość netto: 110 szt. × 120 zł/szt. = 13.200 zł,  b) VAT należny według stawki 23%: 3.036 zł.</p> <p>Spółka „ABC” oraz odbiorca „XYZ” oszacowali wartość rabatu przypadającego na dokonaną transakcję i na podstawie dokumentu PK skorygowali wartość przychodu ze sprzedaży oraz wartość rozrachunków: 110 szt. × 120 zł/szt. × 15% = 1.980 zł.</p>
31 marca 20XX r.	<p>Spółka „ABC” rozliczyła rabat. Po ustaleniu, że odbiorca „XYZ” spełnił warunki przyznania rabatu w wysokości 15% ceny sprzedaży, wystawiła fakturę korygującą „in minus” na kwotę: – 7.638,30 zł, w tym:</p> <p>a) wartość netto: (345 szt. × 102 zł/szt.) – (345 szt. × 120 zł/szt.) = – 6.210 zł,  b) VAT należny: – 1.428,30 zł.</p> <p><b>Uwaga:</b> Ponieważ strony umowy przy kolejnych transakcjach w trakcie kwartału korygowali wartość wzajemnych rozrachunków oraz wartość sprzedaży o wielkość przypadającego na nie rabatu, a odbiorca „XYZ” spełnił warunki skorzystania z rabatu w danym kwartale, do skorygowania w księgach rachunkowych pozostała jedynie wartość VAT.</p>

## II. Dekretacja w księgach spółki „ABC”:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – sprzedaż wyrobów gotowych (5 stycznia 20XX r.): a) wartość brutto sprzedaży b) VAT należny c) wartość netto sprzedaży: 105 szt. × 120 zł/szt. =	15.498,00 zł 2.898,00 zł 12.600,00 zł	20	22-2 70-0
2. PK – korekta wartości przychodu ze sprzedaży oraz wartości rozrachunków o kwotę oszacowanego rabatu: 12.600 zł × 15% =	1.890,00 zł	70-0	20
3. FS – sprzedaż wyrobów gotowych (6 lutego 20XX r.): a) wartość brutto sprzedaży b) VAT należny c) wartość netto sprzedaży: 130 szt. × 120 zł/szt. =	19.188,00 zł 3.588,00 zł 15.600,00 zł	20	22-2 70-0
4. PK – korekta wartości przychodu ze sprzedaży oraz wartości rozrachunków o kwotę oszacowanego rabatu: 15.600 zł × 15% =	2.340,00 zł	70-0	20
5. FS – sprzedaż wyrobów gotowych (20 lutego 20XX r.): a) wartość brutto sprzedaży b) VAT należny c) wartość netto sprzedaży: 110 szt. × 120 zł/szt. =	16.236,00 zł 3.036,00 zł 13.200,00 zł	20	22-2 70-0
6. PK – korekta wartości przychodu ze sprzedaży oraz wartości rozrachunków o kwotę oszacowanego rabatu: 13.200 zł × 15% =	1.980,00 zł	70-0	20
7. FS – korekta „in minus” z tytułu przyznanego rabatu – ujęcie jedynie wartości VAT	1.428,30 zł	22-2	20

## III. Księgowania:

Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”
(1a) 15.498,00	(7) 1.428,30	(2) 1.890,00
(3a) 19.188,00	(7) 1.428,30	(4) 2.340,00
(5a) 16.236,00	(7) 1.428,30	(6) 1.980,00
1.890,00 (2)	2.898,00 (1b)	12.600,00 (1c)
2.340,00 (4)	3.588,00 (3b)	15.600,00 (3c)
1.980,00 (6)	3.036,00 (5b)	13.200,00 (5c)
1.428,30 (7)		

### 3. Zmniejszenie przychodów ze sprzedaży z tytułu udzielonych rabatów według KSR nr 15

Analogicznie zasady ujmowania rabatów i opustów opisuje KSR nr 15. Wskazano w nim, iż rabaty i opusty udzielone w momencie przekazania znaczących korzyści i ryzyka związanych z dobrem najczęściej są fakturowane łącznie ze sprzedawanym dobrem, a łączna kwota faktury dokumentującej sprzedaż jest już o nie pomniejszona. Przykładowo udzielenie opustu dla stałych klientów w wysokości 5% od ceny detalicznej sprzedawanego towaru spowoduje zafakturowanie sprzedaży w wysokości 95% ceny detalicznej i płatność w takiej kwocie będzie oczekiwana od nabywcy. W takim przypadku ewidencja księgową wskazuje przychód w wysokości uwzględniającej rabaty i opusty. Z kolei rabaty i opusty określone w wysokości kwotowej lub procentowej po przekroczeniu ustalonego wolumenu sprzedaży wyznaczonego ilościowo lub wartościowo, stanowią rodzaj wynagrodzenia zmiennego. Standard podkreśla, iż zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów, rabaty i opusty ujmowane są w okresie, w którym zostały ujęte przychody, których te rabaty i opusty dotyczą. W związku z tym, jeżeli dokumenty korygujące nie zostały jeszcze sporządzone, konieczne jest obliczenie lub wiarygodne oszacowanie kwot rabatów i opustów należnych nabywcom i ich ujęcie w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą. Oszacowania można dokonać w oparciu o informacje o dokonanej w roku sprzedaży, dane szacunkowe, dane prognozowane lub inne wiarygodne dane. W przypadku gdy jednostka sporządza sprawozdanie finansowe za okres inny niż okres roczny (miesięcznie, kwartalnie) mogą występować praktyczne trudności przy szacowaniu kwot rabatów i opustów. Mogą one wynikać z faktu, że uprawnienie do otrzymania rabatów i opustów wiąże się z rocznym horyzontem czasowym oraz sezonowością sprzedaży. Jednostka sporządzająca sprawozdania w trakcie roku ocenia prawdopodobieństwo udzielenia nabywcy rabatu lub opustu w określonej wysokości i zależnie od tej oceny albo uwzględnia przy ustalaniu wysokości przychodów rabaty lub opusty, albo nie. W kolejnym okresie sprawozdawczym jednostka dokonuje ponownej oceny, w oparciu o aktualne dane, a ewentualne skutki zmiany oceny prawdopodobieństwa traktuje jako zmianę wartości szacunkowych i odnosi do sprzedaży bieżącego okresu sprawozdawczego.

Jednostka, która przyjęła stosowanie KSR nr 15, może – kierując się zasadą istotności – podjąć decyzję o stosowaniu uproszczeń w stosunku do postanowień tego standardu. W szczególności jednostka jest uprawniona do stosowania uproszczeń w sytuacji, gdy pełne zastosowanie KSR nr 15 wiązałoby się z nadmiernym wysiłkiem organizacyjnym, niewspółmiernym do uzyskanych rezultatów. Jeżeli przyjęte przez jednostkę uproszczenia nie powodują wykazania w sprawozdaniach finansowych wartości istotnie różnych od wartości, które zostałyby ustalone zgodnie z brzmieniem KSR nr 11, to zastosowanie takich uproszczeń jest dopuszczalne (por. pkt 2.10 KSR nr 15).

## 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

NAKLAD 10 750

**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



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.