

16. Na czym polega zasada podwójnego zapisu?
17. Czym różnią się konta aktywno-pasywne od innych kont bilansowych?
18. Omów cztery typy operacji gospodarczych wpływających na pozycje bilansu.
19. Jaki jest układ zestawienia obrotów i sald? Do czego ono służy?
20. Czym charakteryzują się konta korygujące?

## 5

# Rachunek zysków i strat oraz konta wynikowe

Kazimierz Sawicki

## Pojęcie kosztów i przychodów

W czasie prowadzenia działalności gospodarczej następują nie tylko zmiany wielkości i struktury majątku (aktywów) i źródeł jego finansowania (pasywów), lecz zużywają się również środki gospodarcze, wykorzystuje się siłę roboczą, korzysta z usług obcych. Dzięki zastosowaniu wspólnego miernika pieniężnego i sprowadzeniu do niego różnorodnego zużycia można ustalić ogólną wartość zużycia i otrzymanych w związku z tym efektów, obliczyć rentowność produkcji określonych wyrobów lub usług oraz obrotu towarowego, a także ustalić opłacalność zastosowania nowych technologii itp.

Ponoszone przez jednostkę gospodarczą koszty określa się zazwyczaj jako wyrażone w pieniądzu zużycie składników aktywów, usług obcych, nakładów pracy pracowników oraz niektóre wydatki niestanowiące zużycia, zaliczane do kosztów zgodnie z obowiązującymi przepisami, związane z prowadzeniem działalności przez jednostkę gospodarczą w określonym czasie, w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych.

Inaczej pojęcie kosztów i strat definiuje ustawa o rachunkowości. Stanowi ona, że przez pojęcie to rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Podobnie termin kosztów określają MSR.

Ponoszone przez jednostkę koszty działalności mogą być rozpatrywane z różnych punktów widzenia, stanowiących podstawę klasyfikacji kosztów. Umożliwia

koszty i straty

pkt 31

klasyfikacja kosztów

ona ujęcie kosztów w przekrojach przydatnych do ich analizy, do obliczania podatków, podejmowania decyzji itp.

Jeśli pominiemy koszty zwiększające aktywa (np. koszty nabycia lub wytworzenia środków trwałych, koszty środków trwałych w budowie, koszty nabycia zapasu materiałów itp.), można wyróżnić:

- koszty działalności operacyjnej,
- pozostałe koszty operacyjne,
- koszty finansowe.

Każda z tych grup ma inny charakter i jest inaczej ewidencjonowana i/lub rozliczana.

#### koszty działalności operacyjnej

Koszty działalności operacyjnej są kosztami zasadniczej (normalnej, zwykłej) działalności, określonej statutem przedsiębiorstwa, umową spółki i zarejestrowanej w sądzie rejestrowym lub w wydziale działalności gospodarczej. Obejmują kilka pozycji kosztów według rodzaju oraz wartość sprzedanych towarów i materiałów według cen ich nabycia. Porównanie kosztów działalności operacyjnej z przychodami ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów umożliwia ustalenie zysku lub straty na tej sprzedaży.

#### pozostałe koszty operacyjne

Pozostałe koszty operacyjne wiążą się tylko pośrednio z działalnością operacyjną, tj. ze zwykłą, normalną działalnością operacyjną: produkcyjną, usługową, handlową.

Zalicza się do nich w szczególności koszty związane z:

- działalnością socjalną;
- sprzedażą środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych;
- odpisaniem należności przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych (z wyjątkiem należności o charakterze publicznoprawnym nie obciążających kosztów);
- utworzeniem rezerw, z wyjątkiem rezerw dotyczących operacji finansowych;
- odpisami aktualizującymi wartości aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe;
- odszkodowaniami, karami, grzywnami;
- przekazaniem nieodpłatnie w drodze darowizny aktywów (środków pieniężnych, środków trwałych, materiałów itp.) na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Koszty finansowe są to koszty operacji finansowych. Składają się one w szczególności z odsetek płaconych kontrahentom, bankom i innym wierzycielom, w tym odsetek za zwłokę w zapłacie, z prowizji od pożyczek i kredytów, strat ze zbycia inwestycji, aktualizacji wartości inwestycji, ujemnych różnic kursowych itp. Do kosztów finansowych nie zalicza się odsetek, prowizji i różnic kursowych dotyczących środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych.

#### koszty finansowe

Dla celów ewidencji, sprawozdawczości, kontroli, analizy i podejmowania decyzji duże znaczenie ma klasyfikacja kosztów:

- podział kosztów według rodzajów (zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagrodzenia itp.);
- podział kosztów według ich struktury wewnętrznej:
  - koszty proste, składające się z jednego rodzaju kosztu, który nie może być w danej jednostce gospodarczej rozłożony na elementy proste, np. amortyzacja, wynagrodzenia;
  - koszty złożone, obejmujące kilka rodzajów kosztów, np. koszty wykonanych usług transportowych (w których skład wchodzi amortyzacja taboru samochodowego, zużycie paliwa, płace kierowców itp.), koszty wykonanych usług remontowych, koszty wytworzenia energii;
- podział kosztów zwykłej działalności operacyjnej:
  - koszty działalności podstawowej, stanowiącej główny przedmiot działalności gospodarczej jednostki (produkcja, usługi, handel);
  - koszty działalności pomocniczej obejmującej przede wszystkim usługi dla działalności podstawowej i zarządu;
  - koszty ogólnego zarządu, związane z organizacją całej działalności gospodarczej jednostki;
  - koszty sprzedaży, ponoszone w związku ze sprzedażą produktów, towarów i materiałów;
- podział kosztów według sfer działalności (celu poniesienia):
  - koszty zakupu;
  - koszty produkcji;
  - koszty sprzedaży;
  - koszty ogólnego zarządzania;
- podział kosztów według stopnia ich zależności od wielkości produkcji:
  - koszty stałe (względnie stałe) – są to koszty, które kształtują się w zasadzie na tym samym poziomie niezależnie od wielkości produkcji, np. amortyzacja budynków, koszty oświetlenia, ogrzewania, koszty stałego personelu;

- koszty zmienne, kształtujące się w określonej proporcji do wielkości wytworzonej produkcji, np. zużycie surowców, opakowań bezpośrednio związanych z produktem;
- podział kosztów według sposobu ich odnoszenia na wytwarzane produkty:
  - koszty bezpośrednie, które na podstawie pomiaru lub dokumentów źródłowych można odnieść na produkty lub ich rodzaje, np. materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie, obróbka obca;
  - koszty pośrednie, które dotyczą kilku lub wszystkich produkowanych wyrobów i usług; podział tych kosztów wymaga posługiwania się tzw. kluczami rozliczeniowymi kosztów; do kosztów pośrednich należą np.: koszty wydziałowe (warsztatowe), koszty zakupu materiałów, koszty sprzedaży;
- podział kosztów ze względu na ich związek z osiągniętymi przychodami:
  - koszty uzyskania przychodów, które – zgodnie z obowiązującymi przepisami w sprawie podatku dochodowego – są ponoszone przez jednostkę na działalność w celu uzyskania przychodów (np. odpisy z tytułu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, czyli odpisy amortyzacyjne, zużycie materiałów, wynagrodzenia itp.);
  - wydatki i koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów (np. wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych, jeżeli środki te podlegają odpisom z tytułu zużycia, wydatki na wykup obligacji, grzywny i kary wraz z odsetkami, odsetki od nieterminowych wpłat należności budżetowych).

Należy zaznaczyć, że podział kosztów na koszty uzyskania przychodów oraz na koszty i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów jest podziałem w wysokim stopniu umownym, zależnym od zmieniających się przepisów podatkowych. Podstawową klasyfikację kosztów zawiera tabela 5.1. Obejmuje ona wyłącznie koszty okresu sprawozdawczego, nie uwzględnia więc rozliczeń międzyokresowych.

Koszty ponoszone na wytworzenie produktów, świadczenie usług i obrót towarowy powinny znaleźć pokrycie w przychodach osiągniętych z ich sprzedaży. Jeżeli przychody są wyższe od kosztów ich uzyskania, to występuje zysk ze sprzedaży. W odwrotnej sytuacji powstaje strata.

plut 30 **przychody i zyski**

Zgodnie z ustawą o rachunkowości przez pojęcie przychodów i zysków 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 wnie-

sienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Określenie to jest zbliżone do definicji zawartej w MSR.

Tabela 5.1. Klasyfikacja kosztów

Kryterium klasyfikacji	Pozycje kosztów
Rodzaj kosztu	Amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe
Struktura wewnętrzna kosztów	Koszty proste Koszty złożone
Działalność operacyjna i finansowa	Koszty normalnej działalności operacyjnej (koszty działalności podstawowej, koszty działalności pomocniczej, koszty ogólnego zarządu) Pozostałe koszty operacyjne Koszty operacji finansowych
Sfera działalności (cel poniesienia)	Koszty zakupu Koszty produkcji Koszty sprzedaży Koszty ogólnego zarządzania
Stopień zależności kosztów od wielkości produkcji	Koszty stałe Koszty zmienne
Sposób odnoszenia kosztów na wytwarzane produkty	Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie
Związek kosztów z osiągniętymi przychodami	Koszty uzyskania przychodów Koszty i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów

Podobnie jak koszty firmy, również osiągnięte przez nią przychody można podzielić na:

- przychody z działalności operacyjnej,
- pozostałe przychody operacyjne,
- przychody finansowe.

Przychody z działalności operacyjnej mogą obejmować przychody z różnych rodzajów sprzedaży, co przedstawia tabela 5.2.

Przychody ze sprzedaży produktów dotyczą sprzedaży wyrobów gotowych, półproduktów lub usług i robót. Ustalane są w postaci iloczynu ilości sprzedanych produktów lub usług i ceny jednostkowej (ceny zbytu). Wielkość przychodów mogą powiększać dodatkowe koszty poniesione przez sprzedającego na rzecz kupującego, np. koszty opakowań, transportu, ubezpieczenia ładunku w czasie dostawy itp. Jeżeli sprzedający jest podatnikiem VAT, dolicza się do ceny netto podatek należny VAT i obciąża kupującego ceną brutto.

**przychody ze sprzedaży produktów**

Tabela 5.2. Rodzaje przychodów ze sprzedaży

Przychody ze sprzedaży	Rodzaje sprzedaży
Produktów	Sprzedaż wyrobów gotowych Sprzedaż półproduktów Sprzedaż usług Sprzedaż robót
Towarów	Prowizja ze sprzedaży Sprzedaż detaliczna towarów Sprzedaż hurtowa towarów Sprzedaż komisowa towarów Sprzedaż na raty
Materiałów	Sprzedaż nadmiernych zapasów Sprzedaż odpadów

**przychody ze sprzedaży towarów**

Przychody ze sprzedaży towarów powstają w placówkach handlowych. W przypadku gdy firma dokonuje sprzedaży wyłącznie dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą, dokumentuje się każdą sprzedaż indywidualnie. Jeżeli dokonuje się sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i placówka handlowa nie ma obowiązku stosowania kas rejestrujących, to wykazuje się przychody brutto (z VAT) jako utargi. Na koniec miesiąca należy obliczyć podatek należny VAT, wykorzystując strukturę zakupów, i wykazać przychody netto.

Stosowanie kas rejestrujących (z pamięcią fiskalną) zapewnia dokładne obliczenie przychodów netto i podatku należnego VAT, poprzez identyfikację towaru i stawki VAT, np. za pomocą kodu kreskowego.

W celu upłynnienia nadmiernych i zbędnych zapasów materiałów, zbycia odpadów użytkowych i lepszego wykorzystania powierzchni magazynowych

**przychody ze sprzedaży materiałów**

**pozostałe przychody operacyjne**

plut 32

jednostki gospodarcze sprzedają materiały i uzyskują z tego tytułu przychody. Podobnie jak sprzedaż produktów, usług i towarów, również przychody ze sprzedaży materiałów są opodatkowane podatkiem VAT. Pozostałe przychody operacyjne są związane tylko pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. W szczególności należą do nich przychody dotyczące:

- działalności socjalnej;
- zbycia środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych;
- odpisania zobowiązań przedawnionych i umorzonych, z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nie obciążających kosztów;

- rozwiązania rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi;
- korekty odpisów aktualizujących wartość aktywów, z wyjątkiem korekt odpisów dotyczących kosztów finansowych;
- otrzymanych odszkodowań, kar i grzywien;
- otrzymania nieodpłatnie – również w drodze darowizny – składników aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Przychody finansowe powstają w związku z prowadzoną przez jednostkę gospodarczą działalnością finansową. Zalicza się do nich w szczególności:

**przychody finansowe**

- przychody z tytułu dywidend (udziałów w zyskach),
- otrzymane odsetki,
- zyski ze zbycia inwestycji (papierów wartościowych itp.),
- zyski z aktualizacji wartości inwestycji,
- dodatnie różnice kursowe.

W rachunkowości i przepisach podatkowych ważne jest rozgraniczenie przychodów bieżącego okresu sprawozdawczego od rozliczeń międzyokresowych przychodów, zaliczanych do pozycji pasywów bilansu. Rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują w szczególności:

- równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych;
- środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do innych przepisów nie zwiększają one kapitałów (funduszy) własnych; zaliczone do rozliczeń międzyokresowych przychodów kwoty zwiększają stopniowo pozostałe przychody operacyjne równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych lub kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z tych źródeł; zasada ta dotyczy również otrzymanych w drodze darowizny środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- ujemną wartość firmy stanowiącą rozliczenia międzyokresowe; przychody są w odpowiednich kwotach zarachowane do przychodów bieżącego okresu i zwiększają przychody ze sprzedaży, pozostałe przychody operacyjne lub przychody finansowe.

pkt 33

**straty i zyski nadzwyczajne**

Przez pojęcie strat i zysków nadzwyczajnych rozumie się skutki zdarzeń trudnych do przewidzenia (powódź, pożar), powstałych poza działalnością operacyjną jednostki gospodarczej, nie związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia.

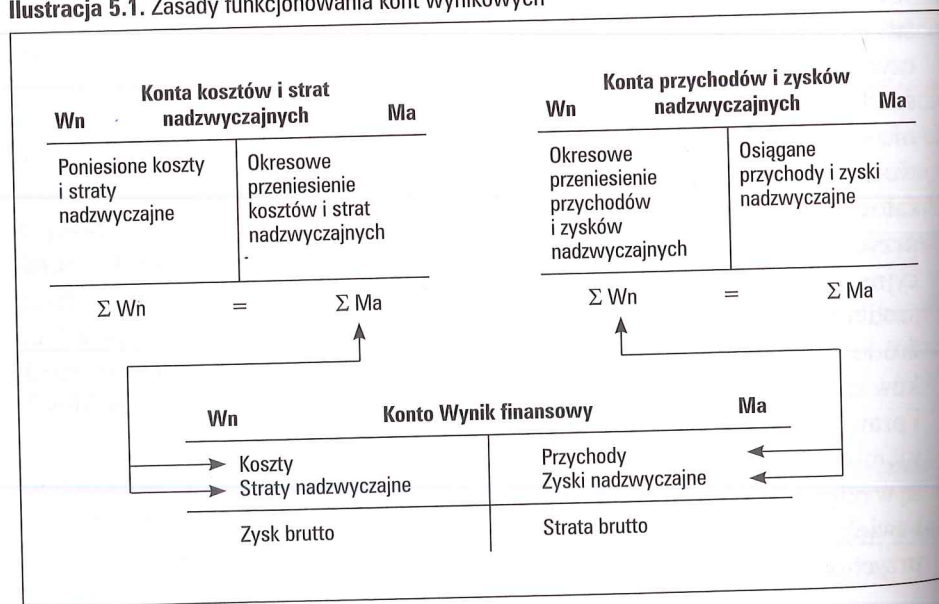
**Konta wynikowe**

Konta wynikowe służą do ewidencji operacji wynikowych, tj. do operacji gospodarczych związanych z kosztami i przychodami, stratami i zyskami nadzwyczajnymi oraz wynikiem finansowym.

Zapisy na kontach wynikowych dokonywane są w następujący sposób:

- konta wynikowe otwiera się w drodze księgowania pierwszej operacji gospodarczej, ponieważ konta te nie wykazują salda na początek okresu; w ciągu okresu następuje całkowite rozliczenie kont wynikowych z wyjątkiem konta *Wynik finansowy*, którego saldo wyraża zysk lub stratę danego okresu;
- koszty i straty nadzwyczajne księguje się po stronie Wn kont wynikowych, zaś przychody i zyski nadzwyczajne po stronie Ma tych kont;
- operacje wynikowe księguje się według zasady podwójnego zapisu;

Ilustracja 5.1. Zasady funkcjonowania kont wynikowych



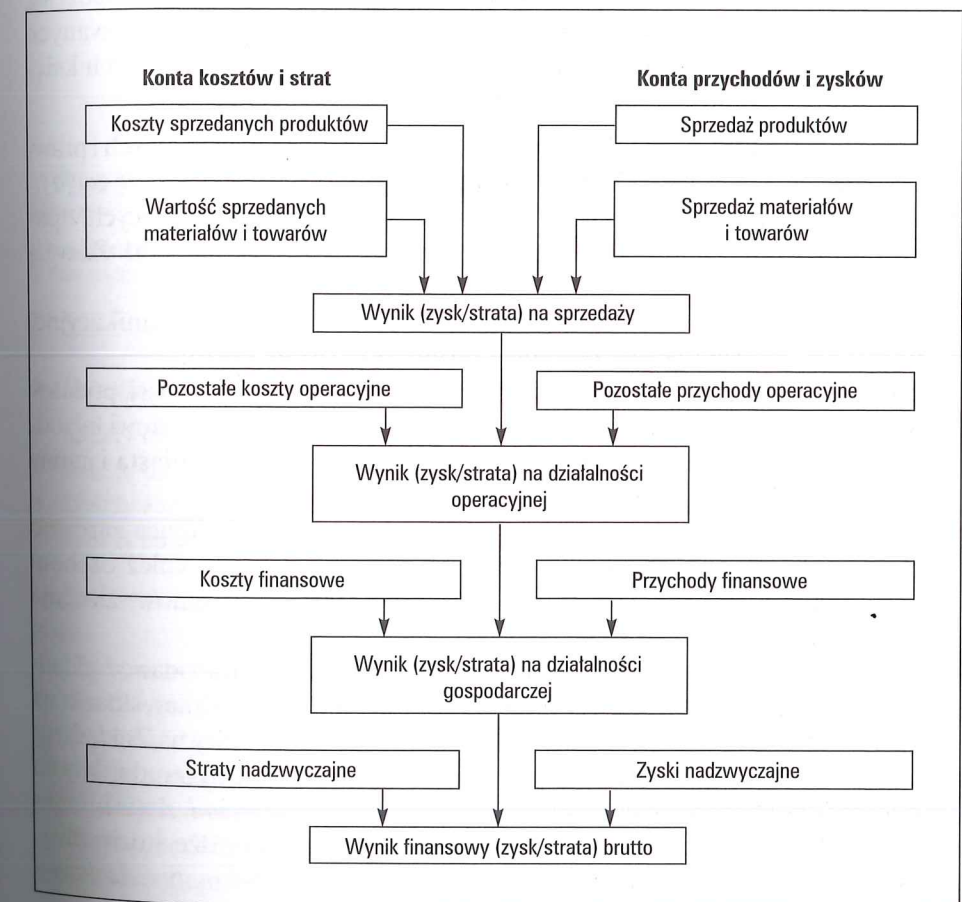
- okresowo, z reguły na koniec roku obrotowego, przenosi się obroty kont kosztów, strat nadzwyczajnych, przychodów i zysków nadzwyczajnych na konto *Wynik finansowy*, co pozwala ustalić zysk lub stratę i jest jednoznaczne z zamknięciem tych kont.

Zasady funkcjonowania kont wynikowych przedstawia ilustracja 5.1.

Kredytowe saldo konta *Wynik finansowy* wyraża zysk, gdyż przychody i zyski nadzwyczajne są wyższe niż koszty i straty nadzwyczajne. W przypadku zaistnienia straty suma zapisów po stronie Wn konta *Wynik finansowy* jest większa, niż suma zaksięgowanych operacji po stronie Ma tego konta.

Wykorzystując omówione uprzednio klasyfikacje kosztów i przychodów, można przedstawić ich wpływ na wynik finansowy w postaci ilustracji 5.2.

Ilustracja 5.2. Ustalanie wyniku finansowego brutto



## Ewidencja kosztów i przychodów

Koszty działalności operacyjnej, stanowiącej podstawowy rodzaj działalności gospodarczej jednostki, ewidencjonuje się na kontach wchodzących w zakres rachunku kosztów. Jest to ważna część rachunkowości, która obejmuje zwykle pomiar kosztów, ich ewidencję, rozliczenie na miejsca powstawania, rodzaje produktów, sporządzanie kalkulacji oraz sprawozdań kosztowych. W małych jednostkach nie występują wszystkie wymienione elementy (fazy) rachunku, ponieważ jednostki te stosują uproszczone warianty rachunku kosztów.

W rozwiniętym wariantcie rachunku kosztów ewidencjonuje się koszty zwykłej działalności operacyjnej w trzech przekrojach:

- w układzie rodzajowym,
- w układzie podmiotowym,
- w układzie przedmiotowym.

### układ rodzajowy

Ewidencję kosztów w układzie rodzajowym prowadzi się na kontach niebilansowych (wynikowych) zgrupowanych w zespole czwartym planu kont. Na kontach tych księguje się w szczególności następujące operacje gospodarcze:

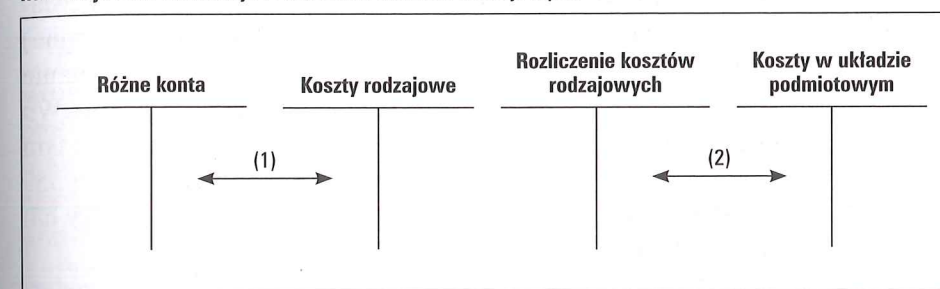
- odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, dotyczące zwykłej działalności operacyjnej (konto 400 *Amortyzacja*);
- zużycie materiałów i energii, w tym surowców, półproduktów obcych, opakowań, paliwa, energii elektrycznej, gazu, wody itp. (konto 401 *Zużycie materiałów i energii*);
- usługi obce, np. transportowe, remontowe, sprzętowe, telekomunikacyjne, pocztowe, informatyczne, bankowe (konto 402 *Usługi obce*);
- podatki i opłaty, np. podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, podatek VAT niepodlegający zwrotowi lub odliczeniu od podatku należnego VAT, inne podatki na rzecz miasta i gminy (konto 403 *Podatki i opłaty*);
- wynagrodzenia (pieniężne i w naturze) za pracę, przysługujące zarówno pracownikom danej jednostki z ich stosunku pracy, jak również osobom wykonującym czynności na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia (konto 404 *Wynagrodzenia*);
- składki na ubezpieczenia społeczne w części obciążającej pracodawcę (składki emerytalne, rentowe, wypadkowe), składki na Fundusz Pracy, składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych, koszty szkolenia pracowników, dopłaty do biletów itp. (konto 405 *Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia*);
- pozostałe koszty rodzajowe, np. podróże służbowe, czynsze i dzierżawy, składki ubezpieczeń majątkowych (konto 409 *Pozostałe koszty rodzajowe*).

Konta kosztów według rodzaju mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego tylko salda Wn, które w końcu roku przenosi się w ciężar konta 860 *Wynik finansowy*.

Ograniczenie ewidencji i kontroli kosztów do kosztów tylko w układzie rodzajowym stosują zazwyczaj jednostki prowadzące wyłącznie działalność handlową, wytwarzające produkty jednorodne, rezygnujące ze sporządzenia kalkulacji poszczególnych wyrobów lub usług.

Jeżeli jednostka gospodarcza rozlicza koszty w układzie rodzajowym na konta kosztów w układzie podmiotowym, to zapisy księgowe dokonywane są w sposób, który przedstawia ilustracja 5.3.

Ilustracja 5.3. Ewidencja i rozliczanie kosztów rodzajowych



### Objaśnienia

1. Koszty rodzajowe normalnej działalności operacyjnej.
2. Przeniesienie rozliczonych kosztów rodzajowych na podmiotowy układ kosztów.

W układzie podmiotowym kosztów wyróżnia się:

- koszty działalności podstawowej,
- koszty działalności pomocniczej,
- koszty zarządu,
- koszty sprzedaży.

### układ podmiotowy

Do ewidencji tych kosztów służą konta zgrupowane w zespole piątym planu kont.

Na koncie 501 *Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej* ujmuje się koszty działalności wytwórczej, usługowej lub innej uznanej za podstawową, zgodnie ze statutem lub umową spółki. Do konta syntetycznego należy prowadzić ewidencję analityczną, umożliwiającą ustalenie wysokości i struktury kosztów poszczególnych rodzajów i typów działalności oraz ośrodków odpowiedzialności.

Po stronie Wn konta 502 *Koszty działalności podstawowej – handlowej* na bieżąco księguje się koszty bezpośrednie, okresowo zaś również koszty roz-

liczane w czasie, w części przypadającej na dany okres sprawozdawczy oraz koszty pośrednio związane z tą działalnością.

Po stronie Ma konta 501 *Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej* ewidencjonuje się głównie rzeczywisty koszt wytworzenia produktów gotowych, natomiast po stronie Ma konta 502 *Koszty działalności podstawowej – handlowej* ujmują się koszty hurtowni, sklepów, jednostek prowadzących detaliczną sprzedaż towarów itp.

W jednostkach produkcyjnych konto 501 może na koniec roku wykazywać saldo Wn, wyrażające koszty produkcji w toku.

Konto 530 *Koszty działalności pomocniczej* służy do ujęcia i rozliczenia kosztów wydziałów pomocniczych, np. własnej kotłowni, gospodarstwa samochodowego. Na koniec roku konto nie wykazuje salda.

Konto 559 *Koszty zarządu* służy do ewidencji wyodrębnionych kosztów związanych z zarządzaniem jednostką jako całością (koszty ogólnoadministracyjne) oraz kosztów ogólnych dotyczących jednostki jako całości (np. utrzymanie magazynów, ochrona mienia, bezpieczeństwo i higiena pracy). Po stronie Wn tego konta ujmują się koszty proste (rodzajowe) oraz koszty złożone, w tym zwłaszcza koszty świadczeń pomocniczych. Rozliczenie (uznanie) konta 559 polega na przeniesieniu salda konta w ciężar konta 860 *Wynik finansowy* lub konta 710 *Koszty sprzedanych produktów*<sup>1</sup>.

Do kosztów sprzedaży zalicza się koszty ponoszone przez dostawcę w związku ze sprzedażą produktów gotowych (np. opakowania, załadunku i wyładunku, przewozu), po ich wydaniu z magazynu. W jednostkach handlowych mogą to być koszty wysyłki towarów, dokonywania obrotu między magazynem hurtowym a placówkami handlu detalicznego, prowizje płacone jednostkom lub agentom zagranicznym itp.

Koszty zaksięgowane po stronie Wn konta 551 *Koszty sprzedaży* przenosi się okresowo w całości w ciężar konta 860 *Wynik finansowy* lub konta 710 *Koszty sprzedanych produktów*<sup>2</sup>. Na koniec roku obrotowego konto 551 *Koszty sprzedaży* nie wykazuje salda.

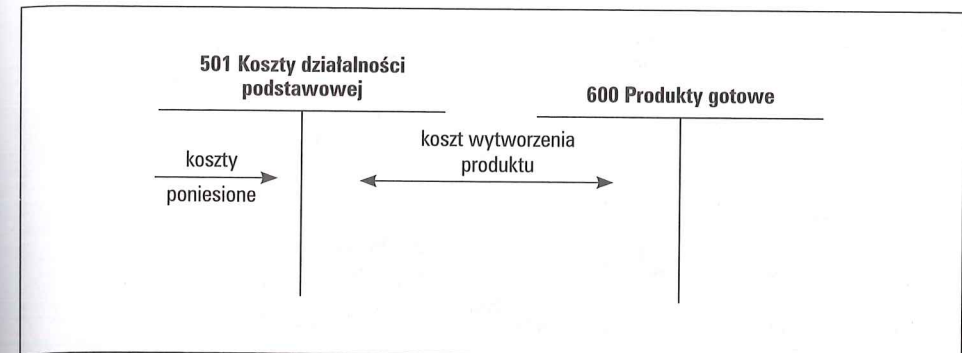
#### układ przedmiotowy

Ujęcie kosztów w układzie przedmiotowym ma na celu ustalenie kosztów wytworzenia produktów gotowych. Układ ten umożliwi ustalenie kosztów wytworzenia produktów, a także obliczenie kosztów jednostkowych w przekroju pozycji kalkulacyjnych. Do ewidencji rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych służy konto bilansowe 600 *Produkty gotowe*.

Funkcjonowanie powyższego konta przedstawia ilustracja 5.4.

<sup>1</sup> W zależności od wariantu sporządzania rachunku zysków i strat.  
<sup>2</sup> W zależności od wariantu sporządzania rachunku zysków i strat.

Ilustracja 5.4. Księgowania na koncie 600 *Produkty gotowe*



Przychody księguje się na kontach wynikowych po stronie Ma odpowiednich kont, zgodnie z zasadami omówionymi uprzednio. Do ewidencji przychodów oraz zysków nadzwyczajnych służy konto zespołu siódmego planu kont. Treść ekonomiczną operacji gospodarczych ujętych na poszczególnych kontach przychodów określają nazwy tych kont.

Przychodami są kwoty należne, chociażby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, a tylko zarachowane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Jeżeli przychody wyrażone są w walutach obcych, przelicza się je na złote według średniego kursu z dnia uzyskania przychodu, ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski. Jeżeli w przypadku otrzymania tych przychodów po dniu uzyskania przychodu a między dniem uzyskania i dniem faktycznego otrzymania przychodu występują różnice kursu walut, przychody te odpowiednio się podwyższa lub obniża. Różnice wynikają z zastosowania kursu kupna waluty z dnia faktycznego otrzymania przychodów, ustalonego przez bank, z którego usług firma korzystała, oraz z zastosowania kursu średniego ogłoszonego przez NBP z dnia poprzedzającego operację sprzedaży.

Przychody są najczęściej dokumentowane fakturami VAT, fakturami korygującymi VAT lub rachunkami. Zapłata za sprzedane produkty lub towary powinna nastąpić w terminie określonym w fakturze VAT lub rachunku. W przypadku sprzedaży gotówkowej przychody są realizowane bezpośrednio w momencie sprzedaży.

W przedsiębiorstwach przemysłowych największe znaczenie ma wynik uzyskany ze sprzedaży produktów gotowych. Zależy on (zysk, strata) od poniesionych kosztów i osiągniętych przychodów. Związane z tym księgowania przedstawia ilustracja 5.5.

Księgowanie typowych operacji gospodarczych związanych z kosztami, przychodami, stratami i zyskami nadzwyczajnymi omawia przykład 5.1.





010 Środki trwałe			200 Rozrachunki z odbiorcami			700 Sprzedaż produktów		
(2a)	20 000	8 000 (5a)	(3)	13 500	13 500 (8a)	(11e)	14 800	13 500 (3)
								1 300 (10)
							14 800	14 800
401 Zużycie materiałów i energii			404 Wynagrodzenia			771 Straty nadzwyczajne		
(4)	3 600	3 600 (11a)	(6)	5 000	5 000 (11c)	(5a)	8 000	10 000 (11i)
						(5b)	2 000	
							10 000	10 000
405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia			750 Przychody finansowe			231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń		
(7)	1 100	1 100 (11d)	(11g)	100	100 (8b)			5 000 (6)
223 Rozrachunki z ZUS			860 Wynik finansowy			751 Koszty finansowe		
		1 100 (7)	(11a)	3 600	14 800 (11e)	(8c)	400	400 (11f)
			(11b)	1 200	100 (11g)			
			(11c)	5 000	3 000 (11h)			
			(11d)	1 100				
			(11f)	400				
			(11i)	10 000				
				21 300	17 900			
					3 400 strata (Sk)			
				21 300	21 300			
760 Pozostałe przychody operacyjne								
(11h)	3 000	3 000 (9)						

Wynik finansowy (strata brutto) wynoszący 3400 zł powstał na skutek poniesienia strat nadzwyczajnych z powodu pożaru.

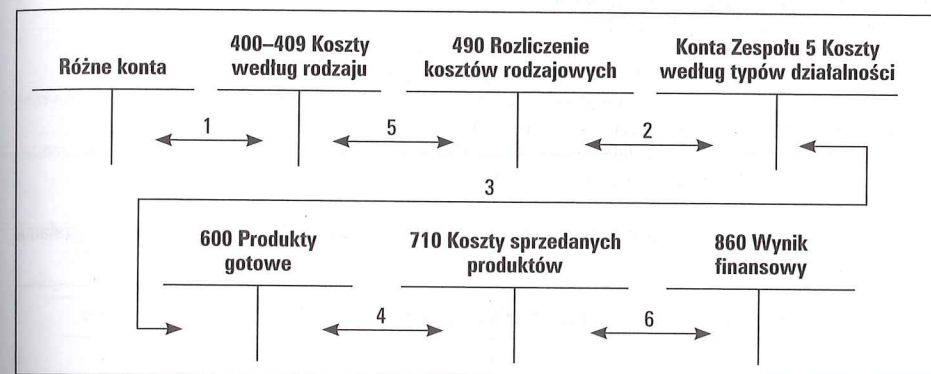
## Warianty ustalenia wyniku finansowego

Wynik finansowy jednostki może być ustalony w wariantcie kalkulacyjnym lub porównawczym. Warianty te różnią się sposobem przeniesienia na konto 860 *Wynik finansowy* kosztów działalności operacyjnej oraz przychodów ze sprzedaży i zrównanych z nimi.

W przypadku stosowania wariantu kalkulacyjnego konta kosztów działalności operacyjnej są rozliczane i przenoszone na konto 860 *Wynik finansowy* w sposób, który przedstawia uproszczony schemat na ilustracji 5.6.

wariant  
kalkulacyjny

**Ilustracja 5.6.** Ujęcie kosztów działalności operacyjnej w wariantcie kalkulacyjnym ustalania wyniku finansowego



### Objaśnienia

1. Ewidencja kosztów według rodzaju w korespondencji z różnymi kontami aktywów trwałych, środków pieniężnych, rozrachunków, zapasów itp.
2. Przeniesienie kosztów rodzajowych na konta układu podmiotowego (miejsca powstawania kosztów, ośrodki odpowiedzialności).
3. Przyjęcie wytworzonych produktów gotowych.
4. Ewidencja kosztu sprzedanych produktów.
5. Zamknięcie na koniec roku konta 490 *Rozliczenie kosztów rodzajowych*.
6. Przeniesienie na koniec roku salda konta 710 *Koszty sprzedanych produktów* na konto 860 *Wynik finansowy*.

Jeżeli jednostka stosuje wariant porównawczy, to konta kosztów działalności operacyjnej są rozliczane i przenoszone na konto 860 *Wynik finansowy* w inny sposób, który ilustruje uproszczony schemat na ilustracji 5.7.

wariant  
porównawczy

Bez względu na przyjęty wariant ustalania wyniku finansowego, w końcu roku na konto 860 *Wynik finansowy* przenosi się salda pozostałych kont wynikowych. Związane z tym zapisy księgowe przedstawiono na ilustracjach 5.8 i 5.9.