Koszty w rachunkowości finansowej

1. Koszty materiałowe

1. 1. Ogólna charakterystyka kosztów materiałowych

Prawidłowa wycena składników majątku obrotowego, w tym materiałów, jest podstawą rzetelnego ustalenia kosztów działalności a także wyniku finansowego. Zapasy rzeczowych składników majątku obrotowego wycenia się w trakcie roku według cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia.

Ważną pozycją kosztów związanych z zapasami z punktu widzenia ewidencji księgowej są koszty zakupu. Zalicza się do nich ponoszone przez jednostkę koszty związane z zakupem materiałów (towarów itp.) na potrzeby działalności eksploatacyjnej do momentu, gdy składniki te zostaną przekazane do magazynu.

Koszty zakupu kształtują się w dużej mierze zależnie od warunków dostawy, np.:

- loco magazyn dostawcy, kiedy odbiorca pokrywa całkowite koszty przemieszczenia zakupionych dóbr (materiałów, towarów itp.) od dostawcy do swego magazynu,
- loco magazyn odbiorcy, kiedy koszty przemieszczenia sprzedanych dóbr do odbiorcy ponosi dostawca,
- franco stacja przeznaczenia kiedy koszty przemieszczenia materiałów:
  - na trasie: magazyn dostawcy – stacja przeznaczenia ponosi dostawca
  - na trasie: stacja przeznaczenia – do magazynu nabywcy ponosi odbiorca.

Mówiąc o kosztach zakupu przyjmuje się te, które mogą być odniesione do poszczególnych partii nabywanych materiałów. Jeśli te koszty ponosi nabywca materiałów (zgodnie z umową) to **do kosztów zakupu zalicza się**:

- płace wraz z narzutami za przeładunek i wyładunek materiałów, za czynności sortowania itp.,
- przewozy obejmujące opłaty za usługi przewoźników i spedytorów łącznie z kosztami składowania, jak również koszty przewozów wykonanych we własnym zakresie (przy użyciu taboru i osób jednostki),
- zużyte materiały (np. paliwo), wartość zafakturowanego opakowania, które dla odbiorcy nie przedstawia wartości,
- ubezpieczenie materiałów w czasie transportu,
- prowizje płacone pośrednikom,
- pozostałe koszty, jak badania, ekspertyzy i inne pozycje kosztów.

Nie zalicza się do kosztów zakupu: kosztów magazynowania oraz przesunięć międzymagazynowych materiałów i towarów, wynagrodzeń stałego personelu magazynowego oraz kosztów utrzymania komórek zaopatrzenia. Koszty te odnoszone są na koszty działalności, z reguły na koszty ogólne.

1.2. Ewidencja kosztów zakupu

W zależności od przyjętej zasady wyceny zapasów w danej jednostce gospodarczej, tzn. w cenie zakupu lub w cenie nabycia, stosuje się odpowiednie rozwiązania w zakresie ewidencji i sposobu rozliczania kosztów zakupu. Mogą wystąpić zatem następujące rozwiązania:

1) *jeżeli wycena zapasów następuje w cenach zakupu* to koszty zakupu rozlicza się w całości według miejsc powstawania (na odpowiednie koszty działalności np. przemysłowej, budowlanej, handlowej), proporcjonalnie do wartości rozchodowanych materiałów;
2) *jeżeli zapasy materiałów wycenia się w rzeczywistej cenie naby*cia, to można przyjąć następujące rozwiązania:
   - stosować w ewidencji materiałów rzeczywiste ceny zakupu, natomiast koszty zakupu ujmować w ramach konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu", dokonując ich rozliczenia w proporcji do rozchodu materiałów i zapasu końcowego;

W tym wariancie rozliczania kosztów zakupu, konto „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" wykazuje saldo końcowe, które wyraża koszty zakupu przypadające na zapas materiałów. Saldo końcowe konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" na koniec roku obrotowego jest aktywowane i powiększa w bilansie wartość zapasu materiałów (dając wartość materiałów w cenie nabycia).

- ewidencję materiałów prowadzić według stałych cen ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen nabycia poszczególnych asortymentów materiałów; wystąpi tu różnica między przychodem w rzeczywistych cenach zakupu powiększonych o rzeczywiste koszty zakupu a przychodem w stałych cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen nabycia, stanowiąca odchylenia od cen ewidencyjnych, która rozliczna jest na zasadzie przyjętej do rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych .

W przypadku, kiedy koszty zakupu są różne dla poszczególnych grup materiałów, należy koszty zakupu ujmować na odrębnych kontach analitycznych i rozliczać w ślad za zużytymi materiałami, których dotyczą poniesione koszty zakupu, w stosunku do ich wartości. Rozliczanie kosztów zakupu jednym narzutem wyprowadzonym z relacji kosztów zakupu ogółem do wszystkich materiałów, nie może się odbywać w przypadku, gdy ceny materiałów są znacznie zróżnicowane, ponieważ zniekształci to rachunek kosztów określonych produktów (czy grup produktów). Celowe wydaje się być wtedy rozliczanie kosztów zakupu za pomocą ustalania dwóch lub większej liczby narzutów, w zależności od konkretnych potrzeb.

Przyjęcie właściwego rozwiązania dla wyceny zapasów materiałów (cena zakupu czy cena nabycia), a w ślad za tym odpowiedniego wyboru ewidencji i rozliczania kosztów zakupu, powinno być poprzedzone analizą:

- kształtowania zapasów na początek i koniec różnych okresów (np. za ostatnie dwa, trzy lata),
- relacji cen jednych grup materiałów do innych grup, czy nie występują zasadnicze rozbieżności,
- relacji kosztów zakupu do ogółu zakupionych materiałów oraz tych kosztów według głównych grup materiałów.

Zasady ewidencji i rozliczania kosztów zakupu powinny być ustalone w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości i stosowane w sposób trwały.

Uproszczenia ewidencji kosztów zakupu

W przypadku, gdy koszty zakupu są stosunkowo niewielkie można ich nie wyodrębniać i nie rozliczać międzyokresowo, lecz w momencie poniesienia odnosić np. wprost w ciężar kosztów zarządu (albo, gdy dotyczą określonego wydziału – w ciężar kosztów wydziałowych).

Jeżeli w dłuższym okresie zużycie materiałów na inne cele, poza materiałami bezpośrednio produkcyjnymi, stanowi niewielki odsetek, a zaopatrzenie w te materiały nie powoduje większych kosztów zakupu wówczas – można rozliczyć koszty zakupu tylko na rozchód materiałów bezpośrednich, czyli odnieść je w całości na konto „Produkcja podstawowa".

1.3. Rozchód materiałów do produkcji – koszty zużycia materiałów

Koszty zużycia materiałów obejmują głównie zużycie materiałów podstawowych i pomocniczych, wyrobów i półfabrykatów zakupionych od obcych wykonawców (obcej produkcji), materiałów budowlanych, technicznych i części zamiennych do maszyn i urządzeń, paliw, opakowań, materiałów gospodarczych, biurowych i reklamowych, środków utrzymania czystości, odzieży ochronnej i roboczej, przeznaczonych do zużycia materiałów spożywczych, materiałów i opakowań własnej produkcji, a także niedobory stwierdzone w powyższych składnikach, powstałe wskutek ubytków naturalnych lub błędnego pomiaru zużycia, czyli tzw. niedobory niezawinione.

Wartość zużytych materiałów może ulec zmniejszeniu o wartość nadwyżek wynikających z błędnego pomiaru zużycia oraz o zwrócone z procesu produkcji odpadki wartościowe.

O ile rzeczywista wartość jednostkowa nabywanych lub wytwarzanych przez jednostkę rzeczowych składników majątku obrotowego jest identyfikowalna nawet przy stale zmieniających się cenach lub kosztach, trudniej jest rozwiązać ten problem w zakresie ich rozchodów. W magazynach jednostki gospodarczej mogą znajdować się zapasy tego samego rodzaju o różnym poziomie cen lub kosztów wytworzenia.

Jednostki stosują regułę wspólnej wyceny danego rodzaju zapasów, bez względu na wysokość i wahania cen jednostkowych składników majątku obrotowego.

Takie podejście do metod bieżącej wyceny zapasów sprawia, że zarówno przychody zapasów, jak i ich rozchody i stany końcowe wyceniane są globalnie w odniesieniu do danego rodzaju materiału (także towaru, wyrobu gotowego czy produkcji niezakończonej).

1.4. Zasady wyceny zużycia materiałów

Podmioty gospodarcze mogą same decydować, którą dozwoloną przez prawo metodę wybrać i stosować. Wybór wyceny rozchodu zapasów wpływa, zwłaszcza w warunkach niestabilności gospodarczej i inflacji, na wysokość kosztów oraz wielkość aktywów, a co za tym idzie na płynność i rentowność jednostki gospodarczej.

Do wyceny zużytych materiałów do procesu produkcyjnego można stosować jedną z następujących metod, gdy ewidencja materiałów prowadzona jest w cenach rzeczywistych:

1) **średniej ważonej cen, czyli według cen przeciętnych,**
2) pierwsze weszło, pierwsze wyszło (FIFO),
3) ostatnie weszło, pierwsze wyszło (LIFO),
4) szczegółowej identyfikacji cen.

Wymienione wyżej metody pozwalają na traktowanie jako jednego rodzaju materiału różnych ich asortymentów pod warunkiem, że są one podobne do siebie lub przeznaczone do tego samego celu.

Metody FIFO i LIFO stosują najczęściej przedsiębiorstwa działające na nieustabilizowanym rynku, w warunkach inflacyjnego wzrostu cen. Przyjęcie do rozchodu *ceny najwcześniejszej* powoduje, że zużywane są zapasy najtańsze, zakupione lub wytworzone najwcześniej, co wiąże się z zaniżeniem wartości rozchodu, a przez to z zawyżeniem

wyniku finansowego. W magazynach zatem pozostają zapasy droższe, zakupione najpóźniej, więc zapewniona jest aktualna wycena bilansowa zapasów. Niedoszacowanie jednak kosztów z tytułu rozchodu zapasów nie zapewnia ich odtworzenia, zwiększając jednocześnie wynik finansowy danego okresu o kwotę tego niedoszacowania. Wycena rozchodu rzeczowych składników majątku obrotowego metodą ceny najpóźniejszej zapewnia najlepszą współmierność kosztów i przychodów danego okresu, gdyż posługuje się ona aktualnymi cenami rynkowymi. Wynik finansowy tego okresu jest mniejszy niż w przypadku metody FIFO, co dodatkowo przyczynia się do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Końcowy stan zapasów wyceniany jest w cenach (kosztach) historycznych, nieaktualnych, co powoduje zaniżenie ich bilansowej wartości oraz pogorszenie sytuacji w zakresie płynności.

Metoda FIFO odzwierciedla prawidłowy fizyczny ruch zapasów, czyli realnie opisuje wartościowe skutki polityki obrotu zapasami w jednostce gospodarczej.

Zmiana metod wyceny materiałów nie może nastąpić w ciągu roku, lecz jedynie od początku roku bieżącego lub następnego. Ustawa o rachunkowości zobowiązuje do stosowania metod wyceny aktywów w sposób ciągły w kolejno następujących po sobie latach obrotowych. W przypadku zmiany metod wyceny materiałów należy w informacji dodatkowej jednostki za rok obrotowy, w którym zmiany te nastąpiły, podać przyczyny tych zmian, określić liczbowo ich wpływ na wynik finansowy oraz zapewnić porównywalność danych sprawozdania finansowego, dotyczących roku poprzedzającego rok obrotowy, w którym dokonano zmian. Może zaistnieć sytuacja, że stan końcowy materiałów nie będzie wyceniony za pomocą żadnej z opisanych metod. Jeżeli zdarzy się, że na materiały, które jednostka posiada w magazynie, aktualna cena rynkowa jest niższa niż cena ich nabycia, to wówczas należy je wycenić według ceny niższej, a więc rynkowej.

1.5. Ewidencja materiałów prowadzona w stałych cenach ewidencyjnych

Wycena dowodów rozchodowych według rzeczywistych cen nabycia może okazać się uciążliwa w przypadku, gdy asortyment materiałów jest różnorodny, dlatego też często stosuje się stałe ceny ewidencyjne. Za podstawę ustalenia cen ewidencyjnych można przyjąć najczęściej występujące ceny zakupu lub nabycia korygowane na koniec okresu.

Stosowanie cen ewidencyjnych przynosi m.in. następujące korzyści: prowadzi do uproszczenia techniki rachunkowej:

- umożliwia kontrolę kosztów poniesionych w związku z zakupem materiałów;
- pozwala stwierdzić różnice między cenami realnie płaconymi w ciągu roku;
- nie narusza zasady wyceny materiałów według rzeczywistych cen nabycia, gdyż rzeczywista cena nabycia =cena ewidencyjna +- odchylenia od cen ewidencyjnych + koszty zakupu.

Powstałe odchylenia między ceną ewidencyjną a ceną rzeczywistą (na bieżąco oddzielnie ewidencjonowane) wymagają rozdzielenia pomiędzy materiały zużyte i materiały pozostające w zapasie. Rozliczenia tych odchyleń można dokonać w dwojaki sposób:

1) bieżąco w momencie rozchodu materiałów z tytułu ich zużycia, sprzedaży, niedoboru, utraty ich wartości użytkowej, nieodpłatnego przekazania, wykazując odchylenia przypadające na rozchodowanie materiału w dowodzie księgowym stanowiącym podstawę księgowania rozchodu materiałów. W tym przypadku konieczna jest znajomość ceny zakupu (nabycia) każdego asortymentu materiałów rozchodowanego z powyższych tytułów. Ten sposób rozliczania ma tę zaletę, że w koszty zarachowuje się bieżąco wartość materiałów w rzeczywistych cenach nabycia (zakupu);

2) po zakończeniu każdego miesiąca w stosunku do wartości zapasów – za pomocą wskaźnika odchyleń przeciętnych.

Obydwa sposoby (1 i 2) rozliczania odchyleń mogą być stosowane do każdej wyodrębnionej w ewidencji szczegółowej grupy materiałów, tworząc tzw. „mieszany" sposób rozliczania odchyleń od cen ewidencyjnych, który polega na tym, Ze odchylenia przypadające na materiały zużyte do wytworzenia produktów rozlicza się za pomocą wskaźnika odchyleń przeciętnych, natomiast w części przypadającej na rozchody materiałów z innych tytułów (sprzedaż, niedobór, szkoda, utrata wartości użytkowej, nieodpłatne przekazanie, przekazanie na potrzeby reprezentacji i reklamy) ustala się bieżąco - w momencie rozchodu materiałów, stosując (1) spośród dwóch wyżej wymienionych.

Rozliczanie odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów

1) można stosować w praktyce sposób rozliczania odchyleń metodą narzutu przeciętnego:

$$W_{no} = \frac{O_p + O_o}{Sk_m + R_m} \cdot 100\%$$

Objaśnienie:
W_{no} – wskaźnik narzutu odchyleń
O_p – odchylenia przypadające na stan początkowy materiałów
O_o – odchylenia powstałe w okresie sprawozdawczym
Sk_m –wartość zapasu materiałów na koniec okresu
R_m – wartość rozchodu materiałów w okresie sprawozdawczym

Wskaźnik odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów jest stosunkiem sumy odchyleń powstałych w okresie sprawozdawczym do wartości przychodów materiałów ujętych w cenach ewidencyjnych. Na podstawie tego wskaźnika ustala się sumę odchyleń przypadającą na zapas materiałów.

2. Koszty układu rodzajowego

2.1. Charakterystyka układu rodzajowego kosztów

Istotą klasyfikacji **rodzajowej** kosztów jest ewidencyjne rozróżnianie kosztów według rodzaju zużytych zasobów bez wskazywania celu, z jakim to zużycie się wiąże.

Z tego rozwiązania mogą skorzystać jednostki, których działalność jest jednostronnie ukierunkowana, o ograniczonym zakresie. Przykładowo może to być działalność polegająca na świadczeniu jednostronnych usług, produkcji wąskiego asortymentu wyrobów, sprzedaży towarów przez hurt lub detal, itp. bez potrzeby kalkulacji rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów.

Ustawa o rachunkowości nie nakazuje szczególnych zasad ewidencji ani też nie określa szczegółowo zakresu poszczególnych grup rodzajowych. Przy grupowaniu kosztów w układzie rodzajowym należy uwzględnić:

- obowiązki sprawozdawcze jednostki, tzn. układ rodzajowy kosztów powinien zawierać co najmniej minimum określone przez wykaz tych kosztów zawarty we wzorze porównawczego rachunku wyników w załączniku do Ustawy o rachunkowości,
- wymogi statystyki państwowej (np. w sprawozdaniu F-01 wyznaczono pozycje rodzajowe kosztów, jakie powinny być w nim wykazane),
- potrzeby własne jednostki, wynikające z konieczności obserwacji i kontroli szczególnie ważnych tytułów kosztów (np. usługi łączności, koszty podróży służbowych, itd.).

W praktyce za minimalny wykaz pozycji kosztów wg rodzajów należy uznać następujący podział kosztów.

- amortyzacja (amortyzacja środków trwałych, amortyzacja środków trwałych o niskiej wartości, amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych),
- zużycie materiałów i energii (zużycie materiałów, zużycie energii),
- usługi obce (usługi transportowe, usługi remontowe, obróbka obca, inne usługi obce),
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników,
- podatki i opłaty (podatek VAT, podatek akcyzowy, pozostałe podatki i opłaty),
- pozostałe koszty (podróże służbowe, koszty reprezantacji i reklamy, usługi bankowe, pozostałe koszty proste).

Na kontach zespołu „4” **nie ujmuje się** m.in.:

- pozostałych kosztów operacyjnych (spowodowanych np. przekazaniem darowizn, sprzedażą środków trwałych, zapłatą kar umownych, grzywien, itd.),
- kosztów finansowych (np. odsetek i prowizji bankowych),
- kosztów związanych z usuwaniem skutków zdarzeń losowych lub zapobieganiem tym skutkom (obciążają one konto „Straty nadzwyczajne”),
- kosztów obciążających bezpośrednio środki trwałe w budowie lub środki trwałe oraz działalność finansowaną ze środków funduszy specjalnych (np. ZFŚŚ),
- wartości materiałów obcych powierzonych do obróbki (są one ujmowane na koncie pozabilansowym „Zapasy obce”) oraz kosztów obcego przerobu materiałów własnych (obciążają one konto „Materiały w przerobie”),
- wartości towarów oraz usług obcej produkcji, nabytych dla skompletowania z własnymi produktami, a nie zaliczonych do wartości produkcji przemysłowej (obciążają one odpowiednie konta zespołu 3),
- kosztów poniesionych, lecz zgodnie z umową lub odpowiednimi przepisami obciążających inne jednostki (obciążają one właściwe konto rozrachunków zespołu „2”).

Po stronie Dt kont kosztów rodzajowych księguje się rzeczywiste koszty poniesione w okresie sprawozdawczym, zaś strona Ct służy do przenoszenia tych kosztów na inne konta, ewentualnie do ich zmniejszania. Konta kosztów wg rodzajów mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego salda Dt, które wyrażają wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę. W końcu roku salda te przenosi się w ciężar konta „Wynik finansowy” (**przy zastosowaniu rachunku wyników w wariancie porównawczym**).

Charakterystyka grup kosztów rodzajowych

Konto **„Amortyzacja”** służy do ewidencji odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, ulepszeń w obcych środkach trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności operacyjnej jak i socjalnej przedsiębiorstwa. Na tym koncie ujmuje się amortyzację wyliczoną na podstawie stawek i metod amortyzacji ustalonych na dzień przyjęcia składników do używania. Na koncie tym ujmuje się również wartość środków trwałych odpisanych w koszty w całości (w 100%) w momencie przekazania ich do używania.

Na koncie „Amortyzacja” **nie księguje się:**

- wartości netto likwidowanych i sprzedawanych środków trwałych (są one zaliczane do „Pozostałych kosztów operacyjnych”),
- nieplanowych odpisów amortyzacyjnych wynikłych wskutek wycofania środków trwałych z użytkowania (likwidowanych lub takich, które utraciły swą przydatność gospodarczą) – takie odpisy amortyzacyjne zaliczane są do „Pozostałych kosztów operacyjnych”.

Z uwagi na fakt obowiązujących odmiennych reguł przy ustalaniu amortyzacji dla potrzeb podatku dochodowego oraz odmiennych dla celów pomiaru wyniku finansowego i sporządzania sprawozdania finansowego – można wyodrębnić konta analityczne dla amortyzacji stanowiącej koszty uzyskania przychodu i amortyzacji, która wg przepisów o podatku dochodowym nie jest uznawana za koszt uzyskania przychodu.

Na koncie „Zużycie materiałów i energii” ewidencjonuje się w szczególności zużycie:

- materiałów podstawowych (surowców, materiałów, półfabrykatów i wyrobów obcej produkcji, służących do uzupełnienia wyrobów własnej produkcji),
- materiałów pomocniczych zużywanych do produkcji i usług oraz na cele utrzymania ruchu,
- paliw stałych, ciekłych i gazowych,
- opakowań bezpośrednio produkcyjnych i wysyłkowych,
- materiałów budowlanych i technicznych oraz części zapasowych,
- obcej energii cieplnej i elektrycznej oraz wody, chłodu i sprzężonego powietrza,
- materiałów nie przechodzących przez magazyn (np. środków czystości, materiałów biurowych, druków, prenumeratę wydawnictw, książek),
- materiałów wielokrotnego użytkowania oraz wyposażenia, które nie jest zaliczane do środków trwałych,
- materiałów wytworzonych we własnym zakresie, jeśli są one identyczne i magazynowane łącznie z materiałami obcej produkcji.

Na koncie „Zużycie materiałów i energii” ewidencjonuje się także niedobory i szkody materiałów powstałe wskutek błędnych pomiarów zużycia bądź ubytków naturalnych mieszczących się w granicach norm, po potrąceniu nadwyżek materiałów wynikających z błędów w pomiarach. **Nie ujmuje się** zaś obniżenia zapasów wartości materiałów do poziomu cen sprzedaży netto na skutek utraty przydatności gospodarczej (Dt „Pozostałe koszty operacyjne”).

Konto „Zużycie materiałów i energii” obciąża się za materiały pobrane – na podstawie dowodów wewnętrznych – z własnych magazynów, jak również oddane do zużycia bezpośrednio po zakupie. Ewidencja zużycia materiałów w zależności od przyjętego przez jednostkę rozwiązania może być prowadzona w ciągu roku obrotowego:

- według rzeczywistych cen zakupu (nabycia), w oparciu o metodę cen średnioważonych, FIFO, LIFO lub metodę identyfikacji poszczególnych partii,
- według stałych cen ewidencyjnych przy równoczesnej rejestracji odchyleń od cen ewidencyjnych,
- przez odpisywanie zakupionych materiałów wprost w ciężar kosztów, z pominięciem ewidencji magazynowej.

Konto **„Usługi obce”** przeznaczone jest do ewidencji różnych usług wykonanych przez dostawców, opłaconych gotówką, czekami, wekslami, itp. obejmujących:

- obróbkę obcą, czyli roboty polegające na wykonywaniu przez inne jednostki na powierzonych im składnikach produkcji (półfabrykatach), części procesu technologicznego, np. obróbki mechanicznej i termicznej. W przypadku, gdy kontrahent daną operację technologiczną wykonał na materiale wydanym wprost z magazynu to koszty takiej obróbki księgujemy na koncie „Materiały w przerobie”.
- obce usługi transportowe, czyli przewozy towarów i osób (z wyjątkiem delegacji służbowych), a w szczególności:
    - opłaty podstawowe i dodatkowe za przewóz ładunków różnymi obcymi środkami transportu,
    - opłaty za spedycję, załadunek, rozładunek, składowanie w fazie transportu, tj. przed przyjęciem do magazynu odbiorcy, a po wydaniu z magazynu dostawcy,
    - opłaty za wynajęcie obcych środków transportu, sprzętu ładunkowego, bocznic, kontenerów, itp.,
    - koszty dowozu do pracy pracowników transportem obcym,
- obce usługi remontowe, do których zalicza się koszty wykonanych przez inne jednostki remontów, konserwacji, przeglądów i napraw środków trwałych zarówno obiektów własnych, jak i obcych, użytkowanych przez działalność gospodarczą i własną działalność socjalną.

Nie ujmuje się tutaj kosztów remontów: powodujących zwiększenie wartości użytkowej remontowanego środka trwałego, pokrywanych przez instytucje ubezpieczeniowe oraz związanych z usuwaniem szkód losowych,

- inne usługi obce, ewidencjonuje się tutaj nie ujęte na innych kontach usługi obce, a w szczególności:
    - usługi biurowe (np. kopiowanie, tłumaczenie),
    - usługi komunalne (np. wywóz śmieci),
    - usługi łączności (np. pocztowe, telefoniczne),
    - usługi projektowe, koszty przygotowania nowej produkcji,
    - usługi w zakresie nauki i rozwoju techniki (badania i ekspertyzy naukowe, poradnictwo techniczne i organizacyjne, itp.),
    - usługi w zakresie rachunkowości (poradnictwo podatkowe, opłaty za weryfikacje bilansu, itp.),
    - usługi informatyczne, dozoru mienia, pośrednictwa, pralnicze,
    - czynsze i najem nieruchomości (w tym opłaty z tytułu leasingu operacyjnego), wynajem sprzętu,
    - ogłoszenia w telewizji, radio, prasie – z wyjątkiem zaliczanych do kosztów reprezentacji i reklamy.

Nabyte usługi obce ewidencjonuje się w cenie zakupu netto (z wyjątkiem zakupu w oparciu o rachunki, gdzie ma miejsce zapis w cenie brutto), tj. bez naliczonego podatku VAT. Podatek ten w części nie podlegającej rozliczeniu z podatkiem należnym odnosi się na konto „Podatki i opłaty”. Poniesione koszty usług obcych zmniejsza się, z tytułu przypisania do zwrotu lub częściowej odpłatności, np. za rozmowy telefoniczne itp.

Do kosztów „**Wynagrodzeń”** zalicza się: wynagrodzenia pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze (np. deputatów) lub ich ekwiwalentów wypłacane pracownikom i innym osobom fizycznym, a dotyczących działalności eksploatacyjnej. Wynagrodzenia te są zaliczane do:

- osobowego funduszu płac (głównie wynagrodzenia należne pracownikom z tytułu istniejącego stosunku pracy oraz osobom wykonującym prace nakładczą, z tytułu umowy o pracę nakładczą),
- bezosobowego funduszu płac (wynagrodzenia wypłacane na podstawie umowy o dzieło; na podstawie odrębnych przepisów osobom, które wykonują określone czynności, np. biegłym w postępowaniu sądowym; wypłacane osobom fizycznym za udział w komisjach, itp.),
- funduszu honorariów (wynagrodzenia za prace twórcze, autorskie i racjonalizatorskie należące do podstawowej działalności jednostki wypłacającej te wynagrodzenia),
- wypłat agencyjno-prowizyjnych (wynagrodzenia osób fizycznych należne za wykonanie na podstawie umowy agencyjnej zleconych czynności, opłacanych od dokonywanych transakcji lub sprzedaży oraz wykonywanych usług według określonej stawki prowizyjnej).

Na koncie „Wynagrodzenia” ujmuje się ponadto wynagrodzenia osób wchodzących w skład rady nadzorczej i komisji rewizyjnej nie będących pracownikami firmy oraz pracowników zatrudnionych we własnych obiektach działalności socjalnej.

Koszty te gromadzone są w wysokości wynagrodzeń brutto wypłacanych z różnych tytułów.

Nie ewidencjonuje się natomiast na koncie „Wynagrodzenia”:

- wypłat wynagrodzeń otrzymanych od innych jednostek (np. finansowanych przez ZUS zasiłków rodzinnych),
- wynagrodzeń nie związanych z działalnością gospodarczą (np. za usuwanie skutków wypadków losowych – konto „Straty nadzwyczajne”),
- wypłat za środków funduszy specjalnych,
- świadczeń nie zaliczanych do wynagrodzeń obciążających konta „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” oraz „Pozostałe koszty”,
- wypłat premii i nagród z zysku do podziału.

Znaczącą pozycją w ramach „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników” są koszty z tytułu:

- składek na ubezpieczenia społeczne (ZUS), w części opłacanej przez pracodawcę,
- składek na specjalne obligatoryjnie tworzone fundusze (np. Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych).

Podstawę wymiaru składek stanowi przychód otrzymywany przez pracownika w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za stosunku pracy.

Ponadto świadczenia na rzecz pracowników obejmują:

- naliczane w ciężar kosztów odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS) oraz świadczenia urlopowe, jeśli nie tworzy się ZFŚS,
- dopłaty do okresowych biletów na dojazdy pracowników do pracy,

- koszty posiłków regeneracyjno-wzmacniających,
- odzież ochronną i roboczą,
- koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy,
- koszty szkoleń pracowników w części pokrywanej przez podmiot gospodarczy,
- wydatki na sfinansowanie ubezpieczeń osobowych pracowników,
- inne wypłaty i świadczenia na rzecz pracowników nie zaliczane do wynagrodzeń, np. ekwiwalent za zużyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały i sprzęt stanowiący własność pracownika.

Konto **„Podatki i opłaty”** służy do ewidencji:

- podatków obciążających koszty działalności, np.:
    - podatku VAT - zapłaconego od nabytych towarów i usług nie podlegającego odliczeniu od podatku należnego ani zwrotowi, z wyjątkiem podatku VAT obciążającego środki trwałe w budowie (ujmuje się tu również należny podatek VAT od zużytych materiałów, towarów, wyrobów oraz własnych usług świadczonych na cele reklamy i reprezentacji, który jest kosztem uzyskania przychodu),
    - podatek akcyzowy od sprzedaży,
    - podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i inne podatki lokalne,
- opłat administracyjnych,
- cła, opłat celnych i manipulacyjnych,
- opłat lokalnych,
- opłat skarbowych, notarialnych i sądowych (nie związanych z dochodzeniem roszczeń, zakupem majątku trwałego, nie zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych),
- opłat za korzystanie ze środowiska oraz niesankcyjne opłaty za zanieczyszczenie środowiska,
- opłat za wieczyste użytkowanie gruntu,
- obowiązkowych wpłat na fundusze tworzone centralnie (np. PFRON),
- rocznych opłat licencyjnych uprawniających do wykonywania określonej działalności, na którą wydawane są specjalne zezwolenia.

Na koncie „Podatki i opłaty” **nie księguje się:**

- VAT–u należnego od darów rzeczowych, który obciąża konto „Pozostałe koszty operacyjne”,
- podatków i opłat o charakterze sankcyjnym – konto „Pozostałe koszty operacyjne” lub w przypadku odsetek „Koszty finansowe”,
- opłat sądowych z tytułu dochodzenia spornych należności – odpowiednio konta „Pozostałe koszty operacyjne”, „Straty nadzwyczajne” lub „ Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych”,
- podatków i opłat z tytułu zakupu obiektów majątku trwałego lub związanych z realizowaną inwestycją środka trwałego w budowie – obciążają one odpowiednie konta zespołu 0.

Konto „Pozostałe koszty” **służy do ewidencji wszystkich pozostałych kosztów prostych, których nie można zakwalifikować do żadnego z wymienionych wcześniej kont. Można tu zaliczyć w szczególności:**

- **koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych**, które obejmują m.in.:

- koszty przejazdów, w tym zwrot kosztów użycia prywatnych pojazdów samochodowych do celów podróży służbowych,
- koszty ryczałtów za noclegi i za wynajęcie kwater prywatnych dla pracowników czasowo przeniesionych oraz koszty przejazdów w celu odwiedzenia rodziny, przysługujących pracownikom czasowo przeniesionym oraz zwerbowanym do pracy,
- koszty biletów służbowych imiennych i na okaziciela na wszelkiego rodzaju środki lokomocji,
- koszty ryczałtów za używanie do celów służbowych prywatnych pojazdów samochodowych,
- inne przewidziane przepisami koszty podróży służbowych, w tym koszty świadczeń na rzecz cudzoziemców, nie wliczane do wydatków reprezentacyjnych.

Ujęte w ramach delegacji służbowych koszty usług obcych (np. hotele, przejazdy, itp.) księguje się w kwocie netto, tj. bez naliczonego podatku VAT. Podatek ten w części nie podlegającej rozliczeniu z podatkiem należnym odnosi się na konto „Podatki i opłaty". Koszty podróży służbowych dotyczące bezpośrednio działalności inwestycyjnej księguje się na koncie „Środki trwałe w budowie".

- **koszty reprezentacji i reklamy**, które obejmują m.in.:
  - wszelkie koszty związane z przyjmowaniem i utrzymywaniem delegacji lub kontrahentów zagranicznych, jak też koszty uczestnictwa gospodarzy w przyjęciach i imprezach organizowanych na rzecz tych delegacji lub kontrahentów (w tym m.in. koszty hoteli, przejazdów, udział w przyjęciach),
  - koszty poczęstunków gości podmiotu gospodarczego, uczestników konferencji, przyjęć i posiedzeń, w tym również władz statutowych podmiotów gospodarczych, koszty ponoszone z okazji świąt branżowych, państwowych, wręczania nagród i odznaczeń,
  - koszty imprez artystycznych organizowanych z okazji uroczystości, zakupu kwiatów do dekoracji pomieszczeń oraz kwiatów wręczanych określonym osobom (delegacjom),
  - wartość upominków i nagród rzeczowych, służących reprezentacji i reklamie, jak też produktów zużytych na degustacje (wlicza się tu i upominki własnej produkcji),
  - koszty wyjazdów pracowników podmiotu gospodarczego związanych z reklamą własnych produktów,
  - koszty propagowania sprzedaży produktów podmiotu gospodarczego lub skupu określonych produktów w środkach masowego przekazu (prasa, radio, telewizja, filmy) lub publicznie w inny sposób (reklama na środkach transportu, w witrynach sklepowych, na słupach ogłoszeniowych, afiszach, tablicach),
  - koszty udziału podmiotu gospodarczego we wszelkiego rodzaju krajowych i zagranicznych imprezach reklamowych (targi, wystawy, giełdy, konferencje reklamowe, pokazy, udziały w imprezach sportowych, itp.), w tym również opłaty za uczestnictwo w tych imprezach, zaprojektowanie, urządzenie i likwidację stoisk, za ich obsługę, przewozy eksponatów, pomocy wystawowych, itp.

Do kosztów reprezentacji i reklamy **nie zalicza** się m.in..:

- wydatków związanych z drukiem cenników, katalogów i instrukcji obsługi lub użytkowania produktów – konta „Usługi obce" lub „Zużycie materiałów i energii",
- wydatków związanych z pogrzebami (kwiaty, wieńce, nekrologi, itp.) – konto „Usługi obce",

- wydatków na upominki, poczęstunki okolicznościowe (np. z okazji Dnia Kobiet, choinki, itp. finansowane ze środków ZFŚS),
- wydatków związanych z zakupem i eksploatacja urządzeń reklamowych (np. urządzeń poligraficznych) – konto „Amortyzacja" lub „Zużycie materiałów i energii",
- wydatków związanych z drukiem i rozsyłaniem druków wszelkiego rodzaju – konto „Usługi obce",
- wydatków związanych z zakupem szyldów, tablic informacyjnych, itp. – konta „Amortyzacja" lub „Zużycie materiałów i energii",
- wydatków związanych z ogłaszaniem przetargów na odsprzedaż mienia – konto „Usługi obce".

- **usługi bankowe** ewidencjonuje się tu opłaty manipulacyjne naliczane przez bank (np. opłaty za potwierdzenie czeku rozrachunkowego, realizację czeku gotówkowego, opłaty za książeczki czekowe, dokonanie przelewu, prowadzenie rachunku rozliczeniowego, itp., przy czym usługi te są zwolnione z podatku VAT). **Nie księguje się** tu natomiast:
  - odsetek, prowizji i różnic kursowych od kredytów obrotowych i inwestycyjnych w okresie spłaty, a także odsetek podwyższonych i od zadłużenia przeterminowanego – odnoszone są one na konto „Koszty finansowe",
  - odsetek, prowizji i różnic kursowych od kredytów i pożyczek za okres realizacji inwestycji – odnoszone są one na konto „Środki trwałe w budowie".

- **pozostałe koszty proste**, obejmujące w szczególności:
  - ubezpieczenia rzeczowe,
  - ekwiwalent za zużyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt stanowiące własność wykonawcy,
  - koszty wynalazczości i racjonalizacji,
  - nie zaliczane do wynagrodzeń odprawy pośmiertne,
  - składki na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa,
  - inne koszty, które nie dadzą się zakwalifikować do wymienionych wcześniej kosztów rodzajowych.

Nie zalicza się tutaj m.in. kosztów przypisanych pracownikom do zwrotu, np. za prywatne rozmowy telefoniczne.

3. Rozliczenia międzyokresowe kosztów

3.1. Charakterystyka rozliczeń międzyokresowych

Rozliczanie kosztów w czasie wynika głównie z zasady współmierności mówiącej, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego miesiąca należy zaliczyć koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten miesiąc koszty, które jeszcze nie zostały poniesione. Jednostki powinny dokonywać:

- czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK–czynnych), jeśli wydatki lub zużycie składników majątkowych dotyczą miesięcy następujących po miesiącu, w którym je poniesiono oraz
- biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (RMK–biernych) w wysokości przypadających na bieżący miesiąc ściśle oznaczonych świadczeń wykonanych na rzecz jednostki, lecz jeszcze nie stanowiących

zobowiązania oraz prawdopodobnych kosztów, których kwota bądź data powstania zobowiązania z ich tytułu nie są jeszcze znane, a w szczególności z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane, złożone produkty długotrwałego użytku.

3.2. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Czynnych rozliczeń międzyokresowych dokonuje się, jeżeli poniesione koszty dotyczą więcej niż jednego okresu sprawozdawczego. Należy kierować się w tym przypadku zasadami istotności i ostrożności. Oznacza to, że małe i nieistotne kwoty kosztów, choćby dotyczyły kilku okresów sprawozdawczych, nie powinny być rozliczane w czasie. Nie rzutują one na jasny i rzetelny obraz jednostki. Z uwagi na zasadę ostrożności koszty te nie powinny być rozliczane w zbyt długim czasie. Każdy tytuł czynnych rozliczeń międzyokresowych powinien być rozpatrywany w aspekcie traktowania rozliczanych kosztów jako aktywa (które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych). Jednostki ponoszą koszty w związku ze spodziewanymi przyszłymi korzyściami ekonomicznymi, ale korzyści te nie są zwykle tak oczywiste i pewne. Nakładów takich nie można kwalifikować jako składniki aktywów, a wobec tego nie należy ich rozliczać w czasie. Do kosztów takich zalicza się:

- koszty reklamy i promocji,
- koszty prac badawczych niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych,
- koszty szkolenia pracowników,
- koszty reorganizacji jednostki.

Do kosztów, które najczęściej objęte są rozliczeniami międzyokresowymi czynnymi zaliczyć można:

- koszty remontów,
- ubezpieczenia komunikacyjne i majątkowe,
- koszty opłacane z góry, np. energia, czynsze,
- podatki od nieruchomości,
- roczną opłatę za wieczyste użytkowanie gruntów,
- koszty przygotowania nowej produkcji.

Odpisy czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów następują stosownie do upływu czasu z uwzględnieniem zasady ostrożności. Jednostka **może nie rozliczać w czasie** nawet istotnych kwot kosztów, jeżeli występują one cyklicznie w przybliżonej wartości w poszczególnych, następujących po sobie okresach sprawozdawczych. Przyjęte zasady rachunkowości w zakresie rozliczeń międzyokresowych czynnych powinny być ujęte w zakładowym planie kont.

Przedmiotem rozliczeń międzyokresowych mogą być koszty działalności operacyjnej i koszty finansowe (koszty większych remontów lub zapłacone z góry odsetki od zaciągniętego przez jednostkę kredytu).

Inne rozliczenia międzyokresowe wykazywane są w aktywach trwałych i obejmują koszty poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym, przypadające na przyszłe okresy sprawozdawcze, jeżeli ich aktywowanie trwa dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli tylko te, które kwalifikują się do czynnych rozliczeń

międzyokresowych długoterminowych.

Okres aktywowania rozliczeń międzyokresowych krótkoterminowych trwa nie dłużej niż 12 miesięcy, poczynając od dnia bilansowego 31. grudnia 2006 r. do 31 grudnia 2007 r. W szczególności do rozliczeń tych zalicza się:

- koszty remontów rozliczanych w czasie, których okres aktywowania kończy się w 2007 roku,
- przypadające do rozliczenia w 2007 roku koszty przygotowania nowej produkcji,
- koszty trwających jeszcze prac rozwojowych, które jeśli zakończą się powodzeniem zostaną zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych,
- nadwyżka kosztów nad przychodami gospodarki zasobami mieszkaniowymi w spółdzielniach mieszkaniowych,
- przeniesienie na dzień bilansowy nadwyżki kosztów rzeczywistych nad kosztami zarachowanymi z tytułu nie zakończonych jeszcze usług lub robót budowlanych objętych długotrwałymi umowami

Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów (RMK–czynne), czyli inaczej koszty (nakłady, wydatki) przyszłych okresów mają miejsce wówczas, gdy poniesiony aktualnie koszt dotyczy w całości albo w części okresów przyszłych, a ściślej przyszłej działalności i jej efektów. Rozliczenia czynne polegają na zaliczeniu niektórych poniesionych kosztów do aktywów jednostki przez czasowe ich „zawieszenie" na wyodrębnionych kontach o charakterze bilansowym, czyli na tzw. aktywowaniu kosztów. Konsekwencją tego jest wykazanie nie odpisanych kosztów w bilansie jako aktywów, a nie w rachunku zysków i strat za dany okres.

Ewidencja analityczna do konta „RMK-czynne" powinna uwzględniać podział na tytuły rozliczeń oraz prawidłowo odzwierciedlać sposób i okres rozliczenia każdego z istniejących tytułów. Konto „RMK-czynne" może wykazywać tylko i wyłącznie saldo Dt, które oznacza stan aktywowanych i jeszcze nie rozliczonych kosztów i jest wykazywane w bilansie jednostki, w aktywach.

Czynne rozliczenia międzyokresowe podatku dochodowego powstają w przypadku, gdy kwota podatku dochodowego od zysku brutto, ustalonego na podstawie ksiąg rachunkowych, jest niższa od kwoty podatku dochodowego, ustalonego zgodnie z przepisami podatkowymi. Warunkiem zaliczenia ujemnej różnicy podatku dochodowego do RMK-czynnych jest pewność, że będzie ona rozliczona w następnych okresach obrachunkowych.

3.3. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów

Bierne rozliczanie międzyokresowe kosztów powinny być przez jednostkę stosowane, jeżeli wystąpią prawdopodobne zobowiązania dotyczące danego okresu sprawozdawczego. Jednostki dokonują biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, wynikający w szczególności:

1. ze świadczeń wykonywanych na rzecz jednostki przez kontrahentów jednostki a kwotę zobowiązania można oszacować w sposób wiarygodny,
2. z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń wobec nieznanych osób, których kwotę można oszacować, mimo że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana, w tym z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytku.

Każdy tytuł rozliczeń biernych **musi wpierw kreować prawdopodobne zobowiązanie** dotyczące danego okresu sprawozdawczego (zobowiązanie to wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie

określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki.
Rozliczenia międzyokresowe bierne obejmują w szczególności zobowiązania z tytułu:

- kosztów realizowanych umów na rzecz jednostki, na które wykonawca nie był zobowiązany wystawić faktury przed dniem bilansowym, a wartość zrealizowanych usług można wiarygodnie oszacować,
- kosztów napraw gwarancyjnych, reklamacji oraz rękojmi dotyczących sprzedanych produktów długotrwałego użytku,
- kosztów usuwania szkód górniczych i rekultywacji gruntów dewastowanych przez działalność gospodarczą,
- wypłat wynagrodzeń urlopowych, premii, nagród jubileuszowych.

Odpisy biernych rozliczeń międzyokrsowych mogą następować stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń, z uwzględnieniem charakteru rozliczanych kosztów i z zachowaniem zasady ostrożności.
Koszty wynikające z zobowiązań z tytułu biernych rozliczeń można uznać za koszty uzyskania przychodu jeśli spełniają **łącznie** następujące warunki:

- odnoszą się do ujętych już przychodów danego okresu rozliczeniowego lub roku podatkowego,
- zostały zarachowane,
- są określone co do rodzaju i kwoty.

Oznacza to, że nie wszystkie koszty związane z biernymi rozliczeniami międzyokresowymi można uznać za koszty uzyskania przychodów, np. koszty przyszłych napraw gwarancyjnych, koszty rekultywacji gruntów (niemożność precyzyjnego oszacowania kwoty).

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta rozliczeń biernych powinna zawierać podział na poszczególne tytuły tworzenia „rezerw” i udokumentowane ich rozliczenie. Konto „RMK-bierne” może wykazywać jedynie saldo Ct, wyrażające stan biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Do ewidencji rozliczeń międzyokresowych czynnych i biernych można używać jednego konta „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” powstałego z połączenia dwóch kont „RMK – czynne” i „RMK – bierne”. Wtedy koszty przyszłych okresów i wykorzystane rezerwy na koszty przyszłych okresów księguje się: Dt „RMK” i Ct „Rozliczenie kosztów”, natomiast zmniejszenie RMK-czynnych i utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów księgujemy na tych samych dwóch kontach, lecz po odwrotnych stronach. Wtedy saldo Dt konta „RMK” będzie oznaczało stan jeszcze nie rozliczonych kosztów, a saldo Ct – stan biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Z punktu widzenia przepisów o rachunkowości poszczególne tytuły RMK-biernych mogą być tworzone jedynie pod warunkiem, że wysokość kosztów związanych z każdym z tych tytułów daje się w sposób racjonalny oszacować. Wycena może bazować na normach wadliwości lub danych statystycznych. Rezerwy na koszty przyszłych okresów ustala się w wysokości wynikającej z kalkulacji wstępnej, w kwocie przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy. Rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych są tworzone z reguły w procencie od wartości sprzedaży, oddzielnie dla poszczególnych produktów z wyróżnieniem roku, w którym dany produkt został sprzedany. Kwoty

odpisywane w koszty, gdyby nie poniesiono faktycznie tych kosztów w okresie późniejszym, powinny być odpisane jako zmniejszenie kosztów jednak nie później niż do końca roku obrotowego następującego po roku ich ustalenia.

4. Równowaga w „zamkniętym kręgu kosztowym"

4.1. Operacje stanowiące obrót wewnętrzny

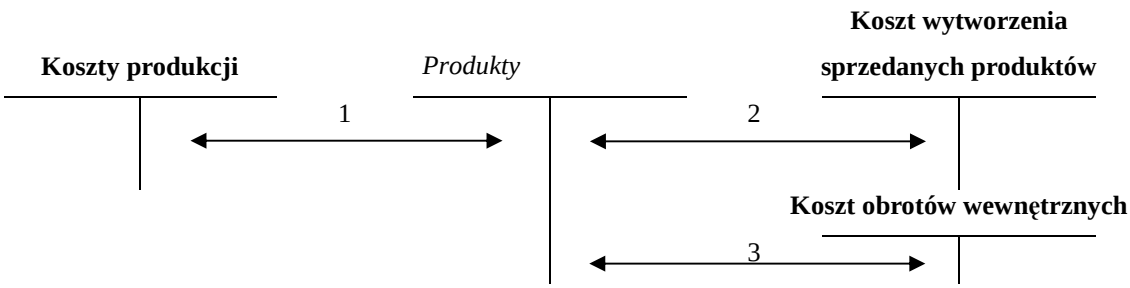
Ewidencja kosztów na kontach układu rodzajowego w zespole „4", ich rozliczenie na miejsca powstawania i jednostki kalkulacyjne, a następnie ustalenie kosztu własnego sprzedanych produktów jest określane mianem „kręgu kosztowego". W zamkniętym kręgu kosztów koszty „przekształcają się" w produkt, a następnie w koszt uzyskania przychodu ze sprzedaży. Jeżeli natomiast produkty zostają przekazane na własne potrzeby, koszty wychodzą z tego kręgu. Zamknięty krąg tworzą konta:

- Rozliczenie kosztów,
- Koszty według typów działalności i ich rozliczenie,
- Produkty i rozliczenia międzyokresowe, z wyjątkiem tej części kosztów rozliczanych w czasie, które nie są związane z podstawową działalnością operacyjną,
- Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem (nie wszystkie)

Wraz z przekazaniem wyrobów na własne potrzeby jednostki, następuje ich nietypowe „wyjście" z tzw. kręgu kosztów. Ewidencja kosztów odbywa się wtedy na odrębnych kontach: „Obroty wewnętrzne" oraz „Koszt obrotów wewnętrznych". Zapisy na tych kontach mają charakter „uszczelniający" koszty w celu prawidłowego ustalenia zmiany stanu produktów na koncie „Rozliczenie kosztów" oraz wyniku ze sprzedaży produktów.

4.2. Ewidencja

Schemat 1. ***Zapisy uszczelniające krąg kosztów na kontach obrotów wewnętrznych***



Objaśnienia

1) Przekazanie produktów do magazynu
2) Wydanie sprzedanych produktów odbiorcom zewnętrznym
3) Wydanie produktów dla własnych rodzajów działalności. Zapis równoległy: „Obroty wewnętrzne" (Ct) i „Różne konta" (Dt).

Do prawidłowego ustalenia zmiany stanu produktów oraz wyniku finansowego podstawowej działalności operacyjnej, jeśli jednostka sporządza rachunek zysków i strat według wariantu porównawczego, służy zarejestrowanie obrotów wewnętrznych. Obroty wewnętrzne ujmuje się na odrębnych kontach funkcjonujących analogicznie do kont sprzedaży zewnętrznej, nazywanych „Koszt obrotów wewnętrznych" i „Obroty wewnętrzne". Salda tych kont są sobie równe, ponieważ wycena przekazanych wyrobów gotowych czy usług, odbywa się według kosztu wytworzenia. Są to operacje bezwynikowe, zamykają się bowiem w danym podmiocie.

W przykładzie przedstawiono ewidencję operacji w ramach obrotu wewnętrznego, w przypadku gdy koszty są ujęte w ramach układu rodzajowego kosztów i układu funkcjonalnego.

Przykład

Koszty ujęte według układu rodzajowego kosztów oraz układu funkcjonalnego wyniosły 8 000. Przyjęto z procesu produkcji 200 sztuk wyrobów gotowych według jednostkowego kosztu wytworzenia 40. Kontrahentom zewnętrznym sprzedano 50 sztuk wyrobów, a do własnych sklepów przekazano 80 sztuk. Jednostkowa cena sprzedaży produktu wynosi 70.

Rozliczenie kosztów

9) 2000	8000(2
10)3200	
13)2800	

Różne konta

	8000(1

Koszty według rodzajów

1)8000	8000(8

Należności

5)3500	

Koszty produkcji

2)8000	8000(3

Produkty

3)8000	2000(4
	3200(6

Koszt wytworzenia sprzedanych produktów

4)2000	2000(9

Sprzedaż produktów

11)3500	3500(5

Koszt obrotów wewnętrznych

6)3200	3200(10

Obroty wewnętrzne

12)3200	3200(7

Towary

7)3200	

Wynik finansowy

8)8000	3500(11
	3200(12
	2800(13

Objaśnienia:

1) Poniesione koszty według rodzaju 8000.
2) Poniesione koszty ujęte według układu funkcjonalnego (koszty produkcji) 8000.
3) Przyjęcie produktów do magazynu 8000.
4) Wydanie odbiorcy sprzedanych produktów 2000.
5) Przychód ze sprzedaży 3500.
6) Przekazanie produktów do własnej sieci detalicznej 3200.
7) Obrót wewnętrzny równy kosztowi obrotów wewnętrznych 3200
8) Przeksięgowanie kosztów według rodzajów na „Wynik finansowy” 8000.
9) Przeksięgowanie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów na „Rozliczenie kosztów” 2000.
10) Przeksięgowanie kosztu obrotów wewnętrznych na „Rozliczenie kosztów” 3200.
11) Przeksięgowanie przychodu ze sprzedaży odbiorcom zewnętrznym 3500 na „Wynik finansowy”.
12) Przeksięgowanie obrotu wewnętrznego na „Wynik finansowy.
13) Przeksięgowanie zmiany stanu produktów (zwiększenie) 2800 jako salda konta „Rozliczenie kosztów” na „Wynik finansowy”.

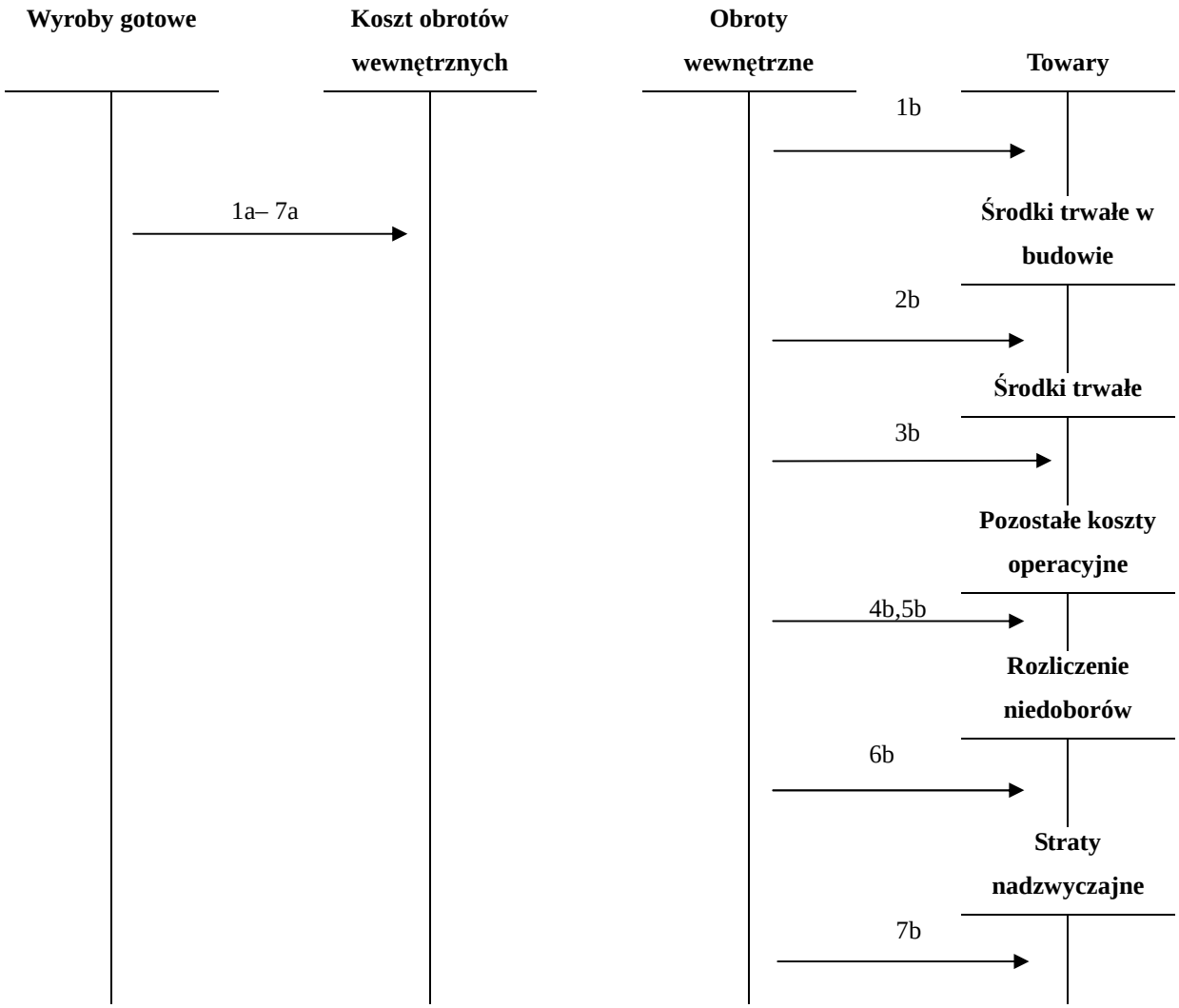
Poniżej przedstawiono fragment rachunku zysków i strat w wariancie porównawczym na podstawie danych z przykładu .

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi	9 500
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	3 500
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie wartość dodatnia)	2 800
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	3 200
B. Koszty działalności operacyjnej (według układu rodzajowego kosztów)	8 000
C. Zysk (strata) ze sprzedaży	**1 500**

Konta, które ujmują obroty wewnętrzne korespondują z różnymi kontami w zależności od przyczyny „wyjścia" kosztów z kręgu kosztów. Chodzi tu o wydanie produktów w innym celu niż ich sprzedaż odbiorcom zewnętrznym. Jest to w szczególności wydanie wyrobów:

- **do własnej sieci hurtowej lub detalicznej, na rzecz środków trwałych czy środków trwałych w budowie,**
- dla działalności socjalnej,
- na rzecz prac rozwojowych (zakończonych),
- w postaci darowizny,
- w celu przekazania ich wyrobów pracownikom, a także :
- utrata wyrobów z przyczyn losowych,
- niedobory produktów,
- odpisy aktualizacyjne wartość wyrobów, inne.

Schemat 2. ***Księgowania obrotów wewnętrznych w związku z wydaniem wyrobów na inne cele niż sprzedaż odbiorcom zewnętrznym***



Objaśnienia:

1a,b) Przekazanie wyrobów dla własnego handlu.

2a,b) Przekazanie wyrobów na rzecz środków trwałych w budowie.

3a,b) Wytworzony wyrób przekazany jako środek trwały.

4a,b) Przekazane wyroby w darowiźnie.

5a,b) Odpisy aktualizujące wycenę wyrobów.

6a,b) Niedobory wyrobów gotowych.

7a,b) Utrata wyrobów z przyczyn losowych.

Obrotem wewnętrznym jest także świadczenie usług działalności pomocniczej na rzecz:

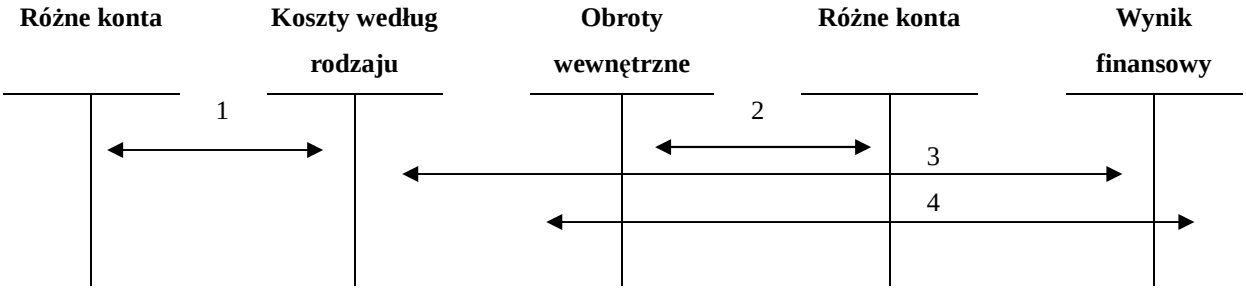
- środków trwałych w budowie,
- likwidacji środków trwałych,
- usuwania skutków zdarzeń losowych,
- przerobu materiałów,
- wykonanie w ramach działalności pomocniczej materiałów, opakowań, narzędzi,

a także przeniesienie kosztów:

- własnych zakończonych prac rozwojowych,
- utrzymania obiektów socjalnych.

W przypadku, gdy jednostka prowadzi ewidencje kosztów wyłącznie na kontach zespołu „4", obroty wewnętrzne ewidencjonuje się jedynie na koncie „Obroty wewnętrzne". Z kontem „Obroty wewnętrzne" korespondują konta składników bilansowych (towarów, środków trwałych, środków trwałych w budowie), gdyż koszty przekształcają się w te składniki.

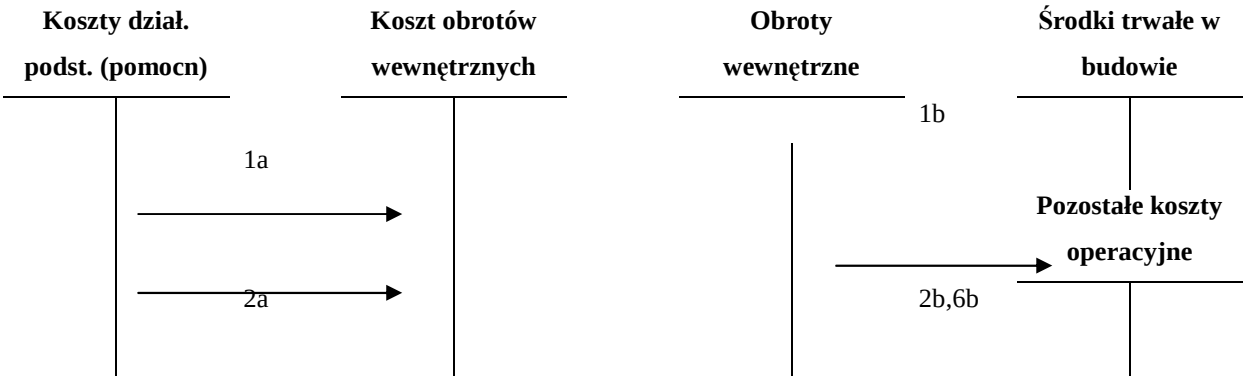
Schemat 3. ***Rejestracja obrotów wewnętrznych przy ujęciu kosztów wyłącznie na kontach zespołu „4".***

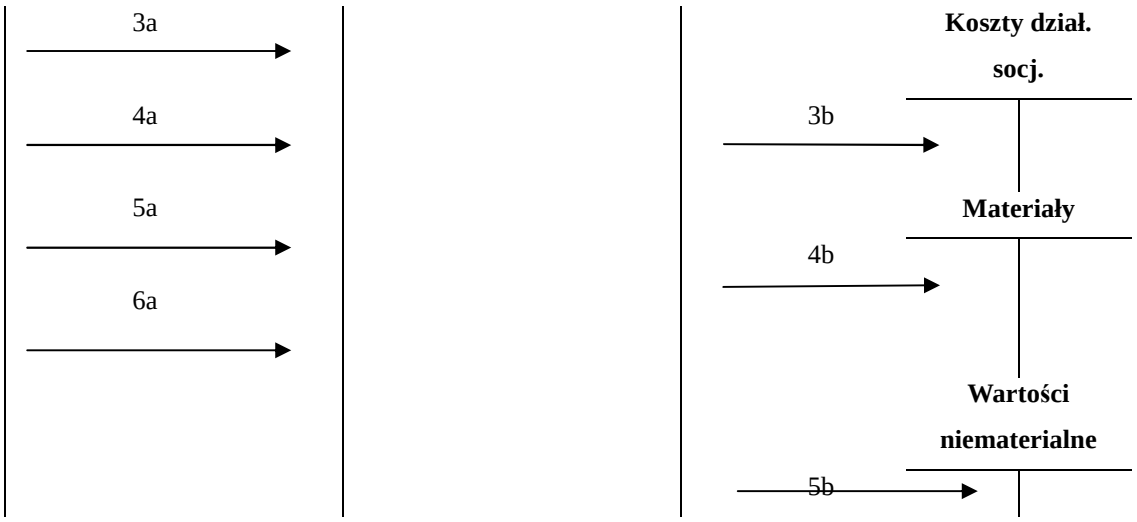


Objaśnienia:

1) Zaksięgowanie kosztów według rodzajów.
2) Przekazanie wyrobów np. dla własnego handlu, środków trwałych.
3) Przeksięgowanie kosztów według rodzajów na „Wynik finansowy",
4) Przeksięgowanie obrotów wewnętrznych na „Wynik finansowy".

Schemat nr 4 prezentuje rozwiązania ewidencyjne związane z obrotem wewnętrznym, w przypadku gdy występuje świadczenie usług działalności podstawowej i pomocniczej na własne potrzeby.





Objaśnienia do schematu nr 4:

1a, b) Świadczenie usług własnych na rzecz środków trwałych w budowie.

2a, b) Świadczenie usług na rzecz likwidacji środków trwałych.

3a,b) Świadczenie usług własnych na rzecz działalności socjalnej.

4a, b) Wykonanie przez działalność pomocniczą opakowań, przyrządów.

5a, b) Wykonane we własnym zakresie prace badawczo-rozwojowe (zakończone).

6a, b) Koszty zaniechanej działalności.

4.3. Zadania

Zadania

Zadanie 1

Przyjęto założenie, że jednostka prowadzi ewidencję kosztów w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4 oraz w układzie funkcjonalnym na kontach zespołu 5. W operacjach pominięto zagadnienia podatku VAT. Ewidencja materiałów jest prowadzona w rzeczywistych cenach zakupu, a koszty zakupu odnoszone są w jednostce produkcyjnej bezpośrednio na koszty produkcji w miesiącu ich poniesienia. Saldo początkowe konta „Materiały" wynosi 2 000zł.

W jednostce wystąpiły następujące operacje gospodarcze:

1) Wpłynęła faktura – wartość materiałów w cenie zakupu 15 000zł;
2) Wpłynęła faktura – koszty transportu wyniosły 300zł;
3) Pz – przyjęto materiały do magazynu według rzeczywistych cen zakupu 15 000zł;
4) Pk – odniesiono koszty zakupu na koszty usług 300zł;
5) Zgodnie z dowodem Rw wydano materiały do produkcji w wartości 15 600zł;
6) Pk – rozliczenie kosztów materiałów na koszty produkcji -Pk 15 600zł;

7) Zaliczenie kosztów zakupu na koszty produkcji Pk 300zł.

Zadanie 2

Ewidencja materiałów prowadzona jest *w rzeczywistych cenach zakupu*, koszty zakupu ujmowane są na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" z dalszym ich rozliczaniem na rozchód materiałów oraz stan końcowy. Stan początkowy materiałów wynosi **20 000zł** oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów zakupu **800zł.**

Operacje gospodarcze w bieżącym miesiącu:

1) Wpłynęła faktura, w której wartość materiałów w cenach zakupu 80 000zł;
2) Wpłynęła faktura, gdzie koszty transportu 9 200zł;
3) Przyjęto do magazynu materiały (Pz) w rzeczywistej cenie zakupu 80 000zł;
4) Pk – przeniesiono koszty transportu na konto rodzajowe 9 200zł;
5) Pk – przeniesiono koszty transportu do dalszego rozliczenia na konto służące do rozliczeń kosztów w czasie 9 200zł;
6) Wydanie materiałów z magazynu do produkcji (Rw) w cenach zakupu 85 000zł;
7) Sprzedano materiały innej jednostce (Wz), wartość rozchodu w cenach zakupu 5 000zł;
8) Przeniesienie zużycia materiałów na koszty produkcji według rozdzielnika 85 000 zł;
9) Rozliczenie kosztów zakupu przypadających na materiały zużyte 8 500;
10) Rozliczanie kosztów zakupu na materiały sprzedane 500zł.

Zadanie 3

Ewidencja materiałów jest prowadzona *w **stałych cenach ewidencyjnych*** ustalonych na poziomie cen nabycia, różnicę stanowią odchylenia od rzeczywistych cen zakupu i kosztów zakupu, które są rozliczane na rozchód i stan końcowy materiałów.

Stan początkowy materiałów **5 000zł** oraz saldo Dt OCEM **100 zł**.

Operacje gospodarcze:

1) Zakup materiałów według faktury:
   - w cenach zakupu 29 900zł
   - koszty transportu 700zł
   - wartość w cenach nabycia 30 600zł
2) Przyjęcie materiałów do magazynu według stałych cen ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen nabycia 30 000zł
3) Pk – odchyleń od cen ewidencyjnych 600zł,
4) Wydanie materiałów do produkcji według stałych cen ewidencyjnych 25 000zł
5) Rozliczenie odchyleń od cen ewidencyjnych przypadających na zużycie materiałów 500zł
6) Zaliczenie zużycia materiałów oraz odchyleń od cen ewidencyjnych na koszty produkcji 25 500zł

Zadanie 4

***W jednostce gospodarczej konto „Materiały" wykazywało saldo początkowe** 2 000zł.*

W bieżącym miesiącu miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1) Otrzymano fakturę od dostawcy zawierającą dane:

- ***a) wartość netto materiałów 1 000zł***
- ***b) koszty transportu 50zł***
- ***c) VAT 231zł***

2) Na podstawie dowodu Pz przyjęto materiały od dostawcy na sumę 1 000zł

3) Pk – rozliczenie dostawy.

4) Wydanie materiałów zgodnie z dowodem Rw na cele:

- ***a) produkcyjne 500***
- ***b) wydziałów 300***
- ***c) administracji 200***

5) Rozliczenie przypadających na zużyte materiały kosztów zakupu

Polecenie

Należy zaksięgować operacje według dwóch wariantów oraz obliczyć bilansową wartość materiałów, gdy:

1. ***materiały są wyceniane według rzeczywistej ceny zakupu i koszty zakupu są odnoszone w całości na rozchód materiałów,***
2. ***materiały są wyceniane według ceny nabycia a koszty zakupu są rozliczane (w czasie) międzyokresowo, dodatkowo należy przyjąć, że saldo Dt „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" wynosi 70zł.***

Zadanie 5

Z ewidencji księgowej jednostki wynikają m.in. następujące dane:

- stan materiałów na początek okresu 250 000zł;
- zakup materiałów w okresie sprawozdawczym 100 000zł;
- zwrot materiałów dostawcom 25 000zł;
- zużycie materiałów 225 000zł;
- saldo początkowe odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów Wn 2 500zł;
- odchylenia od cen ewidencyjnych stwierdzone w okresie sprawozdawczym Wn 2 600zł, Ma 1 850zł .

Polecenie:

a) nanieść dane liczbowe na odpowiednie konta,

b) rozliczyć odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów,
c) ustalić wartość stanu końcowego materiałów według cen ich zakupu.

Zadanie 6

W jednostce gospodarczej salda wybranych kont na 1.04. b.r. były następujące:
„Materiały na składzie" 150 000
„Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów" Dt 5 000
„Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu" 6 000
„Rozliczenie zakupu" Dt 51 000
operacje gospodarcze:

1) Na podstawie dowodu Pz przyjęto do magazynu materiały zafakturowane przez dostawcę w ub. miesiącu; wartość materiałów uwidoczniona w dowodzie Pz zł 50 000.
2) Wystawiono PK dotyczące przeksięgowania kosztów transportu materiałów zafakturowanych przez dostawcę w ub. miesiącu zł 2 000.
3) Wystawiono PK dotyczące przeksięgowania kredytowych odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów przyjętych do magazynu w b.m. zł 1 000.
4) Na podstawie dowodów Rw sporządzono rozdzielnik zużycia materiałów w bieżącym miesiącu zawierający dane:

a) materiały bezpośrednie zł 120 000,
b) materiały pośrednie zużyte przez wydziały produkcyjne zł 7 000,
c) materiały zużyte na potrzeby zarządu zł 3 000.

5) Obliczyć i zaksięgować odchylenia od cen ewidencyjnych dotyczące zużytych materiałów w b.m. zł ...
6) Obliczyć i zaksięgować koszty zakupu przypadające na zużyte materiały zł ...

Polecenie: zaksięgować operacje

Zadanie 7

Przedsiębiorstwo szyje ubrania damskie. Zakupiło materiał ubraniowy o wartości zakupu 6 000zł. Materiał jest objęty stawką VAT 22% co stanowi 1 v320zł. Materiały przyjęto do magazynu w cenach ewidencyjnej w sumie na 5 000zł. Następnie wydano do produkcji połowę materiału i rozliczono odchylenia od cen ewidencyjnych. Zaksięgować operacje w dwóch wariantach: a) jednostka jest płatnikiem VAT, b) jednostka nie jest płatnikiem VAT oraz ustalić koszt zużycia materiału.

Zadanie 8

Wartość materiałów B w magazynie na początek okresu wynosi 30 000 (10 000szt materiałów B po 3zł/szt). Wycena obrotu materiałowego dokonywana jest w rzeczywistych cenach zakupu. W b.m. miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1) Otrzymano materiał B od dostawcy Gama - 5 000szt wyceniono według uzgodnionej ceny zakupu w sumie na 17 500zł. Faktura do końca okresu nie wpłynęła.
2) Wpłynęła faktura od dostawcy Beta za zamówiony materiał B. Dane z faktury:

- 3 000szt x 3 zł/szt – 9 000zl
- VAT (22%) – 1 980zł
- suma faktury – 10 980zł

Materiałów do końca okresu nie otrzymano.

3) Wpłynęła faktura od dostawcy Delta za zakupione materiały B:
   - 2 000szt w cenie zakupu netto 2,5zł/szt – 5 000zł
   - koszty transportu 500zł
   - VAT (22%) – 1 210zł
   - suma faktury – 6 710zł
4) Dowód Pz – przyjęto dostawę zakupionych od Delta 2 000szt materiałów B wyceniając je wg rzeczywistej ceny zakupu netto na ...
5) Rw – wydano do zużycia 11 000szt materiałów B ....

Polecenie:
Zaksięgować operacje przyjmując, że wycena rozchodu materiałów odbywa się wg metody LIFO. Zamknąć konto „Rozliczenie zakupu".

Zadanie 9

W ciągu grudnia 2006 roku przedsiębiorstwo produkcyjne dokonało następujących operacji gospodarczych:

1. Na podstawie rachunku opłacono przelewem bankowym czynsz za dzierżawę garaży dla samochodów ciężarowych za grudzień 2006 roku i styczeń 2007 roku 7 500zł,
2. Rozliczono (przeniesiono) koszt rodzajowy 7 500zł,
3. Odpisano w koszty czynsz przypadający na grudzień 3 750 zł,
4. W styczniu 2007 r. odpisano w koszty kwotę czynszu przypadającego na ten miesiąc 3 750 zł.

Zadanie 10

Należy zaewidencjonować operacje uwzględniając dwa warianty.

W październiku 2006 r. jednostka otrzymała fakturę za prenumeratę czasopisma za IV kwartał 2006 r. w wysokości 300 zł. Należy dokonać ewidencji kosztów w miesiącach październik – grudzień 2006 r.

Zadanie 11

W spółce X będącej podatnikiem VAT zakończono prace remontowe magazynu. Poniesiono nakłady, które mają być rozliczane w okresie 2 lat poczynając od 1 marca 2005 roku przez 24 miesiące. Odbiór robót nastąpił 23 lutego 2005 roku , a ich koszt brutto wynikający z umowy wyniósł 19 260 (w tym VAT 7% 1 260zł). Faktura wpłynęła 1 marca 2005 roku. Należy dokonać ewidencji w księgach rachunkowych.

Zadanie 12

Należy zaewidencjonować operacje:

W grudniu 2006 roku w spółce akcyjnej Beta podjęto decyzję o utworzeniu rezerw na przewidywane koszty odpraw

emerytalnych, które mają być wypłacone w 2007 roku. Wartość ich oszacowano na 68 000zł. Rzeczywiste koszty poniesione przez jednostkę w 2007 r. z tytułu odpraw emerytalnych kształtowały się następująco:

Luty 10 000zł

Czerwiec 28 000zł

Wrzesień 16 000zł

Październik 22 000zł.

Jednostka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów zarówno według rodzajów na kontach zespołu „4" jak i na kontach zespołu „5".

Zadanie13

Należy określić rodzaj kosztu, ewentualnie przychodu.

operacja	**koszt lub przychód (dekretacja)**
1. WB: a) bank naliczył odsetki od środków zgromadzonych na rachunku bankowym 500, b) bank potrącił opłatę za wydanie książeczki czekowej 20, c) opłacono prenumeratę za czasopisma za I półrocze br. 600.	
2. Utworzono rezerwę na planowany w III kwartale remont pawilonu handlowego - przewidywane koszty 88000 (okres rozliczeniowy - 1 rok I-XII).	
3. Naliczono ratę amortyzacji środków trwałych za bm. 800.	
4. W wyniku kradzieży utracono komputer 4000.	
5. Otrzymano rachunek za druk katalogów 600.	
6. Otrzymano rachunek za zorganizowanie wystawy na targach 300.	
7. Otrzymano fakturę za zużytą energię elektryczną: 800 + VAT 7% (56) = 856.	
8. Przekazano materiały na cele reprezentacji i reklamy 800.	
9. Rw - wydano do zużycia w działalności produkcyjnej materiały 8400.	
10. Przekazano nieodpłatnie dla Domu Dziecka komputer 3000.	
11. Otrzymano fakturę za reklamę w TV publicznej: 5200 + VAT 22% (1144) = 6344.	
12. Przyjęto i wydano bezpośrednio do zużycia materiały biurowe zakupione przez pracownika „X" z pobranej uprzednio zaliczki 1300.	
13. Otrzymano fakturę za naprawę środka trwałego: 500 + VAT 22% (110) = 610.	

Zadanie 14

Jednostka zaciągnęła kredyt na sfinansowanie działalności gospodarczej w kwocie 65 000zł na okres 6 lat, ustalono, że kredyt będzie płatny w miesięcznie w 72 ratach. Na rachunek bankowy wpłynęła

kwota 48 100zł tj kwota przyznanego przez bank kredytu pomniejszona o prowizję w wysokości 8 % kwoty kredytu (5 200 zł) oraz odsetki pobrane z góry w kwocie 11 700 zł – 18 % kwoty przyznanego kredytu.

Należy zaewidencjonować powyższe operacje.

Zadanie 15

Salda początkowe wybranych kont spółki Z w Lublinie na 1.02.2006r. przedstawiały się następująco:

Materiały 3 000, Kasa 1 500, Rachunek bieżący 15 000, Środki trwałe 850 000.

W lutym miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1. Wydano materiały na potrzeby działalności podstawowej – dowód Rw 1 500zł;
2. Zakupiono za gotówkę rozkład jazdy pociągów 50zł;
3. Opłacono przelewem czynsz za dzierżawę pomieszczeń biurowych – WB 2 000zł;
4. Naliczono listę płac pracowników zatrudnionych przy wykonywaniu usług 9 930 zł;
5. Faktura przedsiębiorstwa Delta za malowanie pomieszczeń biurowych 1000zł;
6. Opłacono przelewem rachunek telefoniczny za miesiąc luty 500zł;
7. Umorzenie- amortyzacja produkcyjnych środków trwałych za miesiąc luty 8 450zł;
8. Zakupiono za gotówkę środki czystości 700zł
9. Zapłacono za rok z góry koszty prenumeraty literatury fachowej – WB 200zł.
10. Przekazano towary o wartości 5 000 na cele reklamowe, VAT 22%.
11. Koszty według rzeczywistych cen zakupu materiałów biurowych wydanych bezpośrednio po zakupie do zużycia (w tym zakup gotówkowy 3 300) 1 300zł.
12. Opłacono przelewem koszty usług obcych (łącznie 8 740zł), w tym:

- usługi handlowe (prowizje i opłaty na rzecz jednostek handlowych związane z organizacją wystaw i targów 720zł)
- usługi informatyczne 600zł,
- usługi projektowe 1 000zł,
- usługi wydawnicze 910zł,
- usługi łączności i komunalne 850zł,
- opłaty za urządzenie i utrzymanie zieleńców 200zł,
- opłaty za pranie ręczników 70zł,
- usługi bankowe 100zł,
- usługi dozoru mienia 110zł.

13. Opłacono gotówką inne koszty:

- podatek od nieruchomości 300zł,
- koszty podróży służbowych ryczałtów miesięcznych i dodatków godzinowych 420zł.
- opłaty na rzecz organów administracji centralnej i terenowej (opłaty skarbowe) 90zł.
- składki członkowskie na rzecz organizacji społecznych 70zł.

14. Utworzono rezerwę na naprawy gwarancyjne 2 000zł.

Polecenie: należy zaksięgować operacje.

Zadanie 17.

Założenia:

1. Spółka jawna Vitex w 2006 r. podjęła decyzję o wdrożeniu wewnętrznego systemu zarządzania jakością i uzyskaniu uprawnienia do używania certyfikatu ISO. Kwota poniesionych przez spółkę kosztów w związku z uzyskaniem certyfikatu stanowiła, na podstawie FA VAT kwotę:

- wartość w cenie zakupu (bez VAT) – 30 000zł,
- VAT naliczony 6 600zł,
- łączna kwota zobowiązania - 36 600zł.

2. Certyfikat przyznano spółce na 5 lat. Spółka, z uwagi na znaczącą kwotę kosztów związanych z uzyskaniem certyfikatu, podjęła decyzję o rozliczaniu ww. kosztów za pośrednictwem konta 64 licząc od 1 czerwca 2006.

3. Roczna stawka podlegająca zaliczeniu w koszty stanowiła kwotę:

30 000ł: 5 lat = 500zł.

Spółka prowadzi ewidencję i rozliczanie kosztów wyłącznie według rodzajów.

Polecenie: zaksięgować operacje.

Zadanie 18.

Założenia:

1. Spółka z o.o. spełniła warunki określone w ustawie, obligujące ją do poddania badaniu sprawozdania finansowego za 2006 rok. Ze względu na fakt, iż dotychczas jednostka nie była zobowiązana do badania, a przewidywane koszty z tym związane były istotne z punktu widzenia jednostki, w grudniu 2006 roku zarząd podjął decyzję o utworzeniu rezerwy na przewidywane wydatki związane z badaniem w kwocie 18 000zł.
2. Badanie zostało przeprowadzone w kwietniu 2007 r. Faktura VAT wystawiona przez firmę audytorską zawierała następujące dane:
    - wartość usługi wg cen zakupu 14 500zł,
    - VAT 22% 3 190zł,
    - łączna kwota zobowiązania 17 690zł.
3. Spółka prowadzi ewidencję i rozliczane kosztów wyłącznie według funkcji, na kontach zespołu 5.

Zadanie 19.

W jednostce stosującej ewidencję kosztów z uwzględnieniem kont Zespołów 4 oraz 5 oraz ustalającej wynik finansowy metodą porównawczą, w okresie sprawozdawczym miały miejsce następujące operacje:

1. Poniesiono koszty rodzajowe (w korespondencji z różnymi kontami) w wysokości 5 000zł,
2. Pk przeniesienia kosztów rodzajowych na konta zespołu 5 5 000zł,
3. Przekazano do magazynu produkty o wartości 4 000zł,
4. Wystawiono Fa na sprzedane produkty 5 200zł,
5. Wz – wydano z magazynu sprzedane produkty 3 800zł,

6. Ujawniono niedobór wyrobów gotowych - 100zł:

a) obrót wewnętrzny w wysokości niedoboru 100,

b) koszt obrotów wewnętrznych 100

Zamknięcia roczne

7. Przeniesienie w ciężar konta 490 – Rozliczenie kosztów - kosztów własnych sprzedaży 3 800żł,

8. Przeniesienie na wynik finansowy:

a) przychodu ze sprzedaży 5 200zł,

b) kosztów rodzajowych 5 000zł,

c) zmian stanu produktów 1 200zł,

d) obrotów wewnętrznych 100zł

e) kosztu obrotów wewnętrznych 100zł

Należy ustalić wynik finansowy w sposób pozaksięgowy

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi ...

I Przychody netto ze sprzedaży produktów ...

II Zmiana stanu produktów ....

III Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki...

B. Koszty wg rodzaju ...

C. Wynik na sprzedaży (A – B)...

Zadanie 20.

Salda wybranych kont w jednostce gospodarczej na dzień 31.12. przedstawiają się następująco**:**

sprzedaż produktów	120 000zł
koszt sprzedanych produktów	80 000zł
sprzedaż towarów	10 000zł
wartość sprzed. towarów wg cen zakupu	8 000zł
przychody finansowe	7 000zł
koszty finansowe	5 000zł
pozostałe przychody operacyjne	3 000zł
pozostałe koszty operacyjne	4 000zł
podatek dochodowy	11 240zł
koszty zarządu	10 000zł
koszty sprzedaży	3 000zł
koszty handlowe	500zł
konta kosztów wg rodzaju	95 000zł
rozliczenie kosztów rodzajowych	95 000zł
materiały 10 000zł	
rozrachunki z odbiorcami	2 000zł

Pod datą 31. grudnia zostały dokonane operacje gospodarcze oraz księgowania związane z zamknięciem roku i ustaleniem wyniku netto:

1. Otrzymano protokół stwierdzający zniszczenie materiałów w magazynie; zgodnie z decyzją kierownika jednostki uznano to zniszczenie za niezawinione 500zł,
2. Otrzymano przelew na rachunek bieżący stwierdzający wpłatę przez dostawcę kary za niewywiązanie się z warunków umowy 3 500zł,
3. Należność uległa przeterminowaniu- Pk – 2 000zł,
4. Stwierdzono nadwyżkę materiałów w magazynie; zgodnie z decyzją kierownika zaliczono ją w poczet ...Pk – 1 000zł,
5. Przeniesiono sumę uzyskaną za sprzedane produkty Pk 120 000zł,
6. Przeniesienie sum dotyczących sprzedaży towarów:

a) sprzedaż towarów 10 000zł,

b) wartość sprzedanych towarów wg cen zakupu 8 000zł

7. Przeniesienie sum dotyczących operacji finansowych
8. Przeniesienie sum dotyczących pozostałej działalności operacyjnej:

a) pozostałe koszty operacyjne...

b) pozostałe przychody operacyjne ...

Należy ustalić wynik finansowy

Zadanie 21.

Operacje:

1. Poniesiono w bieżącym okresie koszty rodzajowe wyniosły 10 000zł. Stanowią one koszty działalności produkcyjnej.
2. Przyjęto do magazynu wyroby gotowe 10 000zł,
3. Sprzedano odbiorcom zewnętrznym wyroby: koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów 3000zł, przychód ze sprzedaży 4 000, Vat 22%.
4. Nadwyżka wyrobów wyniosła 500zł.

Polecenie: Należy zaksięgować operacje i ustalić wynik w sposób pozaksięgowy

Zadanie 22.

Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym oraz według miejsc powstawania, księgowania związane z zamknięciem kont wynikowych na koniec roku, ustalenie wyniku metodą porównawczą i kalkulacyjną.

Założenia

1. Jednostka produkcyjna w ciągu 2004 roku poniosła następujące koszty:

a) koszty według rodzajów na sumę 69500zł.

b) poniesione koszty według rodzajów w kwocie 69 500zł dotyczą:

- kosztów działalności podstawowej-produkcyjnej: 50 000zł
- kosztów sprzedaży: 8 000zł

- kosztów zarządu: 11 500zł

c) pozostałe koszty operacyjne: 28 000zł

d) koszty finansowe: 9 500zł

2. wyprodukowała 1 000 sztuk wyrobów, których wartość według planowanego kosztu wytworzenia (60 zł/szt.) wynosi: 60 000zł

3. sprzedała 800 szt. wyrobów, których wartość według planowanego kosztu wytworzenia (60zł/szt.) wynosi: 48 000zł

4. uzyskała przychody:

a) ze sprzedaży wyrobów: 80 000zł

b)pozostałe przychody operacyjne: 32 000zł

c) przychody finansowe: 10 000zł

2. W jednostce ustala się koszt własny sprzedanych produktów, w związku z czym koszty sprzedaży i zarządu wlicza się do kosztu sprzedanych produktów.

3. Podatek VAT należny według stawki 22%

4. Salda kont zespołu 6:

Treść	Stan na początek okresu sprawozdawczego (w zł)		Stan na koniec okresu sprawozdawczego (w zł)	
	Wn	Ma	Wn	Ma
Konto „Produkty gotowe i półprodukty”	3 000 (50szt.)		15 000 (250szt.)	
Konto OCEW		500		2 503
Wartość bilansowa zapasów	2 500		12 497	
Zmiana stanu produktów	zwiększenie 9 997 zł			

Należy zaksięgować operacje:

a) zapisy w księgach jednostki sporządzającej rachunek zysków i strat w wersji porównawczej.

1. Zaksięgowano koszty rodzajowe	69 500zł
2. Zarachowanie kosztów rodzajowych na odpowiednie konta zespołu 5:	
a) koszty działalności produkcyjnej	50 000zł
b) koszty sprzedaży	8 000zł
c)Koszty zarządu	11 500zł
d) ogółem koszty rodzajowe	69 500zł
3. Zaksięgowano w ciągu roku koszty i przychody:	
a) pozostałe koszty operacyjne	28 000zł
b) pozostałe przychody operacyjne	32 000zł
c) koszty finansowe	9 500zł
d) przychody finansowe	10 000zł
4. Przeksięgowanie kosztu wytworzenia wyrobów gotowych:	50 000zł

5. Pw - przyjęcie wyrobów z produkcji do magazynu	60 000zł
6. Ustalenie i przeksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych produktów, przypadających na wyroby wyprodukowane i przyjęte do magazynu z produkcji	10 000zł
7. Faktura VAT za sprzedane wyroby a) należność od odbiorcy b) podatek należny 22% c) wartość netto sprzedanych wyrobów	 97 600zł 17 600zł 80 000zł
8. Rozchód sprzedanych wyrobów według cen ewidencyjnych	48 000zł
9. Ustalenie i przeksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych w części przypadającej na produkty sprzedane	7 997zł
10. Przeksięgowanie na koszt sprzedaży wyrobów: a) kosztów zarządu b) kosztów sprzedaży c) razem koszty	 11 500zł 8 000zł 19 500zł
Księgowania związane z zamknięciem roku:	
11. Przeniesiono a) koszty według rodzajów b) koszt własny sprzedanych produktów (48 000zł+19 500zł- 7 997)	 69 500zł 59 503.zł
c) przychody ze sprzedaży d) pozostałe przychody operacyjne e) pozostałe koszty operacyjne f) przychody finansowe g) koszty finansowe h) ustalenie i przeksięgowanie zmiany stanu produktów (saldo konta 490)	80 000zł 32 000zł 28 000zł 10 000zł 9 500zł 9 997 zł

b) zamknięcie roku w sytuacji, gdy jednostka sporządza rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej

11. Przeniesienie a) koszty według rodzajów Przeksięgowanie b) kosztu własnego sprzedanych produktów (48 000zł+9 000zł +11 000 - 9997).	 69 500zł 59 503zł
c) przychodów ze sprzedaży d) pozostałych przychodów operacyjnych e) pozostałych kosztów operacyjnych f) przychodów finansowych g) kosztów finansowych	80 000zł 32 000zł 28 000zł 10 000zł 9 500zł

Zadanie 23.

Salda wybranych kont są następujące:

Amortyzacja	Zużycie mat. i en.	Usługi obce	Wynagrodzenia

10000		110000		5000		20000
Ubezpieczenia społ i inne świadcz.		Pozostałe koszty		Rozliczenie kosztów		Koszty handlowe

9000		6000		160000		7000
Koszty sprzedaży		Koszty ogólnozakładowe		Sprzedaż produktów		Koszt sprzedanych produktów

3000		10000		250000		145000
Sprzedaż towarów		Wynik finansowy		Wartość sprzedanych towarów wg cen zakupu		Przychody finansowe

	110000			90000		8 000
Koszty finansowe				Pozostałe przychody operac.		Pozostałe koszty operac.

12 000			15 000		20 000
Podatek dochodowy			Straty nadzwyczajne		Zyski nadzwyczajne
37 500			13 000		6000

Dodatkowo wiadomo, że:

- zapłacono kary umowne 4 550zł
- zapłacono odsetki z tytułu zwłoki w regulowaniu zobowiązań wobec budżetu 2 000zł…
- odpisano przeterminowane i przedawnione należności 3 000zł.

Polecenie: dokonać zamknięć rocznych i ustalić wynik finansowy przy założeniu, że jednostka sporządza:

- kalkulacyjny rachunek wyników,
- porównawczy rachunek wyników.

Zadanie 24. (ewidencja kosztów tylko według rodzajów)

A. Dokonywane na przestrzeni roku obrotowego operacje bieżące:

1. Poniesione w ciągu roku obrotowego koszty rodzajowe 12 600zł,
2. Dokonanie sprzedaży krajowej wytworzonych produktów 15 000zł,
3. Przeniesienie kosztów prostych do rozliczenia w czasie 900zł,
4. Rata rozliczeń międzyokresowych 300zł,
5. Przeniesienie na konto kosztu własnego sprzedaży produktów, kosztów prostych dotyczących roku obrotowego 12 000zł.

Jednostka przyjęła zasadę odnoszenia w ciężar kosztu uzyskania przychodów całej wartości wytworzonych produktów, już w momencie ich wytworzenia. Na koniec każdego kwartału, a także roku obrotowego dokonuje się powrotnego przeniesienia cofnięcia z kosztów własnych sprzedaży i ujęcia w ciężar kont odpowiednich zapasów wartości remanentu wyrobów w magazynie i na hali wytwórczej, a także elementów produkcji nie zakończonej, ustalonej drogą inwentaryzacji. Z początkiem przyszłego kwartału, a także roku przeprowadza się zapis odwrotny.

6. Osiągnięty zysk nadzwyczajny 240zł,

B. Operacje dotyczące zamknięć kont roku obrotowego

7. Cofnięcie z konta kosztu własnego sprzedaży na podstawie wycenionego spisu z natury wartości wyrobów gotowych, znajdujących sie ostatniego dnia roku w magazynie 720zł,
8. Cofnięcie z konta kosztu własnego sprzedaży ustalonej drogą sporządzenia i wyceny spisu z natury wartości stanu półfabrykatów przeznaczonych na sprzedaż na ostatni dzień roku 2 400zł,
9. Przeniesienie na wynik kosztów rodzajowych (w których skład wchodziły: materiały 600, energia 1 000, usługi obce 2 000, podatki 1 500,płace 4 800, ubezpieczenia społeczne 1120, inne koszty 1580.) 12 600,
10. Przeniesienie na wynik przychodów ze sprzedaży 15 000,
11. Przeniesienie na konto 490 kosztu własnego sprzedaży (12 000-720 – 2 400 + 300) 9 180,
12. Przeniesienie na konto wyniku przyrostu stanu produktów (wyroby 720, półfabrykaty do sprzedaży 2 400, rozliczenia międzyokresowe 600) 3 720,
13. Przeniesienie na wynik osiągniętych zysków nadzwyczajnych 240.

C. Operacje z pierwszego dnia następnego roku obrotowego dotyczące cofniętych remanentów produktów:

1. Ujęcie w ciężar kosztu własnego sprzedaży wartości produktów cofniętych 31 grudnia ub. roku na stan zapasów:

a) wyroby gotowe 720,

b)półfabrykaty 2 400.

Zadanie 25.

Jednostka handlu detalicznego posiada dwa sklepy A i B. Koszty zarządu za pomocą kluczy podziałowych rozlicza na te sklepy w celu dokonania oceny ich rentowności.

Operacje:

1. Utarg sklepu A 100 000,
2. Utarg sklepu B 50 000,
3. Koszty handlowe sklepu A 12 000,
4. Wartość w cenie nabycia towaru sprzedanego w sklepie A 56 000,

5. Koszty zarządu przypadające na sklep A 16 000,
6. Koszty handlowe sklepu B 9 600,
7. Wartość w cenie nabycia towarów sprzedanych w sklepie B 30 000,
8. Koszty zarządu przypadające na sklep B 11 500,
9. Poniesiono koszty rodzajowe 51 100,
10. Wzrost stanu rozliczeń międzyokresowych czynnych (zmiana stanu produktów) 2 000
11. Pozostałe zyski nadzwyczajne 1 600,
12. Pozostałe straty losowe 1 400,
13. Podatek dochodowy 4 832

Należy ustalić wynik metodą porównawczą i kalkulacyjną.

koszty (układy kosztów)

Zadanie 26.

Należy zaewidencjonować koszty tylko w układzie rodzajowym kosztów:

1. Wydano do produkcji materiały o wartości 120 000
2. Naliczono umorzenie-amortyzacje środków trwałych za b.m. 3 000.
3. Opłacono z kasy koszty zakupu literatury fachowej 500.
4. Naliczono pracownikom wynagrodzenia za b.m. 40 000
5. Naliczono składki na Zus obciążające zakład pracy 6 000
6. Wpłynęła faktura od obcej firmy za remont dachu magazynu 7000.
7. Opłacono gotówką koszty szkoleń pracowników 45 000
8. Z rachunku bieżącego opłacono koszty pralni 3 000.

Zadanie 27.

Należy zaewidencjonować koszty tylko w układzie według miejsc powstawania

1. Naliczono amortyzację budynku zarządu 4 000.
2. Wydano materiały, w tym na cel rpodukcyjne2 000, na potrzeby wydziałów 1 000, a na potrzeby zarządu 500.
3. Wpłynęła faktura od firmy prowadzącej kampanię reklamową naszych produktów 2 000.
4. Opłacono z kasy koszty transportu materiałów zakupionych do produkcji podstawowej.
5. Wpłynęła faktura za zakupione opakowanie produktów przeznaczonych do sprzedaży 340.

Zadanie 28.

(ewidencja kosztów wyłącznie według ich rodzajów – zespół „4”, zastosowanie konta „Rozliczenie kosztów rodzajowych” oraz „Rozliczeń międzyokresowych”)

W ciągu roku obrotowego jednostka gospodarcza miała do zaksięgowania następujące operacje:

1.	Poniesiono koszty rodzajowe (suma ogólna), w korespondencji z różnymi kontami	28 400
2.	PK kosztów transportu podlegających rozliczeniu w czasie	1 500
3.	PK stawka kosztów rozliczanych w czasie –w ratach miesięcznych	700

4. Przeksięgowanie kosztu wytworzenia produktów na konto kosztu własnego sprzedanych produktów	27 600
5. Na rachunek bankowy wpłynęła kwota za sprzedaż produktów	35 000
Operacje związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych:	
6. Przeksięgowano na wynik finansowy koszty rodzajowe	28 400
7. Na podstawie spisu z natury przeksięgowano na konto zapasów wyrobów gotowych wartość wyrobów	3 100
8. Przeksięgowanie kosztu własnego sprzedanych produktów na konto „Rozliczenie kosztów”	24 500
9. Przeksięgowanie przychodu ze sprzedaży na wynik finansowy	35 000
10. Korekta kosztów o zmianę stanu wyrobów gotowych (3 100) i rozliczeń międzyokresowych kosztów (800)	3 900

Należy zaksięgować operacje i ustalić wynik finansowy.

Materiały szkoleniowe

PODSTAWY RACHUNKOWOŚCI

opracowanie mgr Anna Urban

I. BILANS MAJĄTKOWY

Bilans jest częścią sprawozdania finansowego, które sporządza jednostka prowadząca tzw. pełną rachunkowość[1]. Stanowi on główne źródło informacji o sytuacji finansowej jednostki. Informuje o posiadanych przez jednostkę zasobach, strukturze finansowania, pośrednio można odczytać informacje dotyczące płynności, wypłacalności, rentowności jednostki, itd.

Informacje te są wykorzystywane przez szeroki krąg odbiorców zarówno wewnętrznych (głównie zarząd – przy podejmowaniu decyzji), jak i zewnętrznych (kontrahentów, banki, różne urzędy, itd.). Aby prezentowane informacje były użyteczne, sprawozdania finansowe muszą być sporządzane w oparciu o zasady rachunkowości. Przy czym, nadrzędną z nich jest zasada wiernego i rzetelnego obrazu, jej podporządkowane są pozostałe zasady. Chodzi tu m. in. o: zasadę memoriałową, współmierności, ostrożności, kontynuacji działania, zakazu kompensat, ciągłości, istotności.

Bilans jest to:

1. zestawienie (dwustronne) wartości zasobów majątkowych, będących w dyspozycji danej jednostki i źródeł finansowania tych zasobów,
2. sporządzane na określony dzień,
3. i w określonej formie.

Ad.1

Majątek w przedsiębiorstwie może być rozpatrywany z dwóch różnych punktów widzenia. Po pierwsze, z punktu widzenia rodzaju i roli jaką pełni w działalności gospodarczej (czym jednostka dysponuje, co posiada). Z drugiej strony bierze się pod uwagę źródło finansowania (pochodzenia) tego majątku (kto jednostkę wyposażył w to czym dysponuje). Wtedy mówimy o kapitałach (funduszach) własnych bądź obcych.

W rachunkowości zasoby majątkowe noszą nazwę aktywów, zaś źródła ich finansowania – pasywów. Przy czym, każdy składnik majątkowy musi mieć pokrycie w odpowiednim źródle finansowania i odwrotnie. Oznacza to, że ogólna suma aktywów musi być równa ogólnej sumie pasywów (złota zasad bilansowa).

Ad. 2

Bilans (sprawozdania finansowe) sporządza się:

1) na dzień kończący rok obrotowy,

2) na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży i zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego,

3) w jednostce przejmowanej na dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę, w szczególności na dzień wpisu do rejestru tego połączenia,

4) na dzień poprzedzający:

- zmianę formy prawnej,
- dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, w szczególności na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału,
- dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub upadłości,

[1] Obok bilansu w skład **sprawozdania finansowego** przedsiębiorstwa prowadzącego rachunkowość w myśl Ustawy z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości wchodzą rachunek zysków i strat oraz informacja dodatkowa, obejmująca wprowadzenie do sprawozdania finansowego (określające politykę rachunkowości) oraz dodatkowe informacje i objaśnienia (do pozycji bilansu, rachunku zysków i strat, informacje o pracownikach, zarządzie, itp.). Sprawozdanie finansowe jednostek podlegających corocznemu badaniu, obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych. Do rocznego sprawozdania finansowego dołącza się sprawozdanie z działalności jednostki, jeżeli obowiązek jego sporządzania wynika z ustawy lub odrębnych przepisów (w przypadku spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, spółdzielni, przedsiębiorstw państwowych).

5) na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami,

- stosując zasady wyceny aktywów i pasywów i nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

Ad. 3

Bilans jak i pozostałe części sprawozdania finansowego są sporządzane wg znormalizowanego wzoru opublikowanego jako załącznik nr 1 do Uor[2] (w niniejszych materiałach załącznik nr 1 – tu: jedynie wzór bilansu i rachunku zysków i strat). Prawidłowo sporządzone sprawozdanie finansowe (tu jego część: bilans) powinno spełniać następujące wymogi:

- oznaczenie podmiotu, dla którego jest sporządzone i nazwę konkretnej części sprawozdania finansowego,
- oznaczenie dnia bilansowego (w przypadku bilansu) bądź okresu za jaki jest sporządzane (w przypadku pozostałych części sprawozdania finansowego),
- określenie jednostek, w których wyrażone są dane liczbowe (mogą być one wykazywane w zaokrągleniu do tysięcy złotych, jeżeli nie zniekształca to obrazu jednostki),
- wartości poszczególnych pozycji powinny być wyrażone w walucie polskiej, a nazwy w języku polskim,
- wartości poszczególnych składników podane na początek i koniec okresu sprawozdawczego,
- wykazane sumy pośrednie i ogólne,
- podpisy osoby, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz kierownika jednostki,
- datę sporządzenia sprawozdania (nie później niż 3 miesiące od dnia bilansowego).

Wzór bilansu uproszczony dla celów dydaktycznych przedstawiono poniżej. W przypadku bilansu: sumy ogólne aktywów i pasywów muszą być równe (zasada równowagi bilansowej), aktywa są prezentowane zgodnie z zasadą wzrastającej płynności, a pasywa – z. wzrastającej wymagalności.

Określenie podmiotu, dla
którego sporządzamy bilans

BILANS SPORZĄDZONY NA DZIEŃ……

AKTYWA	Stan na		**PASYWA**	Stan	
	początek roku	koniec roku		początek roku	koniec roku

[2] Uor – taki skrót będzie stosowany w dalszej części dla określenia Ustawy o rachunkowości.

A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne II. Rzeczowe aktywa trwałe III. Należności długoterminowe IV. Inwestycje długoterminowe V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe B. Aktywa obrotowe I. Zapasy II. Należności krótkoterminowe III. Inwestycje krótkoterminowe IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe			A. Kapitał (fundusz) własny I. Kapitał (fundusz) podstawowy II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna) III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna) IV. Kapitał (fundusz) zapasowy V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych VIII. Zysk (strata) netto IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna) B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania I. Rezerwy na zobowiązania II. Zobowiązania długoterminowe III. Zobowiązania krótkoterminowe IV. Rozliczenia międzyokresowe		
Aktywa razem			Pasywa razem		

Sporządzono, dn.……..

Imię i nazwisko osoby sporządzającej bilans	*Podpis osoby , której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych*	*Podpis kierownika jednostki*

Informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym (zał. 1) mogą być wykazywane ze szczegółowością:

— większą niż określona w załącznikach do ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki,

— mniejszą, tzn. jednostka może sporządzić sprawozdanie finansowe w formie uproszczonej, wykazując informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 1 literami i cyframi rzymskimi, jeśli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie osiągnęła dwóch z następujących trzech wielkości:

1) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło nie więcej niż 50 osób,

2) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego w walucie polskiej nie przekroczyła równowartości 2.000.000 euro,

3) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych w walucie polskiej nie przekroczyły równowartości 4.000.000 euro

Przez **aktywa** rozumie się:

- kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe (tytuł własności nie jest konieczny, ważne jest, aby jednostka była uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych z danego środka trwałego i była w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim),
- o wiarygodnie określonej wartości,
- powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń (głównie zakupu bądź wytworzenia),
- które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych (np. składnik aktywów może być wykorzystany do wytwarzania produktów lub usług, wykorzystany do wymiany na inny składnik aktywów, wykorzystany do uregulowania zobowiązań, rozdzielony pomiędzy właścicieli).

Aktywa w bilansie podzielone są na aktywa trwałe i aktywa obrotowe. Przy czym, podstawowym kryterium podziału jest czas (wykorzystanie w jednostce przez okres dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego – aktywa trwałe).

Aktywa trwałe są podzielone na następujące grupy:

I. **Wartości niematerialne i prawne** to nabyte (a więc nie wytworzone) przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,

b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,

c) know-how.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy[3] oraz koszty zakończonych prac rozwojowych[4],

II. **Rzeczowe aktywa trwałe** to zasoby mające postać rzeczy, zaliczone do aktywów trwałych. Obejmują one środki trwałe i środki trwałe w budowie.

Przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

a) nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,

b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,

c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,

d) inwentarz żywy.

Z kolei przez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego,

[3] Wartość firmy – nadwyżka ceny nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części nad wartością godziwą przejętych aktywów netto (aktywa netto = aktywa – zobowiązania).

[4] Tj. koszty badań zakończonych sukcesem, prowadzonych przez jednostkę we własnym zakresie, poniesionych przed rozpoczęciem produkcji nowych wyrobów lub stosowaniem nowej/ulepszonej technologii, gdy przyczynia się ona do wytwarzania nowego lub ulepszonego produktu.

III. **Należności**[5] **długoterminowe** stanowią tą część należności jednostki, która staje się wymagalna po upływie 12 miesięcy od dnia bilansowego. Przykładowo: kwoty należne z tytułu kaucji wpłaconej w związku z wynajmem lokalu, która zostanie rozliczona po upływie 12 miesięcy od dnia bilansowego, kwoty należne od kontrahentów, które będą rozliczone po 12 miesiącach od dnia bilansowego należne od kontrahentów z tytułu sprzedaży środków trwałych, środków trwałych w budowie, operacji finansowych. Na podkreślenie zasługuje fakt, iż należności tytułu dostaw i usług są zaliczane do należności krótkoterminowych bez względu na termin wymagalności.

Zaznaczenia wymaga fakt podziału rozrachunków, czyli ogółu należności i zobowiązań, zarówno długo- jak i krótkoterminowych na te dotyczące jednostek powiązanych[6] i pozostałych jednostek.

IV. **Inwestycje**[7] **długoterminowe** to ta część inwestycji, która nie jest zaliczana do inwestycji krótkoterminowych. Zaliczamy do nich:

- nieruchomości,
- wartości niematerialne i prawne,
- długoterminowe aktywa finansowe (udziały lub akcje, inne papiery wartościowe (np. obligacje, bony, polisy), udzielone pożyczki, inne długoterminowe aktywa finansowe (np. lokaty bankowe, odsetki naliczone od aktywów finansowych, które staną się wymagalne po 12 miesiącach),
- inne inwestycje długoterminowe (np. zdeponowane w banku jako lokata kapitału złoto, kamienie szlachetne, działa sztuki)..

V. **Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe** (z podziałem na aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego i inne rozliczenie międzyokresowe).

Aktywa obrotowe to ta część aktywów jednostki, które w przypadku:

a) aktywów rzeczowych - są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy,

b) aktywów finansowych - są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia, albo stanowią aktywa pieniężne,

c) należności krótkoterminowych - obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,

d) rozliczeń międzyokresowych - trwają nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Aktywa obrotowe są podzielone na następujące grupy:

[5] Należności to wynikające z przeszłych zdarzeń prawo otrzymania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, związane z cyklem operacyjnym lub wynikające z przepisów prawa. Zróżnicowanie podmiotowe pozwala wyróżnić należności od kontrahentów (głównie odbiorców), instytucji publiczno-prawnych (np. urzędów skarbowych, celnych, zakładów ubezpieczeń społecznych), innych osób, w tym pracowników, właścicieli, itd. Te kwoty wierzytelności, których wyegzekwowanie wymagało skierowania sprawy na drogę sądową są należnościami dochodzonymi na drodze sądowej. Z kolei biorąc pod uwagę kryterium przedmiotowe możemy mówić o należnościach: z tytułu dostaw i usług, z tytułu podatków, dotacji, ceł ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych i innych świadczeń, z innych tytułów np. zaliczek wypłacanych pracownikom.

[6] Przez **jednostki powiązane** rozumie się grupę jednostek obejmującą jednostkę dominującą lub znaczącego inwestora, jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone.

[7] Przez inwestycje rozumie się aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są wykorzystywane przez jednostkę dla potrzeb działalności statutowej, lecz zostały nabyte w celu osiągnięcia tych korzyści.

I. **Zapasy** (rzeczowe aktywa obrotowe), które obejmują:

— materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby bądź inne potrzeby związane np. z remontami, utrzymaniem czystości i higieny, na potrzeby administracji; zużywają się one całkowicie w jednym cyklu produkcyjnym

— produkty gotowe (wyroby i usługi) zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji (produkty w toku) wytworzone lub przetworzone przez jednostkę,

— półprodukty – produkty pracy, które przeszły określone etapy przetwarzania w danym podmiocie (ale nie wszystkie) i są składowane przejściowo przed przekazaniem ich do kolejnej fazy obróbki,

— towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym

II. **Należności krótkoterminowe** stanowią ogół należności z tytułu dostaw i usług, a także ta część pozostałych należności które mają być zapłacone w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,

III. **Inwestycje krótkoterminowe** (krótkoterminowe aktywa finansowe),obejmują:

— krótkoterminowe aktywa finansowe w formie udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, udzielonych pożyczek, których spłata przypada w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, a także środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych (krajowe środki płatnicze, waluty obce, dewizy), i innych środków pieniężnych (środki pieniężne w drodze, weksle i czeki obce o terminie wykupu do 3 miesięcy) i innych aktywów pieniężnych,

— inne inwestycje krótkoterminowe.

IV. **Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe.**

Kategoria **rozliczeń międzyokresowych kosztów** zarówno długo-, jak i krótkoterminowych prezentowanych w aktywach bilansu dotyczy tzw. rozliczeń czynnych. Odnoszą się one do rzeczywiście poniesionych kwot wydatków, które staną się kosztami w przyszłych okresach w całości lub części. Ich tworzenie jest uwarunkowane zachowaniem zasady współmierności. Stawkę kosztów obciążająca poszczególne okresy oblicza się dzieląc poniesiony wydatek przez liczbę z góry ustalonych miesięcy, w których ma być on rozliczony. Tak więc, rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne (te które są umiejscowione w aktywach) polegają na wyeliminowaniu z kosztów okresu sprawozdawczego tej części, która została w danym okresie poniesiona, ale dotyczy przyszłych okresów sprawozdawczych oraz doliczeniu do kosztów bieżącego okresu tej części kosztów poniesionych wcześniej, która obciąża analizowany okres.

Przykładami rozliczeń międzyokresowych czynnych są:

— zakup czasopism na warunkach prenumeraty,

— czynsze opłacane z góry za kilka miesięcy,

— koszty ubezpieczeń majątkowych,

— aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Pasywa, czyli źródła finansowania zasobów wskazują na to, kto wyposażył jednostkę w zasoby określonej wartości i na jakich warunkach.

Składnikami pasywów są:

— kapitały (fundusze) własne, stanowiące równowartość wkładu właściciela/-i, czyli różnicę pomiędzy aktywami jednostki a jej zobowiązaniami; określają wyposażenie jednostki na cały okres jej istnienia (kapitał/fundusz powierzony) lub wypracowany przez jednostkę w trakcie działania (k./f. samofinansowania),
— kapitały (fundusze) obce – są to zobowiązania, stanowiące zadłużenie jednostki wobec innych jednostek i osób; informują o tym, jakie kwoty mają być zapłacone w przyszłości.

Na **kapitały własne** składają się m.in.:

1. Kapitał (fundusz) podstawowy (zw. powierzonym, w odróżnieniu od pozostałych kapitałów własnych zw. k. samofinansowania), w przedsiębiorstwie państwowym – fundusz założycielski, w spółdzielni – fundusz udziałowy, w spółce akcyjnej i z o.o. – k. zakładowy, w innych spółkach – kapitał zakładowy lub właścicieli,
2. Kapitał (fundusz) zapasowy jest tworzony ustawowo w spółkach akcyjnych lub zgodnie ze statutem bądź umowa spółki ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej i innych źródeł, np. z dopłat wspólników, z zysku, w spółdzielni nosi on nazwę f. zasobowego, w przedsiębiorstwie państwowym – f. przedsiębiorstwa,
3. Kapitał fundusz z aktualizacji wyceny jest tworzony ustawowo w momencie przeszacowania środków trwałych i inwestycji długoterminowych.
4. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe mogą być tworzone zgodnie ze statutem lub umową z przeznaczeniem na pokrycie ewentualnych strat,
5. Wynik finansowy netto z lat ubiegłych (niepodzielony zysk bądź niepokryta strata),
6. Wynik finansowy roku bieżącego.

Nadmienić należy, iż sposób tworzenia kapitału zależy od gospodarki finansowej danej jednostki, którą określają przepisy prawa regulujące jej działalność (m. in. kodeks spółek handlowych, prawo spółdzielcze, statut lub umowa spółki, ustawa o przedsiębiorstwach państwowych).

Kapitałem (funduszem) podstawowym jest, w zależności od formy prawno-organizacyjnej danej jednostki:

— kapitał zakładowy, który stanowi podstawę działania w spółkach akcyjnych i z ograniczoną odpowiedzialnością; jest on równowartością odpowiednio określonej w statucie kwoty podlegającej wpłacie przez akcjonariuszy lub udziałów wniesionych przez wspólników zgodnie z umową spółki,
— fundusz udziałowy, który jest równowartością wniesionych udziałów członkowskich w wysokości określonej w statucie spółdzielni,
— fundusz założycielski, który stanowi równowartość majątku przekazanemu przedsiębiorstwu państwowemu przez Skarb Państwa.

Na **kapitały obce** składają się:

1. rezerwy na zobowiązania,
2. zobowiązania długoterminowe,
3. zobowiązania krótkoterminowe.

Przez **zobowiązania** rozumie się wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Z kolei przez

rezerwy[8] rozumie się zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne. Tworzą je m. in. rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne oraz pozostałe rezerwy.

Zobowiązania długoterminowe stanowi ta część zobowiązań, które są wymagalne po upływie 12 miesięcy od dnia bilansowego (długoterminowe pożyczki i kredyty, długoterminowe obligacje własne i inne dłużne papiery wartościowe, inne zobowiązania długoterminowe). Nie zalicza się tu zobowiązań z tytułu dostaw i usług, wobec pracowników i innych, które wiążą się z normalnym cyklem operacyjnym, a są zaliczane do zobowiązań krótkoterminowych.

Zobowiązania krótkoterminowe to ogół zobowiązań z tytułu dostaw i usług, a także całość lub ta część pozostałych zobowiązań, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, czyli kredyty i pożyczki, zobowiązania z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych, zobowiązania wekslowe, z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń, z tytułu wynagrodzeń, inne zobowiązania (związki zawod., kasa zapomog.-pożyczk.).

Specyficzną grupę zobowiązań stanowią fundusze specjalne, tworzone przez zaliczenie ich równowartości do kosztów działalności (np. zakładowy fundusz świadczeń socjalnych) lub tworzone z zysku do podziału, z przeznaczeniem na określone cele (np. fundusz nagród i premii przyznawanych pracownikom).

Szczególną pozycją bilansu, tak po stronie aktywów, jak i pasywów są **rozliczenia międzyokresowe**. W przypadku pasywów, co do istoty, można mówić o biernych rozliczeniach międzyokresowych kosztów i rozliczeniach międzyokresowych przychodów. Bierne rozliczenia międzyokresowe obejmują kwoty wliczone do kosztów bieżącego okresu, których pokrycie nastąpi w przyszłości. Polegają one na tworzeniu swego rodzaju „rezerwy" na wydatki przyszłych okresów, które nie stanowią jeszcze formalnego zobowiązania (np. ze względu na brak właściwego dokumentu). Muszą być one przez jednostkę wiarygodnie oszacowane i udokumentowane dokumentem zastępczym do momentu otrzymania dokumentu źródłowego. Typowymi przykładami rozliczeń międzyokresowych biernych są: naprawy gwarancyjne, koszty większych remontów, koszty badania sprawozdania finansowego.

Z kolei mówiąc o rozliczeniach międzyokresowych przychodów należy podkreślić, iż Uor określa ich następujące tytuły:

- otrzymane od kontrahentów zaliczki, zadatki, przedpłaty, itp., gdy nie wystąpił przychód, bo świadczenie nie został jeszcze wykonane, wystąpi on dopiero w okresach przyszłych,
- nie rozliczona ujemna wartość firmy,
- środki trwałe otrzymane na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych oraz środków trwałych w budowie i prac rozwojowych.

Wartość aktywów wykazuje się w bilansie wg ich wartości księgowej, tj. po korekcie o odpisy umorzeniowe lub amortyzacyjne, odpisy aktualizujące wartość składników aktywów, w tym odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, odchylenia od cen ewidencyjnych składników rzeczowych aktywów obrotowych.

II. OPERACJE GOSPODARCZE

[8] Wg uor rezerwy należy tworzyć (w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości) na: pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, a w szczególności na straty z transakcji gospodarczych w toku, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków toczącego się postępowania sądowego, na przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jednostka jest zobowiązana do jej przeprowadzenia lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, a plany restrukturyzacji pozwalają w sposób wiarygodny oszacować wartość tych przyszłych zobowiązań.

Sytuacja majątkowo-finansowa ukazana w bilansie ma charakter statyczny, jest to informacja na określony dzień bilansowy. Następnego dnia zachodzą w jednostce różne zdarzenia gospodarcze. Część z nich powoduje zmiany, np. zakup materiałów, a część – nie powoduje zmian w aktywach i pasywach jednostki oraz w wyniku finansowym, np. wysłanie zamówienia do dostawcy, zawarcie umowy o pracę. Udokumentowane zdarzenia gospodarcze, wyrażone wartościowo, wywołujące powyższe zmiany nazywamy **operacjami gospodarczymi** i one podlegają ewidencji księgowej. Generalnie można mówić o operacjach bilansowych i niebilansowych (głównie wynikowych).

Operacje bilansowe można przedstawić następująco:

Zmiany w składnikach bilansu	Zmiany sumy bilansowej
+ A, - A	Nie wywołuje
+P, -P	Nie wywołuje
+A, +P	Zwiększenie
-A, -P	Zmniejszenie

A – składnik aktywów
P – składnik pasywów

+ zwiększenie
- zmniejszenie

Operacje wynikowe są związane ze:

1. zwiększeniem przychodów i zysków nadzwyczajnych spowodowanych
   a. zwiększeniem aktywów
   b. zmniejszeniem pasywów
2. zwiększeniem kosztów i strat spowodowanych
   a. zmniejszeniem aktywów
   b. zwiększeniem pasywów

ZASADY FUNKCJONOWANIA KONT BILANSOWYCH I WYNIKOWYCH

Dt	KONTO AKTYWÓW	Ct
Stan początkowy +(zwiększenia)		-(zmniejszenia)
Obrót Dt		**Obrót Ct** Stan końcowy (saldo Dt)
Suma kontrolna		**Suma kontrolna**

Dt	KONTO PASYWÓW	Ct
-(zmniejszenia)		Stan początkowy

	+ (zwiększenia)
Obrót Dt Stan końcowy (saldo Ct)	**Obrót Ct**
Suma kontrolna	**Suma kontrolna**

Konta bilansowe (aktywów i pasywów) kontrolują ruch i stan składników majątkowych i źródeł ich finansowania. Natomiast nie charakteryzują całości określonego procesu, który przebiega w jednostce, bądź charakteryzują jedynie końcowy efekt. Lukę tę uzupełniają konta wynikowe (zw. procesowymi) służące do rejestracji ponoszonych kosztów i strat oraz realizowanych przychodów i zysków. Na kontach tych tworzy się informacje będące podstawą do ustalenia wyniku finansowego, stąd ich nazwa.

Funkcjonowanie kont wynikowych kosztów i przychodów musi być merytorycznie zgodne z funkcjonowaniem konta „Kapitał własny". Ponieważ przychody należałoby na koncie „Kapitał własny" księgować po stronie Ct, to i na wydzielonym koncie przychody są one księgowane po stronie Ct. Analogicznie jest z księgowaniem poniesienia kosztów – po stronie Dt na kontach kosztów i kapitału własnego. Konta kosztów i przychodów nie wykazują sald początkowych i końcowych. Spełniają one w trakcie okresu rolę „liczników", a na koniec okresu są przeksięgowywane na „Wynik finansowy", w celu ustalenia wyniku z działalności. Dla uzyskanie różnych przekrojów informacyjnych o kosztach i przychodach wprowadza się wiele kont szczegółowych.

Dt	KONTO KOSZTÓW	Ct
+(zwiększenia)		-(zmniejszenia), przeksięgowanie kosztu

Dt	KONTO PRZYCHODÓW	Ct
-(zmniejszenia), przeksięgowanie przychodu		+ (zwiększenia)

Przy rejestracji operacji gospodarczych na kontach syntetycznych (księgi głównej) obowiązuje **zasada podwójnego zapisu.** Stąd, każdą operację gospodarczą ujmujemy w sposób następujący:

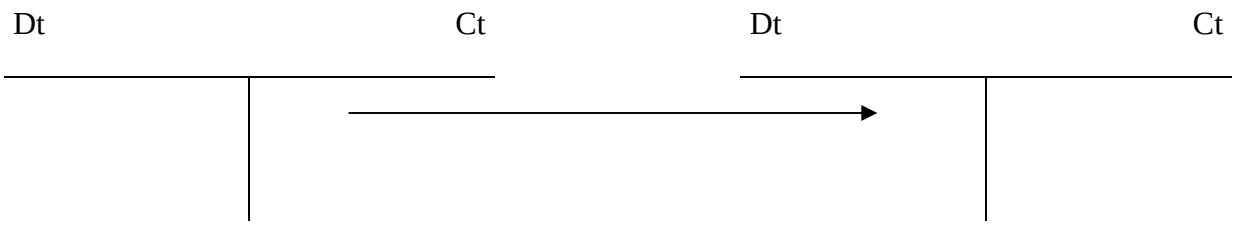
1. co najmniej na dwóch kontach (zapis podwójny)

2. po przeciwnych stronach kont (zapis dwustronny)
3. w tej samej kwocie (zapis jednakowy)

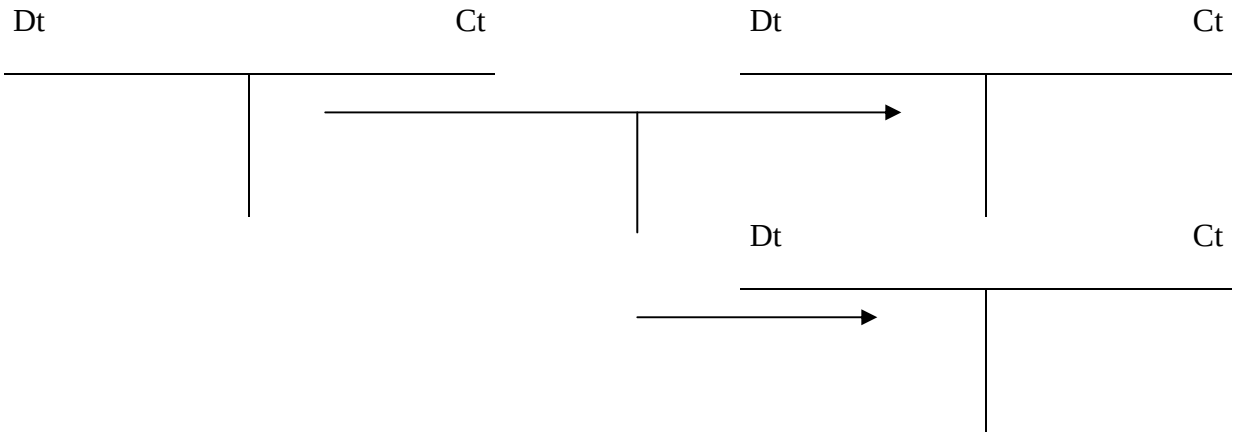
Powiązanie kont w wyniku stosowania podwójnego zapisu określa się mianem **korespondencji kont.**

Zapis może być:

- prosty (pojedynczy)



- złożony



Zestawienie obrotów i sald – dokument księgowy umożliwiający weryfikację prawidłowości księgowań. Sporządza się je na koniec okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca ujmując obroty i salda kont syntetycznych stosowanych w ewidencji danej jednostki gospodarczej. Przy czym, do niektórych kont syntetycznych należy prowadzić konta szczegółowe, analityczne[9].

Układ zestawienia obrotów i sald zawiera poniższa tabela:

Lp.	Symbol lub nazwa konta	Saldo początkowe		Obroty m-ca		Obroty narastająco od początku roku		Saldo końcowe	
		Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct	Dt	Ct
	Razem								

Należy pamiętać, że suma obrotów Dt wszystkich kont syntetycznych musi być równa sumie obrotów Ct wszystkich kont synt., a ogólna suma sald Dt wszystkich kont synt. powinna być równa ogólnej sumie sald kredytowych wszystkich kont synt.

Zestawienie obrotów i sald wykrywa następujące błędy księgowe:

1. zaksięgowanie operacji gospodarczej tylko na jednym koncie
2. zaksięgowanie operacji gospodarczej na dwóch różnych kontach, ale po tej samej stronie
3. zaksięgowanie innej kwoty operacji na jednym koncie, a innej na drugim koncie
4. błędne zsumowanie obrotów konta
5. błędy przy ustalaniu sald końcowych.

Błędy nie wykrywalne przy pomocy zestawienia obrotów i sald:

1. zaksięgowanie operacji na niewłaściwych kontach
2. zaksięgowanie niewłaściwej kwoty operacji, ale równej na obu kontach

[9] Konta ksiąg pomocniczych (analitycznych) zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej (kont syntetycznych). Na kontach analitycznych obowiązuje zapis powtarzany, tzn. w tej samej kwocie i po tej samej stronie oraz na podstawie tego samego dokumentu co na koncie syntetycznym.
Można tu w ciągu okresu sprawozdawczego stosować, obok lub zamiast jednostek pieniężnych, jednostki naturalne. Należy wówczas sporządzić na koniec okresu sprawozdawczego zestawienie zapisów dokonanych na kontach ksiąg pomocniczych w jednostkach naturalnych i ustalić ich wartość. Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla:
1) środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
2) rozrachunków z kontrahentami,
3) rozrachunków z pracownikami, a w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji, z całego okresu zatrudnienia,
4) operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych),
5) operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych),
6) kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów,
7) operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.

3. zaksięgowanie operacji po przeciwnych stronach kont niż należało
4. zaksięgowanie operacji wielokrotnie lub pominięcie jej.

III. KATEGORIE KSZTAŁTUJĄCE WYNIK FINANSOWY JEDNOSTKI – wprowadzenie

Wynik finansowy jednostki to rezultat jej działalności w danym okresie wyrażony w mierniku pieniężnym. Na wynik finansowy wpływają osiągnięte przychody i zyski oraz poniesione koszty i straty oraz obciążenia wyniku finansowego, głównie w postaci podatku dochodowego.

Przychody i zyski są zdefiniowane w Uor jako 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 albo zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Typowe zdarzenia prowadzące do powstania przychodów to:

- uzyskanie środków pieniężnych lub należności ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów,
- zyski ze sprzedaży aktywów rzeczowych i finansowych,
- wzrost kursu waluty obcej, w której wyrażona jest należność od dłużnika,
- umorzenie zobowiązań wskutek zawarcia np. porozumienia z wierzycielami,
- rozwiązanie rezerw utworzonych, w przypadku ustania przyczyny ich utworzenia,
- spadek kursu waluty obcej, w której wyrażone jest zobowiązanie.

Koszty i straty z kolei zdefiniowano jako 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 albo zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

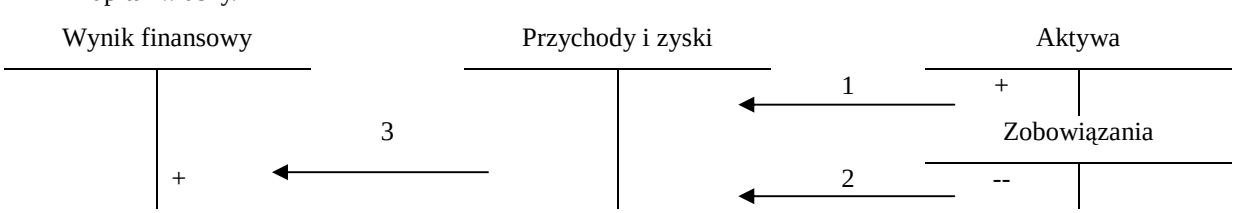
Typowe zdarzenia prowadzące do powstania kosztów to:

- wydanie sprzedanych towarów odbiorcom,
- zużycie materiałów, energii, rzeczowych aktywów trwałych do produkcji wyrobów, które zostały sprzedane,
- wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników zatrudnionych przy produkcji wyrobów, które zostały sprzedane,
- wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników zatrudnionych w komórkach zarządu i sprzedaży,
- straty ze sprzedaży aktywów rzeczowych i finansowych,
- zmniejszenie wartości składników aktywów,
- spadek kursu waluty obcej, w której wyrażona jest należność od dłużnika,

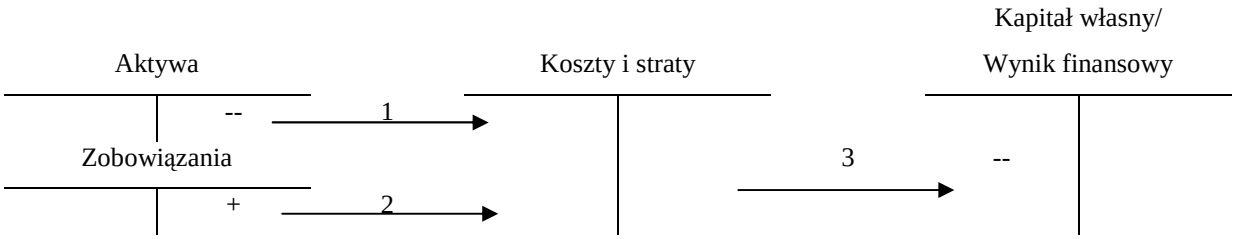
— utworzenie rezerw na pewne lub prawdopodobne straty z transakcji gospodarczych w toku,

— wzrost kursu waluty obcej, w której wyrażone jest zobowiązanie.

Osiąganie przychodów i zysków, a także ponoszenie kosztów i strat można przedstawić następująco:



1- np. wystawienie faktury dla odbiorcy za sprzedane produkty,
2- np. odpisanie części zobowiązań jako przeterminowane w przychody,
3- przeksięgowanie przychodów na wynik finansowy (na koniec roku), wskutek czego następuje zwiększenie kapitału własnego.



1- np. wydanie z magazynu materiałów do zużycia,
2- np. naliczenie wynagrodzeń wobec pracowników zgodnie z listą płac,
3- przeksięgowanie kosztów na wynik finansowy (na koniec roku), wskutek czego następuje zmniejszenie kapitału własnego.

Jeśli w danym okresie przychody i zyski przewyższają koszty i straty to jednostka osiąga zysk finansowy i oznacza przyrost kapitału własnego. W przeciwnym razie mówimy o stracie finansowej i zmniejszeniu kapitału własnego.
Można mówić o kilku kategoriach wyniku finansowego. Na **wynik finansowy netto** składają się:

1. wynik ze sprzedaży,
2. wynik z pozostałej działalności operacyjnej (pozostałe przychody operacyjne – pozostałe koszty operacyjne),
3. wynik operacji finansowych (przychody finansowe – koszty finansowe),
4. wynik operacji nadzwyczajnych (zyski nadzwyczajne – straty nadzwyczajne),
5. obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego (podatek dochodowy i inne płatności z nim zrównane na podstawie odrębnych przepisów).

Kategorie te zostały ujęte w poniższym rachunku zysków i strat, stanowiącym kolejną część sprawozdania finansowego jednostki.

UPROSZCZONY (dla celów dydaktycznych) RACHUNEK WYNIKÓW, kategorie kształtujące wynik finansowy netto

A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów

B. Koszt sprzedanych produktów, towarów i materiałów (koszt wytworzenia sprzedanych produktów, wartość sprzedanych towarów i materiałów) oraz koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu	**Wynik ze sprzedaży (podstawowej działalności operacyjnej)**
C. Zysk/strata ze sprzedaży (B-A)	
D. Pozostałe przychody operacyjne	
E. Pozostałe koszty operacyjne	**Wynik z pozostałej działalności operacyjnej**
F. Zysk/strata z działalności operacyjnej (C+D-E)	
G. Przychody finansowe	
H. Koszty finansowe	**Wynik z operacji Finansowych**
I. Zysk/strata z działalności gospodarczej(F+G-H)	
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (zyski nadzwyczajne– straty nadzwyczajne)	**Wynik zdarzeń Nadzwyczajnych**
K. Zysk/strata brutto (I+/-J)	
L. Podatek dochodowy i pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	
M. Zysk/strata netto (K-L)	

Z p/w rachunku zysków i strat można mówić o następujących rodzajach działalności w przedsiębiorstwie;

1. podstawowej działalności operacyjnej,
2. pozostałej działalności operacyjnej,
3. działalności finansowej,
4. zdarzeniach nadzwyczajnych,

PODSTAWOWA DZIAŁALNOŚĆ OPERACYJNA

Wynik ze sprzedaży stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów (A na powyższym schemacie)(z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku VAT) 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 (B).

W praktyce gospodarczej dla celów bilansowych za przychody ze sprzedaży uznaje się kwoty uzyskane lub należne, czyli jeszcze nie otrzymane ze sprzedaży w kraju (odpłatne dostawy), na rzecz kontrahentów wewnątrzwspólnotowych i na eksport. Zaznaczyć należy, że przyjęte określenie przychodu w prawie bilansowym (zasada memoriału) na ogół nie odpowiada definicji uznanej przez przepisy podatkowe (zasada kasowa).

Koszty działalności podstawowej (B) dotyczą głównego, zgodnego z celem utworzenia jednostki, przedmiotu jej działalności, a więc: wytwarzania wyrobów, świadczenia usług, sprzedaży towarów (koszty działalności produkcyjnej, koszty działalności usługowej, koszty handlowe). Koszty działalności podstawowej w części przypadającej na produkty, towary i materiały sprzedane wraz z kosztami zarządu i sprzedaży tworzą koszt własny sprzedaży, który przeciwstawia się przychodom ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów.

Dostarczanie informacji o kosztach dla użytkowników wewnętrznych i zewnętrznych jest domeną rachunku kosztów, który ma na celu pomiar, ujmowanie, ewidencję, rozliczanie i kalkulację kosztów.

W przedsiębiorstwach handlowych wynik ze sprzedaży powstaje przez przeciwstawienie przychodów ze sprzedaży towarów i ewentualnie materiałów – wartości sprzedanych towarów i materiałów wg ceny zakupu lub nabycia oraz kosztów handlowych i zarządu, ew. kosztów zakupu.

Koszty podstawowej działalności mogą być grupowane m.in. następująco:

— w układzie rodzajowym (zespół 4 ZPKP) – wg kryterium rodzaju zużytych zasobów: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty (rodzajowe); jest to układ podstawowy kont, który można rozbudować w ramach podzielności kont,

— wg typów działalności (wg miejsc powstawania, funkcji i pozycji kalkulacyjnych) – zespół 5 ZPK; wyróżniamy tu m.in. koszty działalności podstawowej[10]: produkcyjnej, usługowej, handlowej; koszty wydziałowe; koszty działalności pomocniczej; koszty zarządu (ogólnozakładowe); koszty sprzedaży; koszty zakupu[11].

Ważnym kryterium klasyfikacji kosztów jest podział w zależności od zmienności wraz z wielkością produkcji na zmienne (proporcjonalnie lub nieproporcjonalnie w stosunku do zmian produkcji) i stałe (nie zmieniają się wraz z wielkością produkcji).

POZOSTAŁA DZIAŁALNOŚĆ OPERACYJNA

Przez **pozostałe koszty i przychody operacyjne** rozumie się koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki (a tym samym i ryzykiem działalności danej jednostki), a w szczególności koszty i przychody związane:

— z działalnością socjalną,

— ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także z utrzymywaniem i zbyciem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych, zaliczanych do inwestycji,

— z odpisaniem należności i zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem należności i zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów,

— z utworzeniem i rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi,

— z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub sprzedanych towarów, koszty sprzedaży lub koszty finansowe,

— z odszkodowaniami, karami i grzywnami,

— z przekazaniem lub otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny aktywów, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych.

Są to również, niezaliczane aktualnie do strat i zysków nadzwyczajnych, skutki: nadużyć i kradzieży z włamaniem, wypadków komunikacyjnych, wynikające z upadłości kontrahentów, a także układu z nimi, wynikające z istotnej

[10] Są to koszty związane z realizacją procesów składających się na istotę działalności dla której powołano daną jednostkę. Obejmują koszty bezpośrednie i pośrednie.

[11] Krótka charakterystyka kont zespołu 5 znajduje się w załączniku 2.

zmiany metod produkcji lub zawieszenia pewnego rodzaju działalności podstawowej albo zaniechania budowy środków trwałych (wynikające z tych zdarzeń szkody i koszty oraz otrzymane odszkodowania i odzyski).

DZIAŁALNOŚĆ FINANSOWA

Podstawowym kryterium zarachowania **kosztów i przychodów finansowych** jest ich związek z operacjami finansowymi. Na przychody i koszty finansowe odnosi się:

— przychody i koszty ze zbycia inwestycji,
— dodatnie i ujemne różnice kursowe,
— odsetki,
— skutki aktualizacji wyceny inwestycji,
— dyskonto z weksli,
— dywidendy i udziały w zyskach,
— inne przychody i koszty finansowe.

Ewidencję ww. przychodów i kosztów prowadzi się w taki sposób, aby na koniec roku jednostka mogła sporządzić sprawozdanie „Rachunek zysków i strat".

W ciągu roku przychody i koszty ze zbycia inwestycji, środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych jak również różnice kursowe ustala się oddzielnie (oddzielnie koszty i oddzielnie przychody). Na dzień bilansowy przenosi się je na wynik finansowy. Zaś w sprawozdaniu „Rachunek zysków i strat" ujmuje się jedynie wynik ze zbycia inwestycji, itd. (zysk lub stratę). To samo dotyczy różnic kursowych, które w sprawozdaniu finansowym prezentuje się wynikowo (jako saldo).

ZDARZENIA NADZWYCZAJNE to skutki zdarzeń trudnych do przewidzenia, powstających poza działalnością operacyjna jednostki i nie związane z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Stąd kryteria rozstrzygające o tym, czy dane zjawisko ma charakter nadzwyczajny są następujące:

— związek lub brak związku z ryzykiem prowadzenia działalności,
— możliwość przewidzenia zdarzenia,
— możliwość wpływu danej jednostki na powstanie zdarzenia powodującego szkody (np. decyzję o likwidacji wyodrębnionej części jednostki przez organ administracji należy uznać za zdarzenie nadzwyczajne, bo jednostka nie miała na nią wpływu, ale decyzję kierownictwa jednostki w tej samej sprawie należy zaliczyć do zdarzeń pozostałej działalności operacyjnej danej jednostki).

Przykładowe zdarzenia kwalifikowane jako **STRATY NADZWYCZAJNE:**

- skutki zdarzeń losowych i koszty ich usunięcia, jeśli nie są związane z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności (np. pożar, powódź, huragan, grad, tąpnięcie lub usunięcie się ziemi, uderzenie pioruna, eksplozja gazu, sztorm, itp.). Ale skutki finansowe zdarzeń takich jak np. nadużycia i kradzieże, także połączone z włamaniem, wypadki komunikacyjne (np. samochodowe), skutki upadłości kontrahentów lub układu z nimi, ujawnienie fałszywych znaków pieniężnych, istotne zmiany metod produkcji lub zawieszenie pewnego rodzaju

działalności – traktuje się jako związane z ryzykiem prowadzonej działalności operacyjnej i zalicza do pozostałych kosztów operacyjnych (zgodnie z wyjaśnieniami Departamentu Rachunkowości MF),

- skutki zaniechania lub likwidacji pewnego rodzaju działalności, na decyzje których jednostka nie miała wpływu,
- utworzenie rezerw na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania spowodowane zdarzeniami niezwiązanymi z ogólnym ryzykiem gospodarowania, w tym także rezerwy na zobowiązania spowodowane restrukturyzcją, jeśli jednostka została zobowiązana do jej przeprowadzenia,
- wartość bilansową składników majątku wchodzących w skład sprzedanej (lub przekazanej nieodpłatnie) zorganizowanej części jednostki.

ZYSKI NADZWYCZAJNE:

- odszkodowania za utratę składników majątku w związku ze zdarzeniem losowym,
- rozwiązanie rezerwy, utworzonej w ciężar strat nadzwyczajnych,
- przychody ze sprzedaży zorganizowanej części jednostki.

Straty i zyski nadzwyczajne ujmuje się w księgach rachunkowych i w rachunku zysków i strat – oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą strat i zysków z danego tytułu.

W ciągu roku obrotowego wynik finansowy jest liczony pozaewidencyjnie. Odpowiednio skorygowane (o przepisy ustawy o podatku dochodowym) dane z kont przychodów, kosztów, zysków i strat nadzwyczajnych dają podstawę do naliczenia podatku dochodowego za dane miesiące. Zaliczki są ewidencjonowane wtedy: Dt podatek dochodowy / Ct Rozrachunki z Urzędem Skarbowym tytułu podatku dochodowego.
Na koniec roku wynik finansowy jest ustalany ewidencyjnie poprzez przeksięgowanie odpowiednich pozycji tj. przychodów i kosztów z różnych rodzajów działalności, zysków i strat nadzwyczajnych, a także obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego na konto Wynik finansowy, które może wykazywać saldo Dt – stratę lub Ct – zysk.

Po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez organ zatwierdzający (po wcześniejszym zbadaniu jeśli podlega badaniu) **wynik finansowy jest rozliczany,** tj. dzielony jest zysk netto lub pokrywana strata. Zysk może być przeznaczony na wypłatę dywidend, zwiększenie kapitału zakładowego lub rezerwowego, pokrycie straty z lat ubiegłych. Z kolei strata może być pokryta: dopłatami właścicieli, kapitałem zapasowym lub rezerwowym, a jeśli jest niewystarczający to podstawowym. Można zysk netto dzielić w trakcie roku (konto „Odpisy z zysku netto roku bieżącego"), jest to wykazywane w pasywach ze znakiem „-'', a rozliczenie następuje w księgach roku następnego, w korespondencji z „Rozliczenie wyniku finansowego".

Załącznik nr 1

Wzór bilansu dla innych jednostek niż banki i zakłady ubezpieczeń, zgodny z ustawą o rachunkowości.

AKTYWA	PASYWA

A. Aktywa trwałe	**A. Kapitał (fundusz) własny**
I. Wartości niematerialne i prawne	I. Kapitał (fundusz) podstawowy
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych	II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)
2. Wartość firmy	III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)
3. Inne wartości niematerialne i prawne	IV. Kapitał (fundusz) zapasowy
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne	V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny
II. Rzeczowe aktywa trwałe	VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe
1. Środki trwałe	VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych
a) grunty (w tym prawo użytk. wiecz. gruntu)	VIII. Zysk (strata) netto
b) budynki, lokale i obiekty inżyn. ląd. i wodn.	IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)
c) urządzenia techniczne i maszyny	
d) środki transportu	
e) inne środki trwałe	
2. Środki trwałe w budowie	
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie	
III. Należności długoterminowe	
1. Od jednostek powiązanych	
2. Od pozostałych jednostek	
IV. Inwestycje długoterminowe	
1. Nieruchomości	
2. Wartości niematerialne i prawne	
3. Długoterminowe aktywa finansowe	
a) w jednostkach powiązanych	
- udziały lub akcje	
- inne papiery wartościowe	
- udzielone pożyczki	
- inne długoterminowe aktywa finansowe	
b) w pozostałych jednostkach	
- udziały lub akcje	
- inne papiery wartościowe	
- udzielone pożyczki	
- inne długoterminowe aktywa finansowe	
4. Inne inwestycje długoterminowe	
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	
1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochod.	
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	
B. Aktywa obrotowe	**B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania**
I. Zapasy	I. Rezerwy na zobowiązania
1. Materiały	1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego
2. Półprodukty i produkty w toku	2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne
3. Produkty gotowe	- długoterminowa
4. Towary	- krótkoterminowa

5. Zaliczki na dostawy II. Należności krótkoterminowe 1. Należności od jednostek powiązanych a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty: - do 12 miesięcy - powyżej 12 miesięcy b) inne 2. Należności od pozostałych jednostek a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty: - do 12 miesięcy - powyżej 12 miesięcy b) z tyt. podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych i innych świadczeń c) inne d) dochodzone na drodze sądowej III. Inwestycje krótkoterminowe 1. Krótkoterminowe aktywa finansowe a) w jednostkach powiązanych - udziały lub akcje - inne papiery wartościowe - udzielone pożyczki - inne krótkoterminowe aktywa finansowe b) w pozostałych jednostkach - udziały lub akcje - inne papiery wartościowe - udzielone pożyczki - inne krótkoterminowe aktywa finansowe c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne - środki pieniężne w kasie i na rachunkach - inne środki pieniężne - inne aktywa pieniężne 2. Inne inwestycje krótkoterminowe IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	3. Pozostałe rezerwy - długoterminowe - krótkoterminowe II. Zobowiązania długoterminowe 1. Wobec jednostek powiązanych 2. Wobec pozostałych jednostek a) kredyty i pożyczki b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych c) inne zobowiązania finansowe d) inne III. Zobowiązania krótkoterminowe 1. Wobec jednostek powiązanych a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności: - do 12 miesięcy - powyżej 12 miesięcy b) inne 2. Wobec pozostałych jednostek a) kredyty i pożyczki b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych c) inne zobowiązania finansowe d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności: - do 12 miesięcy - powyżej 12 miesięcy e) zaliczki otrzymane na dostawy f) zobowiązania wekslowe g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń h) z tytułu wynagrodzeń i) inne 3. Fundusze specjalne IV. Rozliczenia międzyokresowe 1. Ujemna wartość firmy 2. Inne rozliczenia międzyokresowe - długoterminowe - krótkoterminowe
Aktywa razem	Pasywa razem

Załącznik 2 RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT

WARIANT KALKULACYJNY	**WARIANT PORÓWNAWCZY**
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: - od jednostek powiązanych l. Przychody netto ze sprzedaży produktów	**A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:** - od jednostek powiązanych l. Przychody netto ze sprzedaży produktów

II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna) III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: - jednostkom powiązanym l. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	**B. Koszty działalności operacyjnej** l. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Usługi obce IV. Podatki i opłaty, w tym: - podatek akcyzowy
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	
D. Koszty sprzedaży	V. Wynagrodzenia
E. Koszty ogólnego zarządu	VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)	**C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)**
G. Pozostałe przychody operacyjne I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Dotacje III. Inne przychody operacyjne	
H. Pozostałe koszty operacyjne I. Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych III. Inne koszty operacyjne	
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G-H)	
J. Przychody finansowe I. Dywidendy i udziały w zyskach II. Odsetki III. Zysk ze zbycia inwestycji IV. Aktualizacja wartości inwestycji V. Inne	
K. Koszty finansowe I. Odsetki II. Strata ze zbycia inwestycji III. Aktualizacja wartości inwestycji IV. Inne	
L. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (I+J-K)	
M. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (M.I.-M.II.) I. Zyski nadzwyczajne	

II. Straty nadzwyczajne **N. Zysk (strata) brutto (L+/-M)** **O. Podatek dochodowy** **P. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)** **R. Zysk (strata) netto (N-O-P)**

Załącznik 3

I. UKŁADY EWIDENCYJNE KOSZTÓW PODSTAWOWEJ (ZWYKŁEJ) DZIAŁALNOŚCI

Kryterium klasyfikacji	**Podział kosztów**
Podział wg rodzajów kosztów (układ rodzajowy kosztów) – **zespół „4”** planu kont *Co zostało zużyte*	1. Amortyzacja 2. Zużycie materiałów i energii 3. Usługi obce 4. Podatki i opłaty 5. Wynagrodzenia 6. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia 7. Pozostałe koszty (rodzajowe)
Podział wg typów działalności (wg miejsc powstawania, funkcji i pozycji kalkulacyjnych) – **zespół „5”** planu kont *Gdzie powstały koszty* *Kto jest odpowiedzialny za poniesienie kosztów*	1. Koszty działalności podstawowej (produkcyjnej, usługowej, handlowej oraz koszty wydziałowe) 2. Koszty działalności pomocniczej 3. Koszty zarządu (ogólnozakładowe) 4. Koszty sprzedaży 5. Koszty zakupu

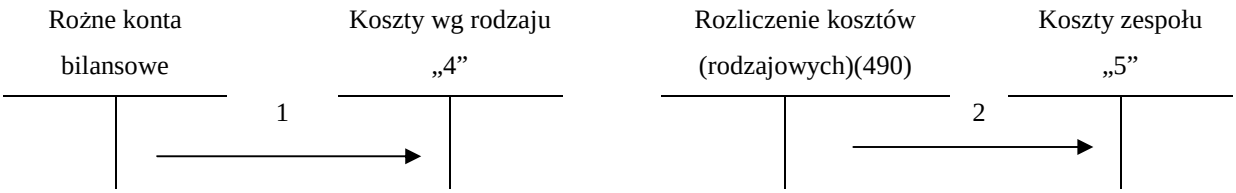
II. WARIANT EWIDENCJI KOSZTÓW PODSTAWOWEJ DZIAŁALNOŚCI OPERACYJNEJ A WARIANT USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO

Warianty ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej	**Wariant ustalania wyniku finansowego**
Tylko w układzie rodzajowym – zespół „4”	Porównawczy
Tylko w układzie funkcjonalno-podmiotowym – zespół „5”	Kalkulacyjny
Wstępne grupowanie kosztów w układzie rodzajowym, a następnie rozliczanie ich w układzie funkcjonalno-podmiotowym – zespół „4” i „5”.	Do wyboru: kalkulacyjny lub porównawczy

III. KONTO „ROZLICZENIE KOSZTÓW (RODZAJOWYCH) (490)”

Jeśli jednostka prowadzi pełną ewidencję kosztów („4” i „5”) konieczne jest stosowanie konta

„Rozliczenie kosztów" (rodzajowych) – umożliwia ono przekształcenie kosztów zaewidencjonowanych wstępnie w układzie rodzajowym na konta drugiego układu klasyfikacyjnego kosztów – np. „5". Konto „Rozliczenie kosztów" jest odpowiednikiem stron kredytowych wszystkich kont kosztów w układzie rodzajowym. Sumę poniesionych kosztów ujętych wstępnie w układzie rodzajowym, przenosi się ze strony kredytowej konta „Rozliczenie kosztów" na strony debetowe kont kosztów w układzie funkcjonalno-podmiotowym („5").



1 – zaksięgowanie kosztu rodzajowego na podstawie dowodów źródłowych

2 – rozliczenie kosztu rodzajowego na odpowiednie konto układu funkcjonalno-podmiotowego na podstawie dokumentów źródłowych lub częściej rozdzielników kosztów.

Jeśli jednostka sporządza wynik finansowy w wariancie kalkulacyjnym konto „Rozliczenie kosztów" nie wykazuje salda na koniec okresu. Wtedy w celu formalnego zamknięcia zarówno kont kosztów rodzajowych jak i konta Rozliczenie kosztów – dokonujemy przeksięgowania poniesionych kosztów rodzajowych ze strony Ct „4" na stronę Dt „Rozliczenia kosztów".

IV. UKŁAD RODZAJOWY KOSZTÓW

Istotą klasyfikacji rodzajowej kosztów jest ewidencyjne rozróżnianie kosztów wg rodzaju zużytych zasobów bez wskazywania celu, z jakim to zużycie się wiąże. Do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym służą konta niebilansowe, zgrupowane w czwartym zespole planu kont. Na kontach tych ujmuje się:

- koszty zwykłej działalności operacyjnej (to jest koszty produkcji podstawowej, pomocniczej, działalności handlowej, zarządu i działalności bytowej, a także koszty własnej działalności socjalnej),
- koszty proste, tzn. takie, które w danej jednostce gospodarczej nie mogą być podzielone na bardziej elementarne składniki.

Ustawa o rachunkowości nie precyzuje wymogów ewidencyjnych w stosunku do rejestracji kosztów w układzie rodzajowym – nie nakazuje szczególnych zasad ewidencji ani też nie określa szczegółowo zakresu poszczególnych grup rodzajowych. Powoduje to duże zróżnicowanie w przyjętych w praktyce rozwiązaniach ewidencyjnych.

Wyznaczając szczegółowość grupowania kosztów w układzie rodzajowym należy uwzględnić:

- obowiązki sprawozdawcze jednostki, tzn. układ rodzajowy kosztów powinien zawierać co najmniej minimum określone przez wykaz tych kosztów zawarty we wzorze porównawczego rachunku wyników w załączniku do Ustawy o rachunkowości,

- wymogi statystyki państwowej (np. w sprawozdaniu F-01 wyznaczono pozycje rodzajowe kosztów, jakie powinny być w nim wykazane),
- przepisy podatkowe, wymagające wyodrębnienia kosztów, które w przypadku przekroczenia limitu określonego tymi przepisami, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (np. koszty reprezentacji i reklamy),
- potrzeby własne jednostki, wynikające z konieczności obserwacji i kontroli szczególnie ważnych tytułów kosztów (np. usługi łączności, koszty podróży służbowych, itd.).

MINIMALNY WYKAZ POZYCJI KOSZTÓW WG RODZAJÓW

- **Zużycie materiałów i energii** (zużycie materiałów podstawowych i pomocniczych, opakowań, części zapasowych, zużycie paliw stałych, ciekłych i gazowych, obcej energii cieplnej i elektrycznej oraz wody, chłodu i sprzężonego powietrza, zużycie materiałów nie przechodzących przez magazyn (np. środków czystości, materiałów biurowych, druków, prenumeratę wydawnictw, książek), zużycie materiałów wielokrotnego użytkowania oraz wyposażenia, które nie jest zaliczane do środków trwałych),
- **Usługi obce** (obróbka obca, obce usługi transportowe, remontowe, obce usługi biurowe (np. kopiowanie, tłumaczenie), komunalne (np. wywóz śmieci), łączności (np. pocztowe, telefoniczne), projektowe, koszty przygotowania nowej produkcji, usługi bankowe, w zakresie nauki i rozwoju techniki (badania i ekspertyzy naukowe, poradnictwo techniczne i organizacyjne, itp.), w zakresie rachunkowości (poradnictwo podatkowe, opłaty za weryfikacje bilansu, itp.), informatyczne, dozoru mienia, pośrednictwa, pralnicze, czynsze i najem nieruchomości, wynajem sprzętu, itp.),
- **Wynagrodzenia** (wynagrodzenia pieniężne (brutto) oraz wartość świadczeń w naturze (np. deputatów) lub ich ekwiwalentów wypłacane pracownikom i innym osobom fizycznym, a dotyczących działalności podstawowej operacyjnej),
- **Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia** (składki na ubezpieczenia społeczne (ZUS), w części opłacanej przez pracodawcę, na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na ZFŚS oraz świadczenia urlopowe, jeśli nie tworzy się ZFŚS, dopłaty do okresowych biletów na dojazdy pracowników do pracy, posiłki regeneracyjno-wzmacniające, odzież ochronną i roboczą, inne koszty z tytułu zachowania bezpieczeństwa i higieny pracy, koszty szkoleń pracowników w części pokrywanej przez podmiot gospodarczy),
- **Podatki i opłaty** (podatki obciążające koszty działalności, np.: naliczony VAT nie podlegającego odliczeniu od podatku należnego oraz zwrotowi przez Urząd Skarbowy, należny VAT przy zakupie usług z importu, należny VAT obciążający wydane towary, materiały, wyroby oraz własne usługi świadczone na potrzeby reprezentacji i reklamy, podatek akcyzowy od sprzedaży, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych i inne podatki lokalne, cła, opłaty celne i manipulacyjne, opłaty administracyjne, lokalne, skarbowe, notarialne i sądowe (nie związane z dochodzeniem roszczeń, zakupem majątku trwałego, nie zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych), opłaty za korzystanie ze środowiska oraz niesankcyjne opłaty za zanieczyszczenie środowiska),
- **Amortyzacja** (odpisy amortyzacyjne środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności gospodarczej i socjalnej przedsiębiorstwa),
- **Pozostałe koszty** (koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych, koszty reprezentacji i reklamy, pozostałe koszty proste, obejmujące w szczególności: ubezpieczenia rzeczowe, ekwiwalent za zużyte przy

wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt stanowiące własność wykonawcy, składki na rzecz organizacji, do których przynależność jest obowiązkowa, inne koszty, które nie dadzą się zakwalifikować do wymienionych wcześniej kosztów rodzajowych).

V. KOSZTY ZESPOŁU „5" PLANU KONT

Konto „**Koszty działalności podstawowej" (produkcyjnej, usługowej lub handlowej)** jest przeznaczone do ujęcia kosztów ponoszonych w związku z realizacją zasadniczego celu utworzenia jednostki (produkcja wyrobów, świadczenie usług, handel). Obejmują:

- koszty bezpośrednie wytwarzania wyrobów i usług (materiały bezpośrednie z narzutami, płace bezpośrednie z narzutami, inne koszty bezpośrednie, które można bezpośrednio w oparciu o dowody źródłowe odnieść na dany produkt nie wymagają rozliczania), a w jednostkach handlowych - koszty utrzymania komórek handlowych, ujmowane są na koncie **„Koszty produkcji/świadczenia usług/handlu"**
- koszty pośrednie działalności podstawowej (koszty, które powstają w wydziałach podstawowych, ale wymagają pewnych rozliczeń[12] w celu przyporządkowania do produktów (nie można odnieść ich do kosztów bezpośrednich danego produktu na podstawie dowodów źródłowych). Są to głównie koszty: amortyzacji oraz utrzymania w ruchu (eksploatacji) maszyn i innych urządzeń wytwórczych, środków transportu wewnętrznego i narzędzi, kierowania wydziałem, związane z tworzeniem ogólnych warunków pracy w wydziale jak: utrzymaniem pomieszczeń, oświetleniem, ogrzewaniem, bezpieczeństwem i higieną pracy, czystością, itp. Są ewidencjonowane na koncie **„Koszy wydziałowe"** z podziałem na stałe i zmienne. W części uzasadnionej koszty wydziałowe podlegają przeksięgowaniu ze strony Ct „Koszty wydziałowe" na stronę Dt „Koszty produkcji") tworząc ***koszt wytworzenia*** (koszty bezpośrednie i uzasadnione koszty pośrednie produkcji). Koszt wytworzenia przypadający na sprzedane produkty jest odnoszony na wynik finansowy, zaś w części przypadającej na produkty niesprzedane jest aktywowany w bilansie.

„Koszty ogólnego zarządu" służy do ewidencji kosztów związanych z całokształtem działalności i jej obsługą jako całości (z wyłączeniem kosztów finansowych oraz pozostałych kosztów operacyjnych). W ramach kosztów ogólnego zarządu można wyróżnić dwie grupy kosztów:

1. Koszty ogólnoadministracyjne (koszty wynagrodzenia oraz ubezpieczeń i innych świadczeń na rzecz kierownictwa i pracowników zarządu, koszty biurowe, podatki i opłaty dotyczące całej jednostki, koszty podróży służbowych krajowych i zagranicznych pracowników oraz ryczałty za używanie pojazdów własnych przez pracowników do celów służbowych, koszty reprezentacji),
2. Koszty ogólnogospodarcze (koszty utrzymania i ochrony obiektów ogólnoprodukcyjnych / handlowych (biur, magazynów), ogrzewania, oświetlenia, koszty szkoleń, koszty bhp o charakterze ogólnym, koszty racjonalizacji i wynalazczości, koszty utrzymania służbowych samochodów osobowych, koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania zapasu produktów wymagających długotrwałego procesu

[12] Sposób tego rozliczenia powinien odzwierciedlać zależność, jaka zachodzi między tymi kosztami, a przedmiotem kalkulacji. Jako podstawę rozliczenia należy przyjąć taki klucz rozliczeniowy, który zapewni najbardziej właściwy podział kosztów wydziałowych na poszczególne przedmioty kalkulacji.

produkcyjnego lub przygotowania do sprzedaży (prowizje, opłaty, odsetki od kredytów bankowych i pożyczek i związane z nimi różnice kursowe).

Konto **„Koszty sprzedaży”** służy do ewidencji:

- rzeczywistych kosztów związanych ze sprzedażą wyrobów gotowych, półfabrykatów, towarów, materiałów (koszty opakowań, za-, prze-, wyładunku, przewozów, ubezpieczenie transportowe) ponoszonych przy ich wydaniu z magazynu bądź przez produkcję, jeśli odbiór produktów przez odbiorcę następuje bezpośrednio z produkcji,
- koszty reklamy i udziału w targach,
- prowizji płaconych pośrednikom,
- podatku akcyzowego, jeśli jednostka płaci go od sprzedanych wyrobów,
- także rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych tworzone są w ciężar tych kosztów.

Jeśli koszty sprzedaży są nieznaczne – jednostka może zrezygnować z ich wyodrębniania i ewidencjonować je w ramach kosztów ogólnego zarządu.

Nie zalicza się do kosztów sprzedaży: kosztów rabatów i bonifikat przyznanych odbiorcom z tytułu uznanych reklamacji, kosztów utrzymania komórek zbytu, magazynów.

Konto „Koszty zakupu” służy do ewidencji kosztów bezpośrednio związanych z zakupem materiałów, surowców i półfabrykatów obcych, a także towarów nie objętych ceną zakupu. Są to koszty przewozu, składowania, płace za prace prze-, za- oraz wyładunkowe wraz z narzutami, koszty opakowań nie nadających się do powtórnego użytku. Konto to występuje wówczas, gdy jednostka prowadzi ewidencję materiałów i towarów w cenach zakupu. Koszty zakupu mogą być gromadzone łącznie dla wszystkich towarów bądź materiałów o ile nie spowoduje to zniekształcenia ich wyceny. Zgromadzone koszty zakupu podlegają rozliczeniu na zapas pozostały i rozchód.

Natomiast, gdy ewidencja prowadzona jest w cenach nabycia – konto to nie występuje.

Na koncie „Koszty zakupu” nie księguje się kosztów przemieszczania zapasów w obrębie jednostki, płac stałego personelu magazynowego, kosztów utrzymania służb zaopatrzenia i magazynów przedsiębiorstwa – obciążają one „Koszty zarządu”,

Konto **„ Koszty działalności pomocniczej”** przeznaczone są do ujęcia kosztów wyodrębnionych organizacyjnie komórek jednostki mających na celu ułatwienie realizacji zadań działalności podstawowej oraz sprawnego funkcjonowania jednostki.

Konto **„Koszty działalności bytowej i socjalnej”** przeznaczone jest do ujęcia kosztów wyodrębnionych jednostek, których celem jest zaspokojenie potrzeb pracowników w zakresie żywienia zbiorowego, mieszkaniowych oraz utrzymania obiektów socjalnych: ośrodków wypoczynkowych, domów kultury i sportu.

ZADANIA DO ROZWIĄZANIA

Zadanie 1

Przedsiębiorstwo Produkcyjno –Usługowe „Kombi” sp. z o.o. dysponowało w dniu 31.12.200x r. majątkiem o łącznej wartości 3500 tys. zł, który obejmował następujące składniki (w tys. zł):

1 budynek zarządu 180,
2 obligacje państwowe o terminie wykupu 3 lata 20,
3 tokarki 360,
4 samochody ciężarowe 216,
5 środki pieniężne na rachunku bankowym 45,
6 części zamienne do maszyn i urządzeń 0,8,
7 paliwo 2,4,
8 wózki akumulatorowe 18,
9 komputery 9,
10 wypłacone pracownikom kwoty tytułem zaliczek na delegacje służbowe 0,75,
11 budynek magazynu 120,
12 hala fabryczna 240,
13 środki pieniężne w kasie 5,25,
14 materiały podstawowe 57,6,
15 produkty w toku 48,2,
16 suwnice 17,
17 zakupione patenty i licencje 30,
18 zakupione i wykorzystywane na własne potrzeby oprogramowanie 12,5,
19 kwoty należne od odbiorców, lecz nie zapłacone z tytułu dostaw produktów 86,45,
20 materiały pomocnicze 8,26,
21 kwoty należne od innych podmiotów tytułem udzielonych pożyczek – termin spłaty pożyczek 18 miesięcy 30,
22 szlifierki 84,8,
23 produkty gotowe 540,
24 czeki rozrachunkowe obce 17,5,
25 akcje spółki „Best” nabyte celem sprzedaży 20,
26 nieruchomość nabyta celem wynajmu pomieszczeń biurowych .....

Należy: 1. Dokonać klasyfikacji aktywów trwałych z podziałem na: wartości niematerialne i prawne, rzeczowe aktywa trwałe, należności długoterminowe, inwestycje długoterminowe. 2. Dokonać klasyfikacji aktywów obrotowych z podziałem na: zapasy, należności krótkoterminowe, inwestycje krótkoterminowe.

Zadanie 2

Kapitały spółki z o.o. „Beta” obejmują m.in. 10 udziałów po 10 tys. zł, które zostały wpłacone na rachunek bankowy, nie podzielony zysk z roku ubiegłego 20 tys. zł.

W wyniku prowadzonej w bieżącym roku działalności gospodarczej osiągnięto zysk w kwocie 50 tys. zł.

Stan zadłużenia spółki wynosi 473 tys. zł z tytułu (w tys. zł): otrzymanej pożyczki – termin spłaty 24 miesiące 120, przeterminowanego kredytu bankowego obrotowego 80, otrzymanych dostaw surowców i towarów 105, wynagrodzeń 75, podatku dochodowego 54, składek ubezpieczeń społecznych i funduszu pracy 35, nie wypłaconych pracownikom ryczałtów za używanie

samochodów do celów służbowych .....

Należy: 1. Dokonać klasyfikacji kapitałów na kapitały własne i kapitały obce z podziałem na zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe. 2. Ustalić ogólną wartość kapitałów.

Zadanie 3

Przedsiębiorstwo „Okna na świat" spółka z o.o. w Warszawie zajmuje się produkcją okien. Dysponuje ono następującymi składnikami majątkowymi na 30.09.2007. Proszę zakwalifikować każdy składnik wstawiając „x" w odpowiedniej rubryce:

Lp.	Nazwa składnika	Aktywa trwałe	Aktywa obrotowe	Kapitały własny	Kapitały obce
1.	Środki pieniężne na rachunku bankowym				
2.	Drewno				
3.	Nie wypłacone pracownikom wynagrodzenia				
4.	Okna drewniane				
5.	Kapitał zakładowy				
6.	Lakiery				
7.	Weksel obcy płatny za 3 tygodnie				
8.	Maszyny do obróbki drewna				
9.	Zysk z lat ubiegłych				
10.	Nie oszklone okna				
11.	Nie zapłacone cło za sprowadzone ze Szwecji maszyny				
12.	Kredyt obrotowy				
13.	3-letnie obligacje Skarbu Państwa				
14.	Urządzenie pomiarowe wymagające montażu				
15.	Wartość nie zapłaconych dostawcom faktur				

16.	Materiały do pakowania okien				
17.	Oprogramowanie komputerów				
18.	Kwoty należne od odbiorców				
19.	Strata za bieżący rok				
20.	Wartość firmy				
21.	Udzielone innym firmom 3-letnie pożyczki				
22.	Kwoty poniesione na budowę hali produkt., która ma być oddana w przyszłym roku				
23.	Kapitał zapasowy				

Zadanie 4

Na podstawie następujących danych (na 31.12.2006 r. w tys. zł) sporządzić bilans „Retro" spółki akcyjnej, mieszczącej się w Łodzi przy ul. Warszawskiej 3, przy czym wiemy, że suma bilansowa wynosi 50000:

1. towary 10000
2. samochód ciężarowy 5600
3. hala produkcyjna 8000
4. budynek administracyjny 5200
5. zysk za rok bieżący (10% kap. zakład.) .....
6. materiały .....
7. gotówka w kasie 500
8. środki pieniężne w banku 3900
9. długoterminowy kredyt bankowy 8240
10. należności od odbiorców 800
11. kapitał podstawowy .....
12. kapitał zapasowy 7500
13. zakupione licencje 280
14. komputery 5600
15. zobowiązania wobec pracowników 540
16. zobowiązania z tytułu naliczonego a nie odprowadzonego podatku dochodowego 220
17. zakupione patenty 2240
18. nakłady poniesione na budowę magazynu, który zostanie oddany do użytkowania w następnym miesiącu 6000
19. opakowania 160
20. zobowiązania wobec dostawców 6000.

Dodatkowo wyliczyć potrzebne dane i dokonać analizy bilansu oraz ustalić wartość kapitału stałego.

Zadanie 5

Bilans spółki akcyjnej „Omega" w Warszawie na dzień 01.01.2008 r. wykazywał następujące aktywa i pasywa:

Aktywa		Pasywa	
Środki trwałe	68000	Kapitał zakładowy	50000
Materiały	4000	Kapitał zapasowy	12000
Należności z tytułu dostaw i	6000	Zysk netto lat poprzednich	10000
usług	2000	Kredyty bankowe	8000
Należności od pracowników	5000	krótkoterminowe	10000
Środki pieniężne na rachunku	5000	Zobowiązania z tytułu	
bankowym		dostaw i usług	
Środki pieniężne w kasie			
Razem aktywa	90000	Razem pasywa	90000

Operacje gospodarcze w spółce „Omega" w styczniu br.:

1.odbiorca wpłacił należność do kasy 1000,

2.uregulowano część zobowiązań wobec dostawców z przyznanego na ten cel kredytu bankowego krótkoterm. 5000,

3.spłacono z rachunku bieżącego część kredytu krótkoterminowego 3000,

4.wpłacono do banku gotówkę z kasy 2000,

5.otrzymano wraz z fakturą materiały od dostawcy – zapłata nastąpi w przyszłości 6000,

6.zwrócono dostawcy część materiałów (zła jakość) 500,

7.przeznaczono część zysku na kapitał zapasowy 1000,

8.pracownik rozliczył się z pobranej zaliczki i wpłacił do kasy 2000,

9.zakupiono za gotówkę akcje przeznaczone do obrotu 1500,

10.zakupiono środek trwały wymagający montażu – zapłata nastąpi w przyszłości za pośrednictwem banku 3600.

Polecenie: określić typy operacji gospodarczych i ustalić ich wpływ na składniki bilansu i sumę bilansową. Zaksięgować powyższe, sporządzić zestawienie obrotów i sald oraz bilans.

Zadanie 6 (operacje bilansowe i wynikowe)

W „X" SA (producencie odzieży damskiej) we wrześniu br miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1. PK – zakupiono na kredyt kupiecki grunty pod budowę hali produkcyjnej 43000,

2. Fa VAT – otrzymano fakturę za maszynę produkcyjną zakupioną i przyjętą przez firmę 6500 (maszyna wymaga montażu),
3. Pz/Fa VAT – zakupiono materiały, zapłata nastąpi przelewem w ciągu 7 dni 5000,
4. WB – przelano wynagrodzenie na rachunki bankowe pracowników 55000
5. WB – na rachunek bankowy wpłynął kredyt bankowy 3-letni 500000,
6. WB – spłacono przelewem bankowym zobowiązanie wobec ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych 22000,
7. WB - otrzymano przelewem na rachunek bieżący odsetki od lokat krótkoterminowych 50,
8. WB – zapłacono przelewem z zakupione 3-letnie obligacje Skarbu Państwa 28000,
9. KP/WB – pobrano z banku do kasy 10000,
10. PK/KP – sprzedano za gotówkę akcje własne; wartość nominalna 120000, wartość emisyjna 150000,
11. KW – pracownica pobrała zaliczkę na zakup papieru do drukarki 200,
12. KW – wniesiono znaki firmowe jako udział własny do spółki „Y” 16000,
13. KP – sprzedano za gotówkę akcje firmy „Z” 4500,
14. RW – wydano z magazynu tkaninę wełnianą do szycia płaszczy 19000.

Polecenia: na podstawie powyższych danych należy podzielić operacje na bilansowe i wynikowe i wskazać ich typy.

Zadanie 7

Przedsiębiorstwo X:

- poniosło w badanym okresie koszty produkcji w wysokości 10000 zł,
- poniosło koszty związane z całokształtem działalności i sprzedażą wyrobów 1000 zł,
- wytworzyło 250 sztuk wyrobów gotowych,
- sprzedało 200 sztuk po 60 zł za sztukę.

Proszę obliczyć wynik brutto ze sprzedaży wyrobów gotowych oraz wynik ze sprzedaży.

Zadanie 8

Przy każdej z poniższych pozycji proszę wpisać odpowiednią kategorię:

- koszt, przychód, zysk, strata oraz działalność jakiej dotyczą
- wydatek, wpływ, dochód.

Lp.	Wyszczególnienie	Kategoria
1.	Zapłata za zakupione materiały	
2.	Odszkodowanie od zakładu ubezpieczeniowego za szkody będące skutkiem powodzi	

3.	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych	
4.	Naliczenie odsetek od udzielonej pożyczki	
5.	Kwota wynikająca z wystawionej i przekazanej odbiorcy faktury dotyczącej sprzedanych towarów	
6.	Wartość księgowa sprzedanych środków trwałych	
7.	Otrzymanie należnej zapłaty za sprzedane wyroby gotowe	
8.	Kwota wynikająca z otrzymanej polisy ubezpieczeniowej, a dotycząca ubezpieczenia magazynu	
9.	Różnica pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania przychodu (dla celów naliczenia podatku dochodowego)	

Zadanie 9

Uzupełnić uproszczone rachunki wyników o odpowiednie pojęcia i kwoty:

Przychody za sprzedaży produktów	6000	.....	3000
.....	1500	.....	.....
Wynik ze sprzedaży	.....	Wynik z działalności operacyjnej	4000
.....	.....	.....	0
Pozostałe koszty operacyjne	500	Koszty finansowe	500
Wynik	5000	Wynik.....	.....
.....	2500	.....	-400
Koszty finansowe	1000	Wynik finansowy brutto	.....
Wynik.....	.....	.....	.....
Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	1000	Wynik.....	.....
Wynik finansowy brutto	.....		
Podatek dochodowy	.....		
Wynik.....	.....		

Przychody za sprzedaży towarów	6000
.....	4000
Wynik ze sprzedaży towarów	.....

Zadanie 10

Firma handlowa poniosła lub osiągnęła koszty i przychody z tytułu poniższych operacji gospodarczych:

1. Sprzedano towary – na podstawie faktury – przychód ze sprzedaży wynosi 6000.
2. Wydano z magazynu sprzedane towary – wartość wydanych towarów wg ceny zakupu wynosi 4000.
3. Otrzymano odsetki na rachunek bankowy od udzielonych innym jednostkom pożyczek 100.
4. W wyniku pożaru uległ zniszczeniu magazyn o wartości 2500.
5. Firma zajmująca się usuwaniem skutków po pożarze wystawiła i przesłała fakturę na kwotę 100.
6. Otrzymano w gotówce odszkodowanie od firmy ubezpieczeniowej za straty będące skutkiem pożaru 2000.
7. Przekazano na rzecz przedszkola artykuły spożywcze o wartości 320.
8. W wyniku analizy kont należności i zobowiązań ujawniono i przeksięgowano:
    a) przedawnione należności od odbiorców 300,
    b) przedawnione i umorzone zobowiązania wobec dostawców 450.

Polecenia:

1. Zaksięgować powyższe operacje gospodarcze.
2. Ustalić w sposób księgowy wynik finansowy netto (dodatkowo należy naliczyć podatek dochodowy od osób prawnych (za podstawę opodatkowania przyjąć zysk brutto) przyjmując obowiązującą stawkę i zaksięgować go jako zobowiązanie wobec Urzędu Skarbowego.
3. Sporządzić uproszczony rachunek zysków i strat.

Zadanie 11 (koszty zespołu 5 ZPK)

Firma „X’ sp. z o.o. na dzień 1 grudnia ub. r. dysponowała następującymi składnikami majątku i kapitału:

Środki trwałe	112 000	Kapitał zakładowy	114 000
Kasa	300	Kredyt bankowy	6 000
Rachunek bieżący	7 700		

W miesiącu grudniu miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1. Przyjęto do magazynu zakupione u dostawcy A materiały na podstawie faktury wystawionej przez dostawcę A i dowodu Pz 2970
2. Miesięczna kwota amortyzacji środków trwałych 400, w tym: a) kwota obciążająca wydziały produkcyjne 300,

b) kwota obciążająca koszty zarządu 100.

3. Rw - wydano do zużycia materiały 2 000, w tym: a) materiały bezpośrednio produkcyjne 1500, b) materiały zużyte przez wydziały 200, c) materiały zużyte przez komórki zarządu 300.
4. Lista wynagrodzeń pracowników firmy - wynagrodzenia brutto 4 200, w tym: a) wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych 3000, b) wynagrodzenia pracowników wydziałów podstawowych nie zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji 300, c) wynagrodzenia pracowników zarządu 900
5. Naliczono składki ZUS opłacane przez pracodawcę za b.m. 840 (rozliczamy je proporcjonalnie do wynagrodzeń).
6. a) Podjęto gotówkę z banku do kasy na wypłatę wynagrodzeń 2700 (WB).
   b) Wypłacono pracownikom wynagrodzenia zgodnie z listą płac 2700 (KW).

7. Otrzymano fakturę z Zakładów Energetycznych za energię 1500, w tym: a)energia zużyta na oświetlenie wydziałów produkcyjnych i utrzymanie maszyn w ruchu zainstalowanych w tych wydziałach 1000, b)energia zużyta w komórkach zarządu 500.
8. Pk – przeksięgowano koszty wydziałowe. Zakładamy, że występuje normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnej w bieżącym okresie (wszystkie koszty wydziałowe są kosztami uzasadnionymi).
9. Przyjęto do magazynu wyroby gotowe wg rzeczywistego kosztu wytworzenia ..... , produkcję nie zakończoną oszacowano na koniec okresu na 1500.
10. Według WB:

a) bank doliczył odsetki od środków na rachunku bieżącym 200
b) bank potrącił ratę kredytu 600
c) bank potrącił odsetki od kredytu 180

11. Wydano z magazynu sprzedane wyroby gotowe po rzeczywistym koszcie wytworzenia 3 000
12. Wysłano do odbiorcy fakturę za sprzedane wyroby gotowe 8 000
13. Otrzymano fakturę za transport sprzedanych wyrobów gotowych 200

Na podstawie powyższych danych należy: otworzyć konta księgowe na dzień 1 grudnia i zaksięgować operacje bieżące (koszty podstawowej działalności operacyjnej proszę zaksięgować w zespole 5), ustalić wynik na sprzedaży oraz sporządzić bilans i rachunek zysków i strat.

Zadanie 12

W spółdzielnia handlowa „X" przeprowadzono następujące operacje w b.m.:

1. Naliczono ryczałt za używanie przez prezesa prywatnego samochodu dla celów służbowych 300.
2. Otrzymano fakturę od instytucji szkoleniowej za szkolenia zorganizowane dla pracowników księgowości 2500.
3. Otrzymano nakaz płatniczy podatku od nieruchomości, wg rozliczeń poszczególne działalności zostały obciążone: handlowa 210, zarządu 50
4. Otrzymano fakturę za naprawę kserokopiarki znajdującej się w sekretariacie spółdzielni 200.
5. Otrzymano rachunek za wynajem lokalu biurowego 500.
6. Sprzedano towary, wartość w cenie zakupu 5000, wartość w cenie sprzedaży 6000.
7. Naliczono amortyzację środków trwałych, w tym w działalności: handlowej 270, zarządu 60.
8. Otrzymano fakturę z gazety „D" za ogłoszenie reklamowe 450.
9. Naliczono wynagrodzenia brutto pracowników: handlu 12000, zarządu 8000.
10. Otrzymano fakturę, którą opłacono gotówką za transport zakupionych towarów 70.

Proszę zadekretować ww. operacje, przy czym spółdzielnia prowadzi ewidencję kosztów na „4" (minimalny wykaz kont i „5"(koszty handlowe i koszty zarządu).

Zadanie 13

W spółdzielni „Alfa" prowadzącej działalność handlową w zakresie art. spożywczych i chemicznych pozycje bilansowe i wynikowe na koniec grudnia 2007 r. przedstawiały się następująco (w tys. zł):

Fundusz udziałowy 1800	Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu 1500
Pożyczka udzielona na 3 lata 200	Budynek administracyjny 56
Zaciągnięta pożyczka 6-miesięczna 40	Zapasy w sklepach art. spożywczych i chem. 740

Gotówka w kasach sklepowych 174	Należności od dostawcy - spółdzielni mleczarskiej 6
Samochód dostawczy 126	Usługi remontowe (chłodnie w sklepach) 52
Kasy fiskalne i wyposażenie sklepów 160	Środki pieniężne na rach. bankowym 110,
Budynki sklepów 560	Przychody ze sprzedaży towarów 1800
Koszty prac rozwojowych 28	Oprogramowanie komputerowe 4
Należności od odbior. Towarów (term. płatn. 14 m-cy) 392	Akcje przeznaczone do obrotu 224
Straty nadzwyczajne 64,	Usługi bankowe 98
Zaliczki wypłacone pracowni. na poczet wynagrodzeń 16	Niepodzielony zysk z lat ub. (30% f. udziałowego) ……

Na ich podstawie proszę sporządzić uproszczony bilans i rachunek zysków i strat, wyliczając potrzebne dane.

Zadanie 14

Stany wybranych składników aktywów i pasywów wykazanych w bilansie przedsiębiorstwa „Glob" sporządzonym na 31.12.200x r. kształtowały się następująco:

- Środki pieniężne w banku 28580
- Środki pieniężne w kasie 484
- Rozrachunki z tytułu dostaw i usług 12561 (Dt), 26512 (Ct)
- Zapasy towarów 9542

Stany należności i zobowiązań z tytułu dostaw i usług stanowią sumy nie uregulowanych przez odbiorców faktur za sprzedane towary oraz nie zapłaconych faktur za otrzymane dostawy (patrz tabela).

Lp.	Konto	Saldo na 31.12.200x r.	
		Dt	Ct
1.	Alfa	3526	-
2.	Centra	7615	-
3.	Gryf	1420	-
4.	Pegaz	-	8467
5.	Remus	-	18045

Razem	12561	26512

W styczniu miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

1. Uregulowano przelewem bankowym zobowiązanie z tytułu otrzymanej w ubiegłym okresie sprawozdawczym dostawy towarów zakupionych w przedsiębiorstwie Remus (WB) 18045
2. Otrzymano i przyjęto do magazynu dostawę towarów zakupionych w przedsiębiorstwie Saturn –dowód przyjęcia materiałów (ceną ewidencyjną jest cena zakupu), faktura płatna przelewem w ciągu 14 dni 5024
3. Przedsiębiorstwo Gryf uregulowało przelewem należności za dostawę towarów(WB) 1420
4. Przyjęto wpłatę gotówki do kasy tytułem uregulowania przez przedsiębiorstwo Centra należności za dostawę – dowód wpłaty gotówki 7615
5. Z powodu złej jakości zwrócono przedsiębiorstwu Pegaz część uprzednio przyjętych do magazynu towarów- dowód wydania , nota obciążeniowa 467
6. Uregulowano przelewem bankowym zobowiązanie z tytułu otrzymanej dostawy towarów zakupionych w przedsiębiorstwie Pegaz (WB) 8000.
7. Sprzedano za gotówkę i wydano towary przedsiębiorstwu Uran, wartość w cenie zakupu 2000, wartość w cenie sprzedaży 2400.

Polecenia:

- Otworzyć konta księgi głównej i ksiąg pomocniczych do konta „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”,
- Zaewidencjonować operacje gospodarcze,
- Sporządzić zestawienie obrotów i sald kont analitycznych,
- Zamknąć konto „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

RACHUNEK PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH – podstawowe informacje

RPP jest składnikiem sprawozdania finansowego sporządzanym w jednostkach podlegających obowiązkowi corocznego badania i ogłaszania sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 64 ust. 1 Ustawy o rachunkowości. Dostarcza on informacji o przychodach i rozchodach środków pieniężnych w okresie objętym sprawozdaniem i pozwala ocenić zdolność płatniczą oraz wypłacalność jednostki. Zasady sporządzania RPP, jego układ i treść objaśnia Krajowy Standard Rachunkowości nr 1 „Rachunek przepływów pieniężnych" (obowiązujący od 29.08.2003 r.), który w znacznej części pokrywa się s MSR nr 7 o sprawozdaniu z przepływów środków pieniężnych.

Definicje z KSR nr 1

Środki pieniężne - są to określone w ustawie aktywa pieniężne, znajdujące się w obrocie gotówkowym lub w obrocie następującym za pośrednictwem bieżących rachunków bankowych. Zalicza się do nich gotówkę w kasie oraz depozyty płatne na żądanie;

Ekwiwalenty środków pieniężnych - są to te aktywa pieniężne, nie zaliczane do środków pieniężnych oraz inne aktywa finansowe, które charakteryzują się jednocześnie niżej wymienionymi cechami:

1) wysokim stopniem płynności, to jest łatwością wymiany na określoną kwotę środków pieniężnych,
2) nieznacznym ryzykiem utraty wartości oraz
3) krótkim terminem płatności lub wymagalności.

W szczególności są to aktywa pieniężne, których termin płatności lub wymagalności nie jest dłuższy niż 3 miesiące od dnia ich otrzymania, wystawienia, nabycia lub założenia lokaty;

Przepływy pieniężne - są to wpływy i wydatki środków pieniężnych i ich ekwiwalentów w jednostce;

Pieniężne koszty i korzyści - są to poniesione przez jednostkę koszty i osiągnięte przychody, które spowodowały w danym okresie w jednostce wydatek lub wpływ środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów;

Działalność operacyjna - jest to podstawowy rodzaj działalności jednostki oraz inne rodzaje działalności, nie zaliczone do działalności inwestycyjnej (lokacyjnej) lub finansowej;

Działalność inwestycyjna (lokacyjna) - jest to działalność, której przedmiotem jest zakup lub sprzedaż rzeczowych aktywów trwałych (środków trwałych, środków trwałych w budowie), wartości niematerialnych i prawnych, długoterminowych inwestycji i krótkoterminowych aktywów finansowych (z wyjątkiem środków pieniężnych i ich ekwiwalentów) oraz związane z tym pieniężne koszty i korzyści, z wyjątkiem dotyczących podatku dochodowego;

Działalność finansowa - jest to działalność, której przedmiotem jest pozaoperacyjne pozyskiwanie źródeł finansowania lub ich spłata oraz związane z tym pieniężne koszty i korzyści, z wyjątkiem dotyczących podatku dochodowego. Wystąpienie przepływów pieniężnych w działalności finansowej powoduje zmiany rozmiarów i relacji kapitału (funduszu) własnego i zadłużenia finansowego jednostki (jeżeli jednostka korzysta z obcych źródeł finansowania).

Metody sporządzania RPP

- **bezpośrednia** - polega na wykazywaniu podstawowych tytułów wpływów i wydatków działalności operacyjnej jako odrębnych pozycji rachunku przepływów pieniężnych, a następnie ich zsumowaniu do kwoty przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej.
- **pośrednia** - polega na tym, że wynik finansowy netto roku obrotowego koryguje się o pozycje niepowodujące zmian stanu środków pieniężnych lub ich ekwiwalentów, jak też o wyniki innych działalności niż operacyjna oraz elementy pieniężne wyniku, które zalicza się do właściwych rodzajów działalności (inwestycyjnej, finansowej).

W metodzie pośredniej zatem wynik finansowy netto zostaje drogą odpowiednich korekt doprowadzony do wyniku "kasowego", tj. do wartości przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej. Korekty polegają głównie na:

- wyłączeniu pozycji niepieniężnych (np. amortyzacji, zmiany stanu rezerw, wyniku na działalności inwestycyjnej),
- wyłączeniu przychodów i kosztów wpływających na wynik finansowy, ale dotyczących działalności inwestycyjnej lub finansowej (np. zapłacone odsetki od kredytów, odsetki otrzymane z tytułu inwestycji, otrzymane dywidendy),
- uwzględnieniu zmian stanu krótkoterminowych aktywów (zapasów, należności, rozliczeń międzyokresowych) oraz zobowiązań związanych z działalnością operacyjną.

Wyboru jednej z dwóch metod dokonuje się jedynie w odniesieniu do przepływów z działalności operacyjnej; dla pozostałych rodzajów działalności – inwestycyjnej i finansowej, stosowana jest metoda bezpośrednia.

Dodatkowe informacje i objaśnienia do rachunku przepływów pieniężnych

W informacji dodatkowej (element sprawozdania finansowego) powinny znaleźć się:

a) objaśnienie struktury środków pieniężnych przyjętych do rachunku przepływów pieniężnych, jeżeli różni się ona od ich struktury przyjętej przy sporządzaniu bilansu,

b) uzgodnienie przepływów pieniężnych netto działalności operacyjnej ustalonych metodą bezpośrednią z przepływami pieniężnymi netto tej działalności ustalonymi metodą pośrednią - w przypadku sporządzenia przez jednostkę rachunku przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią,

c) wyjaśnienie przyczyny znaczących różnic pomiędzy zmianami stanu niektórych pozycji bilansu oraz zmianami tych samych pozycji wykazanych w rachunku przepływów pieniężnych.

Wzory rachunku przepływów pieniężnych wg załącznika 1 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek innych niż banki i zakłady ubezpieczeń:

a) Rachunek przepływów pieniężnych - Metoda bezpośrednia

			Treść pozycji	

A.			**Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej**	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Sprzedaż	
		2.	Inne wpływy z działalności operacyjnej	
	II.		**Wydatki**	
		1.	Dostawy i usługi	
		2.	Wynagrodzenia netto	
		3.	Ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz inne świadczenia	
		4.	Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym	
		5.	Inne wydatki operacyjne	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I+/-II)**	
B.			Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	
		2.	Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	
		3.	Z aktywów finansowych, w tym:	
			a) w jednostkach powiązanych	
			b) w pozostałych jednostkach	
			- zbycie aktywów finansowych	
			- dywidendy i udziały w zyskach	
			- spłata udzielonych pożyczek długoterminowych	
			- odsetki	
			- inne wpływy z aktywów finansowych	
		4.	Inne wpływy inwestycyjne	
	II.		**Wydatki**	
		1.	Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	

		2.	Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	
		3.	Na aktywa finansowe, w tym:	
			a) w jednostkach powiązanych	
			b) w pozostałych jednostkach	
			- nabycie aktywów finansowych	
			- udzielone pożyczki długoterminowe	
		4.	Inne wydatki inwestycyjne	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I-II)**	
C.			Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału	
		2.	Kredyty i pożyczki	
		3.	Emisja dłużnych papierów wartościowych	
		4.	Inne wpływy finansowe	
	II.		**Wydatki**	
		1.	Nabycie udziałów (akcji) własnych	
		2.	Dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli	
		3.	Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli, wydatki z tytułu podziału zysku	
		4.	Spłaty kredytów i pożyczek	
		5.	Wykup dłużnych papierów wartościowych	
		6.	Z tytułu innych zobowiązań finansowych	
		7.	Płatności zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego	
		8.	Odsetki	
		9.	Inne wydatki finansowe	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I-II)**	

D.			Przepływy pieniężne netto razem (A.III+/-B.III+/-C.III)	
E.			Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych, w tym:	
			- zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych	
F.			Środki pieniężne na początek okresu	
G.			Środki pieniężne na koniec okresu (F+/-D), w tym:	
			- o ograniczonej możliwości dysponowania	

b) Rachunek przepływów pieniężnych - Metoda pośrednia

			Treść pozycji	
A.			Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	
	I.		**Zysk (strata) netto**	
	II.		**Korekty razem**	
		1.	Amortyzacja	
		2.	Zyski (straty) z tytułu różnic kursowych	
		3.	Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)	
		4.	Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej	
		5.	Zmiana stanu rezerw	
		6.	Zmiana stanu zapasów	
		7.	Zmiana stanu należności	
		8.	Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyjątkiem pożyczek i kredytów	
		9.	Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	
		10.	Inne korekty	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I+/-II)**	
B.			Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	
		2.	Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	

		3.	Z aktywów finansowych, w tym:	
			a) w jednostkach powiązanych	
			b) w pozostałych jednostkach	
			- zbycie aktywów finansowych	
			- dywidendy i udziały w zyskach	
			- spłata udzielonych pożyczek długoterminowych	
			- odsetki	
			- inne wpływy z aktywów finansowych	
		4.	Inne wpływy inwestycyjne	
	II.		**Wydatki**	
		1.	Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	
		2.	Inwestycje w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne	
		3.	Na aktywa finansowe, w tym:	
			a) w jednostkach powiązanych	
			b) w pozostałych jednostkach	
			- nabycie aktywów finansowych	
			- udzielone pożyczki długoterminowe	
		4.	Inne wydatki inwestycyjne	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I-II)**	
C.			Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Wpływy netto z wydania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału	
		2.	Kredyty i pożyczki	
		3.	Emisja dłużnych papierów wartościowych	
		4.	Inne wpływy finansowe	

	II.	**Wydatki**	
	1.	Nabycie udziałów (akcji) własnych	
	2.	Dywidendy i inne wypłaty na rzecz właścicieli	
	3.	Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli, wydatki z tytułu podziału zysku	
	4.	Spłaty kredytów i pożyczek	
	5.	Wykup dłużnych papierów wartościowych	
	6.	Z tytułu innych zobowiązań finansowych	
	7.	Płatności zobowiązań z tytułu umów leasingu finansowego	
	8.	Odsetki	
	9.	Inne wydatki finansowe	
	III.	**Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I-II)**	
D.		Przepływy pieniężne netto razem (A.III+/-B.III+/-C.III)	
E.		Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych, w tym:	
		- zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych	
F.		Środki pieniężne na początek okresu	
G.		Środki pieniężne na koniec okresu (F+/-D), w tym:	
		- o ograniczonej możliwości dysponowania	

Zadanie 19 *(rachunek przepływów pieniężnych)*

Firma „DELTA" S.A. prowadzi działalność handlową. Dane są bilans, rachunek zysków i strat oraz informacje dodatkowe spółki :

Bilans Spółki „DELTA" na dzień 31.12.2002

w PLN

		Treść pozycji	31.12.2001	31.12.2002	Zmiana stanu
		AKTYWA			
A.		**Aktywa trwałe**	**120 000**	**110 000**	
	I.	Rzeczowe aktywa trwałe	120 000	110 000	
B.		**Aktywa obrotowe**	**61 000**	**110 000**	
	I.	Zapasy towarów	20 000	15 000	
	II.	Należności z tytułu dostaw i usług	30 000	65 000	
	III.	Udziały i akcje	3 000	0	
	IV.	Środki pieniężne	8 000	25 000	
	V.	Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	0	5 000	
		Aktywa razem	**181 000**	**220 000**	
		PASYWA			
A.		**Kapitał własny**	138 000	173 000	
	I.	Kapitał zakładowy	50 000	61 000	
	II..	Kapitał zapasowy	53 000	74 000	
	III.	Zysk netto roku obrotowego	35 000	38 000	
B.		**Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania**	**43 000**	**47 000**	
	I.	Kredyty długoterminowe	18 000	20 000	
	II.	Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	20 000	14 000	
	III.	Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	5 000	6 000	
	IV.	Rezerwy z tytułu pod. doch. odroczonego	0	2 000	

	V.	Pozostałe rezerwy	0	5 000	
		Pasywa razem	**181 000**	**220 000**	

Rachunek zysków i strat Spółki „DELTA" za rok 2002

w PLN

A.		Przychody ze sprzedaży towarów	450 000
B.		Koszty działalności operacyjnej	395 000
	I.	Amortyzacja	10 000
	II.	Usługi obce	70 000
	III.	Zużycie materiałów i energii	2 000
	IV.	Wynagrodzenia i ubezpieczenia społeczne	48 000
	V.	Pozostałe koszty rodzajowe	5 000
	VI.	Wartość sprzedanych towarów	260 000
C.		Zysk ze sprzedaży	55 000
D.		Pozostałe przychody operacyjne	0
E.		Pozostałe koszty operacyjne	5 000
F.		Zysk z działalności operacyjnej	50 000
G.		Przychody finansowe	2 000
H.		Koszty finansowe	3 000
I.		Zysk z działalności gospodarczej	49 000
J.		Wynik na zdarzeniach nadzwyczajnych	0
K.		Wynik brutto	49 000

L.		Podatek dochodowy	11 000
M.		Zysk netto	38 000

Informacje dodatkowe

1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług na początek i na koniec okresu dotyczyły zakupionych usług.
2. 30.06.2002 r. spółka zapłaciła za polisę ubezpieczeniową obowiązującą od 1.07.2002 r. do 30.06.2003 r. W rachunku zysków i strat został wykazany koszt ubezpieczenia przypadający na dany rok – 5 000 zł. Pozostała kwota – 5 000 zł zwiększyła stan rozliczeń międzyokresowych czynnych.
3. Pozostałe rezerwy dotyczą gwarancji udzielonych firmie, której sytuacji finansowa uległa pogorszeniu.
4. Przychody finansowe dotyczą zysku ze zbycia na giełdzie papierów wartościowych – inwestycji w akcje (cena sprzedaży 5 000, wartość sprzedanych akcji 3 000.
5. Koszty finansowe w kwocie 3 000 dotyczą odsetek od kredytów długoterminowych, przy czym 1 000 zł zostało zapłacone, a 2 000 powiększyło wartość zobowiązań.
6. Dokonano podziału zysku z roku ubiegłego:
   a) wypłacono dywidendy w kwocie 14 000 zł,
   b) pozostała część zysku (21 000 zł) zwiększyła kapitał zapasowy
7. Zwiększenie się kapitału zakładowego nastąpiło w wyniku emisji akcji o wartości 21 000 zł opłaconych w całości gotówką.
8. Koszty wynagrodzeń oraz koszty zużycia materiałów i energii zostały w całości wypłacone.
9. Środki pieniężne w kwocie 5 000 zł stanowią lokaty pieniężne przeznaczone jako zabezpieczenie zaciągniętych kredytów długoterminowych.

Polecenie:

Sporządzić rachunek przepływów pieniężnych metodą bezpośrednią ii pośrednią oraz ocenić ich funkcję informacyjną.

Rozwiązanie zadania:

I. ARKUSZ DO ANALIZY INFORMACJI NA POTRZEBY SPORZĄDZENIA RACHUNKU PRZEPŁYWÓW PIENIĘŻNYCH

Pozycja	**Metoda bezpośrednia**	**Metoda pośrednia**
1. Amortyzacja	Amortyzacja nie jest uwzględniana jako wydatek, gdyż nie wiąże się z rozchodem środków pieniężnych	Jest uwzględniona w zysku memoriałowym – trzeba skorygować koszty – czyli dodać amortyzację do zysku netto
2. Zmiana w stanie należności	Wartość należności handlowych zwiększyła się – część przychodów ze sprzedaży (450 000) nie wpłynęła w postaci środków pieniężnych – od przychodów odejmujemy przyrost należności	Odejmujemy od zysku netto przyrost należności
3. Zmiana stanu zapasów/wydatki z tytułu zakupu towarów		
4.Zmiany stanu zobowiązań krótkoterminowych/wydatki z tytułu zakupu usług		
5. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych/wydatki na ubezpieczenia		
6. Zmiana stanu rezerw na zobowiązania		
7. Zmiana stanu zobowiązań podatkowych i rezerw na		

podatek dochodowy odroczony/wydatki z tytułu zapłaconych podatków		
8. Wynik na działalności inwestycyjnej/wpływy ze sprzedaży aktywów działalności inwestycyjnej		
9. Odsetki od otrzymanych kredytów/wydatki z tytułu odsetek		
10. Podwyższenie kapitału/wydatki z tytułu wypłaty dywidend		

II. Rachunek przepływów pieniężnych firmy „DELTA" za rok 2002 (metoda pośrednia)

			Wyszczególnienie	**Kwota**
A.			Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej	
	I.		**Zysk (strata) netto**	
	II.		**Korekty razem**	
		1.	Amortyzacja	
		2.	Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)	
		3.	Zysk (strata) z działalności inwestycyjnej	
		4.	Zmiana stanu rezerw	
		5.	Zmiana stanu zapasów	
		6.	Zmiana stanu należności	

		7.	Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych	
		8.	Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I+/-II)**	
B.			Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Zbycie aktywów finansowych	
	II.		**Wydatki**	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I-II)**	
C.			Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Wpływy netto z emisji akcji i innych instrumentów kapitałowych	
	II.		**Wydatki**	
		1.	Zapłacone dywidendy	
		2.	Odsetki	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I-II)**	
D.			Przepływy pieniężne netto razem (A.III+/-B.III+/-C.III)	
F.			Środki pieniężne na początek okresu	
G.			Środki pieniężne na koniec okresu (F+/-D), w tym:	
			- o ograniczonej możliwości dysponowania	

III. Rachunek przepływów pieniężnych firmy „DELTA” za rok 2002 (metoda bezpośrednia)

			Treść pozycji	
A.			**Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej**	
	I.		**Wpływy**	
		1.	Sprzedaż	

	II.		**Wydatki**	
		1.	Dostawy i usługi	
		2.	Wynagrodzenia	
		4.	Podatki i opłaty o charakterze publicznoprawnym	
		5.	Inne wydatki operacyjne	
	III.		**Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (I+/-II)**	
B.			……. – dalej jak w metodzie pośredniej	……

Podstawy rachunkowości

(Zadania)

Zadanie 1 *(klasyfikacja majątku)*

Fabryka Samochodów Osobowych „Fiord” S.A. w dniu 31 grudnia ubiegłego roku obrotowego dysponowała następującymi zasobami majątkowymi i źródłami ich pochodzenia:

1.	Środki na rachunku bankowym	16.	Samochody wytworzone, przeznaczone do sprzedaży
2.	Kwota podatku VAT (do zwrotu)	17	Samochody osobowe używane w komórkach zarządu
3.	Lakier samochodowy	18	Środki pieniężne na rachunkach
4.	Wartość wyemitowanych obligacji własnych 2-letnich	19.	Kapitał zapasowy
5.	Niezapłacone cło za sprowadzone ze Szwecji maszyny	20.	Pożyczka udzielona Sp. z o.o. „Orion” o terminie spłaty 3 lata
6.	Prawo wieczystego użytkowania gruntów	21.	Obce weksle o terminie realizacji 1 miesiąc
7.	Kwoty należne od pracowników z tytułu zaliczek na	22.	Teren użytkowany jako parking dla wytworzonych

	koszty podróży		samochodów
8.	Budynki hal produkcyjnych	23.	Fotele samochodowe
9.	Nabyte licencje	24.	Nie wypłacone wynagrodzenia
10.	Wyposażenie biura zarządu (meble)	25.	Kapitał rezerwowy tworzony zgodnie ze statutem spółki
11.	Nie podzielony wynik finansowy z lat poprzednich	26.	Zakupione grunty traktowane jako lokata długoterminowa
12.	Kapitał zakładowy	27.	Oprogramowanie sterujące procesem produkcyjnym
13.	Obligacje Gminy Gdańsk – termin wykupu 3 lata	28.	Części zamienne do maszyn
14.	Zaciągnięte kredyty obrotowe	29	Zaliczki otrzymane od odbiorców na poczet przyszłych dostaw
15.	Nabyta wartość firmy	30.	Zestawy komputerowe

Proszę dokonać klasyfikacji powyższych składników do odpowiednich grup aktywów i pasywów:

Aktywa	Nr poz.	Pasywa	Nr poz.
A. Aktywa trwałe:		A. Kapitały własne	
I. Wartości niematerialne i prawne	…….	I. Kapitał podstawowy	……..
II. Rzeczowe aktywa trwałe	…….	II. Kapitały samofinansowania	……..
III. Należności długoterminowe	…….		
IV. Inwestycje długoterminowe	…….		
B. Aktywa obrotowe		B. Zobowiązania (Kapitały obce)	
I. Zapasy	…….	I. Rezerwy na zobowiązania	…….
II. Należności krótkoterminowe	…….	II. Zobowiązania długoterminowe	…….
III. Inwestycje krótkoterminowe	…….	III. Zobowiązania krótkoterminowe	…….

Zadanie 2 *(bilans majątkowy)*

Spółka akcyjna. „SSS” w Pile na ul. Klonowej 15 dysponuje na dzień 31.12.2002 r. następującymi składnikami majątku i źródłami ich pochodzenia (w tys. zł):

1) bony pieniężne NBP 40

2) wartość wyprodukowanego obuwia znajdującego się w magazynie	70
3) grunty i budynki wykorzystywane do prowadzenia działalności	475
4) kredyt bankowy zaciągnięty 1.03 2002 r. na 18 miesięcy	170
5) skóra do produkcji obuwia	20
6) kapitał zakładowy	600
7) maszyny i urządzenia	250
8) kauczuk	27
9) wartość firmy	35
10) obligacje Skarbu Państwa o terminie wykupu powyżej 1 roku	10
11) wartość nie wypłaconych pracownikom wynagrodzeń	30
12) kapitał zapasowy	120
13) strata w bieżącym okresie	15
14) środki pieniężne w banku	53
15) wartość nie zapłaconych faktur przez odbiorców obuwia	90
16) działka w centrum Piły (do zbycia)	130
17) skumulowany wynik z lat ubiegłych	75
18) zaciągnięte pożyczki długoterminowe	220

Na podstawie powyższych danych proszę sporządzić bilans zamknięcia na 31.12.200X r.

Zadanie 3 *(bilans majątkowy wg wzoru bilansu w Uor)*

Przedsiębiorstwo produkcyjno-handlowe „Sawa” w Lublinie, ul. Wschodnia 34, posiadała na dzień 31.12.200X r. następujące składniki majątku (w tys. zł):

1) kapitał zakładowy	8 700
2) kapitał zapasowy	3 900
3) budynki administracyjne i magazyny (wykorzystywane na potrzeby działalności)	1 800
4) owoce do produkcji soków	350
5) zaliczki wypłacone pracownikom na zakup paliwa	20
6) prawo do rejestracji znaku towarowego	30
7) hala produkcyjna	2 400
8) budynek sklepu firmowego	920
9) weksel obcy wymagalny w ciągu 1 msc.	5
10) wyprodukowane soki	2 700
11) udzielone firmie „Wars” (niepowiązanej) pożyczki długoterminowe	1 500
12) urządzenia do sortowania owoców i produkcji soków	3 180
13) środki pieniężne w banku	1 615

14) nie podzielony zysk z lat ubiegłych	300
15) zaległe podatki	800
16) akcje obcych jednostek (niepowiązanych) przeznaczone do obrotu	1 000
17) zobowiązania z tytułu dostaw	1 550
18) nie wypłacone wynagrodzenia	175
19) kwoty należne od odbiorców (w tym 1 000 zł o terminie wymagalności 1,5 roku)	3 100
20) spółdzielcze własnościowe prawo do lokali	570
21) maszyny do produkcji opakowań	2 100
22) udzielony przez bank X kredyt obrotowy	940
23) fundusz specjalny	835
24) papier do produkcji opakowań	10
25) pięcioletni kredyt bankowy	2 400
26) zysk netto w bieżącym roku	1 700

Na podstawie powyższych informacji należy sporządzić bilans spółki na 31.12.200X r., wykorzystując załączony arkusz bilansowy.

Zadanie 4 *(czynności księgowe od bilansu otwarcia do bilansu zamknięcia)*

Bilans spółki z o.o. „Omega" na początek okresu zawiera następujące pozycje (w zł):

Aktywa		**Pasywa**	
Środki trwałe	42 000	Kapitał zakładowy	55 000
Należności od odbiorców	30 000	Kapitał zapasowy	12 000
Rachunek bieżący	26 500	Zysk netto	23 200
Kasa	1 500	Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń	4 800
		Zobowiązania z tytułu podatków	5 000
Suma aktywów	100 000	Suma pasywów	100 0000

W okresie miały miejsce następujące operacje:

Lp.	**Treść operacji:**	**Dekretacja**
1.	Przyjęto do magazynu dostawę materiałów zakupionych od dostawcy – otrzymano fakturę płatną w następnym okresie – 4 600	
2.	Podjęto z rachunku bieżącego do kasy na wypłatę zaległych wynagrodzeń (czek gotówkowy) – 4 800.	

3.	Zakupiono program księgowy i przyjęto go do używania. Fakturę opłacono przelewem (Wb) – 3 500.	
4.	Przyjęto wkład nowego udziałowca w postaci materiałów. Materiały przyjęto do magazynu – 6 000.	
5.	Wypłacono pracownikom (na podstawie listy płac) zaległe wynagrodzenia z kasy – 4 800.	
6.	Odbiorca uregulował część należności przelewem bankowym – 20 000 (Wb)	
7.	Wniosek o zaliczkę – wypłacono z kasy pracownikowi K. Górnemu zaliczkę na zakup materiałów – 200	
8.	Zaciągnięto kredyt bankowy z którego spłacono część zobowiązań z tytułu podatków – 4 000.	
9.	Rozliczenie zaliczki – K. Górny przedstawił rachunek na kwotę 150 za zakupione materiały, które przyjęto do magazynu, oraz wpłacił do kasy pozostałą z rozliczenia kwotę	
10.	Przeznaczono część wygospodarowanego w poprzednim okresie zysku netto na powiększenie kapitału zapasowego 7 200	

Polecenia do wykonania:

1. Proszę otworzyć konta według bilansu otwarcia.

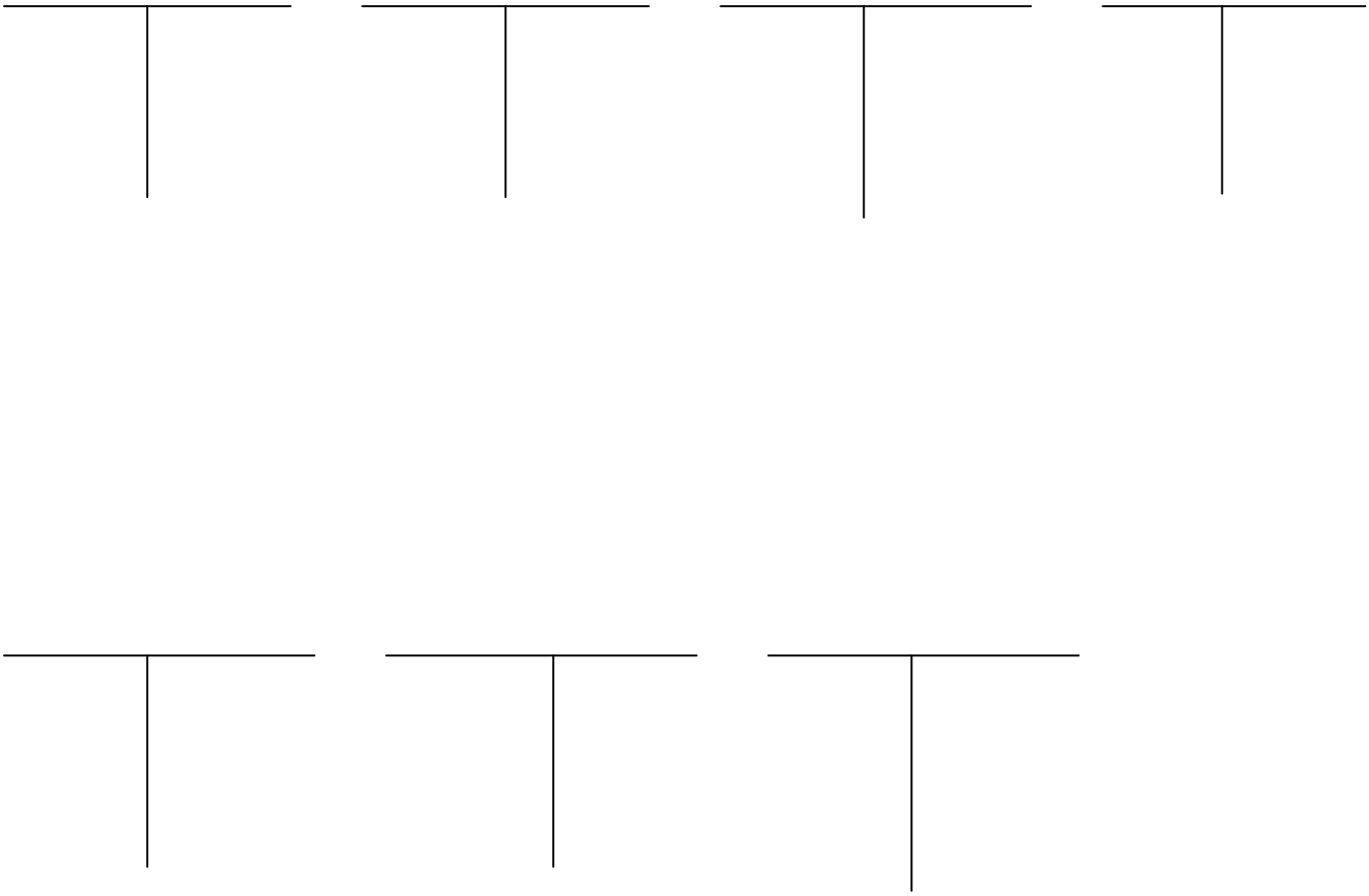
2. Zaksięgować operacja w okresie.

3. Sporządzić zestawienie obrotów i sald.

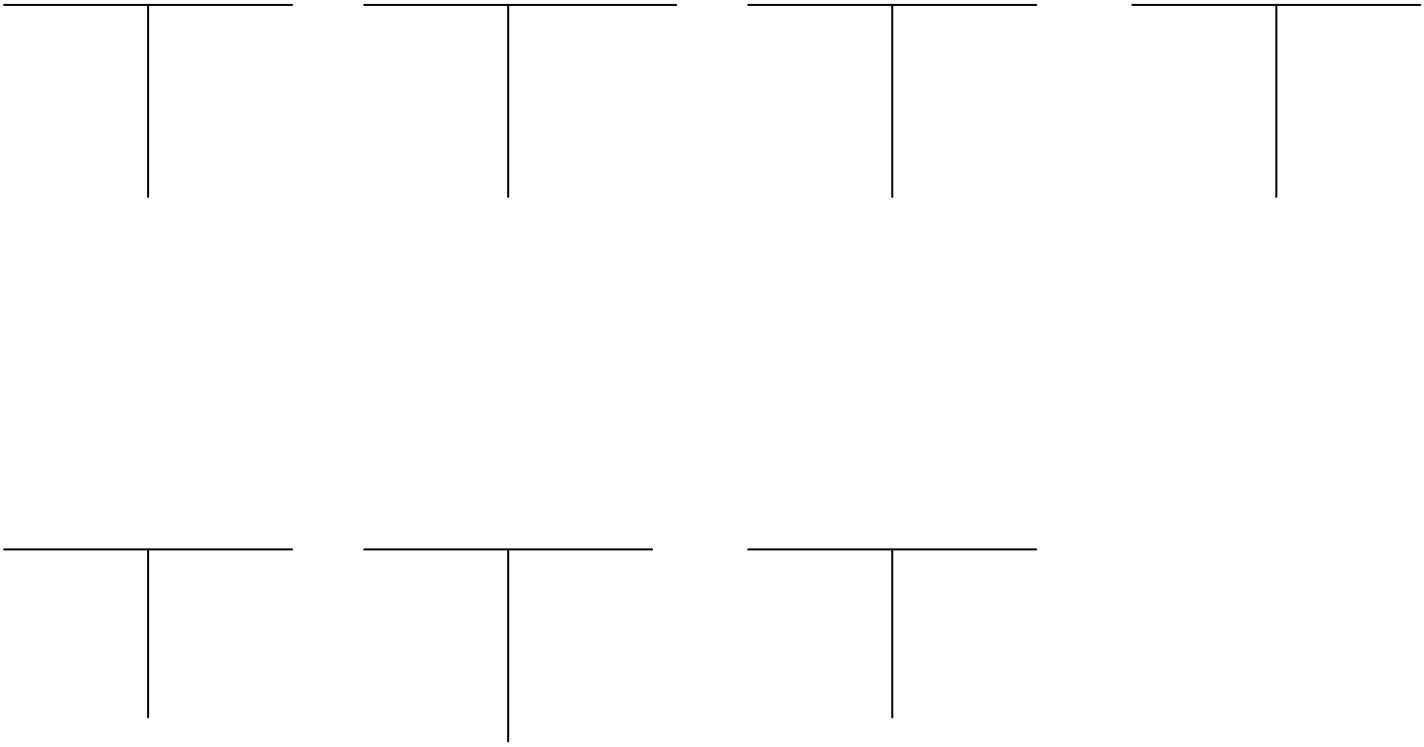
4. Sporządzić bilans zamknięcia.

Rozwiązanie:

I. Konta księgi głównej – aktywne:



II. Konta księgi głównej - pasywne:



III. Zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej (kont syntetycznych)

Lp.	Nazwa konta	Obroty		Salda	
		Dt (Wn)	Ct (Ma)	Dt (Wn)	Ct (Ma)

1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					
11.					
12.					
13.					
14.					
Razem					

IV. Bilans zamknięcia:

Aktywa	Wartość	**Pasywa**	Wartość
A. Aktywa trwałe:		A. Kapitały własne:	

B. Aktywa obrotowe		B. Kapitały obce:	
Suma aktywów		Suma pasywów	

Zadanie 5 *(operacje bilansowe)*

Zgodnie z bilansem otwarcia na 1.01. konta spółki z o.o. „Alfa" wykazywały następujące salda początkowe::

Lp.	**Nazwa konta**	**Saldo konta księgo głównej**	
		Wn	**Ma**
1.	Towary	17 200	
2.	Kasa	2 200	
3.	Rachunek bieżący	35 600	
4.	Należności od odbiorców (w tym od odbiorcy X)	6 600	
5.	Zobowiązania z tyt. wynagrodzeń		3 700
6.	Środki trwałe	13 200	
7.	Środki trwałe w budowie	8 200	
8.	Wynik finansowy (zysk netto)		8 000
9.	Kapitał zakładowy		50 000
10.	Kapitał zapasowy		12 000
11.	Kredyty bankowe krótkoterminowe		9 300
	Razem	83 000	83 000

W styczniu miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

Lp.	Treść operacji:	Kwota
1.	Przyjęto budowany we własnym zakresie nowy środek trwały	5 800
2.	Odbiorca X zwrócił część zakupionych w poprzednim miesiącu towarów z powodu złej jakości. Reklamację uznano przyjmując towary do magazynu. Wystawiono fakturę korygującą.	1 200
3.	W drodze zmiany umowy spółki podwyższono kapitał zakładowy: a) wartość nominalna nowych udziałów b) wspólnicy objęli udziały za wkłady pieniężne (po wartościach wyższych od nominału). Środki wpłacono na rachunek bieżący	 10 000 12 000
4.	Podjęto z banku do kasy na gotówkę	4 000
5.	Wypłacono zaległe wynagrodzenia	3 700
6.	Zakupiono i przyjęto do magazynu towary. Otrzymano fakturę płatną w ciągu 14 dni.	2 200
7.	W toku inwentaryzacji stwierdzono niedobór towarów w magazynie. Winą obciążono magazyniera	600
8.	Otrzymano od odbiorców czek rozrachunkowy na pokrycie części należności	800
9.	Zgodnie z wyciągiem bankowym: a) dokonano przelewu na rachunki wspólników kwot tytułem wypłat dywidend b) zrealizowano obcy czek rozrachunkowy c) zapłacono fakturę dostawcy towarów d) spłacono ratę kredytu e) pracownik magazynu wpłacił należność	 3 000 800 2 200 3 800 600

Polecenia do wykonania:

a) otworzyć konta podanymi saldami i zaksięgować powyższe operacje przyjmując, że jednostka jest w posiadaniu wszystkich potrzebnych dowodów księgowych,
b) sporządzić zestawienie obrotów i sald,
c) zamknąć konta,
d) sporządzić bilans zamknięcia na 31.01.

Zadanie 6 *(elementy wyniku finansowego)*

Na podstawie poniższych danych dotyczących zdarzeń, które miały miejsce w jednostce w danym okresie określić jaka kategoria wynikowa wystąpiła przy każdej z nich i uzupełnić formularz rachunku wyników.:

1) wartość faktur za usługi telekomunikacyjne za bieżący miesiąc	1 700
2) bank naliczył odsetki od zaciągniętych kredytów	2 500
3) wartość zniszczonych na skutek pożaru składników majątku	5 000
4) koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych	195 000
5) wartość otrzymanych w darowiźnie aktywów	10 000
6) zapłacone kary za nie przestrzeganie przepisów o ochronie środowiska	4 500
7) wynagrodzenia pracowników administracyjnych	23 000
8) koszt szkolenia głównego księgowego	31200
9) przychody ze sprzedaży produktów	250 000
10) otrzymano dywidendy od posiadanych akcji obcych jednostek	6 700
11) koszty powstałe przy sprzedaży produktów (transport, załadunek)	2 200
12) zrealizowane różnice dodatnie	2 300
13) odszkodowanie od PZU za utratę składników majątku	3 300
14) wartość odpisanych nieściągalnych należności	7 700

a) podstawowa działalność operacyjna

- przychody:
- koszt wyrobów sprzedanych:
- koszty sprzedaży
- koszty ogólnego zarządu

b) pozostała działalność operacyjna

- pozostałe przychody operacyjne:
- pozostałe koszty operacyjne:

c) działalność finansowa

- przychody finansowe:
- koszty finansowe:

d) zdarzenia nadzwyczajne:

- zyski nadzwyczajne:
- straty nadzwyczajne:

RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT[13]

(wariant kalkulacyjny)

sporządzony za okres .....

[13] Rachunek wyników został uproszczony dla celów dydaktycznych.

A.	Przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	.....
B.	Koszt sprzedanych produktów, towarów, materiałów	.....
C.	**Wynik brutto na sprzedaży /zysk lub strata/ (A-B)**	**.....**
D.	Koszty sprzedaży	**.....**
E.	Koszty ogólnego zarządu	**.....**
F.	**Wynik na sprzedaży /zysk lub strata/ (C-D-E)**	**.....**
G.	Pozostałe przychody operacyjne	.....
H.	Pozostałe koszty operacyjne	.....
I.	**Wynik na działalności operacyjnej /zysk lub strata/ (F+G-H)**	**.....**
J.	Przychody finansowe	.....
K.	Koszty finansowe	.....
Wynik na działalności gospodarczej /zysk lub strata/ (I+J-K)		**.....**
L.	Wynik na zdarzeniach nadzwyczajnych (M.I – M. II)	.....
	I. Zyski nadzwyczajne	.....
	II. Straty nadzwyczajne	.....
M.	**Wynik brutto (L+/-M)**	**.....**
N.	Podatek dochodowy[14]	.....
O.	Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	.....
R.	**Wynik netto (N-O-P)**	**.....**

Zadanie 7 *(Wynik na sprzedaży – działalność handlowa)*

Jednostka handlowa posiada w magazynie 10 000 szt towaru zakupionego po 6 zł/szt. W okresie sprzedano 5000 szt towaru po cenie 10 zł/szt. Wiadomo również, że opłacono gotówką koszty wynajmu pomieszczeń magazynowych – 1 000 zł, zaś naliczone dla sprzedawcy wynagrodzenie wynosi 1 500 zł.

Obliczyć (w sposób pozaewidencyjny), jaki wynik na sprzedaży osiągnęła jednostka w bieżącym okresie?

Przychody ze sprzedaży .....

– Koszty:

a) ....

b) ....

c) ....

[14] Proszę przyjąć stopę podatku równą 28% i podstawę opodatkowania równą wynikowi brutto.

Przedstawić na odpowiednich kontach zapisy operacji, które miały miejsce w bieżącym okresie w jednostce i obliczyć wynik na sprzedaży dokonując potrzebnych księgowań:

Towar

Zadanie 8 *(Wynik na sprzedaży – działalność produkcyjna)*

Jednostka wytworzyła w okresie 4 000 szt wyroby gotowe, które wyceniono po koszcie rzeczywistym na 16 000 zł. Koszty administracyjne wyniosły 6 000 zł (upraszczając należy przyjąć, że wszystkie koszty administracyjne opłacono gotówką). W okresie sprzedano 1 000 szt wyrobów po 8 zł/szt i opłacono przelewem koszty transportu wyrobów do odbiorcy.
Obliczyć (w sposób pozaewidencyjny) wynik na sprzedaży w bieżącym okresie?

Przychody ze sprzedaży .....

– Koszty:
  a) ....
  b) ....
  c) ....

Przedstawić na odpowiednich kontach zapisy operacji, które miały miejsce w bieżącym okresie w jednostce i obliczyć

wynik na sprzedaży dokonując potrzebnych księgowań:

Wyroby

Zadanie 9 *(wynik na sprzedaży – działalność handlowa)*

Firma „Alfa" rozpoczęła działalność handlową. Bilans otwarcia na 1.12.200X r. przedstawiała się następująco:

Aktywa		**Pasywa**	
Kasa	11 000	Kapitał zakładowy	11 000
Suma aktywów	11 000	Suma pasywów	11 000

W grudniu zakupiono za gotówkę 10 ton towaru po cenie 1,0 zł/kg. Do końca roku sprzedano za gotówkę 8 ton po cenie 1,2 zł/kg. W związku z prowadzoną działalnością opłacono gotówką koszty składowania i transportu towarów do odbiorcy – 400. Od uzyskanego dochodu naliczono podatek wg stopy – 30%.

Proszę otworzyć konta saldami początkowymi, odtworzyć treść operacji i je zaksięgować, zamknąć konta oraz ustalić wynik finansowy i sporządzić bilans zamknięcia na 31.12. 200X roku.

Zadanie 10 *(konta analityczne i syntetyczne)*

W nowozałożonej hurtowni materiałów budowlanych „Wenus" w Toruniu salda wybranych kont na początek okresu przedstawiały się następująco:

- ✓ Towary – 60 000 (w tym: cement – 20 000; pustaki – 15 000, dachówka – 25 000)
- ✓ Zobowiązania wobec dostawców – 25 000 (są to zobowiązania wobec firmy „Dachpol")
- ✓ Rachunek bieżący – 55 000

W okresie sprawozdawczym miały miejsce następujące operacje:

Lp.	Dowód	Treść operacji	Kwota
1.	Fa, Pz	Faktura płatna pod koniec okresu otrzymana od firmy „Wema" za zakupione i przyjęte do magazynu pustaki	12 000
2.	Wz, Faktura korygująca	Zwrócono część dachówki zakupionej w poprzednim okresie w	5 000

		firmie „Dachpol” z powodu złej jakości – reklamacja została uznana	
3.	Wb	Uregulowano przelewem zobowiązania wobec spółki „Wema	12 000
4.	Fa,Pz	Faktura płatna w następnym okresie za zakupiony i przyjęty do magazynu cement od spółki „Elcem”	10 000

Otworzyć konta (do konta „Towary” i „Zobowiązania wobec dostawców” należy utworzyć konta analityczne) i zaksięgować operacje. Zamknąć konta oraz uzgodnić analitykę i syntetykę sporządzając zestawienia obrotów i sald kont analitycznych.

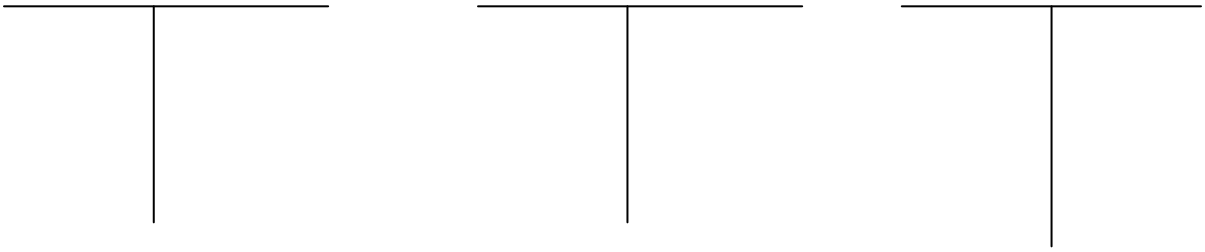
Rozwiązanie:

Ewidencja syntetyczna:

Towary	Zobowiązania wobec dostawców	Rachunek bieżący

Ewidencja analityczna do konta „Towary”:

Ewidencja analityczna do konta „Zobowiązania wobec dostawców”:



Zestawienie obrotów i sald kont analitycznych do konta „Towary”

Lp.	Nazwa konta	Obroty		Salda	
		Dt (Wn)	Ct (Ma)	Dt (Wn)	Ct (Ma)
15.	„Cement”				
16.	„Pustaki”				
17.	„Dachówka”				
Razem					
„Towary”					

Zestawienie obrotów i sald kont analitycznych do konta „Zobowiązania wobec dostawców”

Lp.	Nazwa konta	Obroty		Salda	
		Dt (Wn)	Ct (Ma)	Dt (Wn)	Ct (Ma)
	Spółka „Dachpol”				
	Spółka „Wema”				
	Spółka „Elcem”				
Razem					
„Zobowiązania wobec dostawców”					

Zadanie 11 *(konto rozrachunków)*

Konto „Rozrachunki z dostawcami” na dzień 1.12 wykazywało saldo zobowiązać – 9 300 zł, z czego:

- zobowiązania wobec dostawcy A – 3 300 zł
- zobowiązanie wobec dostawcy B – 1 200 zł
- zobowiązania wobec dostawcy C – 4 800 zł

W grudniu miały miejsce następujące operacje:

1) Otrzymano od dostawcy B fakturę za materiały o wartości 1 800 zł. Materiały zostały przyjęte do magazynu na podstawie dowodu przyjęcia.
2) Otrzymano od dostawcy C fakturę na materiały o wartości 2 000 zł. Materiały przyjęto do magazynu na podstawie dowodu przyjęcia.
3) Spłacono przelewem ze środków znajdujących się w banku całość zobowiązania wobec dostawcy C - .....
4) Zwrócono dostawcy C na podstawie dowodu rozchodowego materiały, zawierające wady ukryte, o wartości 1 500 zł.

Na podstawie powyższych danych:

- otworzyć konto syntetyczne „Rozrachunki z dostawcami” oraz konta analityczne w przekroju poszczególnych dostawców,
- zaksięgować operacje gospodarcze,
- zamknąć konta i sporządzić zestawienie obrotów i sald kont analitycznych.

Zadanie 12 *(konto rozrachunków)*

Stany początkowe wybranych kont w spółce „Remar” przedstawiały się następująco:

- „Rachunek bieżący”- 1000,
- Towary – 2 300,

– „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”– 900 / 1 500 (Dt/Ct), w tym:
  - należność od odbiorcy X – 900,.
  - zobowiązania wobec dostawcy: A – 300,
  - zobowiązania wobec dostawcy B – 1 200.

Operacje do zaksięgowania:

1) Zaciągnięto kredyt płatniczy, z którego spłacono zobowiązania wobec dostawcy B – 1200.
2) Odbiorca X spłacił swą należność przelewem – 900
3) Wystawiono fakturę odbiorcy Y za wykonaną usługę – 700.
4) Wypłacono dostawcy C zaliczkę na poczet przyszłej dostawy – 400 (WB)
5) Przyjęto towary od dostawcy B – 500. Faktura płatna w następnym miesiącu.

Proszę zaksięgować operacje (w syntetyce i analityce), określić, jaki wpływ na rozrachunki miała każda z nich (tzn. czy zwiększyła czy zmniejszyła zobowiązania / należności) oraz sporządzić obrotówkę.

Zadanie 13 *(podział pionowy konta środki trwałe)*

I. Wartość początkowa środków trwałych w nowozałożonej spółce „Alfa” wynosi 6 700 zł. Zaksięgować podane operacje, dotyczące zmian w stanie środków trwałych w bieżącym miesiącu:

1. Zakupiono za gotówkę środek trwały i przyjęto go do ewidencji – 5 000.
2. Na skutek powodzi zniszczeniu uległ jeden z nowych środków trwałych - 2 300.
3. Dokonano odpisu z tytułu zużycia środków trwałych wg planu amortyzacji – 700 zł.

Zamknąć konto „Środki trwałe”. Jaka jest wartość bilansowa środków trwałych?

II. Dokonać pionowego podziału konta „Środki trwałe” (w konsekwencji którego powstanie konto „Umorzenie środków trwałych”) i ponownie zaksięgować powyższe operacje. Jak należy obliczyć teraz aktualną wartość środków trwałych (wartość bilansową)?

Zadanie 14 *(funkcjonowanie konta umorzenie środków trwałych, ewidencja pozabilansowa)*

Salda wybranych kont w spółce „alfa” na początek okresu przedstawiały się następująco:

- Środki trwałe – 9 400
- Umorzenie środków trwałych – 700.

W okresie wystąpiły następujące operacje (w zł):

1. Zakupiono i przyjęto do ewidencji środek trwały o wartości początkowej – 4 000 (Fa płatna w ciągu 30 dni)
2. Postawiono w stan likwidacji środek trwały o wartości początkowej 1 000 i dotychczasowym umorzeniu 300 (środek trwały przyjęto do ewidencji pozabilansowej – 1 000)
3. Dokonano odpisu z tytułu zużycia za bieżący miesiąc (wg tabeli amortyzacji) – 700.
4. Zakończono likwidację sporządzając protokół z likwidacji środka trwałego – 1 000.

Należy zaksięgować podane operacje na odpowiednich kontach oraz podać wartość bilansową środków trwałych na

początek i koniec okresu

Zadanie 15 (*poprawianie błędów księgowych)*

Proszę poprawić znanymi sposobami błędne zapisy:

1. Podjęto z rachunku bieżącego do kasy 1 500 zł (operacja została ujęta w sposób następujący: Dt – Kasa – 1 500 zł; Ct – Środki trwałe – 1 500 zł).

2. Zakupiono materiały i przyjęto do ewidencji – 3 500. Fa płatna w ciągu 30 dni. (operacja została ujęta w sposób następujący: Dt – Materiały – 5 300 zł; Ct – Rozrachunki z dostawcami – 5 300 zł).

3. Zaciągnięto kredyt obrotowy z którego spłacono zaległości wobec urzędu skarbowego – 7 000. (operacja została ujęta w sposób następujący: Dt – Środki trwałe – 7 000 zł; Ct – Kasa – 7 000 zł).