

Józef Gorgolewski*

WARIANTY PRZYSTOSOWANIA EWIDENCJI
DO WYMOGÓW NOWYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH I STATYSTYCZNYCH

1. TREŚĆ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
W KONCEPCJI RACHUNKOWOŚCI ZORIENTOWANEJ NA RYNEK

Formalnie zarówno w gospodarce centralnie sterowanej, jak i w gospodarce rynkowej podstawowymi sprawozdaniami finansowymi przedsiębiorstw są bilans i rachunek wyników. Sprawozdania te różnią się jednak tak co do układu, jak i treści. Sporządzany w latach ubiegłych bilans budowany był na zasadzie budżetowej - określonym środkiem przeciwstawiano źródła ich pokrycia; sporządzany w krajach o gospodarce rynkowej i przewidziany w rozporządzeniu Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. zorientowany jest na informację o stopniu płynności zasobów, którymi dysponuje dana jednostka i o wymagalności jej pasywów. Z kolei sporządzany dawniej rachunek wyników zorientowany był głównie na dostarczanie informacji do liczenia dochodu narodowego (koszty materialne, niematerialne, sprzedaż według działów gospodarki narodowej itd.), przewidziany do sporządzania według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia zorientowany jest zaś na dostarczanie informacji o wynikach ekonomicznych działalności jednostkowych podmiotów gospodarczych (zob. załączniki).

W treści nowego wzoru bilansu zwracają uwagę umieszczone w grupie aktywów: "Majątek trwały" zarówno środki trwałe, jak i lokaty kapitałowe ("Finansowe składniki majątku trwałego"); zaś w ra-

* Mgr, st. wykładowca w Katedrze Rachunkowości UŁ.

chunku wyników nie występujące tu dawniej odsetki od kredytów i pożyczek oraz dywidendy z tytułu zaangażowanych kapitałów w obcych jednostkach.

U podstaw rachunkowości zorientowanej na rynek leży właściwe gospodarce wolnorynkowej kryterium korzyści ekonomicznych z zaangażowania posiadanych zasobów. Aktywem w świetle tego kryterium jest każdy zasób pozostający pod kontrolą przedsiębiorstwa, jeśli prawdopodobne jest, że dzięki niemu nastąpi w przyszłości przepływ ekonomicznych korzyści do przedsiębiorstwa; nadto, jeśli jest wynikiem przeszłych zdarzeń oraz w sposób wiarygodny można zmierzyć jego koszt lub wartość¹. Pierwotnym aktywem jest przy tym gotówka. Poprzez możliwość jej zamiany na inne składniki majątku i spłaty przy jej użyciu wszelkich zobowiązań, gotówka ma przewagę nad innymi zasobami (świadczy ona swego rodzaju usługi przedsiębiorstwu). Pomnażanie gotówki jest też ostatecznym celem działania jednostkowych podmiotów gospodarczych².

Zaangażowanie zatem gotówki lub jej ekwiwalentów w obce przedsiębiorstwo (poprzez udziały, nabycie akcji, udzielenie długoterminowych pożyczek) nie różni się treścią od zaangażowania jej w budynki lub maszyny we własnym przedsiębiorstwie; odpowiednio korzyści płynące z takiego zaangażowania w formie dywidend i odsetek mają taki sam charakter, jak korzyści płynące z zaangażowania kapitału w produkcję lub inną działalność. Winny zatem, jak tamte, znaleźć się w okresowym rachunku wyników, a nie jak w poprzednich rozwiązaniach na koncie wyniku do podziału (konto 325).

W razie korzystania w prowadzonej działalności z cudzych środków (kredyty, pożyczki), ponoszone z tego tytułu koszty winny być przeciwstawiane osiąganym korzyściom. Odsetki od kredytu nie mogą zatem być wliczane w koszty produkcji dóbr; należy je potrącić z dochodu z tytułu działalności, w której korzystano z kredytu (wobec trudności wiarygodnego pomiaru bezpośrednich korzyści z korzystania z kredytu)³.

¹ "Konceptualne Ramy Rachunkowości". IASC. Opracowanie wersji polskojęzycznej mgr Z. Adamkiewicz, mgr R. Ignatowski, Katedra Rachunkowości UŁ. Art. 49-53 i n.

² Tamże, art. 53.

³ Odrębną kwestię stanowią odsetki od kredytów na inwestycje.

Przewaga gotówki nad innymi zasobami leży u podstaw wykazywania w bilansach składników aktywów według stopnia płynności (od najwyższego do najniższego lub, jak przyjęto w Czwartej Dyrektywie EWG i w rozporządzeniu Ministra finansów, od najniższego do najwyższego), a składników pasywów według stopnia wymagalności (termin odpływu gotówki jako ucieleśnionych korzyści).

Dążenie, by w bilansach wykazywane były wyłącznie składniki, co do których istnieje prawdopodobieństwo, że dzięki nim nastąpi w przyszłości dopływ korzyści ekonomicznych wyraża się m. in. w obowiązujących zasadach wyceny bilansowej. Od strony rzeczowej opisane winny być wszystkie pozycje, co do których istnieje małe prawdopodobieństwo przyszłych korzyści (należności przedawnione, nieściągalne itd.), od strony wykazywanych wartości - składniki, których cena możliwa do uzyskania jest niższa od kosztu wytworzenia lub ceny nabycia należy wykazać w cenie możliwej do uzyskania. Co do innych pozycji wątpliwych, należy w sposób wiarygodny oszacować stopień prawdopodobieństwa ich utraty i na ustalone sumy utworzyć rezerwę (zabezpieczenie)⁴, zmniejszając odpowiednio wynik okresu sprawozdawczego. W praktyce działania te traktowane są jako przejaw stosowania zasady ostrożnej wyceny.

Rachunkowość zorientowana na rynek wykształciła właściwe sobie pojęcia i procedury. Ich znajomość jest niezbędna, m. in. przy projektowaniu ewidencji. Powyżej zwrócono uwagę tylko na niektóre z nich.

2. SPRAWOZDANIA FINANSOWE A SPRAWOZDANIA STATYSTYCZNE

W krajowych rozwiązaniach przed 1 stycznia 1991 r. nie istniała odrębna kategoria sprawozdań finansowych. Sporządzane: bilans

W naszych rozwiązaniach podlegają aktywowaniu jako wartości niematerialne i prawne. Istnieją poglądy, że powinny być doliczane do kosztu uzyskanych obiektów majątku trwałego. Zob. "Międzynarodowy Standard Rachunkowości" nr 23: Kapitalizacja kosztów pożyczek. Opracowanie w języku polskim mgr Z. Adamkiewicz, mgr J. Gorgolewski, Katedra Rachunkowości UŁ.

⁴ Według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. dotyczy to należności od odbiorców "normalnych" i tych, którzy postawieni zostali w stan upadłości lub likwidacji. W odniesieniu

i rachunek wyników dla Głównego Urzędu Statystycznego były jednocześnie, w dzisiejszym rozumieniu, sprawozdaniami finansowymi. Służyły one zarówno do oceny działalności podmiotów gospodarczych, jak i do rozliczeń z budżetem. Dotyczyło to jednostek gospodarki społecznej, gdyż jednostki prywatne, zobowiązane do prowadzenia ksiąg, sporządzały bilans i rachunek wyników głównie dla celów podatkowych⁵. Do złożenia tych dokumentów dla celów statystycznych zobowiązane zostały po raz pierwszy za 1990 r.⁶

Według obecnego stanu prawnego sprawozdania finansowe i statystyczne są sprawozdaniami od siebie niezależnymi. Sprawozdania finansowe: bilans i rachunek wyników muszą sporządzać raz do roku wszystkie jednostki zobowiązane do prowadzenia ksiąg handlowych⁷. Sprawozdania statystyczne dzielą się na sprawozdania miesięczne i roczne. Sprawozdaniem miesięcznym jest sprawozdanie o przychodach, kosztach, wyniku finansowym i stanie aktywów oraz pasywów bieżących (wzór F 01). Sprawozdanie to zobowiązane są sporządzać i przekazywać organom GUS wszystkie jednostki gospodarcze zatrudniające w przemyśle i w budownictwie powyżej 50 osób, a w pozostałych rodzajach działalności - powyżej 20 osób. Mniejsze jednostki sprawozdanie według wzoru F 01 zobowiązane są sporządzić raz, na koniec roku⁸. Sprawozdaniami rocznymi będą zapewne, jak w latach ubiegłych, obok sprawozdania o wynikach (wersja bilansowa, z informacjami o sprzedaży według działów gospodarki narodowej), bilans oraz co najmniej sprawozdanie o stanie i ruchu środków trwałych⁹.

do pierwszych można utworzyć rezerwę na oszacowaną część prawdopodobnych strat z tytułu nieściągalności, w odniesieniu do drugich - na pełną sumę należności.

⁵ Według rozporządzenia Ministra finansów z 27 czerwca 1989 r. (Dz. U. nr 43, poz. 238) i Instrukcji z 13 grudnia 1989 r. w sprawie wzorów rocznego bilansu i rachunku wyników... dla podatników obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. (Dz. Urz. Min. Finansów nr 10, poz. 27).

⁶ Zarządzenie Prezesa GUS z 30 listopada 1990 r. (Dz. Urz. GUS nr 29).

⁷ Rozporządzenie Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości. Dz. U. nr 10, poz. 35.

⁸ Zarządzenie Prezesa GUS..., § 2 i 3.

⁹ Rodzaj i zakres tych sprawozdań za rok 1991 nie zostały dotąd ustalone.

Miesięczne sprawozdanie GUS według wzoru F 01 jest ważnym źródłem bieżącej informacji o działalności przedsiębiorstwa i jego sytuacji finansowej; wykorzystywane jest zarówno przez bank, jak i przez organy podatkowe.

3. ZAWARTOŚĆ INFORMACYJNA SPRAWOZDAŃ - IMPLIKACJE DLA EWIDENCJI

3.1. Bilans

Do merytorycznych zmian w bilansie, w porównaniu do sporządzanych w latach poprzednich, zwłaszcza w jednostkach sporządzających sprawozdania na wzorach GUS¹⁰, można zaliczyć:

- 1) inny zakres i układ pozycji majątku trwałego,
- 2) wyodrębnienie w grupie kapitałów własnych

a) kapitału (premii) ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej,

b) wyników przeszacowania aktywów (środków trwałych),

c) nie podzielonego zysku z lat ubiegłych.

Inne zmiany, takie jak układ bilansu, wyodrębnienie z zapasów rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz podział należności i zobowiązań na krótko i długoterminowe od strony zawartości bilansu mają mniejsze znaczenie. (Podstawowy układ - patrz załącznik 1).

W grupie majątku trwałego wyodrębniono rzeczowe składniki majątku, wśród nich nie uwzględniane dawniej w tej grupie grunty oraz wyposażenie (dawne przedmioty nietrwałe), wartości niematerialne i prawne oraz sygnalizowane już finansowe składniki majątku trwałego (udziały w obcych jednostkach, nabyte akcje). Wszystkie te składniki, z wyjątkiem przedmiotów nietrwałych oraz nie istniejącej dawniej pozycji "Wartość firmy" ujmowane były na kontach ze społu 0 - Majątek trwały. Dla przystosowania ewidencji do wymogów sprawozdania wymagają tylko uporządkowania.

Należy zauważyć, że do wartości niematerialnych i prawnych za-

¹⁰ Sprawozdania sporządzane przez jednostki prywatne za rok 1990 według instrukcji Ministra finansów z 13 grudnia 1989 r. były zbliżone pod względem konstrukcji i treści do obecnie przewidzianych dla wszystkich przedsiębiorstw.

liczono w sprawozdaniu tylko takie pozycje, które bezpośrednio ucieleśniają przyszłe korzyści dla przedsiębiorstwa (licencje, patenty itd.); pozycje wymienione w rozporządzeniu Rady Ministrów z 19 grudnia 1990 r. jako wartości niematerialne i prawne; koszt zagospodarowania pomelioracyjnego, założenia sfer ochronnych, odsetki od kredytów bankowych¹¹ należałoby wykazać w sprawozdaniu odrębnie.

Przewidziane we wzorze bilansu odrębne wykazywanie kapitału ze sprzedaży akcji powyżej ich wartości nominalnej może być aktualne dopiero po zmianie Kodeksu handlowego; w obecnym brzmieniu art. 427 Kodeksu różnice takie należy przelewać do kapitału zapasowego¹².

W przedsiębiorstwach państwowych wyniki przeszacowania środków trwałych, zgodnie z ustawą o gospodarce finansowej tych przedsiębiorstw, odnoszone są na fundusz założycielski i fundusz przedsiębiorstwa¹³. Zatem przepis ten dotyczy wyłącznie niepaństwowych jednostek gospodarczych (chyba że wyniki aktualizacji wartości środków trwałych roku sprawozdawczego będą rozliczane w roku następnym; za rok 1990 musiały być rozliczone pod datą 31 grudnia tego roku). Powyższe odnosi się także do nie podzielonego zysku.

3.2. Sprawozdania o wynikach

Rozporządzenie Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r. przewiduje dwa warianty sprawozdania "Rachunek wyników". Wariant I jest zbliżony do rachunku wyniku według dawnego planu kont, w wariantcie II uwzględniono dane ważne dla analizy działalności przedsiębiorstwa. (Por. tab. 1).

¹¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z 19 grudnia 1989 r., znowelizowane rozporządzeniem z 12 grudnia 1990 r. w sprawie uznawania składników majątkowych za środki trwałe... (Dz. U. 72/89, poz. 422 i nr 90/90, poz. 529).

¹² Art. 427, § 2 Kodeksu handlowego, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1989.

¹³ Dz. U. z 1989 r., nr 3, poz. 10 i 74, poz. 437, art. 4 i 5.

T a b e l a 1

Warianty rachunku wyników
według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r.
(układ analityczny)

Wariant I	Wariant II
1. Sprzedaż produktów i usług	1. Sprzedaż produktów i usług
2. Koszty według rodzaju	2. Techniczny koszt wytworzenia sprzedanych produktów
3. Zmiana stanu zapasów + -	3. Wynik (marża) brutto (1-2)
4. Koszt własny sprzedaży (2+3)	4. Podatek obrotowy
5. Wynik na sprzedaży z podatkiem obrotowym (1-4)	5. Wynik po potrąceniu podatku (3-4)
6. Podatek obrotowy	6. Koszty sprzedaży
7. Wynik netto (5-6)	7. Koszty ogólnego zarządu
8. Wartość sprzedanych towarów w cenach sprzedaży	8. Razem
9. Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu	9. Wynik netto (5-8)
10. Zrealizowana marża (8-9)	10. Wartość sprzedanych towarów w cenach sprzedaży
11. Razem wynik na sprzedaży (7+10)	11. Wartość sprzedanych towarów w cenach nabycia
12. Przychody z operacji finansowych	12. Zrealizowana marża (10-11)
13. Koszty operacji finansowych	13. Koszty handlowe
14. Wynik na operacjach finansowych (12-13)	14. Wynik na sprzedaży towarów (12-13)
15. Wynik na pozostałej sprzedaży	15. Razem wynik na sprzedaży (9+14)
16. Wynik operacyjny (na działalności gospodarczej) (11+14+15)	16. Przychody z operacji finansowych i pozostałe pozycje jak w wariantcie I
17. Straty i zyski nadzwyczajne	
18. Wynik brutto (przed opodatkowaniem) (16+17)	
19. Podatki z zysku	
20. Zysk po opodatkowaniu (netto) (18-19)	Zysk po opodatkowaniu

Podstawowe różnice między obu wariantami sprowadzają się do tego, że w pierwszym koszt własny sprzedanej produkcji i usług wyprowadza się z kosztów według rodzaju, obejmujących zarówno koszty poniesione na produkcję, koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, jak i koszty handlowe, jeśli przedmiotem działalności jest również obrót towarami. Dla spełnienia wymogów informacyjnych tego wariantu wystarczy prowadzić konta:

Koszty według rodzaju

Sprzedaż produktów
Sprzedaż towarów
Podatek obrotowy

Operacje finansowe

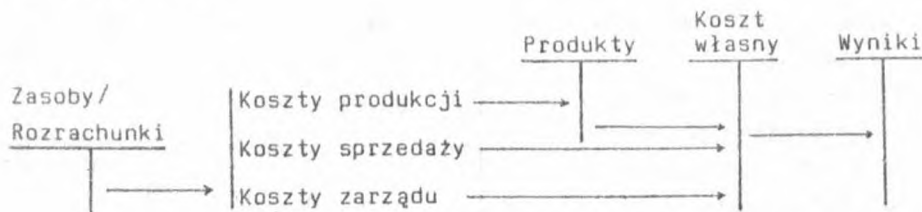
Pozostała sprzedaż
Straty i zyski nadzwyczajne
Odpisy z zysku

lub jedno konto 860, z odpowiednią analityką. Zapasy produktów mogą być uznane za niezmiennie lub zinwentaryzowane na koniec roku, a wyprowadzone różnice w porównaniu do stanu na początek roku księgowane: dt 860, ct 600 (na plus lub minus; przy zapisie czerwonym: zapis techniczny na koncie 600).

Ze zrozumiałych względów taką ewidencję mogłyby prowadzić wyłącznie małe jednostki, o prostej produkcji.

Jednostki wytwórcze, zobowiązane do sporządzania comiesięcznych sprawozdań według wzoru F 01 musiałyby albo przyjąć, że zapasy na koniec kolejnych miesięcy pozostają na tym samym poziomie, co na początku roku, albo też prowadzić określone konta w zespole 5 - koszty działalności (także konto 490). W dziale III tego sprawozdania konieczne jest bowiem wykazywanie co miesiąc stanu zapasu wyrobów, półfabrykatów i produkcji w toku (patrz załącznik 4). Możliwe są wówczas następujące rozwiązania:

1. Prowadzi się wyłącznie zespół 5 z analityką w przekroju rodzajów kosztów i sporządza sprawozdanie finansowe według wariantu II księgowania:



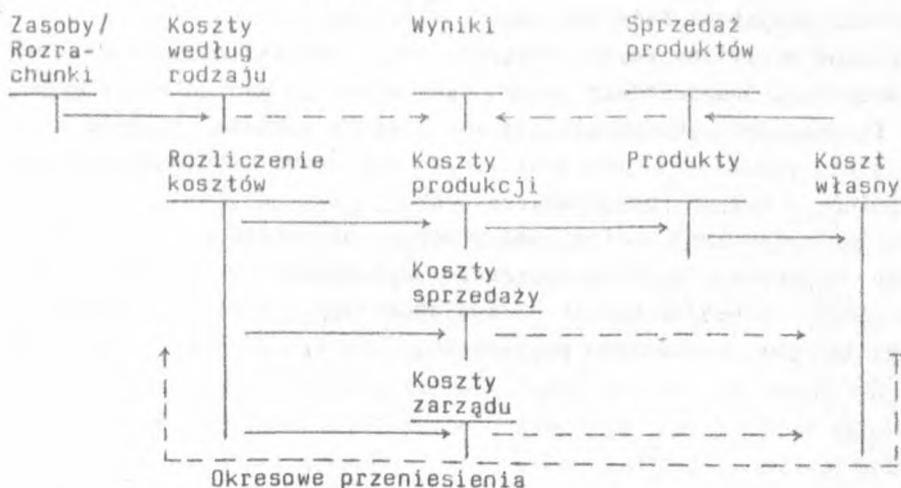
2. Prowadzi się konto (konta) kosztów według rodzaju i konto 490/49 - Rozliczenie kosztów.



Sprawozdanie finansowe, wykonywane jest raczej według wariantu II.

W sprawozdaniu F 01 sumę zmian stanu zapasów można ustalić wyłącznie w sposób statystyczny, na podstawie danych cz. III sprawozdania.

3. Prowadzi się konto (konta) kosztów według rodzaju, którego obroty przenosi się na konto 060. Konto "Rozliczenie kosztów" funkcjonuje jak w starym planie kont.



W tym rozwiązaniu łatwo wypełnić dział II sprawozdania F 01: Koszty (mamy w ewidencji pełne dane o kosztach rodzajowych i sumę zmiany stanu zapasów). Sprawozdanie finansowe może być sporządzone według wariantu I lub II. Przy pierwszym wariantie istnieje ści-

słe powiązanie między danymi obu sprawozdań i zapisami na koncie "Wyniki".

Z przeprowadzonej analizy wynika, że niezależnie od wybranego wariantu sprawozdania finansowego, we wszystkich jednostkach wytwórczych, zobowiązanych do składania co miesiąc sprawozdania F 01 dla GUS, jeśli ich zapasy ulegają zmianie, swoboda decyzji co do prowadzenia lub nieprowadzenia kont kosztów działalności jest ograniczona. Wymogi informacyjne sprawozdania F 01 wymuszają konieczność prowadzenia zarówno kont kosztów według rodzaju, jak i kont kosztów działalności¹⁴.

Istnieją także ograniczone możliwości powiązań kont kosztów rodzajowych z kontami kosztów działalności. Jeśli przedsiębiorstwo chce otrzymywać w miarę uporządkowane zbiory danych, prowadzą one do opisanych na 2 i 3 ze schematów zamieszczonych wyżej.

Wybór określonego wariantu powiązań między kontami kosztów rodzajowych i kosztów działalności wiąże się z wyborem określonego modelu rachunku wyników i tym samym wyborem określonego wariantu sprawozdania finansowego. Dane sprawozdania winny bowiem ściśle odpowiadać treści zapisów na koncie "Wyniki".

Pośród przedstawionych powiązań opowiadam się za opisany na schemacie 2 i jednocześnie za wyborem drugiego wariantu sprawozdania finansowego. Drugi wariant ma o wiele większą wartość poznawczą niż pierwszy i jako taki winien być powszechnie stosowany, szczególnie w dużych przedsiębiorstwach.

Na konto "Wyniki" należałoby wówczas przenosić w odrębnych pozycjach techniczny koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i koszty ogólne przedsiębiorstwa, a nie w łącznej kwocie, tak jak to pokazano na rysunku.

¹⁴ Potrzebę prowadzenia lub nieprowadzenia kont kosztów działalności rozpatrujemy tu od strony wymogów informacyjnych sprawozdań. Wiadomo, że u podstaw decyzji o wyborze określonego rozwiązania winny leżeć także lub przede wszystkim wewnętrzne potrzeby informacyjne.

4. ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW W SPRAWOZDANIACH I W EWIDENCJI

Przy wyborze I wariantu sprawozdania finansowego i przy sporządzaniu sprawozdania statystycznego F 01 powstaje problem, jak traktować koszty zakupu i inne, według planu kont z 1976 r. ujmowane na koncie 640 - "Rozliczenia międzyokresowe kosztów" i traktowane jako produkty przy liczeniu kosztu własnego produkcji sprzedanej. We wzorze bilansu według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia rozliczenia międzyokresowe kosztów wyrzucono poza wszelkie zapasy, przewidując dla nich odrębną grupę V w majątku obrotowym.

Pytanie o sposób traktowania kosztów do rozliczenia w czasie jest jednocześnie pytaniem o treść pojęcia "koszty według rodzaju".

W rozwiązaniach planu kont z 1976 r. na kontach kosztów rodzajowych należało ujmować wszystkie poniesione w okresie sprawozdawczym koszty proste działalności eksploatacyjnej, niezależnie od okresu, którego dotyczyły. Spowodowało to konieczność ustawienia kont kosztów rozliczanych w czasie za układem rodzajowym (konto 640) i traktowania salda tego konta jako zapasu produktów. Tworzone rezerwy na wydatki przyszłych okresów były tym samym "produktami ujemnymi".

Według rynkowego spojrzenia na tę kwestię "Koszt jest uznawany w rachunku wyników [czytaj: odnoszony w ciężar kont kosztów okresu - J.G.], gdy poniesione nakłady nie dają przyszłych korzyści ekonomicznych lub gdy przyszłe ekonomiczne korzyści nie kwalifikują się lub przestają kwalifikować do uznania w bilansie jako aktyw"¹⁵. Zatem jeśli opłacimy z góry czynsz za lokal lub poniesiemy nakłady na remont, które zaowocują zwiększoną produkcją przez kilka okresów, nakłady takie winny być zaliczone do aktywów, a nie do kosztów. Nie mogą zatem wchodzić w ogóle do kosztów okresu, niezależnie od przyjętej dla nich nazwy. Zgodnie z zasadą współmierności kosztów i dochodów koszty okresu winna obciążać tyl-

¹⁵ "Ramy Konceptualne Rachunkowości". International Accounting Standard Committee..., § 96-98.

ko ta część kosztów rozliczanych w czasie (także wartości innych składników aktywów), którą na podstawie ustalonych procedur alokacyjnych uznaje się za dotyczącą dochodu tego okresu. Z drugiej strony, koszty okresu zwiększa się także w tych przypadkach, gdy powstaje zobowiązanie bez jednoczesnego zmniejszenia aktywów¹⁶.

Wniosek: na kontach kosztów nazywanych dotychczas kosztami rodzajowymi (zespoł 4) należy księgować raty kosztów rozliczanych w czasie, a także kalkulowane sumy odpisów z tytułu rezerw na wydatki przyszłych okresów. Sumy kosztów ujęte na kontach kosztów zespołu 4 będą wówczas równe sumie kosztów z zespołu 5. Różnica między kosztami z zespołu 4 (nie są to już koszty rodzajowe w klasycznym rozumieniu, są nakładami?) i kosztem własnym produkcji sprzedanej będzie wówczas równa różnicy stanu zapasów wyrobów, produkcji w toku i półfabrykatów (przy prowadzeniu konta 490 "Rozliczenie kosztów" ewentualne "wyjście z kręgu" lub "wejścia do kręgu" winny być bieżąco rejestrowane zapisem dt-ct konto 490).

W konsekwencji, gdy mowa o zmianie stanu zapasów dla potrzeb sprawozdania F 01 i I wersji sprawozdania finansowego, tylko te zapasy należy mieć na uwadze¹⁷.

Dotyczy to także przedsiębiorstw, które ewidencję kosztów będą prowadzić wyłącznie na kontach kosztów działalności (zespoł 5). W przedsiębiorstwach tych suma kosztów ujętych w zespole 5, sklasyfikowana według wymogów GUS (dział II sprawozdania F 01), będzie równa rzeczywistym kosztom okresu, stosownie do wymogów Konceptualnych Ram Rachunkowości. Suma ta - skorygowana o zmianę stanu zapasów wyrobów, półfabrykatów i produkcji w toku - będzie równa wymaganej w sprawozdaniach sumie kosztu własnego produkcji sprzedanej.

Wśród kosztów rozliczanych w czasie należy wyróżnić koszty zakupu materiałów i pozostałe koszty. Koszty zakupu według Rozporządzenia (§ 25) są traktowane jako część wartości nabytych materiałów (także towarów). Mogą w rezultacie być ujmowane wprost na koncie "Materiały" lub w analityce do tego konta. W każdym przy-

¹⁶ W instrukcji GUS do sprawozdania F 01 pominięto ten problem.

¹⁷ Pełne chaosu są w tych kwestiach wyjaśnienia autorów "Wzorcowego Wykazu Kont" z wyjaśnieniami, s. 17 i 29.

padku ich część skalkulowana jako dotycząca materiałów zużytych w okresie sprawozdawczym musi być doliczona do wartości zużytych materiałów i ujęta na kontach zespołu 4 i 5. Klasycznym pozycjom kosztów rozliczanych w czasie odpowiadają wyłącznie pozostałe koszty.

5. NOWE ROZWIĄZANIA A PLANY KONT

Nowe rozwiązania wymagają "oprzyrządowania" za pomocą określonych planów kont - jednolitych i zakładowych. Jak wynika chociażby z przedstawionego problemu kosztów rozliczanych w czasie, nowe rozwiązania są trudno "włączalne" w stare struktury planu kont. Względy praktyczne, jak można sądzić (przyzwyczajenia pracowników, kwalifikacje, koszty przekształceń) spowodowały, że wraz z nowym zarządzeniem o zasadach prowadzenia rachunkowości nie opublikowano nowego planu kont¹⁸. Ogłoszony jako fakultatywny "Wzorcowy wykaz kont" sugeruje, że należy tworzyć nowe plany według tego wzorca. Rzecz w tym, że ów wzorzec ma konstrukcję podobną do starego planu. Po głębszej analizie komentarza do ogłoszonego planu można się spodziewać, że przedsiębiorstwa, które będą usiłowały wiernie dostosować się do nowego planu poniosą nie mniejsze nakłady, niż gdyby budowały plan od podstaw.

Zdaniem autora niniejszego opracowania najważniejszą sprawą w procesie adaptacji nowych rozwiązań jest przyswojenie sobie sposobu myślenia leżącego u podstaw tych rozwiązań. Od strony technicznej natomiast należy dokonywać zmian tylko w tych stosowanych dotychczas urządzeniach, które nie stwarzają możliwości uzyskiwania żądanych nowych informacji. Na ważniejsze kierunki i warianty koniecznych dostosowań zwrócono uwagę w opracowaniu.

¹⁸ Interesujący projekt planu, spełniający wymagania nowej rachunkowości opublikował przed dwoma laty J. Skowroński, O modelu planu kont, "Rachunkowość" 1989, nr 8-9.

Józef Gorgolewski

VARIANTS IN ADAPTING ACCOUNTING RECORDING
TO REQUIREMENTS POSED
BY NEW FINANCIAL AND STATISTICAL REPORTS

A desire to harmonize the accounting system in Poland with the solutions adopted by the EC countries poses a new problem before enterprises. It is the problem of adapting the recording system to requirements of new financial reports defined in the Finance Minister's decree of 15th January 1991 concerning the principles of conducting accounting and new statistical reports required by the Central Statistical Office.

The decree of the Finance Minister allows enterprises to choose one of two variants of a financial report called "Profit-and-loss account". The choice of a specific report model - along with the freedom of linking resources with own cost of sold production - implies a choice of a definite model of the recording of costs and elements of own cost of sold production. The author presents and analyzes these models among others in the context of the required monthly reports for the Central Statistical Office, and comes to the conclusion that the freedom enjoyed by enterprises in the area of simplifying costs recording is limited. Due to information requirements of the Central Statistical Office, each enterprise must collect information about costs according to their types, while bigger enterprises should also possess information about incurred production costs, selling costs and overhead costs. In order to obtain this information it is most desirable to conduct costs recording using one of the two models mentioned above, but costs according to type should be counted into the burden of the account "Costs settlement" and not into the burden of the "Profit-and-loss account" as it was the case before. Such solution affords an opportunity for compiling a report on effects scored by an enterprise according to the first variant for external needs (with the same structure as a report for the Central Statistical Office) and according to the second variant for internal needs.

Z a ł a c z n i k 1

Struktura bilansu według rozporządzenia Ministra finansów
(zbiory podstawowe)

Aktywa	Pasywa
A. AKTYWA ZMNIEJSZAJĄCE KAPITAŁY WŁASNE	A. KAPITAŁY (FUNDUSZE) WŁASNE
B. MAJĄTEK WŁASNY	I. Kapitały
I. Rzeczowe i zrównane z nimi składniki majątku trwałego	II. Kapitał ze sprzedaży akcji własnych powyżej wartości nominalnej
II. Wartości niematerialne i prawne	III. Fundusze
III. Finansowe składniki majątku trwałego	IV. Zmiany kapitałów (funduszy) na skutek przeszacowania aktywów lub pasywów (aktywów +, pasywów -)
C. MAJĄTEK OBROTOWY	V. Nie rozliczony wynik z lat ubiegłych (zysk +, straty -)
I. Zapasy	VI. Wieloletnie rezerwy celowe
II. Należności i roszczenia	B. KREDYTY I POŻYCZKI
III. Środki pieniężne	I. Długoterminowe pożyczki i kredyty bankowe
IV. Krótkoterminowe papiery wartościowe	II. Pozostałe kredyty i pożyczki
V. Rozliczenia międzyokresowe	III. Kredyty i pożyczki przeterminowane
D. INNE AKTYWA	C. ZOBOWIĄZANIA (FUNDUSZE) SPECJALNE I ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE
	I. Zobowiązania
	II. Fundusze specjalne
	III. Rozliczenia międzyokresowe
	D. REZERWY I INNE PASywa
	I. Rezerwy
	II. Inne pasywa
	E. WYNIK FINANSOWY - NETTO (Zysk +, strata -)

DANE UZUPEŁNIAJĄCE:

1. Umożenie aktywów według grup oznaczonych cyframi rzymskimi.
2. Należności (poz. C II aktywów) z podziałem na krótkoterminowe (płatne przed upływem jednego roku) i długoterminowe.
3. Zobowiązania (poz. C I pasywów) - podział jak wyżej.
4. Kwoty wszelkich zobowiązań warunkowych.
5. Wartość aparatury naukowo-badawczej zaliczonej do kosztów pracy badawczej.

Sprawozdanie finansowe "Rachunek wyników"
według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r.
(Wariant I)

Koszty i straty	Przychody i zyski
A. KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW I. Koszty według rodzajów 1. Amortyzacja majątku trwałego 2. Zużycie materiałów i energii 3. Usługi obce 4. Wynagrodzenia 5. Narzuty na wynagrodzenia 6. 7. 8. 9. Pozostałe II. Zmiana stanu produktów 1. Zmniejszenie (-) 2. Przyrost (+) III: Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia) IV. Koszty operacji finansowych 1. Odsetki od kredytów i pożyczek 2. Pozostałe IV. Podatek obrotowy i inne obciążenia przychodów ze sprzedaży 1. Podatek obrotowy 2. Inne obciążenia przychodów B. ZYSK NA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ C. STRATY NAÓZWYCZAJNE I. Losowe II. Pozostałe D. ZYSK BRUTTO E. OBOWIĄZKOWE ZMNIEJSZENIA ZYSKU I. Podatek dochodowy II. Inne obowiązkowe odpisy F. ZYSK NETTO	A. PRZYCHODY ZE SPRZEDAŻY I. Produktów 1. 2. II. Przychody ze sprzedaży towarów III. Przychody z operacji finansowych 1. Z tytułu udziałów w innych jednostkach 2. Odsetki od kredytów i pożyczek 3. Pozostałe IV. Wynik na pozostałej sprzedaży 1. Zysk (+) 2. Strata (-) V. Dotacje przedmiotowe i inne zwiększenia przychodów ze sprzedaży B. STRATA NA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ C. ZYSKI NAÓZWYCZAJNE I. Zyski losowe II. Pozostałe zyski D. STRATA BRUTTO E. OBOWIĄZKOWE ZWIĘKSZENIA STRATY F. STRATA NETTO

Z a ł ą c z n i k 3

Sprawozdanie finansowe "Rachunek wyników"
według rozporządzenia Ministra finansów z 15 stycznia 1991 r.
(Wariant II)

Koszty i straty	Przychody i zyski
A. KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW I. Koszt wytworzenia (techniczny) sprzedanych produktów 1. 2. II. Koszty ogólnego zarządu (ogólnozakładowe) oraz koszty sprzedaży III. Koszty handlowe IV. Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia) V. Koszty operacji finansowych VI. Podatek obrotowy i inne obciążenia przychodów ze sprzedaży B. ZYSK NA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ C. STRATY NADZWYCZAJNE I. Losowe II. Inne D. ZYSK BRUTTO E. OBOWIĄZKOWE OBCIĄŻENIA ZYSKU F. ZYSK NETTO	Przychody i zyski jak w wariantcie pierwszym

DANE UZUPEŁNIAJĄCE

- Koszty i straty nie uznane przez przepisy podatkowe za koszty uzyskania przychodów.
- Przychody nie podlegające wliczeniu do podstawy opodatkowania.
- Inne zmiany podstawy opodatkowania.
- Ogółem podstawa opodatkowania
- Zmiany metod wyceny bilansowej, które spowodowały zmianę wyniku finansowego o kwotę

Dane te dotyczą obu wersji sprawozdania.

W obu wersjach dane podstawowe wymienione w poz. od A do F winny być wykazane w sumach za rok sprawozdawczy i za rok poprzedni.



Wzór wprowadzony zarządzeniem nr 73 Prezesa GUS
z dnia 30 listopada 1990 r. (Dz. Urz. GUS Nr 29, poz. 139)

GŁÓWNY URZĄD STATYSTYCZNY 00-925 Warszawa, al. Niepodległości 208		
Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej	F-01 Sprawozdanie o przychodach, kosztach i wyniku finansowym za okres od początku roku do końca m-ca 19... r.	Wojewódzki Urząd Statystyczny
Numer statystyczny — REGON		w Przekazać (wysłać) do dnia 16 każdego miesiąca, do dnia 5 lutego każdego roku

w mln złotych bez znaku po przecinku

Dział 1. Przychody ze sprzedaży i wynik finansowy

Wyszczególnienie		Kwota	Wyszczególnienie		Kwota
0		1	0		1
Przychód ogółem		01	Zysk netto		17
w tym	przychód ze sprzedaży własnej produkcji i usług	02	Strata netto		18
	przychody finansowe	03			19
	dotacje przedmiotowe i inne zwiększenia	04			20
Koszt uzyskania przychodów		05	Suma kontrolna (wiersze 01 do 20)		21
w tym	koszty sprzedaży własnej produkcji i usług	06	Dział 2. Koszty		
	koszty operacji finansowych	07			
	podatek obrotowy	08			
	inne obciążenia przychodów	09			
Zyski nadzwyczajne		10	Wyszczególnienie		
Straty nadzwyczajne		11	0		
Zysk brutto		12	1		
Strata brutto		13	Koszty ogółem		
Obowiązkowe zmniejszenie zysku		14	01		
w tym podatek dochodowy		15	w tym amortyzacja		
Obowiązkowe zwiększenie straty		16	02		
			zużycie materiałów i energii		
			03		
			usługi obce		
			04		
			wynagrodzenie		
			05		
			podatek od plac		
			06		
			podatek od nieruchomości		
			07		
			08		
			Saldo stanu produktów + -		
			09		
			10		
			Suma kontrolna (wiersze 01 do 10)		
			11		

Dział 3. Majątek obrotowy

Wyszczególnienie		Stan na 1 I	Stan na koniec okresu sprawozdawczego
0		1	2
Zapasy ogółem	01		
w tym: materiały	02		
produkcja nie zakończona	03		
produkty gotowe	04		
towary	05		
Należności i roszczenia	06		
w tym z tytułu dostaw, robót i usług	07		
Środki pieniężne	08		
w tym krótkoterminowe papiery wartościowe	09		
Rozliczenia międzyokresowe	10		
Kredyty i pożyczki	11		
w tym przeterminowane kredyty bankowe i pożyczki	12		
Zobowiązania ogółem	13		
w tym: z tytułu dostaw, robót i usług	14		
wobec budżetu	15		
Suma kontrolna (wiersze 01 do 15)	16		

Wyjaśnienia dotyczące sprawozdania
można uzyskać pod numerem telefonu

Dot. ZWS -- Zam. 412/01 -- 4009000

Dział 4. Pozostałe informacje

Wyszczególnienie		Kwota
0		1
Cło	01	
Dywidenda od funduszu założycielskiego	02	
Podatek od wzrostu wynagrodzeń	03	
	04	
	05	
	06	
	07	
	08	
	09	
	10	
	11	
	12	
	13	
Suma kontrolna (wiersze 01 do 03)		

Pieczętka imienna i podpis osoby
działającej w imieniu sprawozdawcy

(miejscowość i data)

WZORCOWY WYKAZ KONT

ZESPÓŁ 0 - MAJĄTEK TRWAŁY

- 01 - Rzeczowy majątek trwały
- 02 - Wartości niematerialne i prawne
- 03 - Finansowy majątek trwały
- 07 - Umorzenie majątku trwałego
- 08 - Inwestycje

ZESPÓŁ 1 - ŚRODKI PIENIĘŻNE I RACHUNKI BANKOWE

- 10 - Kasa
- 13 - Rachunki i kredyty bankowe
- 14 - Krótkoterminowe papiery wartościowe i inne środki pieniężne

ZESPÓŁ 2 - ROZRACHUNKI I ROZSZCZENIA

- 20 - Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
- 22 - Rozrachunki publiczno-prawne
- 23 - Rozrachunki z pracownikami
- 24 - Pozostałe rozrachunki

ZESPÓŁ 3 - MATERIAŁY I TOWARY

- 30 - Rozliczenie zakupu
- 31 - Materiały
- 32 - Koszty zakupu
- 33 - Towary
- 34 - Odchylenie od cen ewidencyjnych materiałów i towarów

ZESPÓŁ 4 - KOSZTY WEDŁUG RODZAJÓW I ICH ROZLICZENIE

- 40 - Koszty według rodzajów
- 49 - Rozliczenie kosztów

ZESPÓŁ 5 - KOSZTY WEDŁUG TYPÓW DZIAŁALNOŚCI I ICH ROZLICZENIE

- 50 - Koszty działalności podstawowej
- 53 - Koszty działalności pomocniczej
- 54 - Koszty zarządu
- 58 - Rozliczenie kosztów działalności

ZESPÓŁ 6 - PRODUKTY

- 60 - Produkty gotowe i półfabrykaty
- 62 - Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów
- 64 - Rozliczenie międzyokresowe kosztów

ZESPÓŁ 7 - PRZYCHODY ORAZ PODATKI I DOTACJE

- 70 - Sprzedaż produktów
- 73 - Sprzedaż towarów
- 74 - Podatki i dotacje
- 75 - Przychody finansowe
- 76 - Pozostałe przychody

ZESPÓŁ 8 - KAPITAŁY (FUNDUSZE), REZERWY I WYNIK FINANSOWY

- 80 - Kapitały (fundusze) zasadnicze
- 82 - Rozliczenie wyniku finansowego
- 84 - Rezerwy i przychody przyszłych okresów
- 85 - Fundusze specjalne
- 86 - Straty i zyski nadzwyczajne oraz wynik finansowy

Opracowanie: Zespół pracowników Departamentu Rachunkowości Ministerstwa Finansów.