



Ministerstwo Finansów

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości

Warszawa, 21 lipca 2025 roku

Sprawa: Zmiana prezentacji sprzedaży materiałów
Znak sprawy: DWR5.5101.67.2025
Kontakt: Małgorzata Czupryńska
tel.: +48 22 694 34 22
e-mail: malgorzata.czuprynska@mf.gov.pl

Kamil Jesionowski
Prezes
Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
Mail: Kamil.Jesionowski@pibr.org.pl;

Odpowiedź na pismo - znak sprawy: P- 20250508-003

Szanowny Panie Prezesie,

odnosząc się do Państwa wystąpienia dotyczącego konsekwencji zmiany ujęcia i prezentacji sprzedaży materiałów wprowadzonej, *ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw* (m.in. dotyczące zmiany zapisów dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, wskazania dodatkowych ujawnień w dodatkowych informacjach i objaśnieniach, zapewnienia porównywalności danych), Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości uprzejmie informuje, co następuje.

Regulacje ustawy o rachunkowości

Ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (dalej uor) określa podstawowe zasady rachunkowości, jakie jednostki stosują przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych (art. 1). Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy (art. 4 ust. 1).

Definicja przychodów (art. 3 ust. 1 pkt 30a uor)

tel.: +48 22 694 55 55
fax: +48 22 694 36 84
gov.pl/finanse
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów - rozumie się przez to:

- a) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem - w przypadku jednostek innych niż określone w lit. b-e,
- b) przychody z umów z klientami, o których mowa w MSR - w przypadku jednostek stosujących MSR,
- c) składkę przypisaną brutto - w przypadku zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji,
- d) sumę pozycji I, IV, VII, VIII i XI w rachunku zysków i strat określonych w załączniku nr 2 do ustawy - w przypadku banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych i oddziałów banków zagranicznych,
- e) przychody w rozumieniu ram sprawozdawczości finansowej stosowanych przez jednostkę, na podstawie których są sporządzane sprawozdania finansowe jednostki - w przypadku jednostek mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu poza terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, o których mowa w art. 63zd ust. 1 pkt 1 lit. b oraz pkt 2 lit. a oraz b.

Definicja pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych w części dotyczącej zbycia materiałów (art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b) uor)

Pozostałe koszty i przychody operacyjne - rozumie się przez to koszty i przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, a w szczególności koszty i przychody związane:

- b) ze zbyciem materiałów, środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji.

Definicja rzeczowych aktywów obrotowych (art. 3 ust.1 pkt 19 uor)

Rzeczowe aktywa obrotowe - rozumie się przez to materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdolne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym;

Dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych dotycząca m.in. przyjętych zasad klasyfikacji zdarzeń (art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a) uor)

Jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej:
 - a) zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej.

Ustalanie i aktualizacja dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości (art. 10 ust. 2 uor)

Kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację przyjętych zasad (politykę) rachunkowości

Możliwość stosowania krajowych standardów rachunkowości wydanych przez Komitet Standardów Rachunkowości (art. 10 ust. 3 uor)

W sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR¹.

Wynik działalności operacyjnej (art. 42 ust. 2 uor) stanowi różnicę między przychodami netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi a wartością sprzedanych produktów i towarów wycenionych w kosztach wytworzenia albo cenach nabycia, albo zakupu, powiększoną o całość poniesionych od początku roku obrotowego kosztów ogólnych zarządu, sprzedaży produktów i towarów oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

Dane porównawcze w rocznym sprawozdaniu finansowym (art. 46 ust. 1 uor, art. 47 ust. 1 uor, art. 48a ust. 1 uor, art. 48b ust. 1 uor)

W bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy.

W rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym obejmuje informacje o zmianach poszczególnych składników kapitału (funduszu) własnego za bieżący i poprzedni rok obrotowy (...).

Rachunek przepływów pieniężnych sporządzony metodą bezpośrednią albo pośrednią, zależnie od wyboru dokonanego przez kierownika jednostki, wykazuje dane za bieżący i poprzedni rok obrotowy(...).

Postanowienia Krajowych Standardów Rachunkowości

Z uwagi na fakt, iż przepisy ustawy o rachunkowości zawierają jedynie ogólne postanowienia dotyczące przyjętych zasad (polityki) rachunkowości i jej zmian oraz ogólne informacje dotyczące danych porównawczych – stosownie do postanowień ww. art. 10 ust. 3 uor, jednostka może skorzystać z postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”(dalej KSR 7).

Przyjęte zasady (polityka) rachunkowości (pkt. 3.3 KSR 7)

3.3. Jednostka określa w zasadach (polityce) rachunkowości przyjęte przez siebie:

a) zasady klasyfikacji i grupowania zdarzeń gospodarczych do odpowiednich pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z ich charakterem, jako składników aktywów i pasywów, przychodów i zysków lub kosztów i strat, bądź przepływów pieniężnych,

¹ tj. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR), Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej (IFRIC).

- b) metody wyceny aktywów i pasywów na moment początkowego ujęcia w księgach rachunkowych i na dzień bilansowy,
- c) metody ustalania wyniku finansowego,
- d) sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym
– i stosuje je w sposób ciągły.

Obowiązek zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości (pkt 3.6. KSR 7)

3.6. Jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości jeżeli:

- a) obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości,
- b) utraciła prawo do stosowania uproszczeń przewidzianych w przepisach o rachunkowości.

Ujęcie w księgach rachunkowych skutków zmian zasad (polityki) – pkt 3.11 i pkt 3.12 KSR 7

3.11. Zmianę zasad (polityki) rachunkowości jednostka ujmuje:

- a) stosując pełne podejście retrospektywne w przypadku:
 - gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia,
 - gdy jednostka z własnej inicjatywy dokonuje zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
 - utraty prawa do stosowania uproszczeń wynikających z przepisów o rachunkowości,
- b) zgodnie z przepisami przejściowymi – gdy zmiany przepisów o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, ustalają sposób ich uwzględnienia.

3.12. Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym jednostka:

- a) odnosi skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości na kapitał (fundusz) własny, wykazując je na mocy art. 8 ust. 2 ustawy jako zysk (stratę) z lat ubiegłych lub inną pozycję kapitałów (funduszy) własnych, jeżeli tak stanowią inne przepisy o rachunkowości,
- b) przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym,
- c) wykazuje skutki zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w odpowiedniej pozycji zestawienia zmian kapitału (funduszu) własnego, jeżeli zobowiązana jest do jego sporządzania.

Porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych (pkt.7.3. KSR 7)

7.3. Zazwyczaj dane sprawozdawcze i dane porównawcze, wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, wykazane w rocznym sprawozdaniu finansowym za bieżący rok obrotowy, są porównywalne. Bywa jednak, że porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych jest zakłócona, gdyż w roku sprawozdawczym:

- a) nastąpiły zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości,
- b) nastąpiła korekta błędu popełnionego w poprzednich latach obrotowych.

Uzasadnia to zastosowanie podejścia retrospektywnego do danych porównawczych i doprowadzenie ich do porównywalności.

Wnioski

Jak wynika z zamieszczonej na stronie internetowej MF odpowiedzi na pytanie, na które się Państwo powołujecie się w Waszym wystąpieniu, *jak zaprezentować w rachunku zysków i strat sprzedaż materiałów po nowelizacji ustawy o rachunkowości ustawą z dnia 6 grudnia 2024 r.*², nowelizacją tą wprowadzono definicje przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów - art. 3 ust.1 pkt 30a uor, zmieniono brzmienie art. 42 ust. 2 uor dotyczące ustalania wyniku działalności operacyjnej w jednostkach innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji, znowelizowano brzmienie w art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. b. uor, z którego wynika, że koszty i przychody związane ze zbyciem materiałów są pozostałymi kosztami i przychodami operacyjnymi.

A zatem w wyniku tych zmian nastąpiło przekwalifikowanie przychodów ze sprzedaży materiałów z podstawowej działalności operacyjnej do pozostałej działalności operacyjnej – do pozostałych przychodów operacyjnych, a wartość sprzedanych materiałów została przekwalifikowana do pozostałych kosztów operacyjnych.

Konsekwencją powyższych zmian jest zmiana prezentacji przychodów i kosztów ze zbycia materiałów w załącznikach do uor (zmiana brzmienia załącznika nr 1 i 5 do uor).

Z uwagi na fakt, że załącznik nr 1 do uor w segmencie prezentującym pozostałe przychody i koszty operacyjne nie przewiduje oddzielnej pozycji dotyczącej przychodów i kosztów związanych ze sprzedażą materiałów w ww. odpowiedzi wskazano, że przychody i koszty związane ze zbyciem materiałów są prezentowane w szyku rozwartym w ramach pozostałych przychodów operacyjnych w pozycji „Inne przychody operacyjne” oraz w ramach pozostałych kosztów operacyjnych w pozycji „Inne koszty operacyjne”, albo jeżeli nie zniekształci to rzetelnego i jasnego obrazu możliwa jest prezentacja „per saldo” odpowiednio w pozycji „Inne przychody operacyjne” albo „Inne koszty operacyjne” jako zysk lub strata ze sprzedaży materiałów.

W konsekwencji powyższych zmian pojawiają się inne zagadnienia poruszone w Państwa wystąpieniu :

Ad.1.) zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości

Dokumentacja przyjętych zasad (polityka) rachunkowości powinna opisywać aktualne zasady klasyfikacji zdarzeń oraz sposób prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym, w tym dotyczące zbycia materiałów (art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a. uor, pkt 3.3. KSR 7). W przypadku, gdy są one niezgodne z obowiązującymi przepisami bądź niekompletne, kierownik jednostki powinien w tym zakresie zaktualizować ww. dokumentację (art. 10 ust. 2 uor).

Pomimo, że zmiana dotycząca zbycia materiałów jest zmianą ustawową (obowiązek taki wynika ze zmiany przepisów o rachunkowości), to w świetle postanowień pkt 3.6 KSR 7, jednostka zmienia przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w terminach określonych w przepisach o rachunkowości.

A zatem wybrane przez jednostkę rozwiązanie w zakresie prezentacji skutków zbycia materiałów powinno zapewnić realizację zasady rzetelnego i jasnego obrazu i zostać opisane w jej zasadach (polityce) rachunkowości.

² <https://www.gov.pl/web/finanse/jak-zaprezentowac-w-rachunku-zyskow-i-strat-sprzedaz-materialow-po-nowelizacji-ustawy-o-rachunkowosci-ustawa-z-dnia-6-grudnia-2024-r>

Ad. 2) ujawnienia w dodatkowych informacjach i objaśnieniach

W sprawozdaniu finansowym, w dodatkowych informacjach i objaśnieniach - w załączniku nr 1 do uor zgodnie z ust. 10 - jednostka wskazuje informacje (inne niż już wcześniej wymienione), jeżeli mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki. Takimi informacjami może być sposób prezentacji zbycia materiałów zarówno „per saldo” jak i „szykiem rozwartym”. Decyzję o ujawnieniu tych informacji podejmie kierownik jednostki biorąc pod uwagę fakt, czy w istotny sposób wpłyną one na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Ad.3) porównywalność informacji w sprawozdaniu finansowym

Odnosząc się do zagadnienia porównywalności informacji w sprawozdaniu finansowym jednostki są zobowiązane, zgodnie z przepisami art. 46 ust. 1, art. 47 ust. 1, art. 48a ust. 1, art. 48b ust. 1 do przedstawienia w bilansie aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy, a w rachunku zysków i strat oddzielnie przychodów, kosztów, zysków i strat oraz obowiązkowego obciążenia wyniku finansowego, zmiany kapitału (funduszu) własnego w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz wpływy i wydatki w rachunku przepływów pieniężnych wykazać za bieżący i poprzedni rok obrotowy.

A zatem jednostki zobowiązane są zaprezentować dane sprawozdawcze i dane porównawcze, wynikające z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, które są porównywalne.

Porównywalność danych sprawozdawczych i porównawczych jest zakłócona, gdy w roku sprawozdawczym nastąpiły np. zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Odmienny od dotychczasowego sposób prezentacji materiałów w sprawozdaniu finansowym spowodował konieczność zmian w zasadach (polityce) rachunkowości.

W przypadku gdy zmiany przepisów ustawy o rachunkowości, powodujące obligatoryjną zmianę zasad (polityki) rachunkowości, nie zawierają przepisów przejściowych ustalających sposób ich uwzględnienia (ww. ustawa z dnia 6 grudnia 2024r. nowelizująca uor nie zawierała zakresie prezentacji zbycia materiałów przepisów przejściowych), jednostka powinna zastosować pełne podejście retrospektywne. Zgodnie z pełnym podejściem retrospektywnym jednostka przekształca retrospektywnie dane porównawcze w sprawozdaniu finansowym doprowadzając je do porównywalności (pkt 3.11, 3.12. oraz pkt 7.3. KSR 7).

Ad. 4) zagadnienie dotyczące prezentacji sprzedaży istotnej ilości zapasów materiałów

Materiały - zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 uor - to rzeczowe aktywa obrotowe się nabyte w celu zużycia na własne potrzeby.

Zatem przez materiały należy rozumieć składniki majątkowe wykorzystywane do wytwarzania produktów, którym przekazują swoją istotę lub stanowią część składowe. Oznacza to, że mogą ulegać przetworzeniu w produkty lub mogą być elementem składowym produktu. Za materiały należy również uznać inne składniki majątku zużywane na własne potrzeby jednostki.

W przypadku, gdy nabyte przez jednostkę materiały w celu zużycia na własne potrzeby w procesie produkcji, nie zostały w całości zużyte, to pozostały, niewykorzystany zapas materiałów (bez względu na ilość) może być sprzedany przez jednostkę jako materiał, jak każdy inny składnik majątku (jeżeli taką decyzję podejmie kierownik jednostki). Jednocześnie, jeżeli jednostka z góry określoną część materiałów nabywa nie z zamiarem zużycia na własne potrzeby, ale w celu odsprzedaży (co znajduje potwierdzenie w jej dotychczasowej praktyce biznesowej) – wówczas ta część materiałów powinna być zaklasyfikowana jako towar.

Dodatkowo wskazujemy, że kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym dotyczących ustalania zasad (polityki) rachunkowości, zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych (art. 4 ust. 5 uor). Zatem to kierownik jednostki podejmuje decyzję w określonym stanie prawnym i faktycznym. Pełna dokumentacja, wiedza oraz informacje dotyczące opisanych zagadnień są w posiadaniu jednostki.

Podstawa Prawna

1. ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023r. poz. 120 ze zm.)
2. ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r., poz. 1863).

Z wyrazami szacunku

Agnieszka Stachniak

Zastępca Dyrektora

Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości