

Rödl & Partner

Echo



Data: 01.12.2021

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

POZOSTAŁA DZIAŁALNOŚĆ OPERACYJNA

Pozostała działalność operacyjna to drugi segment rachunku zysków i strat poniżej działalności operacyjnej. Ustawa o rachunkowości wskazuje, że przychody i koszty z pozostałej działalności operacyjnej to transakcje związane w sposób pośredni z działalnością operacyjną jednostki.

W praktyce oznacza to, że nie dotyczą bezpośrednio głównego przedmiotu jej działalności (wpisanego w PKD w wyciągu KRS lub wynikającego z umowy/statutu spółki). Wysokie wartości pozycji albo znaczne odchylenia w stosunku do okresu porównawczego mogą być sygnałem, że w spółce doszło do nietypowych transakcji bądź zmieniła się jej sytuacja finansowa.

Załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości wskazuje, że w tej pozycji należy ewidencjonować transakcje zgodnie z poniższym podziałem:

G. Pozostałe przychody operacyjne

I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych

II. Dotacje

III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych

IV. Inne przychody operacyjne

H. Pozostałe koszty operacyjne

I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych

II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych

III. Inne koszty operacyjne

ROZCHÓD NIEFINANSOWYCH AKTYWÓW TRWAŁYCH

Pozycje zysku/straty z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych dotyczą najczęściej sprzedaży środków trwałych. W przypadku takich transakcji należy ująć wynikające z faktury przychody ze sprzedaży oraz wynikające z tabel amortyzacyjnych wartości netto zbywanych środków. W zależności, czy jednostka osiągnie zysk czy stratę na transakcji, obie operacje powinny być zaprezentowane per saldo jako pozostałe przychody lub koszty operacyjne. Analogicznie powinny zostać zaewidencjonowane operacje związane ze sprzedażą inwestycji w nieruchomości czy prawa. W tej pozycji ujmuje się również operacje związane z likwidacją nieprzydatnych

środków trwałych, zaniechania inwestycji w środki trwałe w budowie, ze zmniejszeniem wartości niematerialnych i prawnych. Jeśli z powyższymi transakcjami wiąże się poniesienie dodatkowych kosztów (koszty rozbiórki, prowizje od sprzedaży), to również stanowią one element pkt. I pozostałej działalności operacyjnej.

Poprawna prezentacja zysku/straty z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych ułatwi jednostkom prawidłowe sporządzenie rachunku przepływów pieniężnych.

DOTACJE

Drugą pozycję pozostałych przychodów operacyjnych stanowią dotacje. Do najczęściej ewidencjonowanych tu operacji należą: otrzymane dotacje na środki trwałe/prace rozwojowe odpisywane w przychody proporcjonalnie do naliczanej amortyzacji lub dotacje z PFRON. Dotacja powinna być ujmowana, jeśli rzeczywiście spółka ją otrzymała, chyba że wpłynęła do jednostki po dniu bilansowym przed sporządzeniem sprawozdania finansowego lub jest wysoce prawdopodobne, że spółka ją otrzyma. Jej ujęcie pozwoli na zachowanie zasady współmierności przychodów i kosztów.

AKTUALIZACJA WARTOŚCI AKTYWÓW NIEFINANSOWYCH

Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych ma związek najczęściej z dokonywaniem odpisów aktualizujących wartość aktywów (jako pozostały koszt operacyjny) bądź ich późniejszą korektą, odwróceniem (jako pozostały przychód operacyjny).

Typowym przykładem jest odpis z tytułu trwałej utraty wartości środka trwałego, środka trwałego w budowie czy inwestycji w nieruchomości. W przypadku zapasów będą to odpisy na wyroby gotowe lub towary utworzone w wyniku testów na ostrożną wycenę lub odpisy na wolnorotujące materiały na magazynie. Odpisy aktualizujące tworzy się również na należności wątpliwe, których otrzymanie jest mało prawdopodobne, ale też sporządza się je w związku z ogólnymi zasadami ostrożnościowymi jednostki, jak odpisy ryczałtowe.

Duże jednostki, raportujące miesięcznie swoje wyniki do spółki matki, aktualizują na koniec każdego okresu sprawozdawczego wartość odpisów ryczałtowych, często ewidencjonując jego zwiększenia oraz zmniejszenia na odrębnych kontach przypisanych do przychodów bądź kosztów operacyjnych, zawyżając w rezultacie ich roczne obroty. Należy pamiętać, aby w powyższej sytuacji prezentować roczną zmianę takiego odpisu per saldo odpowiednio w przychodach bądź kosztach operacyjnych. W pozycji ewidencjonuje się również bezpośrednio spisane w rachunek zysków i strat należności, w przypadku upadłości/likwidacji kontrahenta, lub zapasy, które uległy fizycznemu zniszczeniu bądź są nieprzydatne. Prezentuje się tu ponadto różnicę w wartości wynikającej z przeklasyfikowania nieruchomości – ze środków trwałych wycenianych w cenie nabycia i pomniejszonych o naliczone odpisy umorzeniowe do inwestycji wycenianych w wartości godziwej.

INNE PRZYCHODY/KOSZTY OPERACYJNE

W praktyce w pozycji innych przychodów/kosztów operacyjnych jednostki prezentują operacje, które są trudne do zakwalifikowania do działalności operacyjnej lub finansowej. Mogą to być przykładowo przychody z tytułu podnajmowanej przez spółkę powierzchni biurowej (jeśli nie jest to jej podstawowy przedmiot działalności) oraz jednocześnie koszty amortyzacji albo eksploatacji takiej powierzchni. Ważne, aby jednostka potrafiła zidentyfikować takie transakcje oraz zadbała o współmierność przychodów i kosztów w ramach danego segmentu rachunku zysków i strat. Zdarza się, że spółki ponoszą koszty transportu towaru do klienta, ewidencjonując jego koszt w usługach obcych w działalności operacyjnej, a refaktura z tytułu kosztu transportu wystawiona na klienta błędnie trafia do pozostałych przychodów operacyjnych.

Szczególną uwagę trzeba również zachować przy ewidencji powstałych różnic inwentaryzacyjnych zapasów – jednostka musi ocenić, czy ich wartość powinna obciążać pozostałe przychody/koszty operacyjne, czy też wpływać na działalność operacyjną. Różnice inwentaryzacyjne, które są ubytkami/nadwyżkami w granicach określonych norm, mogą być zaliczone do kosztów działalności operacyjnej, np. zużycia materiałów i energii w przypadku materiałów produkcyjnych. Jeśli jednak ich wartość odbiega od przyjętych norm, należałoby zaprezentować je odpowiednio w innych przychodach lub kosztach operacyjnych. Trzeba również pamiętać, że różnic nieskompensowanych nie wolno prezentować łącznie.

Typowymi tytułami prezentowanymi w pozycji innych kosztów/przychodów operacyjnych będą: umorzone/przedawnione zobowiązania, w tym publicznoprawne (poza podatkiem CIT), otrzymane zwroty podatku VAT z UE, różnice z zaokrągleń w deklaracjach, wynagrodzenia za terminowe wpłaty podatków i składek ZUS.

CO JESZCZE WYKAZYWAĆ

Pozostała działalność operacyjna jest również przeznaczona do ewidencjonowania otrzymanych przez jednostkę lub przez nią wypłaconych odszkodowań, kar, a także rezerw tworzonych z tego tytułu (ogólnie rezerw na straty) oraz ich późniejszego rozwiązania. Inną typową rezerwą, której prezentacja w pozycji jest poprawna, jest rezerwa na restrukturyzację. Jednostkom zdarza się błędnie tworzyć lub tylko rozwiązywać rezerwy z innych tytułów, typowo operacyjnych, w ewidencji innych kosztów/przychodów operacyjnych, co wymaga późniejszej korekty prezentacyjnej.

Jeśli w jednostce dojdzie do powstania wartości firmy, to jej odpisy również obciążają pozostałą działalność operacyjną. Podobnie ujmowane są nieodpłatnie otrzymane środki trwałe (rozkładane w czasie na okres ich amortyzacji) czy nieodpłatnie przekazane aktywa obrotowe (środki pieniężne, wyroby gotowe).

Od momentu likwidacji w rachunku zysków i strat pozycji zysków i strat nadzwyczajnych skutki zdarzeń losowych, takich jak pożar lub kradzież, stanowią element pozostałych kosztów operacyjnych. W przypadku, gdy jednostka zrezygnuje z prowadzenia danej działalności, przykładowo zamknie oddział albo zakład produkcyjny, to skutki tych zdarzeń również należy wykluczyć z działalności operacyjnej. Musi to być równocześnie opisane w dodatkowych informacjach i objaśnieniach.

Martyna Trojańczyk, biegły rewident, Senior Associate [w warszawskim biurze Rödl & Partner](#)

Zdaniem autorki:

Analiza rachunku zysków i strat oraz zapoznanie się z informacją dodatkową pozwala czytelnikom sprawozdania finansowego na zrozumienie sytuacji finansowej jednostki. Pozycje pozostałych przychodów lub kosztów operacyjnych mogą zwrócić uwagę na nietypowe sytuacje występujące w jednostce, takie jak wystąpienie zdarzeń nadzwyczajnych, uzyskanie istotnego odszkodowania czy pojawienie się problemów z wypłacalnością kontrahenta.