

## **Sprawozdania finansowe: koszt wytworzenia według nowego standardu rachunkowości KSR nr 13** **Łukasz Ibowicz, [Senior Associate Poznań](#), Rödl & Partner**

**Nowy standard po raz pierwszy będzie stosowany do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2019 r. W drodze decyzji podjętej przez zarząd, możliwe jest również jego wcześniejsze zastosowanie.**

Na mocy uchwały podjętej 16 kwietnia 2019 r., Komitet Standardów Rachunkowości przyjął nowy Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 pod nazwą „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”. Standard ten stanowi wyczerpujące rozwinięcie zasad wyceny określonych w ustawie o rachunkowości, przyjętych dla rzeczowych składników aktywów obrotowych będących wyrobami gotowymi.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia. Warunkiem jest jednak, aby tak ustalona wartość nie przekraczała cen ich sprzedaży możliwych do uzyskania na dzień bilansowy. W przypadku wyrobów gotowych należy korzystać z kosztu wytworzenia. Zgodnie z ustawową definicją, koszt wytworzenia powinien obejmować koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem danego produktu oraz tzw. uzasadnioną część kosztów pośrednich. Ustalenie tych kosztów dotychczas stwarzało przedsiębiorstwom największe problemy. Z pomocą przychodzi nowy standard, który rozwija ustalenia opisane w ustawie.

### **Metoda eliminacji**

Bezpośrednie koszty wytworzenia są w mojej ocenie mniej problematyczne w ustaleniu. Obejmują koszt materiałów zużytych bezpośrednio do produkcji, koszty ich pozyskania oraz inne związane bezpośrednio z procesem przetwarzania, mające na celu doprowadzenie danego produktu do stanu, w którym znajduje się w momencie wyceny. Znacznie większe problemy w praktyce gospodarczej stwarza prawidłowe ustalenie wysokości kosztów pośrednich. Ustawa wskazuje na ich podział na stałe i zmienne, ale to nie wyjaśnia istoty problemu. Co więcej stałe koszty pośrednie przyjmowane są w kalkulacji kosztu wytworzenia tylko do poziomu, odpowiadającemu normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych, co dodatkowo utrudnia proces kalkulacji. Dla ułatwienia możemy posłużyć się metodą eliminacji i wyjść od katalogu kosztów, których nie możemy zaliczyć do kosztu wytworzenia. Część z nich była niejasna, dlatego katalog ten został uszczegółowiony w nowym standardzie. Do kosztów nieprodukcyjnych zaliczymy zatem koszty:

- 1) związane z niewykorzystanymi zdolnościami produkcyjnymi, koszty przestojów produkcyjnych i strat produkcyjnych przekraczających normalne ryzyko i powodujących powstanie braków i dodatkowych kosztów z nimi związanych;
- 2) ogólnego zarządzania, inaczej zwane kosztami administracyjnymi niezwiązanymi bezpośrednio lub pośrednio z produkcją i poziomem zdolności produkcyjnych, np. koszty członków zarządu, księgowości, podatków i opłat;
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów chyba, że ich poniesienie jest konieczne w procesie produkcyjnym, np. proces dojrzewania;
- 4) związane ze sprzedażą, np. koszty logistyki sprzedażowej, reklamy, promocji, marketingu, napraw gwarancyjnych i inne koszty działów sprzedaży związane z pozyskaniem i obsługą klienta.

Czytaj także:

Sprawozdanie finansowe: koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów

**UWAGA!**

Wymienione koszty w całości dotyczą okresu, w którym zostały poniesione. Nie obciążają zatem wartości produktów będących na stanie magazynowym na dzień bilansowy.

Nowy standard porusza cztery aspekty, których zrozumienie warunkuje prawidłowe przeprowadzenie procesów wyceny produktów w przedsiębiorstwie. Należą do nich:

- 1) ustalenie możliwych do wykorzystania w wycenie kosztów wytworzenia wyrobów gotowych, półproduktów i produkcji w toku;
- 2) sposoby ustalenia kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych;
- 3) wyceny na dzień początkowego ujęcia i na dzień bilansowy;
- 4) prezentacji i ujawniania ww. kosztów w sprawozdaniu finansowym.

Dwa ostatnie punkty są w mojej ocenie w sposób wystarczający opisane w ustawie o rachunkowości i KSR nr 13 zbiera je jedynie w jednym punkcie. Z kolei dwa pierwsze stwarzały największe problemy w praktykom i myślę, że stworzenie standardu definiującego sposób ustalania i agregowania kosztów wytworzenia oraz kalkulowania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych jest dla nich znaczącym ułatwieniem.

### **Odpowiedni system rachunkowości**

Nowy standard podkreśla znaczenie odpowiednio dostosowanego systemu rachunkowości w firmie związanego z ewidencją kosztów. Taki system powinien zapewniać ewidencję kosztów w powiązaniu z ustalonymi obiektami kosztów tj. określonym sposobem ich grupowania. Obiektem kosztowym może być np. grupa produktów, miejsca ich powstawania, funkcje, odbiorcy. Dane pochodzące z odpowiednio dostosowanej i wiarygodnej ewidencji stanowią na późniejszym etapie podstawę wyceny.

W procesie wyceny najważniejsze są trzy etapy:

- 1) przeprowadzenie inwentaryzacji na dzień bilansowy dla ustalenia rzeczywistego stanu produktów;
- 2) ustalenie rzeczywistych kosztów wytworzenia poniesionych w okresie;
- 3) porównanie rzeczywistych kosztów z ceną sprzedaży i ujęcie ewentualnego odpisu w sytuacji, kiedy koszt wytworzenia przekracza cenę możliwą do uzyskania.

### **UWAGA!**

Ustalenia związane ze sposobem wyceny produktów powinny być opisane w polityce rachunkowości i stosowane w sposób ciągły.

### **Nowa definicja**

Pojęcie obiektu kosztów nie jest zdefiniowane w ustawie o rachunkowości. Standard sformalizował jego definicję. Jest to dowolny przedmiot lub podmiot odniesienia lub grupowania lub kalkulacji kosztów, wyodrębniony według określonych przez przedsiębiorstwo kryteriów w dostosowaniu do potrzeb zewnętrznych (sprawozdań finansowych) i wewnętrznych (zarządczych). Od czego zależy dobór obiektu kosztów? Zależy m.in. od charakteru surowców wykorzystywanych w produkcji, technologii produkcji, od tego czy proces produkcyjny odbywa się ręcznie, maszynowo czy łączy w sobie oba sposoby. Jeśli na przykład przedsiębiorstwo wytwarza jeden rodzaj wyrobu lub wyroby w sposób nieznaczny się od siebie różnią, np. pod względem okresu wytwarzania oraz wykorzystania tych samych maszyn, wówczas wyroby można uznać za jeden obiekt kosztów. Przykładem może być przedsiębiorstwo, które wytwarza jednego rodzaju wyroby piekarnicze i angażuje w procesie produkcyjnym te same surowce i maszyny. Wyroby gotowe różnią się od siebie jedynie gramaturą. Wówczas takim obiektem kosztowym może być jednostka wyrobu piekarniczego.

Jeżeli jednak proces produkcyjny jest bardziej skomplikowany i warunki produkcyjne nie pozwalają na wyodrębnienie jednego obiektu, należałoby w ewidencji wyodrębnić kilka obiektów kosztów. Może to dotyczyć różnych wyrobów wytwarzanych w ramach osobnych wydziałów produkcyjnych, ale również i oddzielnych stanowisk produkcyjnych. Poziom szczegółowości ich rozbicia uzależniony jest często od stopnia złożoności wyrobów i wielowariantowości produkcji. Należy pamiętać jednak, że wyrób niekoniecznie może być traktowany jako obiekt kosztowy. Dużo

częściej spotykany jest podział obiektów kosztowych według miejsca powstawania kosztów (MPK). Jest to popularny sposób agregacji kosztów. Najczęściej jest on stosowany w sytuacjach, kiedy produkcja jest wielowariantowa i przechodzi przez kilka faz przerobu surowca do finalnej postaci gotowego wyrobu. Zasadniczo jest to wydzielony organizacyjnie lub umownie obszar aktywności przedsiębiorstwa (np. zakład, wydział, gniazdo lub centrum produkcyjne, grupa maszyn lub pojedyncza maszyna, linia produkcyjna, brygada, stanowisko pracy ręcznej).

Dla lepszego zobrazowania tematyki przyjmijmy, że przedsiębiorstwo wytwarza wyrób gotowy, jakim jest ogrodzenie metalowe. W procesie jego obróbki wykorzystywane jest zarówno ręczne spawanie gotowych profili metalowych, jak i spawanie automatyczne przy pomocy robota spawającego. W zależności od danego wariantu ogrodzenia, sposób jego spawania będzie miał istotny wpływ zarówno na koszty tego etapu produkcji, jak i na jego jakość. Wpływnie zatem na koszt wyrobu gotowego.

W takiej sytuacji, należałoby rozdzielić te dwa obiekty na osobne MPK i agregować oddzielnie koszty przypadające na wydział spawania automatycznego oraz wydział spawania ręcznego. Podsumowując, na samym początku należy zadać sobie pytanie, czy dany sposób produkcji, jej etap lub wariant ma istotny wpływ na koszty wyrobu gotowego? Jeśli tak, to taki obszar powstawania kosztów należałoby wydzielić w jako oddzielny obiekt. W praktyce zdarza się, że im bardziej złożony jest proces technologiczny, w którym wyroby przechodzą przez wiele faz produkcyjnych w różnych konfiguracjach lub wariantach, tym ilość obiektów kalkulacji będzie większa.

### Jak kwalifikować

Dotychczas przedsiębiorstwa nieco intuicyjnie ustalały koszt wytworzenia. Nowy standard podaje przykładowe rodzaje tych kosztów zachowując podział na koszty bezpośrednie oraz tzw. uzasadnioną część kosztów pośrednich. Do kosztów bezpośrednich powinniśmy zaliczać:

1) materiały bezpośrednie zużyte do produkcji, ujęte w cenie nabycia, stanowiące zarówno materiały główne, jak i materiały pomocnicze. Odwołując się do opisanego wcześniej przykładu, surowcem głównym będą profile lub kształtowniki stalowe, a materiałem pomocniczym elektrody spawalnicze i/lub gazy wykorzystywane w procesie obróbki surowca do finalnej postaci. Najważniejszą cechą tego typu kosztów jest możliwość bezpośredniego powiązania z jednostką wytwarzanego wyrobu. Standard w tym zakresie sugeruje istotne ułatwienie, tj. jeśli w procesie zużywane są surowce, których wartość jest marginalna, to mogą być dodane do kosztów pośrednich danego obiektu kalkulacji. Jako przykład można przytoczyć koszt nici wykorzystywanych do szycia tapicerki meblowej;

2) wynagrodzenia pracowników wraz ze wszystkimi świadczeniami (w tym kosztami ZUS) ponoszonymi przez pracodawcę. Trzeba być jednak uważnym na tym etapie, gdyż np. jeśli praca danego pracownika jest związana w sposób pośredni z wyrobem, tj. kiedy pracownik obsługuje maszyny produkcyjne, wówczas jego koszt częściej będzie agregowany na poziomie kosztów pośrednich produkcji łącznie z kosztami maszyn;

3) koszty energii, paliw, wody i innych gazów, gdy istnieje ich bezpośrednie powiązanie z wytwarzanym wyrobem;

4) inne koszty, np. form, wykrojników, sztańc, obróbki obcej, licencji, patentów, jeśli możliwe jest ich bezpośrednie przypisanie do danego wyrobu.

Z kolei do kosztów pośrednich będziemy zaliczać te koszty, które w przeciwieństwie do kosztów bezpośrednich, nie mogą być bezpośrednio przypisane do produktu. Przykładem takich pozycji będą między innymi:

1) koszty amortyzacji maszyn wykorzystywanych w produkcji;

2) koszty amortyzacji budynków i budowli produkcyjnych;

3) koszty związane z utrzymaniem maszyn w ruchu, tj. energii, paliw, remontów, konserwacji, utrzymania czystości oraz inne koszty działu utrzymania ruchu;

4) koszty wynagrodzeń wraz ze wszystkimi świadczeniami pracowników administracji wydziałowej (produkcyjnej) m.in. pracowników związanych z bieżącym nadzorem produkcji.

### Miejsca powstawania

Koszty pośrednie powinny być gromadzone w podziale na miejsca ich powstawania (MPK). Standard proponuje przykładowy podział według MPK, w którym wyróżnia:

1) wydziały podstawowe zajmujące się bezpośrednio wytwarzaniem produktów, na których gromadzone koszty nazywane są popularnie kosztami wydziałowymi;

2) wydziały pomocnicze wspomagające najczęściej wydziały podstawowe, np. świadczące usługi remontowe, transportowe, informatyczne, utylizacji, wytwarzające narzędzia wykorzystywane w produkcji;

3) wydziały badawczo-rozwojowe, laboratoria, działy kontroli jakości wyrobów oraz surowców;

4) wydziały okołoprodukcyjne np. ochrony (w tym przeciwpożarowej), sprzątanania, utrzymania terenu itp.

### Wyjątek

Podział ten korzysta z teorii związanej z rachunkiem kosztów. Standard wskazuje również szczegółowe zasady kalkulacji kosztu wytworzenia tzw. produktów sprzężonych, tj. kiedy z wsadu materiałowego powstaje zawsze produkt główny oraz produkty uboczne i odpady produkcyjne. Jest to podejście, które nigdy wcześniej nie było skodyfikowane, zatem stanowi istotną wskazówkę dla przedsiębiorców. W tym przypadku kalkulacja kosztów odbywa się wówczas w dwóch fazach:

1) faza I wyceny produktów ubocznych w cenach sprzedaży możliwych do uzyskania, pomniejszonych o przeciętnie osiąganą marżę na sprzedaży;

2) faza II wyceny wyrobów głównych, których koszt wytworzenia pomniejszany jest o wartość produktów ubocznych.

Problematyczne może być zastosowanie metody określonej w fazie I. Konkretnie problemy może sprawiać kalkulacja marży osiąganey na sprzedaży. Konieczne będzie przyjęcie pewnych uproszczeń. Intuicyjnie proponowałbym wykorzystanie średniej marży osiąganey przez przedsiębiorstwo np. na danej grupie produktowej lub na całej działalności.

### Pośrednie czyli jakie

Główną cechą kosztów pośrednich jest to, że ich część rośnie lub maleje wraz ze wzrostem rozmiaru działalności, a część pozostaje niezmienna. Koszty zmienne to te, których wysokość wynika wprost proporcjonalnie ze zmiany wielkości produkcji. Należą do nich m.in. koszty energii, paliw i oprzyrządowania związane z czasem pracy maszyn i urządzeń. Z kolei do kosztów stałych zaliczane są takie, których poziom nie zależy od rozmiarów produkcji i są ponoszone nawet, kiedy produkcja jest wstrzymana. Najpopularniejszym kosztem o charakterze stałym są koszty amortyzacji liniowej maszyn, urządzeń, budynków i budowli produkcyjnych. Część z nich ma również charakter mieszany. W praktyce księgowości powstały metody pozwalające na ustalenie ich podziału, takie jak: księgowy, ekspercka (subiektywna), matematyczno-statystyczna. Standard wskazuje na te metody, jako możliwe do zastosowania przy ewentualnym podziale.

### Jak rozliczać

Koszty pośrednie, które zostały już w danym okresie zgromadzone w ramach wydzielonych miejsc ich powstawania, podlegają rozliczeniu na produkty za pomocą kluczy rozliczeniowych. Kluczem rozliczeniowym określamy wielkość pozwalającą na racjonalne przypisanie kosztów pośrednich do produktów (miejsc powstawania lub inaczej określonych obiektów). Z punktu widzenia praktyki oraz nowego standardu, warunkiem poprawnego przypisania kosztów pośrednich do przedmiotów kalkulacji jest:

1) prawidłowy podział miejsc ich powstawania odzwierciedlający procesy produkcyjne oraz;

2) stosowanie odpowiednich kluczy rozliczeniowych, za pomocą których te koszty przypisywane są do produktów.

Standard wyróżnia szereg przykładowych podziałów na miejsca powstawania kosztów, dlatego warto posłużyć się nim przy ustalaniu nowego podziału lub aktualizowaniu, czy poprawianiu istniejącego.

Prawidłowo dobrany klucz podziałowy powinien pokazywać przyczynę powstawania kosztu i pozwalać na przypisanie kosztów pośrednich do przedmiotów kalkulacji (produktów), zgodnie z powiązaniem przyczynowo skutkowymi. Gdy jest to możliwe, jako klucze rozliczeniowe warto stosować te same wielkości, które są wykorzystywane do pomiaru zdolności produkcyjnych. Standard uzależnia sposób ustalania kluczy od rodzaju produkcji, w tym dla:

1) produkcji masowej i wielkoseryjnej za klucze podziałowe najczęściej można uznać ilość produktów, czas pracy lub płacę bezpośrednią pracowników produkcyjnych;

2) produkcji małoseryjnej klucze podziałowe będą zależeć od danej fazy produkcji i MPK z nią powiązanego. Kluczem podziałowym może być np. czas pracy maszyn w poszczególnych fazach produkcyjnych.

#### UWAGA!

Koszty pośrednie powinny być przypisane do produktów przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Stawka kosztu liczona jest wtedy jako iloraz kosztów pośrednich pewnego okresu i normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych (mierzonego ilością produktu, czasu pracy maszyn lub czasu pracy pracowników produkcyjnych). Właśnie dlatego ważne jest ustalenie podziału kosztów na stałe i zmienne, gdyż tylko dla stałych kosztów pośrednich liczone są stawki przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych. Jeżeli przedsiębiorstwo nie prowadzi bieżącej ewidencji rzeczywistych kosztów pośrednich w podziale na koszty stałe i zmienne, zaleca się stosowanie planowanych stawek kosztów pośrednich określanych na podstawie budżetów.

Jak ustalić poziom zdolności produkcyjnych

Sposób ustalenia zdolności wytwórczych stwarzał często największe problemy. KSR nr 13 wskazuje kierunek postępowania. W jaki sposób mierzyć zdolności wytwórcze? Mogą być kwantyfikowane poprzez:

- 1) liczba lub ilość wytwarzanych produktów;
- 2) liczba godzin pracy pracowników (roboczogodziny);
- 3) liczbą godzin pracy maszyn (maszynogodziny);
- 4) inne wielkości obrazujące wykorzystanie zasobów.

Standard wyróżnia trzy rodzaje zdolności produkcyjnych: teoretyczne (maksymalne zdolności), normalne (przeciętnie osiągalne) i rzeczywiste. Przy ustalaniu normalnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, należy uwzględnić czynniki takie jak: liczbę dni pracy w okresie oraz system pracy, liczbę dni urlopów i absencji chorobowych, czas konserwacji i remontów, sieci powiązań maszyn w zespoły i linie produkcyjne, czynniki pogodowe, popyt na produkty itp. Elementy te korygują in minus teoretyczne zdolności produkcyjne.

Sposobów pomiaru normalnych zdolności produkcyjnych jest wiele i nowy standard wymienia przykłady ich ustalania dla różnych wariantów produkcji.

#### UWAGA!

Normalny poziom zdolności produkcyjnych powinien podlegać weryfikacji co najmniej raz do roku.

Niewykorzystane zdolności produkcyjne

W sytuacjach kiedy normalne zdolności produkcyjne są wyższe od wykorzystanych, występują koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, które obciążają koszty okresu zgodnie z ustawą o rachunkowości. Aby ustalić ich wysokość jednostka powinna:

- 1) określić poziom szczegółowości pomiaru niewykorzystanego potencjału wytwórczego (czy będzie to poziom całego zakładu, poszczególnych wydziałów, czy może na poziomie poszczególnych linii produkcyjnych lub stanowisk produkcyjnych);
- 2) wybrać jednostki pomiaru rozmiarów potencjału wytwórczego (wielkości produkcji wyrażone w różnych jednostkach miary, liczbę godzin pracy pracowników lub maszyn i inne czynniki, które odpowiednio odzwierciedlają poziom wykorzystania zdolności wytwórczych);
- 3) określić normalny poziom zdolności produkcyjnych (z uwzględnieniem czynników powodujących jego obniżenie);

4) ustalić stawkę (stawki) kosztów normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych jednostki pomiaru, poprzez podzielenie kosztów utrzymania normalnego potencjału wytwórczego przez normalny poziom zdolności produkcyjnych;

5) ustalić rzeczywisty poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych i zdolności niewykorzystanych (pomiar wykonanych ilości dla jednostek określonych w punkcie 2. i porównanie z normalnym poziomem określonym w punkcie 3.);

6) ustalić koszty niewykorzystanych zdolności wytwórczych, mnożąc stawkę (stawki) kosztów normalnego poziomu wykorzystania przez liczbę jednostek zdolności niewykorzystanych.

W mojej ocenie schemat postępowania został opisany w sposób przejrzysty i powinien stanowić istotną wskazówkę dla przedsiębiorców.

#### Przeprowadzenie wyceny

Znając stan ilościowy zapasu produktów na dzień bilansowy oraz znając stawki kosztów pośrednich można przejść do etapu wyceny. Aby to zrobić, należy przypisać produktom bezpośrednio koszty produkcji, zmienne pośrednie koszty produkcji oraz uzasadnioną część stałych kosztów pośrednich.

#### UWAGA!

W praktyce dopuszcza się stosowanie kosztów planowanych, zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich. Należy jednak pamiętać, aby na koniec okresu rozliczyć odchylenia pomiędzy poziomem kosztów planowanych a kosztów rzeczywistych.

Najczęściej spotyka się rozwiązanie, w którym przedsiębiorstwa przypisują koszty bezpośrednie w wysokości rzeczywiście poniesionej, natomiast koszty pośrednie w wysokości planowanej. Nowy standard sugeruje wówczas schemat postępowania przy wycenie wyrobów i porządkuje poszczególne czynności. Standard opisuje również schematy postępowania w każdym z możliwych wariantów prowadzenia wyceny bieżącej oraz na dzień bilansowy, w zależności od przyjętej kombinacji korzystania z kosztów rzeczywistych i/lub planowanych.

#### Inne ustalenia

W ramach nowego standardu, opisane i rozwinięte zostały również uproszczenia dopuszczane przez ustawę o rachunkowości, takie jak:

- 1) obliczanie kosztów pośrednich, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych;
- 2) posługiwanie się w bieżącej ewidencji cenami standardowymi;
- 3) możliwości korzystania w wycenie tylko z planowanych kosztów pośrednich;
- 4) wycena produkcji w toku w wysokości jedynie kosztów bezpośrednich lub zaniechanie tej wyceny;
- 5) możliwości całkowitego odstąpienia od wyceny produktów w koszcie wytworzenia i zastosowanie alternatywnej metody.

Ponadto w jednym miejscu zebrane zostały najważniejsze ustalenia z ustawy o rachunkowości w zakresie obowiązków sprawozdawczych i ujawniania informacji związanych ze sposobem wyceny produktów w koszcie wytworzenia i jej efektów.

Podsumowując, nowy KSR nr 13 służy za przewodnik w kwestiach, które dotychczas sprawiały przedsiębiorstwom produkcyjnym najwięcej problemów. Należały do nich głównie:

- 1) sposób identyfikacji, podziału i agregacji kosztów pośrednich;
- 2) Ustalenie sposobu rozliczenia i kalkulacji stawek kosztów pośrednich;
- 3) Kalkulacja kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Niniejszy artykuł wskazuje na najważniejsze jego ustalenia. Sam standard zawiera jednak szereg przykładów, które na pewno okażą się pomocne w zrozumieniu tematyki oraz powinny być wykorzystane w praktyce gospodarczej i odpowiedniej organizacji systemu rachunkowości. Stanowi on kompleksowe rozwinięcie i wyjaśnienie zasad określonych w ustawie o rachunkowości. Ponadto, efektywnie łączy wiedzę z zakresu rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej i rachunku kosztów.

**ŁUKASZ IBOWICZ, SENIOR ASSOCIATE W POZNAŃSKIM ODDZIALE RÖDL & PARTNER**

Źródło: <https://www.rp.pl/Rachunkowosc/311129955-Sprawozdania-finansowe-koszt-wytworzenia-wedlug-nowego-standardu-rachunkowosci-KSR-nr-13.html?cid>