



www.gofin.pl

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

nr 12 (396)

Dwutygodnik

ISSN 1429-396X

20.06.2015 r.

Dodatek nr

**11**

# RACHUNKOWOŚĆ W JEDNOSTKACH PRODUKCYJNYCH – wybrane zagadnienia

|                                                                                                                          |                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>I. EWIDENCJA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI PRODUKCYJNEJ .....</b>                                                              | <b>str. 3</b>  |
| 1. Kiedy jednostka produkcyjna może stosować ewidencję kosztów tylko według ich rodzaju, tj. na kontach zespołu 4? ..... | str. 3         |
| 2. Ewidencja i rozliczanie kosztów tylko w układzie kalkulacyjnym, tj. na kontach zespołu 5 .....                        | str. 6         |
| 3. Zamknięty krąg kosztów.....                                                                                           | str. 10        |
| 3.1. Równowaga w zamkniętym kręgu kosztów .....                                                                          | str. 10        |
| 3.2. Zdarzenia zakłócające zamknięty krąg kosztów .....                                                                  | str. 11        |
| 3.3. Księgowania uszczelniające krąg kosztów .....                                                                       | str. 11        |
| <b>II. WYCENA PRODUKTÓW I PRODUKCJI W TOKU.....</b>                                                                      | <b>str. 15</b> |
| 1. Wycena produktów i produkcji w toku według rzeczywistego kosztu wytworzenia.....                                      | str. 15        |
| 1.1. Pojęcie i klasyfikacja produktów .....                                                                              | str. 15        |
| 1.2. Ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia .....                                                                    | str. 16        |
| 2. Uprozczone metody wyceny produkcji niezakończonych.....                                                               | str. 19        |
| 2.1. Wycena produkcji w toku według bezpośrednich kosztów wytworzenia....                                                | str. 19        |
| 2.2. Wycena produkcji w toku według materiałów bezpośrednich .....                                                       | str. 20        |
| 2.3. Produkcja w toku nie jest wyceniana .....                                                                           | str. 21        |
| 3. Wycena produktów według stałych cen ewidencyjnych .....                                                               | str. 22        |
| <b>III. KALKULACJA KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTÓW I PRODUKCJI W TOKU.....</b>                                              | <b>str. 23</b> |
| 1. Koszty wynagrodzeń odnoszące się do kilku zleceń realizowanych jednocześnie .....                                     | str. 23        |

|                                                                                                            |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 1.1. Bilansowe zasady rozliczania kosztów wynagrodzeń zaliczanych do kosztu wytworzenia produktu.....      | str. 23 |
| 1.2. Koszty wynagrodzeń pracowników produkcyjnych w świetle ustaw o podatku dochodowym .....               | str. 25 |
| 2. Specyfika procesu produkcji a księgowe ujęcie rozliczania kosztów produkcji podstawowej .....           | str. 26 |
| 3. Czy koszty finansowania zewnętrznego można zaliczyć do kosztu wytworzenia produktów? .....              | str. 28 |
| 4. Rozliczenie kosztów uruchomienia nowej produkcji .....                                                  | str. 28 |
| 4.1. Zasady rozliczania kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych .....                       | str. 28 |
| 4.2. Rozliczanie kosztów stosownie do upływu czasu .....                                                   | str. 29 |
| 4.3. Ilościowe rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji .....                                     | str. 30 |
| 5. Działalność produkcyjna w niewielkim zakresie a możliwość odstąpienia od wyceny na dzień bilansowy..... | str. 31 |
| 6. Produkcja wyrobów na indywidualne zamówienia klientów.....                                              | str. 32 |
| 6.1. Metody ewidencji materiałów w firmie produkcyjnej .....                                               | str. 32 |
| 6.2. Koszt wytworzenia i przychód ze sprzedaży wyrobów wykonanych na indywidualne zamówienie .....         | str. 36 |
| 7. Przekazanie wyrobów z magazynu ponownie do produkcji .....                                              | str. 37 |
| 8. Utworzenie odpisu aktualizującego wartość produktów .....                                               | str. 39 |
| 9. Jak rozliczyć odchylenia przypadające na sprzedane wyroby gotowe? .....                                 | str. 41 |
| 10. Reklamacja surowca, którego wada ujawniła się w procesie produkcyjnym....                              | str. 42 |



## Program DRUKI Gofin w wersji komercyjnej

Teraz jeszcze więcej powodów,  
dla których warto zamówić licencję !

Ponad  
**1000**

aktywnych druków  
w formacie GOFIN !

Sprawdź na [www.druki.gofin.pl](http://www.druki.gofin.pl)

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

## I. EWIDENCJA KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI PRODUKCYJNEJ

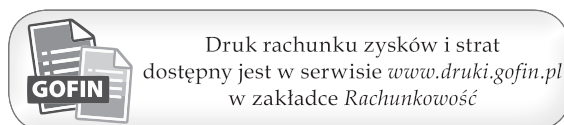
### 1. Kiedy jednostka produkcyjna może stosować ewidencję kosztów tylko według ich rodzaju, tj. na kontach zespołu 4?

W jednostkach produkcyjnych i usługowych zawężenie ewidencji kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie do układu rodzajowego (kont zespołu 4), bez ich podziału funkcjonalnego nie jest zalecana w literaturze przedmiotu. Jednak w praktyce taki wariant ewidencji kosztów można spotkać w jednostkach produkcyjnych i usługowych. Naszym zdaniem mogą go stosować tylko nieliczne podmioty:

- o prostej strukturze organizacyjnej, w których nie zachodzi potrzeba kontroli kosztów według miejsc ich powstawania i nośników,
- zajmujące się w głównej mierze świadczeniem usług, które nie mają potrzeby lub możliwości ustalania rzeczywistych kosztów wytworzenia usług,
- wytwarzające w krótkim cyklu produkcyjnym nieskomplikowane produkty, przy jednoczesnym niewystępowaniu produkcji niezakończonej.

Jeśli jednostka zdecyduje się prowadzić ewidencję kosztów tylko w układzie rodzajowym, to automatycznie powinna ustalać wynik finansowy w wariantcie porównawczym. Wzór porównawczego rachunku zysków i strat prezentowany w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości zawiera następującą specyfikację kosztów rodzajowych:

- amortyzacja,
- zużycie materiałów i energii,
- usługi obce,
- podatki i opłaty,
- wynagrodzenia,
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- pozostałe koszty rodzajowe.



Na kontach odpowiadających powyższym pozycjom powinno się gromadzić poniesione w danym okresie koszty proste według rodzajów, dotyczące zwykłej działalności operacyjnej jednostki. W praktyce podział kosztów na rodzaje powinien być dostosowany do specyfiki i potrzeb danej jednostki, a także do potrzeb sprawozdawczości statystycznej. Oznacza to, że przekrój podany w przepisach prawa bilansowego często nie zaspakaja tych potrzeb i wymaga odpowiedniej rozbudowy pozycji kont kosztów rodzajowych.

Konieczne może się więc okazać wyodrębnienie określonego rodzaju kosztu, jeżeli stanowi on istotną część kosztów. Rozbudowy można dokonać wprowadzając nowe konta syntetyczne, np. konto „Podróże służbowe” lub rozwinąć ewidencję analityczną. Przykładową rozbudową analityczną konta „Amortyzacja” będzie np. wyodrębnienie konta „Amortyzacja środków trwałych” i konta „Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych”.

Z punktu widzenia potrzeb planowania i kontroli kosztów celowe może być też uwzględnienie w ramach układu rodzajowego minimalnego układu kalkulacyjnego kosztów. Polega to na wyodrębnieniu w ramach określonych kosztów rodzajowych kosztów bezpośrednich.

Przykładowy podział kosztów rodzajowych upraszczający rozliczanie i kalkulację kosztów, a także wzbogacający wartość informacyjną zaprezentowano w tabeli.

| Analityka kont rodzajowych wydzielająca koszty bezpośrednie |                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| Konto syntetyczne                                           | Konta analityczne                                                                      |
| Zużycie materiałów i energii                                | Zużycie materiałów i energii bezpośredniej<br>Zużycie pozostałych materiałów i energii |
| Usługi obce                                                 | Usługi bezpośrednie<br>Pozostałe usługi                                                |
| Wynagrodzenia                                               | Wynagrodzenia bezpośrednie<br>Pozostałe wynagrodzenia                                  |

Powyższe wydzielenie z trzech pozycji układu rodzajowego – kosztów bezpośrednich, umożliwia ujęcie na oddzielnych kontach w ramach układu rodzajowego znacznej części kosztów zmiennych jednostki. Zabieg powiązania kosztów z rozmiarami produkcji stwarza zatem warunki do przeprowadzenia kalkulacji kosztów produkowanych wyrobów, a także umożliwia lepsze planowanie i kontrolę kosztów.

Ewidencja i rozliczanie kosztów działalności operacyjnej tylko według rodzajów polega na bieżącym księgowaniu wszystkich poniesionych kosztów działalności operacyjnej na podstawie dokumentów źródłowych wyłącznie na odpowiednie konta zespołu 4, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
- **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8.**

W ciągu roku obrotowego konta kosztów rodzajowych wykazują saldo Wn, oznaczające wysokość kosztów poniesionych przez jednostkę w bieżącym okresie, bez względu na to, jakich okresów dotyczą. Na dzień bilansowy koszty te przenosi się na wynik finansowy, zapisem:

- **Wn konto 86** „Wynik finansowy”,
- **Ma konto 40** „Koszty według rodzajów”.

Jak już wcześniej wspomniano, jednostki stosujące ewidencję księgową kosztów działalności operacyjnej tylko według rodzaju sporządzają rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym. Zgodnie ze wzorem porównawczego rachunku zysków i strat, sumie przychodów ze sprzedaży produktów skorygowanych o zmianę stanu produktów oraz zwiększonych o koszt wytworzenia świadczeń na własne potrzeby przeciwstawiana jest suma kosztów według rodzajów działalności operacyjnej. Wariant ten – jak widać – przewiduje korektę wyniku finansowego o zmianę stanu produktów, czyli o zmianę stanu na koniec roku w stosunku do stanu na początek roku produktów, produkcji niezakończonych (w toku) i rozliczeń międzyokresowych kosztów.

W celu ustalenia zmiany stanu produktów pomocne jest stosowanie konta 49 „Rozliczenie kosztów”. Konto to służy do ujęcia:

- 1) wartości produktów gotowych i produkcji w toku, ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego (**Wn konto 60, Ma konto 49**),
- 2) kosztów rodzajowych podlegających rozliczeniu w czasie, gdy dotyczą następnych okresów sprawozdawczych i rozwiązania rezerw na koszty utworzonych w poprzednich okresach (**Wn konto 64-0, Ma konto 49**),
- 3) kosztów poniesionych w poprzednich okresach, a obciążających koszty okresu sprawozdawczego, a także utworzenia rezerwy na koszty (**Wn konto 49, Ma konto 64-0**).

Na dzień bilansowy saldo konta 49 (kredytowe lub debetowe) przeksięgowuje się na wynik finansowy. Dzięki temu przeniesieniu poziom kosztów rodzajowych na koncie 86 zostaje skorygowany do wysokości odnoszącej się do danego okresu sprawozdawczego.

Koszty rodzajowe, które nie służą osiągnięciu przychodu w porównawczej wersji rachunku zysków i strat powinny być wykazywane w pozycji „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”. W ciągu roku koszty te należy ujmować za pośrednictwem konta 79-0 „Obroty wewnętrzne”, zapisem: **Wn konto zespołu 0, 1, 2, 3, 7, Ma konto 79-0**.

Na dzień bilansowy saldo konta „Obroty wewnętrzne” przenosi się na wynik finansowy, zapisem: **Wn konto 79-0, Ma konto 86**.

Podstawowe księgowania związane z ewidencją i rozliczaniem kosztów według ich rodzaju przedstawiono na przykładzie liczbowym.

## Przykład

### Ewidencja i rozliczenie kosztów na kontach zespołu 4

#### I. Założenia:

1. Jednostka ewidencjonuje koszty podstawowej działalności operacyjnej tylko w zespole 4. W okresie sprawozdawczym poniosła koszty rodzajowe w kwocie: 25.000 zł, w tym koszty niepodlegające rozliczeniu w czasie w kwocie: 24.500 zł i koszty podlegające rozliczeniu w czasie w kwocie: 500 zł.
2. Rata rozliczeń międzyokresowych przypadających na dany okres, pochodzących z rozliczenia z poprzedniego okresu, wynosiła: 100 zł.
3. Na koniec okresu stan produktów niesprzedanych i produkcji w toku wynosił: 1.200 zł. Jednostka wystawiła w analizowanym okresie faktury dokumentujące sprzedaż produktów na kwotę netto: 40.000 zł.
4. Na koniec roku jednostka dokonała księgowania związanych z ustaleniem wyniku finansowego w wariantcie porównawczym.

#### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                     | Kwota     | Konto       |             |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------|-------------|
|                                                                                   |           | Wn          | Ma          |
| A. Zapisy bieżące                                                                 |           |             |             |
| 1. Poniesione koszty rodzajowe w bieżącym okresie na podstawie dowodów źródłowych | 25.000 zł | 40          | różne konta |
| 2. Faktura dokumentująca sprzedaż produktów                                       | 40.000 zł | różne konta | 70-0        |
| 3. PK – przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie                             | 500 zł    | 64-0        | 49          |
| 4. PK – koszty podlegające rozliczeniu w czasie dotyczące bieżącego okresu        | 100 zł    | 49          | 64-0        |
| 5. PK – wartość produktów i produkcji w toku ustalona na koniec okresu            | 1.200 zł  | 60          | 49          |
| B. Zamknięcie roczne                                                              |           |             |             |
| 6. PK – przeniesienie na wynik finansowy przychodów ze sprzedaży                  | 40.000 zł | 70-0        | 86          |

|                                                                      |           |           |           |
|----------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| 7. PK – przeniesienie na wynik finansowy kosztów rodzajowych         | 25.000 zł | <b>86</b> | <b>40</b> |
| 8. PK – przeniesienie na wynik finansowy zwiększenia stanu produktów | 1.600 zł  | <b>49</b> | <b>86</b> |

### III. Księgowania:

| Konta zespołu 0, 1, 2, 3, 8                             |        |        |     | Konto 40 „Koszty według rodzajów” |        |        |     | Konto 86 „Wynik finansowy”      |        |        |     |
|---------------------------------------------------------|--------|--------|-----|-----------------------------------|--------|--------|-----|---------------------------------|--------|--------|-----|
| (2)                                                     | 40.000 | 25.000 | (1) | (1)                               | 25.000 | 25.000 | (7) | (7)                             | 25.000 | 40.000 | (6) |
|                                                         |        |        |     |                                   |        |        |     |                                 |        | 1.600  | (8) |
| Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe” kosztów” |        |        |     | Konto 49 „Rozliczenie kosztów”    |        |        |     | Konto 70-0 „Sprzedaż produktów” |        |        |     |
| (3)                                                     | 500    | 100    | (4) | (4)                               | 100    | 500    | (3) | (6)                             | 40.000 | 40.000 | (2) |
|                                                         |        |        |     | (8)                               | 1.600  | 1.200  | (5) |                                 |        |        |     |
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”                |        |        |     |                                   |        |        |     |                                 |        |        |     |
| (5)                                                     | 1.200  |        |     |                                   |        |        |     |                                 |        |        |     |

W zaprezentowanym przykładzie na kontach kosztów według rodzaju ewidencjonowane są koszty poniesione w danym okresie, a nie koszty dotyczące danego okresu. Wynik finansowy na sprzedaży ustalony w wariantcie porównawczym wynosi: 16.600 zł. Kwota ta wynika z różnicy między przychodami ze sprzedaży: 40.000 zł, skorygowanymi o zwiększenie (+) stanu produktów: 1.600 zł (z tytułu przyrostu produktów niesprzedanych i produkcji w toku: 1.200 zł oraz z tytułu wzrostu rozliczeń międzyokresowych: 500 zł – 100 zł = 400 zł), a poniesionymi kosztami układu rodzajowego: 25.000 zł.

Jeśli układ rodzajowy jest jedynym układem klasyfikacyjnym kosztów ujmowanym w ewidencji księgowej, może to stanowić poważne utrudnienie w zakresie kontroli poszczególnych kosztów. Dla potrzeb kontroli lepszym rozwiązaniem jest rozliczanie kosztów w czasie przed ich ujęciem w przekroju kont zespołu 4. Polega to na tym, że na konta układu rodzajowego trafiają tylko koszty bieżącego okresu, tj. koszty proste niepodlegające rozliczeniu w czasie, a także te koszty z rozliczeń międzyokresowych okresów poprzednich, które dotyczą okresu sprawozdawczego, albo utworzone rezerwy na koszty przyszłych okresów. Natomiast przeniesienie powstałych w okresie sprawozdawczym kosztów, podlegających rozliczeniu w czasie, następuje poza układem rodzajowym, zapisem:

- **Wn konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”,**
- **Ma konta zespołu 0, 1, 2, 3, 8.**

Zwracamy uwagę, iż w takim przypadku zmiana salda konta 64 nie jest uwzględniana przy ustalaniu zmiany stanu produktów.

## 2. Ewidencja i rozliczanie kosztów tylko w układzie kalkulacyjnym, tj. na kontach zespołu 5

Wariant ewidencji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej tylko w zespole 5 zalecany jest w następujących sytuacjach:

- charakter i rozmiary działalności jednostki bądź jej organizacja wymagają ustalenia kwoty i struktury kosztów poszczególnych typów działalności lub jej odmian,

- jednostka wytwarza produkty, których koszt podlega kalkulacji,
- jednostka wykonuje przez dłuższy czas, dla więcej niż jednego odbiorcy, objęte umowami usługi, w tym budowlane, przypadające na dwa lub więcej okresów sprawozdawczych, co z uwagi na wymogi sprawozdawcze wiąże się z koniecznością odrębnego ustalania kosztów rzeczywistych częściowo wykonanych, lecz jeszcze niezakończonych usług.

Bieżąca ewidencja kosztów podstawowej działalności operacyjnej od razu według funkcji, a więc jedynie na kontach zespołu 5, bez uprzedniej rejestracji na kontach kosztów według rodzajów, skutkuje sporządzaniem rachunku zysków i strat według wariantu kalkulacyjnego. Zgodnie z tym wariantem koszty działalności operacyjnej wykazuje się w trzech pozycjach:

- 1) koszt wytworzenia sprzedanych produktów,
- 2) koszty sprzedaży,
- 3) koszty ogólnego zarządu.

Na kontach odpowiadających co najmniej powyższym pozycjom (produkcja podstawowa, ogólny zarząd, sprzedaż) powinno się gromadzić dotyczące danego okresu koszty zwykłej działalności operacyjnej jednostki. W praktyce podział kosztów według układu funkcjonalnego powinien być dostosowany do specyfiki i potrzeb danej jednostki, co może wiązać się z wyodrębnieniem dodatkowych miejsc powstawania kosztów. Przykładowo, jeśli w jednostce występują takie komórki, które świadczą swoje usługi na rzecz pozostałych wydziałów przedsiębiorstwa, to konieczne jest wyodrębnienie konta produkcji pomocniczej.

Typowe koszty według miejsca ich powstawania wraz z krótką charakterystyką przedstawiono w tabeli.

| Koszty w układzie funkcjonalnym        |                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Nazwa kosztu                           | Charakterystyka                                                                                                                                                                                               |
| <b>Koszty działalności podstawowej</b> | koszty bezpośrednio związane z podstawową działalnością jednostki (produkcyjną, usługową lub handlową) – w firmach produkcyjnych są to koszty wytworzenia wyrobów (bezpośrednie i pośrednie koszty produkcji) |
| <b>Koszty działalności pomocniczej</b> | koszty bezpośrednio związane z pomocniczą działalnością jednostki (produkcyjną, usługową lub handlową), np. koszty funkcjonowania własnej elektrowni, kotłowni, warsztatu remontowego                         |
| <b>Koszty zarządu</b>                  | koszty ogólnozakładowe, ujmowane według miejsc powstawania kosztów – działów funkcjonalnych, np. Dział Finansowy, Dział Marketingu, Dział Logistyki ...                                                       |
| <b>Koszty sprzedaży</b>                | koszty związane ze sprzedażą produktów, np. koszty reklamy, koszty transportu do odbiorcy, prowizje dla handlowców                                                                                            |

Jeżeli jednostka prowadzi kilka typów podstawowej działalności operacyjnej, przykładowo produkcję wyrobów i równocześnie świadczenie usług lub produkcję wyrobów i ich sprzedaż we własnych sklepach, to dla każdej z tych działalności należy wyodrębnić oddzielne konto w zespole 5.

Ewidencja kosztów działalności operacyjnej od razu na kontach funkcji polega na ich bieżącym księgowaniu na właściwe miejsca kosztów działalności operacyjnej w zespole 5 w wielkościach wynikających z dokumentów źródłowych bądź rozdzielników tych dokumentów, zapisem:

- **Wn konto zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,**
- **Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3, 8.**



W przypadku gdy poniesione w bieżącym okresie koszty działalności operacyjnej dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych, w okresie ich poniesienia księguje się je w ciężar konta 64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Po zakończeniu każdego miesiąca zarachowuje się je, w części przypadającej na bieżący miesiąc, na odpowiednie miejsce powstawania kosztów w zespole 5.

Jeśli w jednostce wyodrębniono działalność pomocniczą, to po rozliczeniu kosztów w czasie ewentualne koszty działalności pomocniczej odnosi się na odpowiednie stanowiska kosztów zespołu 5. W dalszej kolejności ustalony po zakończeniu każdego miesiąca koszt wytworzenia produktów przenosi się z konta 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”, w zależności od przyjętego rozwiązania, w ciężar konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności” lub konta 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”. Pominięcie w ewidencji konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności” jest możliwe, jeśli jednostka prowadzi ewidencję produktów na kontach zespołu 6 i 7 według kosztu rzeczywistego.

Na dzień bilansowy trzy elementy kosztu własnego sprzedaży, tj. koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty zarządu i koszty sprzedaży przeksięgowywane są na konto 86 „Wynik finansowy”.

Podstawowe księgowania związane z ewidencją i rozliczaniem kosztów działalności według funkcji przedstawiono na przykładzie liczbowym.

## Przykład

### Ewidencja i rozliczenie kosztów na kontach zespołu 5

#### I. Założenia:

1. Jednostka ewidencjonuje koszty podstawowej działalności operacyjnej tylko w zespole 5. W okresie sprawozdawczym poniesiono koszty niepodlegające rozliczeniu w czasie w przekroju różnych typów działalności w kwocie: 24.500 zł, tj. koszty produkcji: 20.100 zł, koszty zarządu: 3.500 zł oraz koszty sprzedaży: 900 zł.
2. Poniesione koszty podlegające rozliczeniu w czasie wyniosły: 500 zł. Rata rozliczeń międzyokresowych przypadających na dany okres, a pochodzących z rozliczenia z poprzedniego okresu, obciążających koszty produkcji wynosiła: 100 zł.
3. Jednostka przyjęła z produkcji do magazynu wyroby gotowe o wartości: 20.200 zł (ewidencja wyrobów gotowych prowadzona jest według rzeczywistego kosztu wytworzenia). W analizowanym okresie wystawiono faktury dokumentujące sprzedaż produktów na kwotę netto: 40.000 zł. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów wyniósł: 19.000 zł.
4. Na koniec roku jednostka dokonała księgowania związanych z ustaleniem wyniku finansowego w wariantcie kalkulacyjnym. Jednostka nie prowadzi ewidencji na koncie 58 „Rozliczenie kosztów działalności”.

#### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                                                                       | Kwota     | Konto           |             |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|-------------|
|                                                                                                                                     |           | Wn              | Ma          |
| A. Zapisy bieżące                                                                                                                   |           |                 |             |
| 1. Ujęcie poniesionych kosztów w przekroju typów działalności niepodlegających rozliczeniu w czasie na podstawie dowodów źródłowych | 24.500 zł | konta zespołu 5 | różne konta |



|                                                                                   |           |                 |                 |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------------|-----------------|
| 2. Faktura dokumentująca sprzedaż produktów                                       | 40.000 zł | różne konta     | 70-0            |
| 3. PK – ujęcie kosztów rozliczanych w czasie                                      | 500 zł    | 64-0            | różne konta     |
| 4. PK – koszty podlegające rozliczeniu w czasie dotyczące bieżącego okresu        | 100 zł    | konta zespołu 5 | 64-0            |
| 5. PK – rzeczywisty koszt wytworzenia produktów okresu                            | 20.200 zł | 60              | konta zespołu 5 |
| 6. PK – rzeczywisty koszt wytworzenia produktów sprzedanych                       | 19.000 zł | 70-1            | 60              |
| <b>B. Zamknięcie roczne</b>                                                       |           |                 |                 |
| 7. PK – przeniesienie na wynik finansowy przychodów ze sprzedaży                  | 40.000 zł | 70-0            | 86              |
| 8. PK – przeniesienie na wynik finansowy kosztu wytworzenia sprzedanych produktów | 19.000 zł | 86              | 70-1            |
| 9. PK – przeniesienie na wynik finansowy kosztów zarządu i sprzedaży              | 4.400 zł  | 86              | konta zespołu 5 |

### III. Księgowania:

| Konta zespołu 0, 1, 2, 3, 8                            |        |        |     | Konta zespołu 5                          |        |        |     | Konto 86 „Wynik finansowy”      |        |        |     |
|--------------------------------------------------------|--------|--------|-----|------------------------------------------|--------|--------|-----|---------------------------------|--------|--------|-----|
| (2)                                                    | 40.000 | 24.500 | (1) | (1)                                      | 24.500 | 20.200 | (5) | (8)                             | 19.000 | 40.000 | (7) |
|                                                        |        | 500    | (3) | (4)                                      | 100    | 4.400  | (9) | (9)                             | 4.400  |        |     |
| Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” |        |        |     | Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” |        |        |     | Konto 70-0 „Sprzedaż produktów” |        |        |     |
| (3)                                                    | 500    | 100    | (4) | (6)                                      | 19.000 | 19.000 | (8) | (7)                             | 40.000 | 40.000 | (2) |
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”               |        |        |     |                                          |        |        |     |                                 |        |        |     |
| (5)                                                    | 20.200 | 19.000 | (6) |                                          |        |        |     |                                 |        |        |     |

Na przedstawionym przykładzie wynik finansowy na sprzedaży ustalony w wariantcie kalkulacyjnym wynosi: 16.600 zł. Kwota ta wynika z różnicy między przychodami ze sprzedaży: 40.000 zł, a kosztem własnym sprzedaży: 23.400 zł, na który składa się suma kosztu sprzedanych produktów: 19.000 zł, kosztów zarządu 3.500 zł i kosztów sprzedaży: 900 zł.

Niewątpliwą zaletą księgowania kosztów podstawowej działalności operacyjnej bezpośrednio w ciężar kont według funkcji (zespołu 5) jest skrócenie toku księgowania i wymuszenie bieżącego podziału kosztów na tworzące wartość produktów (koszty wytworzenia produktów) i wpływające na wynik okresu, w którym je poniesiono (koszty zarządu i sprzedaży). Ten wariant ewidencji daje zatem spore możliwości kontroli i analizy kosztów, co znacznie ułatwia podejmowanie decyzji.

Należy jednak pamiętać o wymogach sprawozdawczych, tj. obowiązku prezentowania kosztów rodzajowych w informacji dodatkowej, a także wymogach dotyczących sporządzania sprawozdań statystycznych i deklaracji podatkowych. Spełnienie tych wymogów, ze względu na brak kont zespołu 4, wymaga rozbudowania ewidencji analitycznej według pozycji rodzajowych w ramach kont kosztów według typów działalności i kont rozliczeń międzyokresowych.

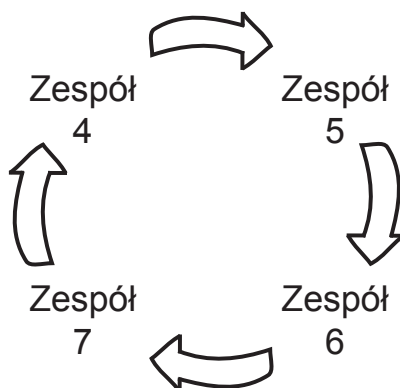
### 3. Zamknięty krąg kosztów

#### 3.1. Równowaga w zamkniętym kręgu kosztów

Polskie prawo bilansowe dopuszcza dwie metody ustalania wyniku finansowego, tj. porównawczą i kalkulacyjną. W porównawczym rachunku zysków i strat występuje problem zachowania równowagi w tzw. zamkniętym kręgu kosztów. Krąg ten tworzą następujące konta:

- 49 „Rozliczenie kosztów”,
- zespół 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- zespół 6 „Produkty i rozliczenia międzyokresowe”, z wyjątkiem tej części kosztów rozliczanych w czasie, które nie są związane z podstawową działalnością operacyjną,
- 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

#### Zamknięty krąg kosztów



Wejście do kręgu kosztów następuje w momencie zaksięgowania kosztów prostych na kontach zespołu 4. Następnie koszty te są przenoszone za pośrednictwem konta 49 „Rozliczenie kosztów” na miejsca powstawania kosztów, tj. konta zespołu 5. Z kolei z kont zespołu 5, bezpośrednio lub za pośrednictwem konta 58 „Rozliczenie kosztów działalności”, koszty te trafiają na konta zespołu 6, gdzie są aktywowane w postaci produkcji w toku, produktów gotowych oraz rozliczeń międzyokresowych. W końcowym etapie trafiają one na konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”, którego saldo na dzień bilansowy, w jednostkach sporządzających rachunek zysków i strat metodą porównawczą, przenosi się na konto 49 „Rozliczenie kosztów”. Saldo końcowe konta 49 oznacza zmianę stanu produktów, które powinno odpowiadać wartości zmiany stanu produkcji w toku i produktów niesprzedanych oraz rozliczeń międzyokresowych. W ten sposób zamyka się krąg kosztów.

Ewidencja operacji na kontach z zamkniętego kręgu kosztowego w korespondencji z innymi kontami tego kręgu, powoduje, że zmiana stanu produktów powstała na kontach zespołu 6 równa się saldu konta 49 „Rozliczenie kosztów”. Jednak w przypadku księgowania na kontach z kręgu w korespondencji z kontami spoza kręgu, np. kontami zespołów 0, 1, 2, 3, oraz 7 (z wyłączeniem konta 70-1) następuje zachwianie tej równowagi. Mamy wówczas do czynienia z wyjściem z kręgu kosztów lub wejściem do kręgu.

### 3.2. Zdarzenia zakłócające zamknięty krąg kosztów

Zakłócenie kręgu kosztów powstaje na skutek określonych zdarzeń, które powodują, że poniesione koszty układu rodzajowego nie przekształcają się w koszt własny produktów, ale np. w:

- pozostałe koszty operacyjne lub straty nadzwyczajne,
- składniki aktywów jednostki, takie jak: środki trwałe, środki trwałe w budowie, towary, materiały, rozrachunki z pracownikami.

| Przykłady zdarzeń zakłócających krąg kosztów                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zdarzenia o charakterze wynikowym, tj. obciążające pozostałe koszty operacyjne lub straty nadzwyczajne                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Zdarzenia mające charakter bilansowy, tj. zwiększające wartość aktywów jednostki                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>– przekazanie produktów gotowych w formie darowizny,</li> <li>– niedobór produktów gotowych lub produkcji w toku ponad normę,</li> <li>– likwidacja zniszczonych produktów gotowych na skutek zdarzeń losowych,</li> <li>– świadczenie usług na rzecz usuwana skutków zdarzeń losowych,</li> <li>– koszty działalności socjalnej,</li> <li>– koszty zakupu przypadające na materiały sprzedane,</li> <li>– koszty zaniechania produkcji,</li> <li>– odpisy aktualizujące wartość produktów.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– przekazanie produktów gotowych do własnej placówki handlu detalicznego lub własnej hurtowni,</li> <li>– zawiniony niedobór produktów gotowych lub produkcji w toku,</li> <li>– przekazanie produktów gotowych na potrzeby budowy nowych środków trwałych lub do użytkowania jako środek trwały,</li> <li>– świadczenie usług na rzecz budowy środków trwałych.</li> </ul> |

### 3.3. Księgowania uszczelniające krąg kosztów

W celu prawidłowego sporządzenia porównawczego rachunku wyników (ustalenia prawidłowej korekty z tytułu zmiany stanu produktów) w jednostce stosującej konta zespołu 4 i 5, w każdym przypadku wejścia lub wyjścia kosztu z kręgu wskazane jest stosowanie pomocniczo dwóch dodatkowych kont:

- 1) konta 79-0 „Obroty wewnętrzne”, które funkcjonuje podobnie jak konto 70-0 „Sprzedaż produktów”,
- 2) konta 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”, które jest odpowiednikiem konta 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

Koszty wychodzące z kręgu kosztów księguje się zapisem:

- **Wn konto nieobjęte kręgiem kosztów** (np. 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”),
- **Ma konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”**

oraz równocześnie

- **Wn konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”,**
- **Ma konto objęte kręgiem kosztów** (np. 60 „Produkty gotowe i półprodukty”).

Z kolei wejście do kręgu kosztów ujmuje się odwrotnie.

Bieżąca ewidencja kosztów wychodzących lub wchodzących do kręgu kosztów na kontach 79-0 i 79-1 zapewnia „uszczelnienie” tego kręgu.



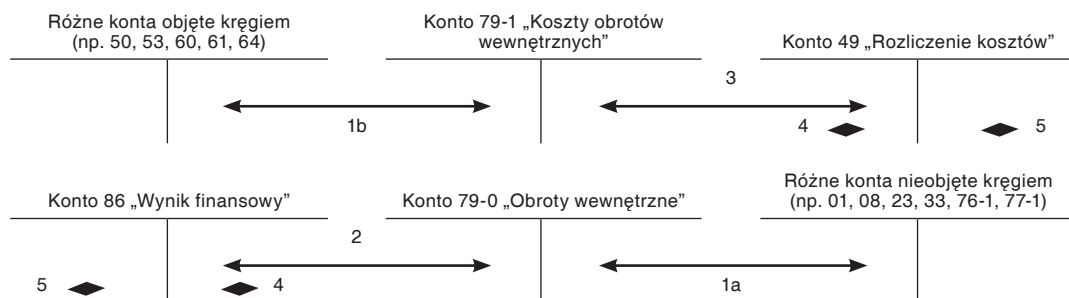
**Uwaga:** W przypadku uproszczonej ewidencji kosztów – wyłącznie na kontach zespołu 4 – do przywrócenia równowagi w kręgu kosztów stosuje się tylko konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”.

Salda kont 79-0 „Obroty wewnętrzne” oraz 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych” powinny być sobie równe, z tym że konto 79-0 wykazuje saldo Ma, a konto 79-1 saldo Wn.

W celu zachowania tej zgodności, należy dokonywać zapisów na obu kontach jednocześnie. Na koniec roku obrotowego saldo konta 79-0 przenosi się na wynik finansowy (konto 86), a saldo konta 79-1 przeksięgowuje się na konto 49 „Rozliczenie kosztów”. Takie rozwiązanie ewidencyjne sprawia, iż koszty, które opuściły krąg i zostały ujęte na koncie 79-1 zamykają konto 49 (czyli zamykają krąg kosztów). Saldo konta 49, które odpowiada księgowej zmianie stanu produktów, przenoszone jest na koniec roku obrotowego na wynik finansowy, zapisem:

- **Wn/Ma konto 86** „Wynik finansowy”,
- **Ma/Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Księgowania uszczelniające na kontach 79-0 i 79-1 oraz wpływ sprzedaży wewnętrznej na wynik finansowy w przypadku, gdy ewidencja kosztów prowadzona jest w ramach zespołu 4 i 5 zilustrowano na poniższym schemacie:



#### Objaśnienia do schematu:

1. Ujęcie ustalonych księgowo kosztów wytworzenia produktów wykorzystywanych na własne potrzeby jednostki (a i b – zapis równoległy).
2. Księgowanie na koniec roku obrotowego przeniesienia na wynik finansowy przychodów ze sprzedaży wewnętrznej.
3. Księgowanie na koniec roku obrotowego przeniesienia na „Rozliczenie kosztów” kosztu własnego obrotów wewnętrznych, celem ustalenia zmiany stanu produktów.
4. Przeniesienie na wynik finansowy na koniec roku obrotowego zwiększenia stanu produktów.
5. Przeniesienie na wynik finansowy na koniec roku obrotowego zmniejszenia stanu produktów.

Typowe księgowania dotyczące obrotów wewnętrznych (kosztu wytworzenia świadczeń na własne potrzeby jednostki) zaprezentowano na przykładzie liczbowym.

### Przykład

#### Funkcjonowanie kont 79-0 „Obroty wewnętrzne” i 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”

##### I. Założenia:

*W przedsiębiorstwie produkcyjnym, prowadzącym ewidencję kosztów działalności operacyjnej w zespole 4 i 5 oraz ustalającym wynik finansowy metodą porównawczą, miały miejsce następujące operacje gospodarcze:*

| Osiągnięte przychody i poniesione koszty w bieżącym okresie sprawozdawczym |            | Operacje dokonane z końcem roku obrotowego                           |          |
|----------------------------------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------------------------|----------|
| Wyszczególnienie                                                           | Kwota      | Wyszczególnienie                                                     | Kwota    |
| – 70-0 „Sprzedaż produktów”                                                | 100.000 zł | 1) wydano produkty gotowe:                                           |          |
| – 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”                                       | 60.000 zł  | – do własnego punktu sprzedaży                                       | 3.000 zł |
| – 55 „Koszty zarządu”                                                      | 15.000 zł  | – na budowę środka trwałego                                          | 6.000 zł |
| – 52-7 „Koszty sprzedaży”                                                  | 2.000 zł   | – jako darowiznę                                                     | 4.000 zł |
| – 53 „Koszty działalności pomocniczej”                                     | 13.000 zł  | 2) rozliczono koszty działalności pomocniczej na rzecz:              |          |
| – 49 „Rozliczenie kosztów”                                                 | 111.000 zł | – budowy środka trwałego                                             | 6.000 zł |
| – zespół 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”                      | 111.000 zł | – usuwania skutków powodzi                                           | 7.000 zł |
|                                                                            |            | 3) stwierdzono różnice inwentaryzacyjne produktów:                   |          |
|                                                                            |            | – niedobory                                                          | 800 zł   |
|                                                                            |            | – nadwyżki                                                           | 250 zł   |
|                                                                            |            | 4) dokonano odpisu obniżającego wartość produktów na dzień bilansowy | 900 zł   |

## II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                    | Kwota      | Konto      |                 |
|------------------------------------------------------------------|------------|------------|-----------------|
|                                                                  |            | Wn         | Ma              |
| A. Zapisy bieżące                                                |            |            |                 |
| 1. Rw – wydanie produktów gotowych:                              |            |            |                 |
| a) do własnego punktu sprzedaży*)                                | 3.000 zł   | 33, 79-1   | 79-0, 60        |
| b) na rzecz budowy środka trwałego                               | 6.000 zł   | 08, 79-1   | 79-0, 60        |
| c) jako darowiznę                                                | 4.000 zł   | 76-1, 79-1 | 79-0, 60        |
| 2. PK – rozliczenie kosztów działalności pomocniczej na rzecz:   |            |            |                 |
| a) budowy środka trwałego                                        | 6.000 zł   | 08, 79-1   | 79-0, 53        |
| b) usuwania skutków powodzi                                      | 7.000 zł   | 77-1, 79-1 | 79-0, 53        |
| 3. PK – różnice inwentaryzacyjne:                                |            |            |                 |
| a) niedobór produktów                                            | 800 zł     | 24-1, 79-1 | 79-0, 60        |
| b) nadwyżka produktów                                            | 250 zł     | 60, 79-1   | 79-0, 24-1      |
| 4. PK – odpis aktualizujący wartość produktów                    | 900 zł     | 76-1, 79-1 | 79-0, 62        |
| B. Zamknięcie roczne                                             |            |            |                 |
| 5. PK – przeniesienie na wynik finansowy przychodów ze sprzedaży | 100.000 zł | 70-0       | 86              |
| 6. PK – przeniesienie na wynik finansowy kosztów rodzajowych     | 111.000 zł | 86         | konta zespołu 4 |
| 7. PK – przeniesienie na wynik finansowy obrotów wewnętrznych    | 27.950 zł  | 79-0       | 86              |
| 8. PK – przeniesienie na konto 49 kosztu sprzedanych produktów   | 60.000 zł  | 49         | 70-1            |
| 9. PK – przeniesienie na konto 49 kosztów zarządu                | 15.000 zł  | 49         | 55              |
| 10. PK – przeniesienie na konto 49 kosztów sprzedaży             | 2.000 zł   | 49         | 52-7            |
| 11. PK – przeniesienie na konto 49 kosztu obrotów wewnętrznych   | 27.950 zł  | 49         | 79-1            |

|                                                                            |          |           |             |
|----------------------------------------------------------------------------|----------|-----------|-------------|
| 12. PK – przeniesienie na wynik finansowy zmiany stanu produktów           | 6.050 zł | <b>49</b> | <b>86</b>   |
| 13. PK – przeniesienie na wynik finansowy pozostałych kosztów operacyjnych | 4.900 zł | <b>86</b> | <b>76-1</b> |
| 14. PK – przeniesienie na wynik finansowy strat nadzwyczajnych             | 7.000 zł | <b>86</b> | <b>77-1</b> |

\*) Jeżeli towary ewidencjonowane są na poziomie ceny sprzedaży netto lub brutto, to należy dodatkowo wprowadzić księgowania na koncie 34 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów” (w analityce z tytułu zarezerwowanej marży i ewentualnie z tytułu zarezerwowanego podatku od towarów i usług).

### III. Księgowania:

|                                                     |         |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        |       |      |
|-----------------------------------------------------|---------|---------|-------|----------------------------------------------------------|---------|---------|-------|------------------------------------------------|--------|-------|------|
| Konto 49 „Rozliczenie kosztów”                      |         |         |       | Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”                 |         |         |       | Konto 53 „Koszty działalności pomocniczej”     |        |       |      |
| (8)                                                 | 60.000  | 111.000 | (Ob.) | (Ob.)                                                    | X       | 3.000   | (1a)  | (Ob.)                                          | 13.000 | 6.000 | (2a) |
| (9)                                                 | 15.000  |         |       | (3b)                                                     | 250     | 6.000   | (1b)  |                                                |        | 7.000 | (2b) |
| (10)                                                | 2.000   |         |       |                                                          |         | 4.000   | (1c)  |                                                |        |       |      |
| (11)                                                | 27.950  |         |       |                                                          |         | 800     | (3a)  |                                                |        |       |      |
| (12)                                                | 6.050   |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        |       |      |
| Zespół 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” |         |         |       | Konto 62 „Odpisy aktualizujące wartość wyrobów gotowych” |         |         |       | Konto 33 „Towary”                              |        |       |      |
| (Ob.)                                               | 111.000 | 111.000 | (6)   |                                                          |         | 900     | (4)   | (1a)                                           | 3.000  |       |      |
| Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”            |         |         |       | Konto 70-0 „Sprzedaż produktów”                          |         |         |       | Konto 08 „Środki trwałe w budowie”             |        |       |      |
| (Ob.)                                               | 60.000  | 60.000  | (8)   | (5)                                                      | 100.000 | 100.000 | (Ob.) | (1b)                                           | 6.000  |       |      |
|                                                     |         |         |       |                                                          |         |         |       | (2a)                                           | 6.000  |       |      |
| Konto 55 „Koszty zarządu”                           |         |         |       | Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”                 |         |         |       | Konto 24-1 „Rozliczenie niedoborów i nadwyżek” |        |       |      |
| (Ob.)                                               | 15.000  | 15.000  | (9)   | (1c)                                                     | 4.000   | 4.900   | (13)  | (3a)                                           | 800    | 250   | (3b) |
|                                                     |         |         |       | (4)                                                      | 900     |         |       |                                                |        |       |      |
| Konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”            |         |         |       | Konto 86 „Wynik finansowy”                               |         |         |       | Konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”                 |        |       |      |
| (1a)                                                | 3.000   | 27.950  | (11)  | (6)                                                      | 111.000 | 100.000 | (5)   | (7)                                            | 27.950 | 3.000 | (1a) |
| (1b)                                                | 6.000   |         |       | (13)                                                     | 4.900   | 27.950  | (7)   |                                                |        | 6.000 | (1b) |
| (1c)                                                | 4.000   |         |       | (14)                                                     | 7.000   | 6.050   | (12)  |                                                |        | 4.000 | (1c) |
| (2a)                                                | 6.000   |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        | 6.000 | (2a) |
| (2b)                                                | 7.000   |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        | 7.000 | (2b) |
| (3a)                                                | 800     |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        | 800   | (3a) |
| (3b)                                                | 250     |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        | 250   | (3b) |
| (4)                                                 | 900     |         |       |                                                          |         |         |       |                                                |        | 900   | (4)  |
| Konto 52-7 „Koszty sprzedaży”                       |         |         |       | Konto 77-1 „Straty nadzwyczajne”                         |         |         |       |                                                |        |       |      |
| (Ob.)                                               | 2.000   | 2.000   | (10)  | (2b)                                                     | 7.000   | 7.000   | (14)  |                                                |        |       |      |

Jeśli w ciągu roku przedsiębiorstwo prowadziłoby ewidencję produktów gotowych w stałych cenach ewidencyjnych, to księgowania 1 i 3 należałoby uzupełnić o rozliczenie odchyleń od cen ewidencyjnych wyrobów przypadających na produkty przekazane: do punktu sprzedaży, na rzecz budowy środka trwałego, na inwestycje, jako darowiznę, a także przypadające na różnice inwentaryzacyjne.

#### IV. Fragment rachunku zysków i strat (załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości):

##### Wariant porównawczy

| Wiersz  | Wyszczególnienie                                                                       | Dane za rok obrotowy |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| A.      | Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi                                         | 134.000 zł           |
| I.      | Przychody netto ze sprzedaży produktów                                                 | 100.000 zł           |
| II.     | Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna) | 6.050 zł             |
| III.    | Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki                               | 27.950 zł            |
| B.      | Koszty działalności operacyjnej                                                        | 111.000 zł           |
| I.–VII. | Koszty rodzajowe                                                                       | 111.000 zł           |
| C.      | Zysk (strata) ze sprzedaży (A – B)                                                     | 23.000 zł            |

##### Wariant kalkulacyjny

| Wiersz | Wyszczególnienie                                             | Dane za rok obrotowy |
|--------|--------------------------------------------------------------|----------------------|
| A.     | Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów | 100.000 zł           |
| B.     | Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów           | 60.000 zł            |
| C.     | Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A – B)                    | 40.000 zł            |
| D.     | Koszty sprzedaży                                             | 2.000 zł             |
| E.     | Koszty ogólnego zarządu                                      | 15.000 zł            |
| F.     | Zysk (strata) ze sprzedaży (C – D – E)                       | 23.000 zł            |

## II. WYCENA PRODUKTÓW I PRODUKCJI W TOKU

### 1. Wycena produktów i produkcji w toku według rzeczywistego kosztu wytworzenia

*Jak ustala się kalkulację kosztów wytworzenia produktów gotowych i produktów w toku? Proszę o podanie przykładu liczbowego.*

#### 1.1. Pojęcie i klasyfikacja produktów

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości, produkty to wytworzone lub przetworzone przez jednostkę rzeczowe aktywa obrotowe zdadne do sprzedaży (produkty gotowe – wyroby i usługi) lub w toku produkcji, jak również półprodukty. Prawo bilansowe dokonuje zatem klasyfikacji produktów pracy z punktu widzenia stopnia ich przetworzenia czy też ich miejsca (fazy, etapu) w procesie technologicznym.



Pojęcie i klasyfikację produktów przedstawiono w tabeli.

|                                |                                 |                                                                                                                                                                                                                     |
|--------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Produkty gotowe</b>         | <b>Wyroby gotowe</b>            | Własne produkty, których technologiczny proces wytwórczy został zakończony i zostały przekazane zamawiającemu do odbioru (usługi) bądź zostały przekazane do magazynu lub bezpośrednio do odbiorców (wyroby gotowe) |
|                                | <b>Wykonane roboty i usługi</b> |                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Produkcja niezakończona</b> | <b>Półfabrykaty</b>             | Własne produkty, które po pewnej fazie procesu technologicznego przekazywane są do magazynu, a następnie przeznaczone są do dalszego przerobu w kolejnych fazach procesu technologicznego                           |
|                                | <b>Produkcja w toku</b>         | Produkt znajdujący się w pewnej niezakończonej fazie procesu technologicznego i jego magazynowanie nie jest możliwe                                                                                                 |

## 1.2. Ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia

Zasadniczym parametrem wstępnej wyceny produktów pracy jest koszt wytworzenia, na który – zgodnie z art. 28 ustawy o rachunkowości – składają się bezpośrednie koszty ich produkcji i zmienne pośrednie koszty produkcji oraz ta część pośrednich stałych kosztów produkcji, która odpowiada ich normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Wysokość kosztu wytworzenia można ustalić dopiero po zakończeniu okresu sprawozdawczego, tzn. po ujęciu wszystkich kosztów i dokonaniu ich kalkulacji. Stąd też w tym wariantcie ewidencyjnym należy pamiętać, że ewidencja skutków zwiększania zapasów produktów będzie miała miejsce dopiero na koniec okresu rozliczeniowego, a dokładnie po przeprowadzeniu rachunku kalkulacyjnego kosztów produkcji podstawowej.

Do kosztów bezpośrednich zalicza się:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
- koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją,
- inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Z kolei do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się:

- zmienne pośrednie koszty produkcji oraz
- tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów.

Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, to jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnięty przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży, a w przypadku produktu w toku – także z uwzględnieniem stopnia jego przetworzenia.

Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,

- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te, określane jako koszty okresu, wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Należy w tym miejscu wspomnieć, iż koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych powstają, gdy jednostka nie w pełni wykorzystuje zaangażowane zasoby produkcyjne.



Szczegółowe zasady kalkulacji, pomiaru i wyceny kosztów opisaliśmy w dodatku nr 11 do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości nr 14 z 2014 r.

Zjawisko niewykorzystania zdolności produkcyjnych wynika z ponoszenia przez jednostkę kosztów stałych, będących finansowym odzwierciedleniem długookresowego zaangażowania przez jednostkę zasobów majątkowych (tj. koszty amortyzacji i utrzymania niezależnie od stopnia wykorzystania maszyn i urządzeń oraz budynków produkcyjnych) oraz długookresowego zatrudniania pracowników (koszty wynagrodzeń, ubezpieczeń i innych świadczeń na rzecz pracowników produkcyjnych). W przypadku tych zasobów ich dostępna ilość lub czas pracy w krótkim okresie mogą być wyższe od bieżącego zapotrzebowania jednostki gospodarującej. Istotą przewidzianego w ustawie sposobu wyceny jest niezwiększanie jednostkowego kosztu wytworzenia o skutki niskiego poziomu produkcji lub niewykorzystania części maszyn i urządzeń. Koszty niewykorzystanej zdolności produkcyjnej odnosi się na koszt sprzedanych produktów (**Wn konto 70-1**) w miesiącu ich poniesienia. Dlatego też ewidencja analityczna do konta 52-1 „Koszty wydziałowe” powinna być prowadzona z podziałem na koszty stałe i zmienne.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Koszty produkcji podstawowej jednostki wynoszą: 40.000 zł (w tym: materiały bezpośrednie: 20.000 zł, płace bezpośrednie: 10.000 zł, inne koszty bezpośrednie: 10.000 zł). Koszty pośrednie produkcyjne kształtują się na poziomie: 15.000 zł. Z ewidencji analitycznej konta 52 „Koszty wydziałowe” wynika, że zmienne koszty wydziałowe wynoszą: 9.500 zł, natomiast stałe koszty wydziałowe: 5.500 zł.
2. Jednostka wyprodukowała w danym okresie: 800 szt. wyrobów gotowych i przyjęła je do magazynu oraz 400 szt. produkcji niezakończoną przetworzoną w 50% z punktu widzenia poniesionych kosztów. W danym okresie wykorzystano 100% normalnie wykorzystywanych zdolności produkcyjnych.

### II. Kalkulacja kosztu wytworzenia produktów gotowych i produkcji w toku:

| Koszty wytworzenia                      | Liczba jednostek umownych                      | Koszt jednostki umownej                | Koszt wytworzenia produktów gotowych | Koszt wytworzenia produkcji w toku              |
|-----------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 40.000 zł<br>+ 15.000 zł<br>= 55.000 zł | 800 szt. + (50%<br>× 400 szt.)<br>= 1.000 szt. | 55.000 zł : 1.000 szt.<br>= 55 zł/szt. | 800 szt. × 55 zł/szt.<br>= 44.000 zł | 55 zł/szt. × (50%<br>× 400 szt.)<br>= 11.000 zł |

**III. Dekretacja:**

| Opis operacji                                | Kwota     | Konto |        |
|----------------------------------------------|-----------|-------|--------|
|                                              |           | Wn    | Ma     |
| 1. PK – stałe koszty pośrednie produkcyjne   | 5.500 zł  | 50    | 52-1/1 |
| 2. PK – zmienne koszty pośrednie produkcyjne | 9.500 zł  | 50    | 52-1/0 |
| 3. PK – koszt wytworzenia produktów gotowych | 44.000 zł | 60    | 50     |

**IV. Księgowania:**

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|-----|
| (S.p.)                                                    | 40.000 | 44.000 | (3) |
| (1)                                                       | 5.500  |        |     |
| (2)                                                       | 9.500  |        |     |
| (S.k.)                                                    | 11.000 |        |     |

| Konto 52-1/0 „Koszty wydziałowe – zmienne” |       |       |     |
|--------------------------------------------|-------|-------|-----|
| (S.p.)                                     | 9.500 | 9.500 | (2) |

| Konto 52-1/1 „Koszty wydziałowe – stałe” |       |       |     |
|------------------------------------------|-------|-------|-----|
| (S.p.)                                   | 5.500 | 5.500 | (1) |

| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty” |        |  |
|------------------------------------------|--------|--|
| (3)                                      | 44.000 |  |
| (S.k.)                                   | 44.000 |  |

**Przykład**

**I. Założenia:**

Dane liczbowe z poprzedniego przykładu, przy czym jednostka wykorzystała w danym okresie 80% normalnie wykorzystywanych zdolności produkcyjnych.

**II. Kalkulacja kosztu wytworzenia produktów gotowych i produkcji w toku:**

| Koszty wytworzenia                                        | Liczba jednostek umownych                      | Koszt jednostki umownej                   | Koszt wytworzenia produktów gotowych       | Koszt wytworzenia produkcji w toku                 |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| 40.000 zł + 9.500 zł<br>+ (80% × 5.500 zł)<br>= 53.900 zł | 800 szt.<br>+ (50% × 400 szt.)<br>= 1.000 szt. | 53.900 zł : 1.000 szt.<br>= 53,90 zł/szt. | 800 szt.<br>× 53,90 zł/szt.<br>= 43.120 zł | 53,90 zł/szt.<br>× (50% × 400 szt.)<br>= 10.780 zł |

**III. Dekretacja:**

| Opis operacji                                                                           | Kwota    | Konto |        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------|--------|
|                                                                                         |          | Wn    | Ma     |
| 1. PK – nieuzasadniona część kosztów wytworzenia produktu:<br>20% × 5.500 zł =          | 1.100 zł | 70-1  | 52-1/1 |
| 2. PK – uzasadniona część stałych kosztów pośrednich produkcyjnych:<br>80% × 5.500 zł = | 4.400 zł | 50    | 52-1/1 |

|                                              |           |           |               |
|----------------------------------------------|-----------|-----------|---------------|
| 3. PK – zmienne koszty pośrednie produkcyjne | 9.500 zł  | <b>50</b> | <b>52-1/0</b> |
| 4. PK – koszt wytworzenia produktów gotowych | 43.120 zł | <b>60</b> | <b>50</b>     |

#### IV. Księgowania:

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     | Konto 52-1/0 „Koszty wydziałowe – zmienne” |       |       |     | Konto 52-1/1 „Koszty wydziałowe – stałe” |       |       |     |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|-----|--------------------------------------------|-------|-------|-----|------------------------------------------|-------|-------|-----|
| (S.p.)                                                    | 40.000 | 43.120 | (4) | (S.p.)                                     | 9.500 | 9.500 | (3) | (S.p.)                                   | 5.500 | 1.100 | (1) |
| (2)                                                       | 4.400  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       | 4.400 | (2) |
| (3)                                                       | 9.500  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (S.k.)                                                    | 11.000 |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |

| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty” |        |  |  | Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” |       |  |  |
|------------------------------------------|--------|--|--|------------------------------------------|-------|--|--|
| (4)                                      | 43.120 |  |  | (1)                                      | 1.100 |  |  |
| (S.k.)                                   | 43.120 |  |  |                                          |       |  |  |

## 2. Uprozczone metody wyceny produkcji niezakończonej

*Czy produkcję w toku możemy wyceniać w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia?*

Oprócz wyceny produkcji w toku według rzeczywistego kosztu wytworzenia ustawa o rachunkowości dopuszcza również możliwość jej wyceny tylko w wysokości:

- bezpośrednich kosztów wytworzenia,
- wartości materiałów bezpośrednich.

Jednostka może także zaniechać wyceny produkcji w toku.

Powyższe uproszczenia mogą być stosowane pod warunkiem, że nie spowodują zniekształcenia wyniku finansowego ani stanu aktywów jednostki. Wybrany sposób wyceny powinien być zapisany w zakładowym planie kont jako obowiązujący. Przy czym zasady te nie mogą być stosowane do produkcji o przewidywanym czasie wykonania dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży lub na rzecz środków trwałych w budowie. Nie dotyczy to jednak produkcji rolnej.

### 2.1. Wycena produkcji w toku według bezpośrednich kosztów wytworzenia

Wycena produkcji w toku według bezpośrednich kosztów wytworzenia oznacza, że koszty bezpośrednie są rozliczane zarówno na produkcję w toku, jak i na wyroby gotowe, natomiast koszty pośrednie – tylko na wyroby gotowe.

#### Przykład

#### I. Założenia:

1. Koszty produkcji podstawowej jednostki wynoszą: 18.700 zł (w tym: materiały bezpośrednie: 8.000 zł, płace bezpośrednie: 7.000 zł, inne koszty bezpośrednie: 3.700 zł).

Koszty pośrednie produkcyjne kształtują się na poziomie: 10.000 zł. Z ewidencji analitycznej konta 52 „Koszty wydziałowe” wynika, że zmienne koszty wydziałowe wynoszą: 6.500 zł, natomiast stałe koszty wydziałowe: 3.500 zł.

2. Jednostka wyprodukowała w danym okresie: 500 szt. wyrobów gotowych i przyjęła je do magazynu oraz 100 szt. produkcji niezakończonych przetworzonej w 50%. W danym okresie wykorzystano 100% normalnie wykorzystywanych zdolności produkcyjnych.
3. Produkcję w toku jednostka wycenia według bezpośrednich kosztów wytworzenia.

## II. Kalkulacja kosztu wytworzenia produktów gotowych i produkcji w toku:

| Koszty wytworzenia                   | Koszt jednostkowy wytworzenia produktów gotowych                                         | Koszt jednostkowy wytworzenia produkcji w toku                     | Koszt całkowity wytworzenia produktów gotowych | Koszt całkowity wytworzenia produkcji w toku |
|--------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| 18.700 zł + 10.000 zł<br>= 28.700 zł | 18.700 zł : [500 szt.<br>+ (100 szt. × 50%)]<br>+ (10.000 zł : 500 szt.)<br>= 54 zł/szt. | 50% × 18.700 zł<br>: [500 szt. + (100 szt.<br>× 50%)] = 17 zł/szt. | 500 szt. × 54 zł/szt.<br>= 27.000 zł           | 100 szt. × 17 zł/szt.<br>= 1.700 zł          |

## III. Dekretacja:

| Opis operacji                                | Kwota     | Konto |        |
|----------------------------------------------|-----------|-------|--------|
|                                              |           | Wn    | Ma     |
| 1. PK – stałe koszty pośrednie produkcyjne   | 3.500 zł  | 50    | 52-1/1 |
| 2. PK – zmienne koszty pośrednie produkcyjne | 6.500 zł  | 50    | 52-1/0 |
| 3. PK – koszt wytworzenia produktów gotowych | 27.000 zł | 60    | 50     |

## IV. Księgowania:

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     | Konto 52-1/0 „Koszty wydziałowe – zmienne” |       |       |     | Konto 52-1/1 „Koszty wydziałowe – stałe” |       |       |     |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|-----|--------------------------------------------|-------|-------|-----|------------------------------------------|-------|-------|-----|
| (S.p.)                                                    | 18.700 | 27.000 | (3) | (S.p.)                                     | 6.500 | 6.500 | (2) | (S.p.)                                   | 3.500 | 3.500 | (1) |
| (1)                                                       | 3.500  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (2)                                                       | 6.500  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (S.k.)                                                    | 1.700  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
|                                                           |        |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”                  |        |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (3)                                                       | 27.000 |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (S.k.)                                                    | 27.000 |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |

## 2.2. Wycena produkcji w toku według materiałów bezpośrednich

Przy wycenie produkcji w toku według materiałów bezpośrednich, koszty tych materiałów są odnoszone do wszystkich produktów, natomiast pozostałe koszty produkcyjne tylko do wyrobów gotowych.

## Przykład

### I. Założenia:

Dane liczbowe z poprzedniego przykładu, przy czym produkcję w toku jednostka wycenia według materiałów bezpośrednich.

### II. Kalkulacja kosztu wytworzenia produktów gotowych i produkcji w toku:

| Koszty wytworzenia                   | Koszt jednostkowy wytworzenia produktów gotowych                                                                          | Koszt jednostkowy wytworzenia produkcji w toku                                         | Koszt całkowity wytworzenia produktów gotowych | Koszt całkowity wytworzenia produkcji w toku |
|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|----------------------------------------------|
| 18.700 zł + 10.000 zł<br>= 28.700 zł | 8.000 zł : [500 szt.<br>+ (100 szt. × 50%)]<br>+ [(10.700 zł + 10.000 zł)<br>: 500 szt.] = 56 zł/szt.<br>(w zaokrągleniu) | (50% × 8.000 zł)<br>: [500 szt. + (100 szt.<br>× 50%)] = 7 zł/szt.<br>(w zaokrągleniu) | 500 szt. × 56 zł/szt.<br>= 28.000 zł           | 100 szt. × 7 zł/szt.<br>= 700 zł             |

### III. Dekretacja:

| Opis operacji                                | Kwota     | Konto |        |
|----------------------------------------------|-----------|-------|--------|
|                                              |           | Wn    | Ma     |
| 1. PK – stałe koszty pośrednie produkcyjne   | 3.500 zł  | 50    | 52-1/1 |
| 2. PK – zmienne koszty pośrednie produkcyjne | 6.500 zł  | 50    | 52-1/0 |
| 3. PK – koszt wytworzenia produktów gotowych | 28.000 zł | 60    | 50     |

### IV. Księgowania:

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     | Konto 52-1/0 „Koszty wydziałowe – zmienne” |       |       |     | Konto 52-1/1 „Koszty wydziałowe – stałe” |       |       |     |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|-----|--------------------------------------------|-------|-------|-----|------------------------------------------|-------|-------|-----|
| (S.p.)                                                    | 18.700 | 28.000 | (3) | (S.p.)                                     | 6.500 | 6.500 | (2) | (S.p.)                                   | 3.500 | 3.500 | (1) |
| (1)                                                       | 3.500  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (2)                                                       | 6.500  |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (S.k.)                                                    | 700    |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”                  |        |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (3)                                                       | 28.000 |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |
| (S.k.)                                                    | 28.000 |        |     |                                            |       |       |     |                                          |       |       |     |

### 2.3. Produkcja w toku nie jest wyceniana

W sytuacji gdy produkcja w toku nie jest wyceniana, koszty bezpośrednie i pośrednie produkcyjne rozlicza się w całości na wyroby gotowe. W tym przypadku konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” nie wykazuje salda.

### 3. Wycena produktów według stałych cen ewidencyjnych

*Czy wyroby gotowe objęte ewidencją możemy ujmować w księgach rachunkowych w stałych cenach ewidencyjnych?*

W zakresie wyceny produktów pracy polskie prawo bilansowe dopuszcza też pewne uproszczenie, a mianowicie – zgodnie z art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości – produkty mogą być na dzień ich wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi kosztami wytworzenia. Rozwiązanie to częściowo uniezależnia ewidencję przyjęcia wyrobów do magazynu od wyników kalkulacji kosztów.

Dzięki cenom ewidencyjnym, którymi mogą być: rzeczywisty koszt wytworzenia z poprzedniego okresu, koszt planowany wytworzenia lub cena sprzedaży netto, możliwe jest przeprowadzenie ewidencji przyjęcia wyrobów gotowych do magazynu na bieżąco tyle razy w miesiącu, ile razy faktycznie takie zdarzenie miało miejsce. Na koniec okresu rozliczeniowego należy dokonać kalkulacji kosztów, tj. dokonać wyceny produktów przyjętych do magazynu w wysokości rzeczywistego kosztu wytworzenia oraz ustalić odchylenia od ceny ewidencyjnej tych produktów. Odchylenia to różnica między rzeczywistym kosztem wytworzenia wyrobów przyjętych w danym okresie do magazynu a ceną ewidencyjną tych samych wyrobów. Jeśli koszt rzeczywisty jest większy niż cena ewidencyjna – należy odnotować odchylenia debetowe (Dt lub Wn), zaś w przypadku odwrotnym – odchylenia kredytowe (Ct lub Ma). Do ewidencji rzeczywistych kosztów wytworzenia produktów oraz porównania tych kosztów z wartością produktów wyrażoną w cenach ewidencyjnych służy konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”. Na tym koncie dokonuje się ustalenia odchyleń od ceny ewidencyjnej.

Stosowanie stałych cen ewidencyjnych posiada wiele zalet:

- znacznie upraszcza ewidencję szczegółową (ilościowo – wartościową),
- umożliwia bieżące księgowanie w ujęciu wartościowym przychodów i rozchodów produktów,
- ułatwia kontrolę kosztów, na przykład za pomocą odchyleń od planowanego kosztu wytworzenia.

### Przykład

#### **Ewidencja efektów kalkulacji kosztów produkcji podstawowej wyrobów wycenianych według cen ewidencyjnych**

##### **I. Założenia:**

*Przedsiębiorstwo produkcyjne wytwarza masowo jeden rodzaj wyrobu gotowego. W danym okresie rozliczeniowym wyprodukowało 45 szt. wyrobów gotowych. Poziom produkcji odpowiadał normalnemu wykorzystaniu zdolności produkcyjnych jednostki. Koszty dotyczące produkcji wyniosły: 162.000 zł. Ewidencję wyrobów gotowych jednostka prowadzi według stałej ceny ewidencyjnej ustalonej w wysokości: 3.500 zł/szt.*

##### **II. Obliczenia:**

1. Wycena wyrobów gotowych według stałej ceny ewidencyjnej:  
 $45 \text{ szt.} \times 3.500 \text{ zł/szt.} = 157.500 \text{ zł.}$
2. Ustalenie odchyleń od ceny ewidencyjnej produktów:  
 $162.000 \text{ zł} - 157.500 \text{ zł} = 4.500 \text{ zł (odchylenia debetowe).}$

**III. Dekretacja:**

| Opis operacji                                                                                                         | Kwota      | Konto |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|----|
|                                                                                                                       |            | Wn    | Ma |
| 1. Pw – przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu po stałej cenie ewidencyjnej                                           | 157.500 zł | 60    | 58 |
| 2. PK – przeksięgowanie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów gotowych przyjętych w bieżącym okresie do magazynu | 162.000 zł | 58    | 50 |
| 3. PK – przeksięgowanie odchyleń od ceny ewidencyjnej produktów gotowych przyjętych w bieżącym okresie do magazynu    | 4.500 zł   | 62    | 58 |

**IV. Księgowania:**

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |         |         |     | Konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności” |         |         |     | Konto 60 „Produkty gotowe” |         |  |  |
|-----------------------------------------------------------|---------|---------|-----|---------------------------------------------|---------|---------|-----|----------------------------|---------|--|--|
| (Ob.)                                                     | 180.000 | 162.000 | (2) | (2)                                         | 162.000 | 157.500 | (1) | (1)                        | 157.500 |  |  |
|                                                           |         |         |     |                                             |         | 4.500   | (3) |                            |         |  |  |
| Konto 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”      |         |         |     |                                             |         |         |     |                            |         |  |  |
| (3)                                                       | 4.500   |         |     |                                             |         |         |     |                            |         |  |  |

**III. KALKULACJA KOSZTU WYTWORZENIA PRODUKTÓW I PRODUKCJI W TOKU****1. Koszty wynagrodzeń odnoszące się do kilku zleceń realizowanych jednocześnie**

*Firma prowadząca działalność budowlaną ma kilka rozpoczętych budów. Zatrudnia dwóch pracowników (kierowcę i pracownika budowlanego), których wynagrodzenia zalicza do kosztów bezpośrednio związanych z realizowanymi budowlami. Czy koszty tych wynagrodzeń należy rozliczać proporcjonalnie na każdą budowę i uznać za koszty podatkowe w momencie powstania przychodu? Czy można nie rozliczać ich na poszczególne budowy, tylko odnosić bezpośrednio w koszty w miesiącu wypłaty?*

**1.1. Bilansowe zasady rozliczania kosztów wynagrodzeń zaliczanych do kosztu wytworzenia produktu**

W myśl art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości, koszt wytworzenia produktu (w tym usługi budowlanej) obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Koszty bezpośrednie obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z wykonaniem produktu. Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich zalicza się zmienne pośrednie koszty produkcji oraz tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (w znaczeniu określonym w tym przepisie). W jednostce wykonującej usługi budowlane na koszty wytworzenia usług składają się:



- 1) koszty bezpośrednie, obejmujące np. wartość zużytych materiałów bezpośrednich wraz z kosztami ich zakupu, w tym energii, wynagrodzenia oraz związane z nimi ubezpieczenia i inne świadczenia na rzecz pracowników, wartość usług wykonanych przez podwykonawców (usługi obce), koszty amortyzacji własnych maszyn i urządzeń budowlanych oraz środków transportu lub wynajęcia obcych maszyn, urządzeń lub środków transportu oraz inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z daną budową, również wartość robót dodatkowych objętych aneksem do umowy o budowę,
- 2) koszty pośrednie, np. koszty budowy, odnoszące się do kilku jednocześnie realizowanych, lecz odrębnie rozliczanych zleceń, które nie stanowią kosztów ogólnego zarządu; mogą to być np. koszty utrzymania wydzielonych komórek organizacyjnych lub stanowisk pracy (w tym wyodrębnionej działalności pomocniczej czy zaplecza budów), koszty nadzoru budowlanego, koszty bhp, których dalsze rozliczanie na poszczególne jednostki ewidencyjne kosztów podstawowych będzie następowało według zasad przyjętych w polityce rachunkowości.

Jak wynika z pytania koszty wynagrodzeń pracownika budowlanego oraz kierowcy dotyczą kilku jednocześnie realizowanych budów. Są to więc koszty pośrednie produkcji. Ewidencję kosztów pośrednich produkcji można prowadzić na specjalnym koncie utworzonym w ramach kont zespołu 5, tj. na koncie 52-1 „Koszty wydziałowe”. Na koncie 52-1 ujmuje się tę część kosztów, która powstaje w danym wydziale podstawowym i nie jest księgowana wprost na koncie 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5, koszty wynagrodzeń pracowników pracujących jednocześnie na kilku budowach można zaksięgować zapisami:

1. Lista płac – wynagrodzenie w kwocie brutto:
  - **Wn konto 40-4** „Wynagrodzenia”,
  - **Ma konto 23-0** „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”
 oraz równolegle:
  - **Wn konto 52-1** „Koszty wydziałowe”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
2. Składki opłacane przez pracodawcę:
  - **Wn konto 40-5** „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
  - **Ma konto 22** „Rozrachunki publicznoprawne”
 oraz równolegle:
  - **Wn konto 52-1** „Koszty wydziałowe”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Podstawową operacją dotyczącą rozliczania kosztów wydziałowych jest operacja przenosząca je na konto 50 (**Wn konto 50, Ma konto 52-1**), co pozwala ustalić na tym koncie rzeczywisty koszt wytworzenia produktu.

Ujęte w przekroju miejsc powstawania lub nośników koszty pośrednie w kolejnym etapie rozliczania zostają przyporządkowane wytwarzanym w przedsiębiorstwie produktom (przedmiotom kalkulacji). Właściwe rozliczenie kosztów wydziałowych na poszczególne przedmioty kalkulacji zdeterminowane jest między innymi doбором prawidłowej bazy doliczeń tych kosztów, tj. podstawy ich podziału (klucza rozliczeniowego). Klucze rozliczeniowe kosztów to parametry określające w sposób rzeczywisty lub umowny związek pomiędzy podstawą

rozliczenia a kosztami podlegającymi rozliczeniu. Dana wielkość ekonomiczna może pełnić rolę klucza rozliczeniowego pod warunkiem, że:

- wykazuje możliwie silny związek przyczynowo-skutkowy (a przynajmniej logiczny) z rozliczanymi kosztami,
- pozostaje w związku proporcjonalnym z rozliczanymi kosztami,
- da się jednoznacznie przyporządkować do obiektów odniesienia kosztów.

Podstawę podziału kosztów wydziałowych między wytwarzane produkty mogą stanowić:

- klucze stałe, które charakteryzują się niezmiennością w długim okresie i najczęściej wyrażają proporcje zawarte w planie,
- klucze zmienne, które ustalane są na podstawie rzeczywistych wielkości, stąd też suma jednostek takiego klucza jest inna w każdym okresie.

Ze względu na charakter miernika można wyróżnić klucze wartościowe i ilościowe. Główną zaletą kluczy wartościowych jest łatwość uzyskania wiarygodnych informacji, gdyż wynikają one bezpośrednio z prowadzonej w jednostce gospodarczej ewidencji księgowej. Stąd też są one najczęściej stosowane w praktyce.

Rozliczenie kosztów pośrednich produkcji na obiekty kalkulacji odbywa się zgodnie z zasadą proporcjonalności, przy wykorzystaniu procentowego wskaźnika narzutu tych kosztów w stosunku do przyjętej do rozliczeń bazy doliczeń kosztów (klucza rozliczeniowego), co można zapisać poniższym wzorem:

$$WnKP = (KP : BD) \times 100\%$$

gdzie:

**WnKP** – wskaźnik narzutu kosztów pośrednich,

**KP** – koszty pośrednie podlegające rozliczeniu na produkty,

**BD** – baza doliczeń kosztów, czyli podstawa rozliczenia kosztów pośrednich.

Powyższy wskaźnik informuje, ile kosztów pośrednich podlegających rozliczeniu na produkty przypada na jednostkę klucza podziałowego kosztów.

W drugim kroku rozliczenia należy przemnożyć wskaźnik narzutu kosztów pośrednich przez część bazy doliczeń, odpowiadającą danemu nośnikowi kosztów. W ten sposób otrzymujemy koszty pośrednie przypadające na dany nośnik kosztów, co można zapisać następującym wzorem:

$$KPn = (WnKP \times BDn) : 100\%$$

gdzie:

**KPn** – koszty pośrednie przypadające na dany nośnik,

**BDn** – podstawa rozliczania kosztów pośrednich przypadająca na dany nośnik kosztów.

## 1.2. Koszty wynagrodzeń pracowników produkcyjnych w świetle ustaw o podatku dochodowym

Ustawodawca przewidział szczególny moment ujmowania w kosztach podatkowych należności ze stosunku pracy i składek pracowników (w części finansowanej przez pracodawcę). Należności ze stosunku pracy oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, wypłacane przez przedsiębiorcę pracownikom, podlegają zaliczeniu do kosztów miesiąca, za który są należne, jedynie wówczas, gdy zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji pracownika w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony (art. 15 ust. 4g updog i art. 22 ust. 6ba updog). Dotyczy to również składek na ubezpieczenia społeczne



Wysokość składek na ubezpieczenia podajemy w serwisie [www.wskazniki.gofin.pl](http://www.wskazniki.gofin.pl) w zakładce Składki ZUS

naliczanych od tych wynagrodzeń, w części finansowanej przez pracownika, gdyż stanowią one element wynagrodzenia za pracę.

Natomiast w sytuacji, gdy pracodawca spóźni się z wypłatą wynagrodzeń, zalicza je do kosztów uzyskania przychodów w swojej firmie zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 57 updop i art. 23 ust. 1 pkt 55 updof – czyli dopiero w momencie faktycznej ich zapłaty.

Składki na ubezpieczenia społeczne od należności pracowniczych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem, że składki zostaną opłacone:

- 1) z tytułu należności wypłacanych (postawionych do dyspozycji) w miesiącu, za który są należne – w terminie wynikającym z odrębnych przepisów,
- 2) z tytułu należności wypłacanych (postawionych do dyspozycji) w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony – nie później niż do 15 dnia tego miesiąca (tj. miesiąca, w którym są wypłacane lub stawiane do dyspozycji).

W przypadku uchybienia tym terminom, składki te stanowią koszty uzyskania przychodów z chwilą ich zapłaty. Tak wynika z art. 15 ust. 4h, art. 16 ust. 1 pkt 57a i ust. 7d updop oraz art. 23 ust. 6bb, art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d updof.

**IS** Według opinii organów podatkowych uregulowania zawarte w art. 15 ust. 4g i 4h updop oraz art. 22 ust. 6ba i 6bb updof – w odniesieniu do należności związanych ze stosunkiem pracy (tj. wynagrodzeń pracowniczych i składek ZUS od wypłacanych pracownikom wynagrodzeń w części finansowanej przez płatnika składek) modyfikują ogólne zasady zaliczania wydatków do bezpośrednich i pośrednich kosztów uzyskania przychodów, wynikające z art. 15 ust. 4, 4b–4d updop oraz art. 22 ust. 5, 5a–5c updof, dotyczące momentu potrącenia kosztów bezpośrednich i pośrednich. Jako przepisy szczególne – w myśl zasady „*lex specialis derogat legi generali*” – mają zatem pierwszeństwo przed zasadami ogólnymi. Przykładem takiego stanowiska jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 sierpnia 2013 r., nr IPPB5/423-373/13-2/AS.

**WSA** Tak też wynika z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 18 października 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 1003/12 (orzeczenie prawomocne). Zdaniem sądu: „(...) ogólną zasadę, wyrażoną w art. 15 ust. 4–4c updop można stosować tylko o tyle, o ile dla danej kategorii wydatków nie zostały przewidziane szczególne reguły dotyczące zaliczenia ich do kosztów uzyskania przychodów. Takie właśnie regulacje szczególne ustawa o podatku dochodowym zawiera w odniesieniu do wynagrodzeń oraz innych świadczeń pracowniczych (...).

Sporne wynagrodzenia z narzutami należą zatem do powyższej kategorii wydatków, w stosunku do których ustawodawca zrezygnował z oparcia się na metodzie poszukiwania ich związku z przychodem, dla ustalenia momentu ich rozliczenia w czasie, wybierając w zamian kryterium ich faktycznego wypłacenia, postawienia do dyspozycji, dokonania, zachowania (...).

## 2. Specyfika procesu produkcji a księgowe ujęcie rozliczania kosztów produkcji podstawowej

***Produkujemy materiały budowlane. Proces produkcji niektórych z nich przebiega w kilku fazach. Jak ewidencjonować koszty poszczególnych faz?***

W przypadku wystąpienia produkcji wieloasortymentowej lub wielofazowej, procedury ewidencyjne powinny zostać wzbogacone o ewidencję szczegółową, prowadzoną do kont: 50, 58, 60 i 62. Ewidencja ta powinna umożliwiać:

- zgromadzenie informacji o rzeczywistych kosztach podlegających kalkulacji w odniesieniu do każdego produkowanego asortymentu – z ewentualnym przyporządkowaniem kosztów do poszczególnych faz procesu produkcyjnego,
- indywidualną wycenę każdego znajdującego się w magazynie asortymentu wyrobu gotowego czy produktu niegotowego,
- w sytuacji wyceny wyrobów gotowych w wysokości ceny ewidencyjnej, ustalenie odchyleń od tej ceny dla każdego produkowanego wyrobu gotowego.

Szczególną uwagę należy zwrócić też na specyfikę ewidencji wyników kalkulacji kosztów produkcji podstawowej w przypadku kalkulacji fazowej (bezpółfabrykatowej i półfabrykatowej).

## Przykład

### Ewidencja efektów kalkulacji kosztów produkcji podstawowej metodą półfabrykatową

#### I. Założenia:

Zakłady ceramiki budowlanej wytwarzają pustaki. Proces produkcji przebiega w dwóch fazach: I – przygotowanie masy, II – formowanie i suszenie. Po rozliczeniu kosztów wydziałowych na koncie fazy I zgromadziły się koszty równe: 14.400 zł, natomiast na koncie fazy II: 18.000 zł. W wyniku procedury rozliczeniowej ustalono koszt wytworzenia półfabrykatów fazy I przekazanych do fazy II na poziomie: 12.000 zł. W fazie II wytworzono wyłącznie wyroby gotowe, tj. pustaki „A” i „B”, a ich koszt wytworzenia ustalono na podstawie kalkulacji współczynnikowej na poziomie: 10.000 zł i 20.000 zł.

#### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                               | Kwota     | Konto |    |
|-------------------------------------------------------------|-----------|-------|----|
|                                                             |           | Wn    | Ma |
| 1. PK – przeksięgowanie efektów rozliczania kosztów fazy I  | 12.000 zł | 50    | 50 |
| 2. PK – przeksięgowanie efektów rozliczania kosztów fazy II | 30.000 zł | 60    | 50 |

#### III. Księgowania:

| Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     | Konto 60 „Produkty gotowe” |        |
|-----------------------------------------------------------|--------|--------|-----|----------------------------|--------|
| (Ob.)                                                     | 32.400 | 12.000 | (1) | (2)                        | 30.000 |
| (1)                                                       | 12.000 | 30.000 | (2) |                            |        |

#### Ewidencja analityczna do konta 50 i konta 60

| Konto 50-1 „Faza I”            |        |        |     | Konto 50-2 „Faza II”           |        |        |     |
|--------------------------------|--------|--------|-----|--------------------------------|--------|--------|-----|
| (Ob.)                          | 14.400 | 12.000 | (1) | (Ob.)                          | 18.000 | 30.000 | (2) |
|                                |        |        |     | (1)                            | 12.000 |        |     |
| Konto 60-1 „Produkty gotowe A” |        |        |     | Konto 60-2 „Produkty gotowe B” |        |        |     |
| (2)                            | 10.000 |        |     | (2)                            | 20.000 |        |     |

W przypadku przyjęcia przez jednostkę stałej ceny ewidencyjnej do bieżącej wyceny wyrobów gotowych, ewidencję należy przeprowadzić z uwzględnieniem zapisów na kontach 58 „Rozliczenie kosztów działalności” oraz 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” (łącznie z prowadzoną do tych kont ewidencją analityczną).

### 3. Czy koszty finansowania zewnętrznego można zaliczyć do kosztu wytworzenia produktów?

*Wytwarzamy dany produkt kilka lat. Ponosimy koszty bezpośrednio i pośrednio produkcji oraz koszty odsetek od kredytu zaciągniętego na finansowanie produkcji. Wystąpiły także dodatnie i ujemne różnice kursowe. Czy odsetki od kredytu i różnice kursowe zalicza się do kosztu wytworzenia produktów?*

W przypadku jednostek produkcyjnych – gdzie mamy do czynienia z długim okresem wytwarzania produktu – odsetki od kredytu zaciągniętego na finansowanie produkcji mogą być aktywowane i zaliczane do kosztów wytworzenia produktów (robót w toku), a następnie ujmowane w kosztach z chwilą sprzedaży produktów jako koszt własny sprzedanych produktów. Koszt wytworzenia produktów można w takiej sytuacji zwiększyć również o koszty związanych z tym różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

Koszt wytworzenia produktu – zdefiniowany w art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości – obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Ponadto, w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem produktu do sprzedaży bądź długim okresem wytwarzania produktu, koszt wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

## 4. Rozliczenie kosztów uruchomienia nowej produkcji

*Jak księgować i rozliczyć koszty przygotowania nowej produkcji? Ewidencję księgową prowadzimy na kontach zespołu 4 i 5.*

### 4.1. Zasady rozliczania kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych

Jednostki prowadzące księgi rachunkowe obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. W myśl art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości, dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zalicza się koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Oznacza to, że z punktu widzenia czasowej zgodności, koszty, niezależnie od tego kiedy zostaną poniesione, mają być zarachowane do okresu, w którym ich związek z przychodami jest oczywisty, a to z kolei jest równoznaczne z obowiązkiem:

- wyłączenia z kosztów okresu sprawozdawczego tej ich części, która została co prawda poniesiona w danym okresie, ale ma niezaprzeczalny związek z przychodami przyszłych okresów (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów),

- wliczenia do kosztów okresu sprawozdawczego kosztów jeszcze nieponiesionych, lecz przewidzianych do poniesienia w przyszłych okresach (bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Do czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów zalicza się m.in. koszty przygotowania nowej produkcji, poprzedzające rozpoczęcie produkcji na skalę przemysłową, np.:

- koszty związane z wprowadzeniem do eksploatacji nowych maszyn i urządzeń niezbędnych do uruchomienia nowej produkcji,
- koszty szkolenia pracowników związanych z produkcją nowych wyrobów,
- koszty wytworzenia serii próbnej itp.

W praktyce najczęściej jednostki prowadzące ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, koszty kwalifikowane do czynnych rozliczeń międzyokresowych ujmują wstępnie na kontach kosztów według rodzajów (**Wn konto 40, Ma konto zespołu 0, 1, 2, 3**) oraz równolegle odnoszą w ciężar konta 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów” w korespondencji z kontem 49 „Rozliczenie kosztów” (**Wn konto 64-0, Ma konto 49**).

Przy takim rozwiązaniu ewidencyjnym koszty uruchomienia nowej produkcji pozostawione na koncie 64-0 mogą być w miesiącu uruchomienia produkcji:

- 1) jednorazowo zaliczone do kosztów działalności produkcyjnej (konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”) – jeżeli nie wpływa to ujemnie na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki lub
- 2) rozliczane w czasie – jeżeli ich kwota jest istotna.

Koszty przygotowania nowej produkcji można rozliczać w czasie, stosując jeden z poniższych sposobów:

- 1) czasowy – polegający na tym, że koszty rozliczane są w równych kwotach przypadających na poszczególne okresy sprawozdawcze (miesiące),
- 2) ilościowy – polegający na tym, że koszty rozliczane są proporcjonalnie do planowanej wielkości produkcji nowych wyrobów.

## 4.2. Rozliczanie kosztów stosownie do upływu czasu

W przypadku rozliczania kosztów przygotowania nowej produkcji stosownie do upływu czasu, ich rzeczywistą wielkość przypadającą na jeden okres sprawozdawczy można ustalić według wzoru:

$$K_t = \frac{K_{pnp}}{t}$$

gdzie:

**K<sub>t</sub>** – koszty przygotowania nowej produkcji przypadające na okres sprawozdawczy,

**K<sub>pnp</sub>** – całkowite koszty przygotowania nowej produkcji,

**t** – liczba okresów sprawozdawczych.

### Przykład

#### I. Założenia:

*W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5 całkowite koszty przygotowania nowej produkcji wyniosły: 118.800 zł. Jednostka przewiduje, że wyroby będą produkowane co najmniej przez 3 lata (36 m-cy) i taki okres przyjęła do rozliczenia kosztów przygotowania produkcji tych wyrobów. Okresem sprawoz-*

dawczym jednostki jest miesiąc. Zatem koszt przygotowania nowej produkcji przypadający na okres sprawozdawczy (miesiąc) wyniesie:  $118.800 \text{ zł} : 36 \text{ m-cy} = 3.300 \text{ zł}$ . Rozliczanie tych kosztów rozpocznie się po podjęciu produkcji na skalę przemysłową.

## II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                                                               | Kwota      | Konto |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------|------|
|                                                                                                                             |            | Wn    | Ma   |
| 1. PK – zarachowanie kosztów dotyczących przygotowania produkcji nowych wyrobów do rozliczenia w czasie                     | 118.800 zł | 64-0  | 49   |
| 2. PK – rozliczenie kosztów dotyczących danego okresu sprawozdawczego (miesiąca) – ujęcie w miesiącu uruchomienia produkcji | 3.300 zł   | 50    | 64-0 |

## III. Księgowania:

| Konto 49 „Rozliczenie kosztów” | Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |       | Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”<br>(w analityce: Koszty przygotowania nowej produkcji) |         |       |     |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------|-----|
| 118.800 (1)                    | (2)                                                       | 3.300 | (1)                                                                                                           | 118.800 | 3.300 | (2) |

### 4.3. Ilościowe rozliczenie kosztów przygotowania nowej produkcji

W przypadku ilościowego rozliczenia kosztów przygotowania nowej produkcji ma zastosowanie następujący wzór:

$$Kt = \frac{K_{pnp}}{Q} \times Q_t$$

gdzie:

**Q** – całkowita liczba produktów, w stosunku do której rozlicza się koszty,

**Q<sub>t</sub>** – rzeczywista liczba produktów w okresie sprawozdawczym.

## Przykład

### I. Założenia:

W jednostce prowadzącej ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5 całkowite koszty przygotowania nowej produkcji wyniosły: 50.800 zł. Zgodnie z podpisaną z kontrahentem umową, jednostka ma wyprodukować: 20.000 szt. wyrobów. W pierwszym okresie sprawozdawczym jednostka wyprodukowała: 138 szt. wyrobów. Okresem sprawozdawczym jednostki jest miesiąc. Zatem koszt przygotowania nowej produkcji przypadający na okres sprawozdawczy (miesiąc) będzie wynosił:  $(50.800 \text{ zł} : 20.000 \text{ szt.}) \times 138 \text{ szt.} = 350,52 \text{ zł}$ .

### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                                           | Kwota        | Konto |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-------|------|
|                                                                                                         |              | Wn    | Ma   |
| 1. PK – zarachowanie kosztów dotyczących przygotowania produkcji nowych wyrobów do rozliczenia w czasie | 50.800,00 zł | 64-0  | 49   |
| 2. PK – rozliczenie kosztów dotyczących danego okresu sprawozdawczego (miesiąca)                        | 350,52 zł    | 50    | 64-0 |



### III. Księgowania:

| Konto 49 „Rozliczenie kosztów” |               | Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        | Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”<br>(w analityce: Koszty przygotowania nowej produkcji) |           |        |     |
|--------------------------------|---------------|-----------------------------------------------------------|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------|-----|
|                                | 50.800,00 (1) | (2)                                                       | 350,52 | (1)                                                                                                           | 50.800,00 | 350,52 | (2) |

## 5. Działalność produkcyjna w niewielkim zakresie a możliwość odstąpienia od wyceny na dzień bilansowy

*Spółka z o.o. w bieżącym roku podjęła w niewielkim zakresie działalność produkcyjną, polegającą na wytwarzaniu jednorodnych, nieskomplikowanych produktów. Cena sprzedaży tych produktów jest ustalana w oparciu o kalkulację kosztów wytworzenia. Koszt zużytych materiałów spółka księguje bezpośrednio w koszty, nie przypisując ich do poszczególnych budowanych obiektów. Na koniec roku nie wydziela zapasów produktów na koncie 60-0. Zapas ten jest poniżej wartości błędu podstawowego przyjętego przez spółkę w polityce rachunkowości. Czy stosując tego rodzaju uproszczenia spółka postępuje właściwie?*

Wskazane uproszczenia należy w pewnym obszarze ocenić jako zbyt daleko idące.

Jednostka w ograniczonym, niewielkim zakresie podjęła działalność produkcyjną, polegającą na wytwarzaniu zasadniczo jednorodnych, nieskomplikowanych produktów. Koszty wytworzenia odpisywane są w chwili poniesienia i nie jest prowadzona ewidencja ilościowo – wartościowa wytwarzanych produktów. W tym obszarze sposób ewidencji został oparty na art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości. Unormowanie to pozwala na odpisywanie w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, jednak musi być to połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Jakkolwiek przyjęte rozwiązanie ewidencyjne w odniesieniu do marginalnej, nieskomplikowanej i jednorodnej produkcji można uznać za dopuszczalne, to odstąpienie od wyceny stanu produktów gotowych i odpowiedniej korekty kosztów o wartość niesprzedanych wyrobów na dzień bilansowy nie jest właściwym posunięciem. Wartość niesprzedanych na dzień bilansowy wyrobów jednostka powinna wycenić w koszcie wytworzenia, nie wyższym jednak od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. Dane o koszcie wytworzenia jednostka – jak wynika z pytania – posiada, gdyż prowadzi w tym celu stosowne kalkulacje. W oparciu o nie powinna najdalej na dzień bilansowy dokonać wyceny wyrobów i przeksięgować ich wartość, zapisem:

- **Wn konto 60-0** „Produkty gotowe”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Saldo konta 49 będzie w rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym wpływało na zmianę stanu produktów w przychodach, zapewniając tym samym współmierność przychodów i kosztów. Współmierność taka nie jest natomiast zachowana w sytuacji odstąpienia jednostki od wyceny stanu produktów na dzień bilansowy i wynikającej stąd korekty wyniku. Jest to nieprawidłowe tak z bilansowego, jak i podatkowego punktu widzenia.

Jednostki, w myśl art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, mogą w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelność i jasność prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Zakres możliwych do przyjęcia uproszczeń nie jest jednak dowolny – zasto-



sowane w danym przypadku uproszczenie powinno być umocowane w przepisach prawa bilansowego, nie może być sprzeczne z podstawowymi zasadami rachunkowości (jedną z nich jest zasada współmierności) i wreszcie powinno zapewniać odzwierciedlenie ekonomicznych skutków danego procesu gospodarczego, jakim w naszym przypadku jest wytwarzanie produktów. To, że akurat w analizowanym tu przypadku zastosowanie nieprawidłowego metodologicznie podejścia, polegającego na odstąpieniu od bilansowej wyceny stanu produktów na dzień bilansowy, wywołuje skutki nieprzekraczające poziomu istotności i nie wpływające przez to (przynajmniej zdaniem jednostki) w istotnym stopniu na prawidłowość sprawozdań finansowych, nie jest w naszej ocenie argumentem wystarczającym do odstąpienia od przeprowadzenia tej wyceny i jej właściwego zaksięgowania.

Zwróćmy ponadto uwagę, że w odniesieniu do rzeczowych składników majątku obrotowego (zapasów) możliwość odstąpienia od ich wyceny na dzień bilansowy (lub dokonanie wyceny wyłącznie po kosztach bezpośrednich bądź wyłącznie po koszcie zużytego materiału) przewidziana jest tylko dla produkcji w toku (a nie dla produktów gotowych) i to pod warunkiem, że przewidywany czas wykonania nie przekracza 3 miesięcy (za wyjątkiem produkcji rolnej) oraz pod warunkiem, że zastosowanie takiego uproszczenia nie zniekształci stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. Zatem jednostka może ewentualnie rozważyć odstąpienie od wyceny produkcji w toku na dzień bilansowy lub dokonanie takiej wyceny w ograniczonym zakresie. Nie może tego uproszczenia stosować jednak do produktów już zakończonych (zob. art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

## 6. Produkcja wyrobów na indywidualne zamówienia klientów

*Planujemy uruchomić produkcję elementów małej architektury (balustrady, stoły itp.) na indywidualne zlecenia klientów. Czy w związku z tym musimy prowadzić magazyn materiałów podstawowych? Jak wyglądać będzie ewidencja kosztów na kontach zespołu 4 i 5, w przypadku prowadzenia takiego magazynu oraz w przypadku, gdy jednostka takiego magazynu nie utworzy?*

### 6.1. Metody ewidencji materiałów w firmie produkcyjnej

Wyboru metod ewidencji składników majątku obrotowego (w tym materiałów), spośród przewidzianych w ustawie o rachunkowości, dokonuje kierownik jednostki, dając temu wyraz w polityce rachunkowości (wymaganej przepisami art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Wybrana metoda powinna być dostosowana do



Druk przykładowej uchwały wprowadzającej zasady (politykę) rachunkowości dostępny jest w serwisie [www.druki.gofin.pl](http://www.druki.gofin.pl)

wielkości i specyfiki działalności jednostki.

### Ewidencja analityczna

Z przepisów art. 17 ust. 2 ustawy o rachunkowości wynika, iż uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, kierownik jednostki podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod ich ewidencjonowania (prowadzenia ksiąg pomocniczych dla tych grup składników):

- 1) ewidencję ilościowo-wartościową, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,
- 2) ewidencję ilościową obrotów i stanów, prowadzoną dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych. Wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych,

- 3) ewidencję wartościową obrotów i stanów towarów oraz opakowań, prowadzoną dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,
- 4) odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

### **Materiały objęte ewidencją podczas składowania**

Jeżeli jednostka podejmie decyzję, iż materiały objęte są ewidencją księgową podczas składowania w magazynie, to wartość tych materiałów na dzień ich zakupu ujmie na koncie 31 „Materiały” i dopiero z tego konta, w momencie ich rozchodu odniesie ich wartość w koszty. W jednostce produkcyjnej, która rozlicza koszty na kontach zespołu 4 i 5, przekazanie materiałów do produkcji ujmuje się zapisem:

- 1) wydanie materiałów z magazynu (na podstawie Rw):
  - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
  - **Ma konto 31** „Materiały”,
- 2) przeniesienie wartości materiałów produkcyjnych na konto zespołu 5:
  - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Materiały objęte ewidencją magazynową mogą być wyceniane w:

- zmiennych cenach ewidencyjnych równych rzeczywistym cenom zakupu lub nabycia (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 oraz art. 34 ust. 1 ustawy o rachunkowości), wynikającym z dowodów zakupu,
- stałych cenach ewidencyjnych ustalanych na podstawie cen przewidywanych lub planowanych, które nie będą zmieniane przez pewien czas, np. rok. Różnice między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu traktuje się jako odchylenia od cen ewidencyjnych i ujmuje na oddzielnym koncie 34-1 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” (art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Jeśli jednostka prowadzi ewidencję przychodu materiałów w stałych cenach ewidencyjnych, to ewidencja rozchodu tych towarów też jest prowadzona na poziomie stałych cen ewidencyjnych. Co istotne, przyjmując za ceny ewidencyjne materiałów stałe ceny ewidencyjne różniące się od rzeczywistych cen nabycia (zakupu), należy równocześnie wskazać sposób ewidencji i rozliczenia odchyleń od cen ewidencyjnych zapasów.

Natomiast w sytuacji, gdy materiały są wyceniane według cen rzeczywistych (nabycia lub zakupu), do ewidencji rozchodu również należy przyjąć te ceny. W takiej sytuacji rozchód materiałów wycenia się według jednej z metod określonych w art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości, tj.:

- według cen przeciętnych, tj. ustalonych w wysokości średniej ważonej cen (kosztów danego składnika aktywów),
- przyjmując, że rozchód składnika aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników aktywów, które jednostka najwcześniej nabyła (wytworzyła) – tzw. metoda FIFO,
- przyjmując, że rozchód składników aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników, które jednostka najpóźniej nabyła (wytworzyła),
- w drodze szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Jednostka zakupiła: 120 szt. materiałów podstawowych do produkcji wyrobów w cenie: 35 zł/szt., co udokumentowane zostało fakturą zawierającą następujące dane:
  - a) wartość netto: 4.200 zł,
  - b) VAT: 966 zł,
  - c) do zapłaty: 5.166 zł.
2. W danym okresie do produkcji wydano: 98 szt. materiałów o wartości: 3.430 zł.
3. Jednostka prowadzi ewidencję materiałów według cen zakupu. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej jednostka stosuje konta zespołu 4 i 5.

### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                     | Kwota    | Konto       |           |
|-------------------------------------------------------------------|----------|-------------|-----------|
|                                                                   |          | Wn          | Ma        |
| 1. FZ – faktura dokumentująca zakup materiałów podstawowych:      |          |             |           |
| a) wartość brutto z faktury (kwota zobowiązania)                  | 5.166 zł | <b>30</b>   | <b>21</b> |
| b) VAT naliczony podlegający odliczeniu                           | 966 zł   | <b>22-1</b> | <b>30</b> |
| 2. Pz – przyjęcie materiałów do magazynu: 120 szt. × 35 zł/szt. = | 4.200 zł | <b>31</b>   | <b>30</b> |
| 3. Rw – wydanie materiałów do produkcji: 98 szt. × 35 zł/szt. =   | 3.430 zł | <b>40-1</b> | <b>31</b> |
| oraz równolegle zapisy na koncie zespołu 5                        | 3.430 zł | <b>50</b>   | <b>49</b> |

### III. Księgowania:

|                                |       |       |      |                                           |       |      |  |                                                           |       |  |  |
|--------------------------------|-------|-------|------|-------------------------------------------|-------|------|--|-----------------------------------------------------------|-------|--|--|
| Konto 30 „Rozliczenie zakupu”  |       |       |      | Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”       |       |      |  | Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”             |       |  |  |
| (1a)                           | 5.166 | 966   | (1b) |                                           | 5.166 | (1a) |  | (1b)                                                      | 966   |  |  |
|                                |       | 4.200 | (2)  |                                           |       |      |  |                                                           |       |  |  |
| Konto 31 „Materiały”           |       |       |      | Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” |       |      |  | Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |       |  |  |
| (2)                            | 4.200 | 3.430 | (3)  | (3)                                       | 3.430 |      |  | (3)                                                       | 3.430 |  |  |
| Konto 49 „Rozliczenie kosztów” |       |       |      |                                           |       |      |  |                                                           |       |  |  |
|                                |       | 3.430 | (3)  |                                           |       |      |  |                                                           |       |  |  |

### Odpisywanie materiałów w koszty na dzień ich zakupu

Stosowanie rozwiązania przewidzianego w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości polega na odpisywaniu w koszty wartości materiałów w momencie ich zakupu. Zarachowanie wartości zakupionych materiałów bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej w jednostce prowadzącej ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 może przebiegać zapisem:

- **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”

oraz zapis równoległy:

- **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

Odpisywanie wartości materiałów w koszty w momencie zakupu, połączone jest z okresowym ustalaniem stanu tych składników aktywów, ich wyceną i korektą kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy. W trakcie roku obrotowego stan ten można ustalić m.in. w oparciu o ewidencję ilościową materiałów – jeżeli taka ewidencja jest w jednostce prowadzona lub też na podstawie przeprowadzonego spisu z natury. Na dzień bilansowy zapas materiałów powinien zostać potwierdzony inwentaryzacją przeprowadzoną w drodze spisu z natury.

Materiały nieużyte wycenia się według metody przyjętej przez jednostkę i zapisanej w jej polityce rachunkowości (np. według metody FIFO, tj. według cen zakupu materiałów z ostatnich dostaw). O ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego wartość materiałów koryguje się koszty działalności operacyjnej, ujawniając jednocześnie ich zapas na koncie 31 „Materiały”. Może to przebiegać zapisem:

- **Wn konto 31** „Materiały”,
- **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”

oraz równolegle

- **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

Z kolei na początek następnego okresu wartość zapasu materiałów jednostka może ponownie odnieść w koszty zapisem odwrotnym do zaproponowanego wcześniej. Innym rozwiązaniem jest ujęcie w księgach rachunkowych jedynie kwoty zwiększającej bądź zmniejszającej wartość zapasu materiałów.

## Przykład

### I. Założenia:

1. Jednostka zakupiła: 100 szt. materiałów podstawowych dla potrzeb działalności produkcyjnej w cenie: 28 zł/szt. Faktura zakupu zawierała następujące dane:
  - a) wartość netto: 2.800 zł,
  - b) VAT: 644 zł,
  - c) do zapłaty: 3.444 zł.
2. Do ewidencji kosztów działalności operacyjnej jednostka stosuje konta zespołu 4 i 5, a wartość materiałów odpisuje w koszty na dzień ich zakupu.
3. Na koniec okresu pozostało w magazynie: 30 szt. materiałów.

### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                                                    | Kwota    | Konto       |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------------|-------------|
|                                                                                                                  |          | Wn          | Ma          |
| 1. FZ – faktura dokumentująca zakup materiałów podstawowych:                                                     |          |             |             |
| a) wartość brutto z faktury (kwota zobowiązania)                                                                 | 3.444 zł | <b>30</b>   | <b>21</b>   |
| b) VAT naliczony podlegający odliczeniu                                                                          | 644 zł   | <b>22-1</b> | <b>30</b>   |
| c) odpisanie w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu                                                    | 2.800 zł | <b>40-1</b> | <b>30</b>   |
| oraz równolegle na konto zespołu 5                                                                               | 2.800 zł | <b>50</b>   | <b>49</b>   |
| 2. PK – korekta kosztów o wartość materiałów pozostających na koniec okresu na magazynie: 30 szt. × 28 zł/szt. = | 840 zł   | <b>31</b>   | <b>40-1</b> |
| oraz równolegle na konto zespołu 5                                                                               | 840 zł   | <b>49</b>   | <b>50</b>   |

### III. Księgowania:

| Konto 30 „Rozliczenie zakupu”             |       |            |  | Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”                       |            |         | Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” |     |            |
|-------------------------------------------|-------|------------|--|-----------------------------------------------------------|------------|---------|-----------------------------------------------|-----|------------|
| (1a)                                      | 3.444 | 644 (1b)   |  |                                                           | 3.444 (1a) |         | (1b)                                          | 644 |            |
|                                           |       | 2.800 (1c) |  |                                                           |            |         |                                               |     |            |
| Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” |       |            |  | Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |            |         | Konto 49 „Rozliczenie kosztów”                |     |            |
| (1c)                                      | 2.800 | 840 (2)    |  | (1c)                                                      | 2.800      | 840 (2) | (2)                                           | 840 | 2.800 (1c) |
|                                           |       |            |  |                                                           |            |         |                                               |     |            |
| Konto 31 „Materiały”                      |       |            |  |                                                           |            |         |                                               |     |            |
| (2)                                       | 840   |            |  |                                                           |            |         |                                               |     |            |

## 6.2. Koszt wytworzenia i przychód ze sprzedaży wyrobów wykonanych na indywidualne zamówienie

W sytuacji gdy wyroby (tutaj: elementy małej architektury) wytwarzane są na indywidualne zlecenie klienta (zamawiającego), są one przystosowane dokładnie do jego wymagań. W takim przypadku można zastosować uproszczenie i rzeczywiste koszty poniesione na ich wytworzenie odnieść w momencie sprzedaży bezpośrednio z produkcji w koszty, tj. ujmując je w całości na koncie 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” bez ewidencji na koncie 60 „Produkty gotowe”.

Jednostka prowadząca ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, operacje dotyczące kosztów wytworzenia elementów małej architektury na indywidualne zamówienie klienta oraz ich sprzedaży może ujmować następującymi zapisami:

- Zarachowanie kosztów prostych do kosztów działalności operacyjnej (w tym przekazanie materiałów podstawowych do produkcji):
  - **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów”,
  - **Ma konta zespołu 1, 2, 3**
 oraz przeniesienie kosztów na właściwe konto w zespole 5
  - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
  - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
- Sprzedaż wytworzonych elementów (na podstawie faktury):
  - wartość netto:
    - **Ma konto 70-0** „Sprzedaż produktów”,
  - VAT należny:
    - **Ma konto 22-2** „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”,
  - wartość brutto należności:
    - **Wn konto 20** „Rozrachunki z odbiorcami”.
- Przeniesienie kosztu wytworzenia w ciężar konta 70-1:
  - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
  - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

Zwracamy uwagę, iż wyrobów i usług wytworzonych na indywidualne zamówienie, w ramach produkcji jednostkowej, nieodebranych na dzień bilansowy przez zamawiającego, nie zalicza się do produktów gotowych, lecz do produkcji w toku.

Co istotne, jeśli usługa byłaby wykonywana w okresie dłuższym niż 6 miesięcy, wówczas do wyceny usługi niezakończonych na dzień bilansowy miałyby zastosowanie zasady określone w art. 34a–d ustawy o rachunkowości. W takim przypadku nie wystąpiłaby produkcja w toku.

## 7. Przekazanie wyrobów z magazynu ponownie do produkcji

*Kupujemy surowce i przyjmujemy je do magazynu surowców. Z surowców powstają wyroby gotowe, które przyjmujemy do magazynu wyrobów. Zdarza się, że wyroby powtórnie trafiają do produkcji w celu domontowania dodatkowych elementów. Jak ująć w księgach takie operacje? Czy księgowanie musi odbywać się za pomocą obrotów wewnętrznych? Zaznaczamy, że prowadzimy ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządzamy porównawczy rachunek zysków i strat. Jak ustalić w tym przypadku zmianę stanu produktów?*

W sytuacji opisanej w pytaniu wyroby gotowe zostały przekazane ponownie do produkcji w celu domontowania dodatkowych elementów. Kosztu wytworzenia tych wyrobów nie można odnieść na układ rodzajowy, gdyż koszty te już raz były zaksięgowane w zespole 4. Dlatego najwłaściwszym rozwiązaniem będzie odniesienie wartości przekazanych do produkcji wyrobów gotowych – według kosztu ich wytworzenia – na zwiększenie odpowiednich kosztów w zespole 5. W omawianej sytuacji może to być konto 50-0 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

Wyroby gotowe objęte ewidencją księgową, w momencie ich przyjęcia z własnej produkcji do magazynu mogą być wyceniane (ujmowane w księgach rachunkowych) według rzeczywistego kosztu wytworzenia lub – zgodnie z art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości – w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi kosztami wytworzenia (według cen ewidencyjnych).

Jeżeli wyroby gotowe wyceniane są według rzeczywistego kosztu wytworzenia, to operacje przekazania wyrobów z magazynu ponownie do produkcji można ująć w księgach rachunkowych następującym zapisem:

- **Wn konto 50-0** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”.

W przypadku natomiast, gdy ewidencja produktów prowadzona jest w cenach różniących się od rzeczywistych kosztów ich wytworzenia konieczne jest rozliczanie i księgowanie odchyłek od cen ewidencyjnych. W takiej sytuacji przekazanie do produkcji (wydanie) wyrobów gotowych, objętych ewidencją na koncie 60, zachowuje się w koszty produkcji, zapisem:

- a) wartość produktów w cenach ewidencyjnych:
  - **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
- b) odchylenia od cen ewidencyjnych:
  - **Wn/Ma konto 62-0** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”,
- c) wartość według kosztu wytworzenia (kwota z poz. a skorygowana o odchylenia od cen ewidencyjnych w kwocie z poz. b):
  - **Wn konto 50-0** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”.

Ponieważ przy przekazaniu wyrobów gotowych do produkcji nie mamy do czynienia z wyjściem kosztów z kręgu, nie ma potrzeby stosowania zapisów uszczelniających na kontach 79-0 „Obroty wewnętrzne” i 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”. Przy przekazaniu produktów do produkcji następuje co prawda zmniejszenie stanu produktów, ale operacja ta nie wpłynie na zamknięty krąg kosztów.

Po domontowaniu dodatkowych elementów wyroby gotowe ponownie zostaną ujęte na koncie 60:

- a) wartość wytworzonych produktów przyjętych do magazynu (według kosztu wytworzenia lub ceny ewidencyjnej, uwzględniających dodatkowe koszty, tj. dodatkowe elementy, wynagrodzenia pracowników itp.):
- **Wn konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
  - **Ma konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”,
- b) rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów gotowych przyjętych do magazynu uwzględniający dodatkowe koszty:
- **Wn konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”,
  - **Ma konto 50-0** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
- c) ewentualne odchylenia od cen ewidencyjnych:
- **Wn/Ma konto 58** „Rozliczenie kosztów działalności”,
  - **Ma/Wn konto 62-0** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”.

### Przykład

#### Przekazanie do produkcji wyrobów gotowych ewidencjonowanych w stałych cenach ewidencyjnych w jednostce stosującej konta zespołu 4 i 5

##### I. Założenia:

1. Jednostka przekazała do produkcji wyroby gotowe w celu domontowania dodatkowych elementów. Cena ewidencyjna tych wyrobów wynosiła: 13.500 zł, a koszt ich wytworzenia wynosił: 12.700 zł. Odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych tych produktów wynosiły: 800 zł.
2. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat. Ewidencja produktów jest prowadzona w stałych cenach ewidencyjnych.
3. Wartość dodatkowych kosztów wynosiła: 1.850 zł (w tym dodatkowe elementy, wynagrodzenia itp.).
4. Cena ewidencyjna produktów z dodatkowymi elementami wynosiła: 15.800 zł.

##### II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                                                                         | Kwota     | Konto       |                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------|--------------------|
|                                                                                                                       |           | Wn          | Ma                 |
| 1. Rw – wydanie wyrobów gotowych z magazynu do produkcji:                                                             |           |             |                    |
| a) wartość według ceny ewidencyjnej                                                                                   | 13.500 zł |             | <b>60</b>          |
| b) wartość według kosztu wytworzenia                                                                                  | 12.700 zł | <b>50-0</b> |                    |
| c) odchylenia przypadające na przekazane wyroby gotowe                                                                | 800 zł    | <b>62-0</b> |                    |
| 2. Dodatkowe koszty poniesione podczas ponownej obróbki wyrobu gotowego (montaż dodatkowych elementów)                | 1.850 zł  | <b>40</b>   | <b>różne konta</b> |
| oraz równolegle                                                                                                       | 1.850 zł  | <b>50-0</b> | <b>49</b>          |
| 3. Pw – przyjęcie do magazynu wyrobów gotowych w cenach ewidencyjnych                                                 | 15.800 zł | <b>60</b>   | <b>58</b>          |
| 4. PK – rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów gotowych: 12.700 zł + 1.850 zł =                                        | 14.550 zł | <b>58</b>   | <b>50-0</b>        |
| 5. PK – ustalone odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na wyroby przyjęte do magazynu: 15.800 zł – 14.550 zł = | 1.250 zł  | <b>58</b>   | <b>62-0</b>        |



### III. Księgowania:

|                                             |        |        |      |                                                             |        |        |     |                                                        |     |       |        |
|---------------------------------------------|--------|--------|------|-------------------------------------------------------------|--------|--------|-----|--------------------------------------------------------|-----|-------|--------|
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”    |        |        |      | Konto 50-0 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |     | Konto 62-0 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” |     |       |        |
| (S.p.)                                      | 13.500 | 13.500 | (1a) | (1b)                                                        | 12.700 | 14.550 | (4) | (1c)                                                   | 800 | 800   | (S.p.) |
| (3)                                         | 15.800 |        |      | (2)                                                         | 1.850  |        |     |                                                        |     | 1.250 | (5)    |
| (S.k.)                                      | 15.800 |        |      |                                                             | 14.550 | 14.550 |     |                                                        |     | 1.250 | (S.k.) |
| Konto 40 „Koszty według rodzajów”           |        |        |      | Konto 49 „Rozliczenie kosztów”                              |        |        |     | Różne konta np. 31, 23-0, 22                           |     |       |        |
| (2)                                         | 1.850  |        |      |                                                             |        | 1.850  | (2) |                                                        |     | 1.850 | (2)    |
| Konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności” |        |        |      |                                                             |        |        |     |                                                        |     |       |        |
| (4)                                         | 14.550 | 15.800 | (3)  |                                                             |        |        |     |                                                        |     |       |        |
| (5)                                         | 1.250  |        |      |                                                             |        |        |     |                                                        |     |       |        |
|                                             | 15.800 | 15.800 |      |                                                             |        |        |     |                                                        |     |       |        |

### IV. Ustalenie zmiany stanu produktów:

| Nazwa konta                                                     | Stan na początek okresu | Stan na koniec okresu | Zmiana stanu produktów |                 |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|
| Konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty” (saldo Wn)             | 13.500 zł               | 15.800 zł             | zwiększenie            | 1.850 zł        |
| Konto 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” (saldo Ma) | – 800 zł                | – 1.250 zł            |                        |                 |
| <b>Razem</b>                                                    | <b>12.700 zł</b>        | <b>14.550 zł</b>      |                        | <b>1.850 zł</b> |

W sytuacji przedstawionej na przykładzie zmiana stanu produktów gotowych wynosi: 1.850 zł i jest zgodna z saldem konta 49. Kwotę: 1.850 zł należy wykazać w rachunku zysków i strat w wersji porównawczej w pozycji A.II. „Zmiana stanu produktów” ze znakiem (+). Saldo konta 49 koryguje w wersji porównawczej rachunku zysków i strat sumę kosztów rodzajowych do poziomu kosztu własnego sprzedanych produktów.

## 8. Utworzenie odpisu aktualizującego wartość produktów

*Utworzyłam odpis aktualizujący wartość produktów, księgując go przez obroty wewnętrzne na pozostałe koszty operacyjne. W rachunku zysków i strat wykazałam go w pozycji „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby”. Czy postąpiłam prawidłowo?*

Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych (np. wyrobów gotowych) dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto zamiast według cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia – zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych. Tak wynika z art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Odpisu aktualizującego dokonuje się w takiej wysokości, która doprowadzi wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.



Jeżeli odpis dotyczy wyrobów gotowych, to ujmuje się go w księgach rachunkowych, zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 62-1** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów produktów”.

Zaksięgowane na koncie 62-1 odpisy aktualizujące wartość zapasów produktów pozostają na tym koncie do momentu rozchodu zapasów z magazynu lub ustania przyczyny, dla której utworzono odpis.

W bilansie utworzone odpisy aktualizujące korygują wartość bilansową zapasów produktów (por. art. 46 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości). Oznacza to, że odpisów aktualizujących nie wykazuje się w osobnej pozycji bilansu.

Natomiast w rachunku zysków i strat, sporządzonym według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość wyrobów gotowych zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych i ujmuje w wierszu „Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych” odpowiednio w części H.II kalkulacyjnego rachunku zysków i strat oraz E.II porównawczego rachunku zysków i strat.

Jednostki sporządzające porównawczy rachunek zysków i strat, dokonując odpisu aktualizującego wartość wyrobów gotowych, powinny mieć na uwadze tzw. zamknięty krąg kosztów. Przeksięgowanie wartości wyrobów gotowych na konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” powoduje wyjście kosztów z kręgu. Koszty dotyczące wytwarzanych produktów (ujęte wcześniej na kontach zespołu 4 i 5), które wyszły poza tzw. krąg kosztów, ujmuje się na kontach 79-0 „Obroty wewnętrzne” oraz 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych”. Koszty wychodzące z kręgu kosztów w związku z utworzeniem odpisu aktualizującego wartość wyrobów księguje się zapisem: **Wn konto nieobjęte kręgiem kosztów** (tutaj: 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”), **Ma konto 79-0** oraz **Wn konto 79-1, Ma konto objęte kręgiem kosztów** (tutaj: 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów produktów”).

Salda kont 79-0 oraz 79-1 powinny na dzień bilansowy być równe. Saldo konta 79-0 przenosi się na dzień bilansowy na konto 86 „Wynik finansowy”, natomiast saldo konta 79-1 na konto 49 „Rozliczenie kosztów”.

W rachunku zysków i strat sporządzanym w wersji porównawczej saldo konta 79-0 wykazuje się w pozycji A.III. „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”.

## Przykład

### I. Założenia:

1. W jednostce produkcyjnej „X” stan zapasów wyrobów gotowych na dzień bilansowy, według kosztu wytworzenia, wynosił: 80.000 zł. Cena sprzedaży netto tych wyrobów możliwa do uzyskania na dzień bilansowy wynosiła: 65.000 zł. W związku z tym jednostka utworzyła odpis aktualizujący wartość wyrobów gotowych na kwotę: 15.000 zł.
2. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów działalności operacyjnej na kontach zespołu 4 i 5 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat.
3. Na początku okresu sprawozdawczego stan wyrobów gotowych wynosił zero.

## II. Dekretacja:

| Opis operacji                                               | Kwota     | Konto |      |
|-------------------------------------------------------------|-----------|-------|------|
|                                                             |           | Wn    | Ma   |
| 1. PK – wycena zapasów wyrobów gotowych na dzień bilansowy: |           |       |      |
| a) utworzenie odpisu aktualizującego                        | 15.000 zł | 79-1  | 62-1 |
| b) obciążenie kosztów kwotą odpisu aktualizującego          | 15.000 zł | 76-1  | 79-0 |

## III. Księgowania:

| Konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych” |        | Konto 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wyrobów gotowych” |             | Konto 79-0 „Obroty wewnętrzne” |             |
|------------------------------------------|--------|----------------------------------------------------------------|-------------|--------------------------------|-------------|
| (1a)                                     | 15.000 |                                                                | 15.000 (1a) |                                | 15.000 (1b) |
| Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne” |        |                                                                |             |                                |             |
| (1b)                                     | 15.000 |                                                                |             |                                |             |

## 9. Jak rozliczyć odchylenia przypadające na sprzedane wyroby gotowe?

*Jakie konta księgowe należy uwzględnić przy ustalaniu odchyłeń od cen ewidencyjnych przypadających na sprzedane wyroby gotowe?*

Przy ustalaniu odchyłeń od cen ewidencyjnych wyrobów gotowych uwzględnia się konto 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów” oraz konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”.

Jak wynika z pytania, jednostka ewidencjonuje wyroby gotowe według stałych cen ewidencyjnych różniących się od ich kosztu wytworzenia, na co zezwala art. 34 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W takim przypadku powstają odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów, które ujemnie się na koncie 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”. Mogą to być odchylenia:

- 1) **debetowe** – występują w sytuacji, gdy cena ewidencyjna jest niższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia (zwiększają wartość wyrobów gotowych),
- 2) **kredytowe** – występują w sytuacji, gdy cena ewidencyjna jest wyższa od rzeczywistego kosztu wytworzenia (zmniejszają wartość wyrobów).

Następnie odchylenia od cen ewidencyjnych produktów ujęte na koncie 62 podlegają rozliczeniu proporcjonalnie do wartości zapasu na koniec okresu sprawozdawczego i wartości rozchodu w tym okresie. W celu przeprowadzenia rozliczenia ustala się procentowy wskaźnik odchyłeń przeciętnych (Wop) według następującego wzoru:

$$\text{Wop} = (\text{O} \times 100) : (\text{Rk} + \text{S} + \text{Rw})$$

gdzie:

**Wop** – wskaźnik odchyłeń przeciętnych,

**O** – suma odchyłeń od cen ewidencyjnych produktów do rozliczenia za dany okres sprawozdawczy wraz z ich stanem na początek tego okresu (konto 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”),



Na temat rozliczania odchyłeń od stałych cen ewidencyjnych można przeczytać w dodatku nr 28 do Biuletynu Informacyjnego nr 31 z 2014 r.

- Rk** – zapas produktów w cenach ewidencyjnych na koniec okresu sprawozdawczego (konto 60 „Produkty gotowe i półprodukty”),
- S** – wartość sprzedanych produktów w cenach ewidencyjnych w ciągu okresu sprawozdawczego (rozchód produktów ujęty zapisem: **Wn konto 70-1, Ma konto 60**),
- Rw** – rozchód produktów z tytułu dostaw wewnętrznych do własnych placówek handlowych, czyli wartość wyrobów ujęta zapisem: **Wn konto 33, Ma konto 60**.

Kwotę odchyień przypadających na rozchód sprzedanych produktów można ustalić, korzystając z następującego wzoru:

$$Os = (S \times Wop) : 100$$

Natomiast kwotę odchyień przypadających na zapas produktów można ustalić, korzystając ze wzorów:

$$ORk = (Rk \times Wop) : 100 \text{ lub } ORk = O - Os$$

Rozliczanie odchyień od cen ewidencyjnych przypadających na sprzedane wyroby gotowe przedstawiono na przykładzie liczbowym.

### Przykład

*Wartość zapasu wyrobów gotowych w jednostce w cenach ewidencyjnych na początek okresu wynosiła: 58.000 zł, a wartość odchyień kredytowych: 6.000 zł. W okresie sprawozdawczym wartość wyrobów przyjętych z produkcji do magazynu wynosiła: 150.000 zł, natomiast ich koszt wytworzenia wynosił: 132.000 zł. Tak więc powstały odchylenia kredytowe w kwocie: 18.000 zł. W okresie tym jednostka sprzedała wyroby gotowe o wartości: 172.000 zł. Ustalenie odchyień przypadających na sprzedane wyroby przebiegało następująco:*

1. Suma odchyień przypadająca do rozliczenia (O) – dane z konta 62:  
6.000 zł + 18.000 zł = 24.000 zł.
2. Zapas wyrobów na koniec okresu sprawozdawczego (Rk) + wartość sprzedanych wyrobów (S) – dane z konta 60: 36.000 zł + 172.000 zł = 208.000 zł.
3. Wskaźnik odchyień wynosi:  $(24.000 \text{ zł} \times 100) : 208.000 \text{ zł} = 11,53846\%$ .
4. Odchylenia przypadające na sprzedane wyroby:  
 $172.000 \text{ zł} \times 11,53846\% = 19.846,15 \text{ zł}$ .
5. Odchylenia przypadające na zapas wyrobów (saldo konta 60-0):  
 $36.000 \text{ zł} \times 11,53846\% = 4.153,85 \text{ zł}$ .

## 10. Reklamacja surowca, którego wada ujawniła się w procesie produkcyjnym

*W procesie produkcyjnym ujawniła się wada, która przyczyniła się do powstania braków nienaprawialnych. W związku z tym zgłosiliśmy reklamację do naszego dostawcy, który zobowiązał się do wymiany surowca. Jak zaksięgować to zdarzenie? Czy o wartość zużytego surowca należy pomniejszyć wartość likwidowanego półproduktu?*

W omawianej sytuacji przyczyną powstania braków produkcyjnych była zła jakość surowca zużytego do produkcji. Dostawca zobowiązał się do wymiany wadliwego surowca na wolny od wad. Z uwagi na fakt, iż niewłaściwa jakość surowca ujawniła się dopiero po jego wykorzystaniu zgodnie z przeznaczeniem, tj. w procesie produkcyjnym, nie ma możliwości dokonania faktycznego zwrotu wadliwego surowca. Nie ma także możliwości naprawienia półproduktu, który powstał z wadliwego surowca.

W księgach rachunkowych pytającej jednostki wartość surowca, który zostanie wymieniony na wolny od wad, zmniejszy koszt ujawnionych braków. Operację tę można ująć zapisem:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
  - **Ma konto 50-7** „Koszty braków”
- (w analityce: Braki nienaprawialne).

Jednostka sporządzająca porównawczy rachunek zysków i strat powinna w takiej sytuacji mieć na uwadze tzw. zamknięty krąg kosztów. Przeksięgowanie wartości wadliwego surowca z konta 50-7 na konto 30 powoduje bowiem wyjście kosztów z kręgu.

Jeśli zatem pytająca jednostka sporządza porównawczy rachunek zysków i strat i prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5, to operację tę może zaksięgować zapisem:

- **Wn konto 79-1** „Koszty obrotów wewnętrznych”,
  - **Ma konto 50-7** „Koszty braków”
- (w analityce: Braki nienaprawialne)

oraz równolegle:

- **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
- **Ma konto 79-0** „Obroty wewnętrzne”.

Przyjęcie nowego, wolnego od wad, surowca można natomiast ująć zapisem:

- **Wn konto 31** „Materiały”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.

Co istotne, dostawa surowca wolnego od wad nie będzie potwierdzona fakturą. Jeżeli bowiem kontrahent uznając reklamację wydaje nieodpłatnie na rzecz klienta nową partię materiałów wolnych od wad, nie wykonuje odrębnej dostawy powodującej powstanie obowiązku podatkowego w VAT, nie będzie też trzeba takiego wydania dokumentować fakturą. Opodatkowaniu podlegało bowiem pierwotne wydanie materiałów. Nie ma przy tym znaczenia fakt, że nie dochodzi do zwrotu reklamowanej partii materiałów. W świetle bowiem przepisów ustawy o VAT czynność nieodpłatnego wydania materiałów w związku z reklamacją wyrobów nie podlega opodatkowaniu VAT.

Takie stanowisko zajął np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 29 stycznia 2014 r., nr ILPP5/443-233/13-2/PG. Organ podatkowy wyjaśnił m.in., że: „(...) Wydanie przez Wnioskodawcę nowego, wolnego od wad towaru w ramach realizowanej reklamacji – bez zwrotu nasion zużytych do wysiewu – mające charakter nieodpłatny nie stanowi także czynności zrównanej z odpłatną dostawą, o której mowa w art. 7 ust. 2 ustawy.

*W konsekwencji ww. czynność nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, co powoduje, że Zainteresowany nie ma obowiązku wystawienia faktury dokumentującej tę czynność (...).*

## Przykład

### I. Założenia:

1. Spółka zakupiła surowiec i wydała go z magazynu do produkcji. Cena nabycia tego surowca wynosiła: 30.000 zł. W trakcie procesu produkcyjnego okazało się, że cała partia tego surowca jest wadliwa i wyprodukowany półprodukt należy zlikwidować. Koszt wytworzenia wadliwych półproduktów wynosił: 36.800 zł.

2. Spółka zgłosiła reklamację do dostawcy, który zobowiązał się do wymiany wadliwego surowca. Nowy surowiec spółka przyjęła do magazynu.
3. Spółka prowadzi konta zespołu 4 i 5 oraz sporządza porównawczy rachunek zysków i strat.

## II. Dekretacja:

| Opis operacji                                                            | Kwota     | Konto |      |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|------|
|                                                                          |           | Wn    | Ma   |
| 1. PK – ujawnienie braków nienaprawialnych w trakcie produkcji           | 36.800 zł | 50-7  | 50-0 |
| 2. Reklamacja wadliwego surowca:                                         |           |       |      |
| a) zmniejszenie wartości braków o wartość surowca                        | 30.000 zł | 79-1  | 50-7 |
| oraz równolegle                                                          | 30.000 zł | 30    | 79-0 |
| b) przyjęcie do magazynu nowego surowca                                  | 30.000 zł | 31    | 30   |
| 3. PK – rozliczenie straty powstałej na brakach: 36.800 zł – 30.000 zł = | 6.800 zł  | 70-1  | 50-7 |

## III. Księgowania:

|                                          |        |        |      |                                          |        |  |  |                                                             |        |        |      |
|------------------------------------------|--------|--------|------|------------------------------------------|--------|--|--|-------------------------------------------------------------|--------|--------|------|
| Konto 30 „Rozliczenie zakupu”            |        |        |      | Konto 31 „Materiały”                     |        |  |  | Konto 50-0 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” |        |        |      |
| (2a)                                     | 30.000 | 30.000 | (2b) | (2b)                                     | 30.000 |  |  | (S.p.)                                                      | 36.800 | 36.800 | (1)  |
| Konto 50-7 „Koszty braków”               |        |        |      | Konto 70-1 „Koszt sprzedanych produktów” |        |  |  | Konto 79-0 „Obroty wewnętrzne”                              |        |        |      |
| (1)                                      | 36.800 | 30.000 | (2a) | (3)                                      | 6.800  |  |  |                                                             |        | 30.000 | (2a) |
|                                          |        | 6.800  | (3)  |                                          |        |  |  |                                                             |        |        |      |
| Konto 79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych” |        |        |      |                                          |        |  |  |                                                             |        |        |      |
| (2a)                                     | 30.000 |        |      |                                          |        |  |  |                                                             |        |        |      |

## ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół  
 Dodatek opracowała: Urszula Kaczmarek  
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
 e-mail: zeszyty@gofin.pl

**Wydawca:** Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.  
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKLAD 14 000



Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.