



www.gofin.pl

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWŚCI DODATEK

20.03.2019 r.

ISSN 2449-9226

Dodatek nr

5

ZAPASY W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH I BILANSIE

I. WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW OBROTOWYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH	str. 2
1. Wycena aktywów obrotowych na dzień nabycia lub wytworzenia.....	str. 2
2. Wycena rozchodu i stanu końcowego rzeczowych aktywów obrotowych	str. 5
3. Metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych	str. 6
4. Szczegółne zasady wyceny produkcji w toku	str. 6
5. Odpisywanie rzeczowych aktywów obrotowych w koszty na dzień ich zakupu lub wytworzenia	str. 7
6. Wycena bilansowa zapasów i odpisy aktualizujące	str. 10
II. EWIDENCJA KSIĘGOWA RZECZOWYCH AKTYWÓW OBROTOWYCH NA PRZYKŁADACH LICZBOWYCH	str. 13
1. Metody wyceny rozchodu towarów ujmowanych w cenach rzeczywistych.....	str. 13
2. Koszty zakupu stanowiące składnik ceny nabycia materiałów.....	str. 15
3. Rozliczanie odchyłeń od cen ewidencyjnych na przykładzie towarów	str. 18
4. Odpisywanie materiałów w koszty na dzień ich zakupu.....	str. 20
5. Ewidencja sprzedaży towarów objętych odpisem aktualizującym.....	str. 22
6. Odpisanie w koszty niezbywalnych zapasów wyrobów gotowych.....	str. 24
7. Wycena zapasów towarów na dzień bilansowy.....	str. 25
8. Wycena bilansowa zapasów materiałów i produktów gotowych.....	str. 26
9. Uproszczenia w wycenie bilansowej produkcji w toku.....	str. 27
III. ZALICZKI NA DOSTAWY I USŁUGI – EWIDENCJA ORAZ PREZENTACJA W BILANSIE	str. 31
1. Wpłata zaliczki i ewidencja księgowa faktury zaliczkowej.....	str. 31
2. Końcowe rozliczenie transakcji, na poczet której wpłacono zaliczkę	str. 32
3. Ewidencja księgowa zaliczki i rozliczenia dostawy na przykładach liczbowych ...	str. 33
4. Prezentacja zaliczek na dostawy i usługi w bilansie	str. 34

Podstawowym aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji, jest ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351), dalej zwana ustawą o rachunkowości.

I. WYCENA RZECZOWYCH AKTYWÓW OBROTOWYCH W KSIĘGACH RACHUNKOWYCH

1. Wycena aktywów obrotowych na dzień nabycia lub wytworzenia

Do rzeczowych aktywów obrotowych zalicza się materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdadne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Są one przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa on dłużej niż 12 miesięcy.

Nabyte lub powstałe zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych na dzień nabycia lub powstania ujmuje się w księgach rachunkowych według cen nabycia lub kosztów wytworzenia (por. art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

Cena nabycia i sposób rozliczania kosztów zakupu

Cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (por. art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Koszty bezpośrednio związane z zakupem, stanowiące element ceny nabycia, mogą być rozliczane dwoma sposobami, tj.:

- 1) **wliczane bezpośrednio w cenę jednostkową** odnoszoną na konto 31 „Materiały” lub 33 „Towary”; wymaga to jednak szczegółowego przypisywania kosztów zakupu do konkretnej dostawy i poszczególnych jej asortymentów,
- 2) **aktywowane na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” i rozliczane w czasie**; w takim przypadku ewidencja materiałów i towarów odbywa się w cenie nabycia, a koszty zakupu ujmowane są na osobnym koncie, skąd na koniec okresu są rozliczane proporcjonalnie na zapas magazynowy i na zużyte materiały i sprzedane towary; nierozliczona kwota kosztów zakupu pozostająca na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”, jako saldo Wn tego konta, zwiększa na dzień bilansowy wartość zapasów rzeczowych aktywów obrotowych wykazywanych w aktywach bilansu.

W świetle art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości, w przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem towaru do sprzedaży, cenę nabycia można zwiększyć

o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasu towarów w okresie ich przygotowania do sprzedaży i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu. W przepisie powyższym użyto słowa „można zwiększyć”, zatem zależy to od sytuacji i konkretnych okoliczności, czyli m.in. możliwości rozdzielenia tych odsetek lub różnic kursowych na poszczególne towary.

Koszt wytworzenia produktu

Koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie kosztu wytworzenia produktu, jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągnąony 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 wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

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.

Przez normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych rozumie się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji za daną liczbę okresów lub sezonów, przy uwzględnieniu planowych remontów. Pozostała część kosztów, odpowiadająca wielkości niewykorzystanych zdolności produkcyjnych jest zaliczana do kosztów okresu.

Należy jednak zauważyć, iż ustawa o rachunkowości wprowadziła możliwość ustalania kosztu wytworzenia produktów bez potrzeby uwzględniania kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. W świetle art. 28 ust. 4a ww. ustawy, jednostki (z wyjątkiem jednostek zainteresowania publicznego, o których mowa w art. 3 ust. 1e pkt 1–6 ustawy o rachunkowości), które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 25.500.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty

– mogą przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Przy czym ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto produktu.

Jednostka produkcyjna, która spełnia ww. wymogi, może przyjąć w swojej polityce rachunkowości, że przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu do kosztów bezpośrednich dolicza koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.

W świetle postanowień art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości, w przypadku długotrwałego przygotowywania produktu do sprzedaży, bądź długiego okresu wytwarzania produktu, koszty 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. W przepisie powyższym użyto słowa „można zwiększyć”, zatem zależy to od sytuacji i konkretnych okoliczności, czyli m.in. możliwości rozdzielenia tych odsetek lub różnic kursowych na poszczególne produkty.

Uproszczenia początkowej wyceny rzeczowych aktywów obrotowych (cena zakupu i cena ewidencyjna)

Materiały i towary na dzień ujęcia w księgach rachunkowych jednostki mogą wyceniać w cenach zakupu, jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (por. art. 34 ust. 1 ww. ustawy). Kryterium wyboru zasad wyceny początkowej (tj. ceny nabycia czy zakupu) jest istotność kosztów zakupu ponoszonych przez jednostkę w momencie nabycia danego składnika. Cena zakupu może być stosowana przez jednostkę, jeżeli koszty zakupu:

- nie są istotne,
- z okresu na okres pozostają na podobnym poziomie.

W tym przypadku koszty zakupu odpisuje się bezpośrednio w koszty podstawowej działalności operacyjnej okresu bieżącego. Jeżeli jednak koszty zakupu znacznie wzrosną, to może być konieczna zmiana polityki rachunkowości w części dotyczącej metody wyceny materiałów lub towarów.

Wycena w rzeczywistych cenach nabycia lub zakupu albo koszcie wytworzenia może być uciążliwa, jeżeli jednostka dysponuje dużą liczbą pozycji rzeczowych składników aktywów. Z tego też powodu składniki te mogą być na dzień nabycia lub wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji (tzw. stałe ceny ewidencyjne), z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia (por. art. 34 ust. 2 ww. ustawy). Częstotliwość rozliczania tych różnic (tj. odchyłeń od cen ewidencyjnych) jednostka ustala we własnym zakresie i zapisuje w polityce rachunkowości. Mogą być one rozliczane:

- na bieżąco – w momencie każdej operacji rozchodu danego składnika lub
- na koniec okresu sprawozdawczego (np. miesiąca) – za pomocą wskaźnika odchyłeń przeciętnych, proporcjonalnie do wartości zapasu na koniec okresu sprawozdawczego i wartości rozchodu w tym okresie.

Należy pamiętać, iż wybraną metodę oraz częstotliwość rozliczania odchyłeń od cen ewidencyjnych należy stosować przez cały rok obrotowy. Nie można ich zmieniać w ciągu roku obrotowego.

Stale ceny ewidencyjne ustala się zazwyczaj na poziomie cen przewidywanych (planowanych) lub na poziomie cen występujących w danym okresie najczęściej. Za ceny ewidencyjne można przyjąć, m.in. w przypadku:

- materiałów i towarów – ceny zakupu (nabycia), ceny sprzedaży netto (obejmujące cenę zakupu netto i marżę), ceny sprzedaży brutto (obejmujące cenę sprzedaży netto i VAT należny),

- wyrobów gotowych, produkcji w toku i półproduktów – planowany koszt wytworzenia, ceny sprzedaży netto.

Co istotne, zbyt długie stosowanie raz ustalonych cen ewidencyjnych prowadzić może do wzrostu odchyień cen ewidencyjnych od cen rzeczywistych. Jeżeli z cenami ewidencyjnymi łączą się znaczne odchylenia, utrudnione staje się porównanie cen ewidencyjnych z cenami sprzedaży netto (aby móc spełnić wymóg ostrożności). W przypadku występowania dużych rozbieżności między ceną ewidencyjną a ceną rzeczywistą należy dokonać zmiany ceny ewidencyjnej (odpowiednio ją zwiększając lub obniżając) również w trakcie roku, aby nie doprowadzić do zniekształcenia np. kosztów produkcji oraz wartości zapasów produktów.

Zmiany cen ewidencyjnych nie traktuje się przy tym jako zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Zmiany te nie powodują bowiem zmiany przyjętych przez jednostkę do stosowania metod wyceny rzeczowych aktywów obrotowych – wycena ta nadal odbywa się według stałych cen ewidencyjnych.

Na dzień bilansowy wartość składników rzeczowych aktywów obrotowych, wyrażoną w cenach ewidencyjnych, doprowadza się do poziomu określonego w art. 34 ust. 1 lub w art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości. Nie dotyczy to produktów gotowych, produktów w toku i półproduktów, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, w tym normatywne, różnice zaś między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczne.

Stosowane do wyceny na dzień bilansowy ceny nabycia albo zakupu, albo planowane koszty wytworzenia nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych składników.

2. Wycena rozchodu i stanu końcowego rzeczowych aktywów obrotowych

Rzeczowe składniki aktywów obrotowych w okresie sprawozdawczym podlegają, zgodnie z przeznaczeniem: zużyciu, sprzedaży, likwidacji itp. Na dzień rozchodu należy ustalić ich wartość. Problem dotyczy jednorodnych składników (materiałów, towarów bądź wyrobów), które jednostka nabyła lub wytworzyła w różnych okresach po różnych cenach zakupu (nabycia), kosztach wytworzenia.

Ustawa o rachunkowości w art. 34 ust. 4 wyszczególnia następujące metody ustalania wartości rozchodu, w tym zużycia, sprzedaży rzeczowych składników aktywów obrotowych:

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

Warto w tym miejscu wskazać, iż ustawa o rachunkowości nie zakazuje, aby dla różnych grup zapasów, przykładowo produktów, czy materiałów przyjmować różne metody wyceny rozchodu i stanu końcowego. Takiego samego zakazu nie ma również w przypadku jednokowych grup zapasów. Dlatego też do różnych co do rodzaju materiałów formalnie mogą być stosowane różne metody wyceny rozchodu.

Zwracamy uwagę, iż metody wyceny rozchodu określone w art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości dotyczą składników rzeczowych aktywów obrotowych wycenianych w rzeczywistych cenach nabycia, zakupu albo według kosztów wytworzenia.

Jeżeli do wyceny materiałów, towarów lub wyrobów gotowych na dzień ich przyjęcia do magazynu jednostka przyjęła stałe ceny ewidencyjne, to do wyceny rozchodu tych składników stosuje się również stałe ceny ewidencyjne.

3. Metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych

Przepisy art. 17 ust. 2 ustawy o rachunkowości stanowią, że kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont 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.

Zatem wybór metody ewidencji dla różnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych następuje przy uwzględnieniu rodzaju i wartości poszczególnych grup.

Ponadto ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie odmiennego sposobu ewidencji dla różnych grup składników aktywów obrotowych. Oznacza to, że za dopuszczalne należy uznać przyjęcie przez jednostkę zasady ewidencji polegającej na odpisywaniu w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu oraz jednoczesnym prowadzeniu ewidencji ilościowo-wartościowej lub wartościowej np. towarów.

Decyzję w sprawie wyboru metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych podejmuje kierownik jednostki i zapisuje w polityce rachunkowości.

4. Szczególne zasady wyceny produkcji w toku

Rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Zatem podstawowym parametrem wyceny na dzień bilansowy produkcji w toku jest koszt wytworzenia. Przy czym w odniesieniu do produktów w toku produkcji ustawa o rachunkowości dopuszcza w art. 34 ust. 1 możliwość stosowania uproszczonych metod wyceny. Jednostki mogą produkty w toku produkcji:

- wyceniać w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub
 - wyceniać w wysokości tylko materiałów bezpośrednich bądź
 - nie wyceniać ich w ogóle.
-

Stosowanie powyższych rozwiązań jest możliwe pod warunkiem, że nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. 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 jednostki. Nie dotyczy to jednak produkcji rolnej.

Jeżeli udział kosztów wytworzenia produkcji niezakończonych w kosztach ogółem jest istotny, albo też produkcja w toku odgrywa ważną rolę w strukturze aktywów, wycenia się ją według zasad ogólnych, tj. według kosztu wytworzenia.

5. Odpisywanie rzeczowych aktywów obrotowych w koszty na dzień ich zakupu lub wytworzenia

Ustawa o rachunkowości w art. 17 ust. 2 wymienia cztery metody ewidencjonowania i wyceny zapasów. Ostatnia z wymienionych metod (por. art. 17 ust. 2 pkt 4 ww. ustawy) pozwala odstąpić (po spełnieniu określonych warunków) od zarachowania wydatków na zakup materiałów, towarów i produktów gotowych do kosztów okresu, w którym powstały przychody z nimi związane. Zakłada ona uproszczenie polegające na odpisywaniu wartości materiałów i towarów w koszty w momencie ich zakupu, a produktów gotowych w momencie ich wytworzenia.

Ewidencja księgowa odpisania w koszty wartości rzeczowych aktywów obrotowych na dzień ich zakupu lub wytworzenia

1. Odpisanie w koszty wartości towarów na dzień ich zakupu:
 - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
 2. Odpisanie w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.
- 

Uwaga: W jednostkach stosujących ewidencję na kontach zespołu 4 i 5 wystąpi dodatkowy zapis:

 - **Wn odpowiednie konto zespołu 5**,
 - **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.
3. Odpisanie w koszty wartości produktów gotowych na dzień ich wytworzenia:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” lub 58 „Rozliczenie kosztów działalności”.

Bilansowe ujęcie korekty kosztów o wartość stanu rzeczowych aktywów obrotowych

Korekta kosztów o wartość stanu materiałów, towarów i produktów gotowych ma na celu pozostawienie w ewidencji kosztów wyłącznie wartości tych materiałów, towarów i produktów gotowych, które zostały wydane i zużyte (materiały) oraz sprzedane (towary i produkty gotowe). Ustawa o rachunkowości mówi o przeprowadzaniu takiej korekty nie później niż na dzień bilansowy. Zatem dla celów bilansowych ustalenie stanu ww. składników i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu można dokonać przykładowo raz na koniec roku, co kwartał czy raz w miesiącu.

W trakcie roku podstawą wyceny zapasów mogą być dane z ewidencji ilościowej, pod warunkiem że zapewnią kontrolę ilości wydanych i zużytych materiałów, sprzedanych towarów i produktów gotowych oraz pod warunkiem, że ewidencja ilościowa jest prowadzona w sposób ciągły, wiarygodny i sprawdzalny.

Natomiast na dzień bilansowy ustalenie stanu następuje zawsze na podstawie przeprowadzonej na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzacji drogą spisu z natury. Co ważne, w tym przypadku nie ma zastosowania art. 26 ust. 3 pkt 1 ww. ustawy, mówiący o tym, że termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku. Przepis ten wprost wyłącza bowiem taką możliwość w odniesieniu do produktów gotowych, produktów w toku oraz materiałów i towarów odpisywanych w koszty na dzień ich zakupu lub moment wytworzenia.

Ewidencja księgowa korekty kosztów o wartość stanu zapasów ustalonego na podstawie spisu z natury

1. Stan towarów na dzień kończący okres sprawozdawczy:
 - **Wn konto 33** „Towary”,
 - **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.
2. Stan materiałów na dzień kończący okres sprawozdawczy:
 - **Wn konto 31** „Materiały”,
 - **Ma konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”;



Uwaga: W jednostkach stosujących ewidencję na kontach zespołu 4 i 5 wystąpi dodatkowy zapis:

- **Wn konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
- **Ma odpowiednie konto zespołu 5**.

Ustalony w ten sposób zapas przeksięgowuje się w ciężar kosztów z pierwszym dniem kolejnego okresu sprawozdawczego.

Ewidencja księgowa przeksięgowania zapasu z pierwszym dniem kolejnego okresu

1. Przeksięgowanie w ciężar kosztów wartości posiadanego zapasu towarów:
 - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”,
 - **Ma konto 33** „Towary”.
2. Przeksięgowanie w ciężar kosztów wartości posiadanego zapasu materiałów:
 - **Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”,
 - **Ma konto 31** „Materiały”.



Uwaga: W jednostkach stosujących ewidencję na kontach zespołu 4 i 5 wystąpi dodatkowy zapis:

- **Wn odpowiednie konto zespołu 5**,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

3. Przeksięgowanie w ciężar kosztów wartości posiadanego zapasu produktów gotowych:
 - **Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”,
 - **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”.

Innym możliwym rozwiązaniem jest pozostawienie na kontach 31, 33, 60 wartości zapasów do dnia kolejnego okresu sprawozdawczego. W takim przypadku urealnienie stanu może nastąpić poprzez księgowania jedynie kwoty zwiększającej bądź zmniejszającej wartość zapasu.

Ewidencja księgowa kwoty zwiększającej bądź zmniejszającej wartość zapasu

1. Urealnienie stanu towarów w kolejnym okresie sprawozdawczym – różnica pomiędzy wartością na koniec a wartością na początek okresu sprawozdawczego:
 - **Wn/Ma konto 33** „Towary”,
 - **Ma/Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.
 2. Urealnienie stanu materiałów w kolejnym okresie sprawozdawczym – różnica pomiędzy wartością na koniec a wartością na początek okresu sprawozdawczego:
 - **Wn/Ma konto 31** „Materiały”,
 - **Ma/Wn konto 40-1** „Zużycie materiałów i energii”.
- ! Uwaga:** W jednostkach stosujących ewidencję na kontach zespołu 4 i 5 wystąpi dodatkowy zapis:
- **Wn/Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”,
 - **Ma/Wn odpowiednie konto zespołu 5**.
3. Urealnienie stanu produktów gotowych w kolejnym okresie sprawozdawczym – różnica pomiędzy wartością na koniec a wartością na początek okresu sprawozdawczego:
 - **Wn/Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
 - **Ma/Wn konto 70-1** „Koszt sprzedanych produktów”.

Podatkowe ujęcie korekty kosztów o wartość nieużytych materiałów oraz niesprzedanych towarów i produktów

Bilansowa metoda ujęcia korekty kosztów nie ma odzwierciedlenia w przepisach ustaw o podatku dochodowym. Organy podatkowe stoją bowiem na stanowisku, że wydatki za zakup materiałów, towarów czy produktów gotowych należy przyporządkować do okresu, w którym uzyskano przychody z ich sprzedaży. Korekty należy dokonywać zatem w każdym okresie, za który ustalana jest zaliczka na podatek dochodowy (miesięcznie lub kwartalnie). Z możliwości korygowania kosztów o wartość nieużytych materiałów oraz niesprzedanych towarów i produktów gotowych raz w roku na ostatni dzień roku obrotowego mogą skorzystać jedynie jednostki opłacające zaliczki na podatek dochodowy w formie uproszczonej. W jednostkach, które opłacają zaliczki na podatek na zasadach ogólnych (miesięcznie lub kwartalnie), korygowanie kosztów o wartość stanu zapasów raz na koniec roku może nie być wystarczające dla prawidłowego ustalania zaliczek na podatek dochodowy.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 346/15, w którym czytamy,  że: „(...) przyjęcie przez spółkę metody określonej w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości nie może prowadzić do modyfikacji mającego w sprawie zastosowanie przepisu ustawy podatkowej, tj. art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p. Wprawdzie podatnicy mają – w myśl art. 9 ust. 1 u.p.d.o.p. – obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a prowadzone, na podstawie ustawy z 1994 r. o rachunkowości księgi rachunkowe, są zarazem księgami podatkowymi w rozumieniu art. 193 § 1 O.p., to jednak według jednolitych, utrwalonych poglądów orzecznictwa, o uznaniu danego przysporzenia czy wydatku (zobowiązania do jego poniesienia) za przychód, dochód czy koszt podatkowy decydują wyłącznie przepisy prawa podatkowego. Powyższe oznacza, iż w ustawach podatkowych



Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna jest w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

musi istnieć bezpośrednie odwołanie do konkretnych przepisów ustawy o rachunkowości, przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie lub Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, czy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, aby mogły one zostać uznane za kreujące prawa i obowiązki podatkowe (por. wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1555/14). Faktyczna data dokonania zapisu w księgach rachunkowych nie może zmieniać kwalifikacji danego wydatku i wpływać na moment zaliczenia go jako kosztu w rozumieniu art. 15 ust. 4 (ust. 4b albo 4c) u.p.d.o.p. (...)”.

6. Wycena bilansowa zapasów i odpisy aktualizujące

Aktualizacja wartości zapasów i termin utworzenia odpisu

Jednostki kontynuujące działalność dokonują nie rzadziej niż na dzień bilansowy wyceny aktywów i pasywów według zasad określonych w art. 28 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W świetle tego przepisu, rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy.

Ponadto w aktywach bilansu wartość poszczególnych grup składników aktywów, np. zapasów, wykazuje się na podstawie art. 46 ust. 2 ustawy o rachunkowości w ich wartości księgowej, skorygowanej o odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych. Odpisy takie tworzy się wtedy, gdy zachodzi trwała utrata wartości składników aktywów, w tym zapasów.

Z trwałą utratą wartości mamy do czynienia wówczas, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej. Chodzi tu o taką wartość (cenę), po której towary lub produkty mogłyby być sprzedane. Obowiązek dokonywania odpisów aktualizujących wynika również z zasady ostrożności określonej w art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tą zasadą, w wyniku finansowym, bez względu na jego wysokość, należy uwzględnić m.in. zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów. Zasada ostrożności ma zatem na celu uwzględnienie w ustalonym na koniec roku wyniku finansowym zdarzeń, które powodują obniżenie wartości aktywów, a w konsekwencji wpływają na wynik finansowy jednostki. Przy czym zdarzenia te trzeba wziąć pod uwagę także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych (art. 7 ust. 2 ww. ustawy).

Zwracamy uwagę, iż od 1 stycznia 2019 r. nowelizacja ustawy o rachunkowości wprowadziła możliwość rezygnacji przez niektóre grupy jednostek z zachowania zasady ostrożności m.in. w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów (por. art. 7 ust. 2b–2c ww. ustawy). Znowelizowane przepisy mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2018 r. Z uproszczenia tego mogą korzystać jednostki mikro, jednostki małe oraz organizacje pozarządowe, spełniające warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d ustawy o rachunkowości, tj. pod warunkiem, że nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- a) 25.500.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 51.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy oraz
- c) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Wcześniej z tego uproszczenia na podstawie art. 7 ust. 2a ustawy o rachunkowości mogły korzystać jedynie jednostki mikro wymienione w art. 3 ust. 1a pkt 2 ustawy o rachunkowości.

Nie mogą korzystać z ww. uproszczenia jednostki, które mają formę prawną objętą dyrektywą w sprawie rachunkowości, tj. spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne i spółki jawne lub komandytowe, których wszystkimi współnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej (por. art. 7 ust. 2c ustawy o rachunkowości). Zasadniczo z tego uproszczenia mogą skorzystać firmy prowadzone przez osoby fizyczne, spółki cywilne oraz organizacje pozarządowe, spełniające ww. kryteria wielkościowe.

Termin utworzenia odpisów aktualizujących

W ustawie o rachunkowości nie zostały wskazane terminy, w których należy dokonać odpisów aktualizujących. Określono w niej jedynie, że tworzy się je nie rzadziej niż na dzień bilansowy. Z tego względu w gestii jednostki pozostawiono decyzję odnośnie częstotliwości ich dokonywania w ciągu roku obrotowego. W zasadach (polityce) rachunkowości musi zatem znaleźć się zapis, czy odpisy takie będą tworzone wyłącznie na dzień bilansowy, czy np. w miarę powstania przyczyn uzasadniających konieczność aktualizacji wyceny wartości zapasów.

Trzeba mieć na względzie, że stosowanie zasady ostrożności nie daje jednostce prawa do zaniżania realnej wartości aktywów. Nie można bowiem dokonywać nadmiernych odpisów aktualizujących, co mogłoby doprowadzić do zniekształcania wyniku finansowego, sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, a także informacji zawartych w jej sprawozdaniu finansowym. Dodatkowo należy pamiętać, że gdy utworzone uprzednio odpisy aktualizujące aktywa okażą się zbędne, to konieczne jest nie później niż na dzień bilansowy odpowiednie ich skorygowanie w celu doprowadzenia stanu zapasów do realnej ich wartości.

Trwała utrata wartości materiałów

Jeśli następuje trwała utrata wartości materiałów, np. w wyniku ich uszkodzenia, zniszczenia, czy zepsucia, dokonuje się aktualizacji ich wartości do możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. Na mocy art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych (np. materiałów) dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto, zamiast według cen nabycia albo zakupu, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

W księgach rachunkowych utworzenie odpisu w związku z aktualizacją wartości materiałów można ująć zapisem:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów”.

Dokonując wyceny wartości materiałów, trzeba mieć na uwadze, czy spada również wartość wyrobów gotowych, do wytworzenia których materiały te są wykorzystywane. Wycena materiałów jest bowiem ściśle powiązana z wartością tych wyrobów gotowych. W sytuacji gdy jednostka spodziewa się, iż produkty, w skład których wchodzi wyceniane materiały, zostaną sprzedane za cenę niższą niż pierwotnie oczekiwano, wartość bilansową materiałów należy ustalić na poziomie cen sprzedaży netto, o ile są one niższe od ceny zakupu, nabycia lub kosztów wytworzenia tych zapasów. Gdyby jednak jednostka przewidywała, że cena sprzedaży wyrobów gotowych, w skład których wchodzi materiały, przyniesie jej korzyści (zysk), to nie ma w takim przypadku potrzeby aktualizowania wartości materiałów.

Dokonanie odpisu aktualizującego wartość produktów

Wyceniając na dzień bilansowy posiadane w magazynie produkty po kosztach wytworzenia nie wyższych od ich cen sprzedaży netto, niezbędne jest uwzględnienie utraty wartości użytkowej lub handlowej spowodowanej np. ich uszkodzeniem. W tym celu dokonuje się odpisu aktualizującego ich wartość, którego zadaniem jest doprowadzenie ich ceny do wysokości umożliwiającej ich sprzedaż. Odpis ten – analogicznie jak przy materiałach i towarach – obciąża pozostałe koszty operacyjne (por. art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

Odpisy dotyczące wyrobów gotowych, doprowadzające ich wartość do możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto, można zaksięgować zapisem:

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

Jeżeli dany podmiot sporządza rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym, to księgowanie odpisu aktualizującego wartość wyrobów gotowych powinien przeprowadzić w korespondencji z kontami obrotów wewnętrznych. Okoliczność ta powoduje bowiem wyście kosztów z zamkniętego kręgu kosztów. Zapis taki może przebiegać następująco:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 79-0** „Obroty wewnętrzne”

oraz równolegle:

- **Wn konto 79-1** „Koszty obrotów wewnętrznych”,
- **Ma konto 62-1** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów produktów”.

Trzeba pamiętać, że na dzień bilansowy saldo konta 79-0 przeksięgowuje się na konto 86 „Wynik finansowy”, a saldo konta 79-1 na konto 49 „Rozliczenie kosztów”.

Obniżenie ceny towarów handlowych

Jeżeli doszło do zmniejszenia wartości handlowej towarów ujmowanych w księgach w cenach zakupu lub nabycia, to odpis aktualizujący ewidencjonuje się w księgach w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 34-7**.

W sytuacji gdy ewidencja towarów prowadzona jest w cenach sprzedaży brutto, zawierających zarezerwowaną marżę oraz VAT, odpis z tytułu utraty wartości towarów zalicza się w pierwszej kolejności na zmniejszenie zarezerwowanego VAT oraz marży handlowej. Jeżeli nowa (obniżona) cena sprzedaży netto jest nadal wyższa od ceny zakupu (nabycia), to obniżenie ceny ma wpływ wyłącznie na zmianę ceny ewidencyjnej oraz powoduje obniżenie odchyleń od cen ewidencyjnych towarów z tytułu marży i z tytułu VAT.

Ewidencja księgowa skutków obniżenia ceny sprzedaży towarów, w sytuacji gdy nowa cena jest nadal wyższa od ceny zakupu (nabycia)

1. Zmniejszenie zarezerwowanej marży:
 - **Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
(w analityce: Odchylenia z tytułu marży),
 - **Ma konto 33** „Towary”.
2. Zmniejszenie zarezerwowanego VAT:
 - **Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
(w analityce: Odchylenia z tytułu VAT),
 - **Ma konto 33** „Towary”.

Jeżeli jednak cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania ukształtowała się na poziomie poniżej ceny zakupu (nabycia), to obniżenie ceny wiąże się z obniżeniem odchyłeń od cen ewidencyjnych z tytułu marży i z tytułu VAT oraz dokonaniem odpisu aktualizującego wartość towarów. W takim przypadku, oprócz księgowania związanych z obniżeniem odchyłeń od cen ewidencyjnych towarów z tytułu marży i z tytułu VAT, należy dokonać odpisu aktualizującego wartość tych towarów poniżej ceny zakupu. Odpis aktualizujący wartość towarów w tej części należy odnieść w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, zapisem: **Wn konto 76-1, Ma konto 34-7**.

Rozliczenie odpisu aktualizującego

Odpisy aktualizujące wartość rzeczowych aktywów obrotowych ujęte na koncie 34-7 oraz na koncie 62-1, powinny pozostać na tych kontach do momentu przekazania danego składnika zapasu do zużycia, sprzedaży, likwidacji lub ustania przyczyny dokonania wcześniejszego odpisu.

W przypadku rozchodu związanego np. ze sprzedażą tych składników majątku, utworzone odpisy podlegają następującemu przeksięgowaniu:

- **Wn konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów” lub 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości produktów”,
- **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” lub 74-1 „Wartość sprzedanych materiałów” bądź 70-1 „Koszt sprzedanych produktów”.

W razie ustania przyczyny, dla której odpis aktualizujący był utworzony, należy go rozwiązać poprzez odniesienie jego wartości do pozostałych przychodów operacyjnych. Operację tę można zaksięgować, zapisem:

- **Wn konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów materiałów i towarów” lub 62-1 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości produktów”,
- **Ma konto 76-0** „Pozostałe przychody operacyjne”.

II. EWIDENCJA KSIĘGOWA RZECZOWYCH AKTYWÓW OBROTOWYCH NA PRZYKŁADACH LICZBOWYCH

1. Metody wyceny rozchodu towarów ujmowanych w cenach rzeczywistych

W sytuacji gdy towary i materiały w jednostce są wyceniane według rzeczywistych cen zakupu lub nabycia, a wyroby gotowe w koszcie wytworzenia, to ich rozchód z magazynu można wycenić według jednej z metod przedstawionych w tabeli.

Rodzaj metody	Opis metody wyceny rozchodu
FIFO (pierwsze przyszło – pierwsze wyszło)	Rozchód towarów wycenia się kolejno, rozpoczynając od cen dostaw najwcześniejszych. Zgodnie z chronologią dostaw rozpoczyna się wycenę od tych partii towaru, które jednostka nabyła najwcześniej.
LIFO (ostatnie przyszło – pierwsze wyszło)	Rozchód wycenia się kolejno po cenach tych towarów, które jednostka zakupiła najpóźniej, czyli rozpoczyna się od cen ostatniej dostawy.

Metoda cen przeciętnych ustalonych na poziomie średniej ważonej ceny posiadanego zapasu	Cenę przeciętną aktualizuje się po każdej dostawie lub przyjmuje się jako stałą cenę dla danego okresu (na podstawie przychodów z całego okresu sprawozdawczego).
W drodze szczegółowej identyfikacji rzeczowych cen	Rozchód towarów wycenia się w tej samej cenie, w której towary przyjęto na stan. Ta metoda ma zastosowanie do aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu.

Wycenę rozchodu towarów według powyższych metod przedstawiono na przykładzie liczbowym.

Przykład

I. Założenia:

1. W jednostce handlowej na zapas towarów „X” składają się następujące dostawy:

Data dostawy	Cena jednostkowa towaru (w zł)	Ilość towaru (w szt.)	Wartość dostawy (w zł)
04.02.2019 r.	46	240	11.040
13.02.2019 r.	38	120	4.560
26.02.2019 r.	48	200	9.600
Razem		560	25.200

2. Na początku marca 2019 r. w związku ze sprzedażą wydano z magazynu 430 szt. towaru „X”.

II. Wycena rozchodu towaru „X” z magazynu według poszczególnych metod:

1. Wycena według metody cen przeciętnych:

Ustalenie ceny przeciętnej jednej sztuki towaru „X”: $25.200 \text{ zł} : 560 \text{ szt.} = 45 \text{ zł/szt.}$

Wycena rozchodu 430 szt. towaru „X”: $430 \text{ szt.} \times 45 \text{ zł/szt.} = 19.350 \text{ zł.}$



Uwaga: Przy zastosowaniu metody cen przeciętnych ustalono, iż wydano z magazynu 430 szt. towaru o wartości: 19.350 zł.

2. Wycena według metody FIFO:

Data dostawy	Przychód			Rozchód		
	Ilość towaru „X” (w szt.)	Cena jednostkowa towaru „X” (w zł)	Wartość (w zł)	Ilość towaru „X” (w szt.)	Cena jednostkowa towaru „X” (w zł)	Wartość (w zł)
04.02.2019 r.	240	46	11.040	240	46	11.040
13.02.2019 r.	120	38	4.560	120	38	4.560
26.02.2019 r.	200	48	9.600	70	48	3.360
Razem	560	—	25.200	430	—	18.960



Uwaga: Przy zastosowaniu metody FIFO ustalono, iż wydano z magazynu 430 szt. towaru o wartości: 18.960 zł.

3. Wycena według metody LIFO:

Data dostawy	Przychód			Rozchód		
	Ilość towaru „X” (w szt.)	Cena jednostkowa towaru „X” (w zł)	Wartość (w zł)	Ilość towaru „X” (w szt.)	Cena jednostkowa towaru „X” (w zł)	Wartość (w zł)
04.02.2019 r.	240	46	11.040	110	46	5.060
13.02.2019 r.	120	38	4.560	120	38	4.560
26.02.2019 r.	200	48	9.600	200	48	9.600
Razem	560	—	25.200	430	—	19.220



Uwaga: Przy zastosowaniu metody LIFO ustalono, iż wydano z magazynu 430 szt. towaru o wartości: 19.220 zł.

4. Wycena w drodze szczególnej identyfikacji cen (kosztów):

W przypadku zastosowania tej metody towar jest wyceniony w tej samej cenie, w której został przyjęty na stan. Stosuje się ją wtedy, gdy zapasy są przeznaczone do ściśle określonych przedsięwzięć, gdzie zamówiona partia towaru posiada szczególne cechy (właściwości) wyróżniające ją spośród innych znajdujących się na stanie w magazynie, na przykład towar zamawiany na indywidualne zamówienie klienta od konkretnego dostawcy.

2. Koszty zakupu stanowiące składnik ceny nabycia materiałów

Jeżeli koszty zakupu materiałów (np. koszty transportu, załadunku, wyładunku) stanowią dla jednostki znaczną wartość, która wpłynie istotnie na wyniki finansowe tej jednostki, to ewidencję materiałów prowadzi się według cen nabycia. W takim przypadku koszty zakupu można rozliczyć poprzez:

- wliczanie bezpośrednio w cenę odnoszoną na konto 31 „Materiały” lub
- aktywowanie na koncie 64-0/4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” i rozliczanie ich w czasie.

Materiały ujmowane są na koncie 31 według ceny nabycia

Wliczanie kosztów zakupu bezpośrednio w cenę nabycia odnoszoną na konto 31 „Materiały” wymaga szczegółowego przypisywania kosztów zakupu do konkretnej dostawy materiałów i poszczególnych ich asortymentów. W praktyce może to być trudne do zrealizowania ze względu na pracochłonność tej metody, zwłaszcza przy dużej skali obrotów magazynowych.

Przykład

I. Założenia:

1. W marcu jednostka nabyła materiały w cenie zakupu: 50.000 zł, ponosząc dodatkowe koszty zakupu (transport tych towarów) w wysokości: 1.500 zł.
2. Faktura zakupu opiewała na kwotę: 63.345 zł, w tym:

- a) wartość materiałów w cenie zakupu netto: 50.000 zł,
 b) wartość netto usługi transportowej: 1.500 zł,
 c) VAT należny: 11.845 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ – zakup materiałów:			
a) kwota należności do zapłaty	63.345 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	11.845 zł	22-1	30
2. PZ – przyjęcie materiałów do magazynu według ceny nabycia	51.500 zł	31	30

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1a)	63.345	11.845	(1b)		63.345	(1b)	11.845
		51.500	(2)				
	63.345	63.345					
Konto 31 „Materiały”							
(2)	51.500						

Materiały ujmowane są na koncie 31 według ceny zakupu, a koszty zakupu podlegają rozliczeniu w czasie na koncie 64-0/4

Rozliczanie kosztów zakupu poprzez aktywowanie na koncie 64-0/4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” i rozliczanie ich w czasie oznacza, że ewidencja materiałów odbywa się nadal w cenie nabycia, ale koszty zakupu ujmowane są na osobnym koncie, skąd na koniec okresu są rozliczane proporcjonalnie na zapas i na zużyte materiały. Nierozliczona kwota kosztów zakupu materiałów pozostająca na koncie 64-0/4, jako saldo Wn tego konta, zwiększa na dzień bilansowy wartość zapasów materiałów wykazywanych w aktywach bilansu w pozycji „Materiały” – zależnie od wzoru sprawozdania finansowego sporządzanego według odpowiedniego załącznika do ustawy o rachunkowości.

Ewidencja księgowa kosztów zakupu rozliczanych w czasie na koncie 64-0/4

1. PK – przeksięgowanie kosztów zakupu przypadających na:
 - a) materiały przekazane na potrzeby produkcji:
 - **Wn konto 50** „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”,
 - **Ma konto 64-0/4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”,
 - b) materiały zużyte na potrzeby administracyjne:
 - **Wn konto 55** „Koszty zarządu”,
 - **Ma konto 64-0/4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”,
 - c) materiały zużyte w działalności pomocniczej:
 - **Wn konto 53** „Koszty działalności pomocniczej”,
 - **Ma konto 64-0/4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”,
 - d) materiały zużyte w działalności handlowej:
 - **Wn konto 51** „Koszty działalności podstawowej – handlowej”,
 - **Ma konto 64-0/4** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”.

W przypadku wyceny materiałów w cenie nabycia i rozliczania kosztów zakupu w czasie, jednostka może w trakcie okresu sprawozdawczego koszty zakupu gromadzić na osobnym koncie, np. 52-3 „Koszty zakupu”. Koszty te na koniec okresu przenosi się z konta 52-3 na konto 64-0/4, a następnie rozlicza proporcjonalnie na zapas i zużycie materiałów.

Rozliczanie kosztów zakupu polega na obliczeniu:

- 1) wskaźnika narzutu kosztów zakupu,
- 2) kwoty narzutu kosztów zakupu przypadającej na:
 - a) rozchód materiałów,
 - b) zapas materiałów.

Wskaźnik narzutu kosztów zakupu oblicza się za pomocą następującego wzoru:

$$WNkz = \frac{(Kzp + Kzb)}{(ZMk + RM)} \times 100$$

gdzie:

WNkz – wskaźnik narzutu kosztów zakupu,

Kzp – koszty zakupu na początek okresu,

Kzb – koszty zakupu poniesione w bieżącym okresie sprawozdawczym,

ZMk – zapas materiałów na koniec okresu,

RM – rozchód materiałów podlegający obciążeniu kosztami zakupu.

Narzut kosztów zakupu przypadający na rozchód materiałów oblicza się z następująco:

$$NKz = RM \times WNkz$$

Narzut kosztów zakupu przypadający na zapas materiałów oblicza się następująco:

$$NKz = ZMk \times WNkz$$

Przykład

I. Założenia:

1. W marcu 2019 r. koszty zakupu materiałów w jednostce na początku marca (*Kzp*) wyniosły: 4.000 zł, a koszty zakupu poniesione w marcu (*Kzb*) wyniosły: 5.000 zł.
2. Dodatkowo jednostka ustaliła, że:
 - a) zapas materiałów na koniec marca (*ZMk*) wyniósł: 18.000 zł,
 - b) rozchód materiałów podlegający obciążeniu kosztami zakupu (*RM*) wyniósł: 70.000 zł.

II. Rozliczenie kosztów zakupu materiałów wydanych do zużycia:

1. Obliczenie wskaźnika narzutu kosztów zakupu:

$$WNkz = \frac{4.000 \text{ zł} + 5.000 \text{ zł}}{18.000 \text{ zł} + 70.000 \text{ zł}} \times 100 = 10,2273\%.$$

2. Obliczenie narzutu kosztów zakupu (w zaokrągleniu) przypadających na:

- a) rozchód materiałów: $NKz = 70.000 \text{ zł} \times 10,2273\% = 7.159 \text{ zł}$,
- b) zapas materiałów: $NKz = 18.000 \text{ zł} \times 10,2273\% = 1.841 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. PK – przeksięgowanie kosztów zakupu, dotyczących materiałów wydanych do zużycia na potrzeby produkcji	7.159 zł	50	64-0/4

IV. Księgowania:

Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 64-0/4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”	
(1)	7.159	(S.p.) 4.000	7.159 (1)
		(obroty) 5.000	
		(S.k.) 1.841	

Jednostka, przyjmując iż będzie ewidencjonowała materiały w cenach zakupu, powinna ocenić, czy takie rozwiązanie nie spowoduje zniekształcenia stanu jej aktywów lub wyniku finansowego. Taki sposób wyceny może zostać uznany za prawidłowy w sytuacji, gdy koszty zakupu stanowią nieznaczny odsetek w stosunku do wartości w cenach zakupu materiałów, a ich zapas na dzień bilansowy jest niewielki lub utrzymuje się z okresu na okres na zbliżonym poziomie.

Stosując wycenę materiałów w cenach zakupu, dodatkowe koszty (np. transportu, ubezpieczenia, załadunku, wyładunku) odpisuje się bezpośrednio w ciężar kosztów działalności operacyjnej, zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub 40-6 „Pozostałe koszty rodzajowe”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”

oraz równolegle (jeżeli jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4 i 5):

- **Wn konto zespołu 5**,
- **Ma konto 49** „Rozliczenie kosztów”.

3. Rozliczanie odchyłeń od cen ewidencyjnych na przykładzie towarów

Stałe ceny ewidencyjne są to ceny niezmiennie w pewnym okresie, ustalone samodzielnie przez jednostkę, w celu uproszczenia ewidencji przychodu i rozchodu towarów. Stałe ceny przyjmuje się najczęściej na poziomie cen zakupu (nabycia) netto, cen sprzedaży netto (obejmujących cenę zakupu netto i marżę), cen sprzedaży brutto (obejmujących cenę sprzedaży netto i VAT należny).

Towary w hurtowniach mogą być ujmowane w stałych cenach ewidencyjnych na poziomie cen sprzedaży netto. Towary w detalu, ze względu na sprzedaż głównie gotówkową za pomocą kasy fiskalnej i dużą różnorodność towaru w ofercie sprzedaży, najwygodniej jest ewidencjonować w cenach sprzedaży brutto.

Przyjmowanie do ewidencji towarów stałych cen ewidencyjnych prowadzi do tego, że wartość zaewidencjonowanych towarów różni się od ich wartości w rzeczywistych cenach zakupu lub nabycia. Różnice pomiędzy stałymi cenami ewidencyjnymi a rzeczywistymi cenami zakupu (nabycia) stanowią odchylenia od cen ewidencyjnych towarów.

Powstałe odchylenia od cen ewidencyjnych towarów ujmuje się na osobnym koncie 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”, które stanowi konto korygujące do konta 33 „Towary”. Odchylenia od cen ewidencyjnych mogą mieć charakter odchyłeń debetowych,

gdy rzeczywista cena zakupu jest wyższa od ceny ewidencyjnej lub kredytowych, gdy rzeczywista cena zakupu jest niższa od ceny ewidencyjnej.

W jednostkach handlu detalicznego, które prowadzą ewidencję towarów w stałej cenie ewidencyjnej ustalonej na poziomie ceny sprzedaży brutto (zawierającą wkalkulowane w tę cenę marżę detaliczną i VAT należny) wskazane jest prowadzenie dwóch kont analitycznych dotyczących odchyień:

- „Odchylenia od cen ewidencyjnych z tytułu marży”,
- „Odchylenia od cen ewidencyjnych z tytułu VAT należnego”.

W celu doprowadzenia wartości rozchodu oraz pozostałego zapasu towarów do rzeczywistych cen zakupu (nabycia) należy rozliczyć odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na rozchód tych aktywów oraz na aktywa pozostające w zapasie. Odchylenia od stałych cen ewidencyjnych jednostka powinna rozliczać co najmniej na koniec okresu sprawozdawczego, czyli miesiąca, kwartału, roku. W świetle bowiem art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości, okresem sprawozdawczym jest okres, za który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzane na podstawie ksiąg rachunkowych. Odchylenia od stałych cen ewidencyjnych towarów z tytułu marży można rozliczać na dwa sposoby, tzn.:

- 1) na bieżąco w miarę ich rozchodu – sposób ten charakteryzuje się tym, że wielkość odchyień dotyczących każdego rozchodu towarów potwierdza się za każdym razem dowodem dokumentującym wydanie z magazynu,
- 2) po zakończeniu okresu sprawozdawczego za pomocą wskaźnika odchyień przeciętnych (Wop) – sposób ten polega na obliczeniu wskaźnika według ustalonego wzoru i na jego podstawie rozliczenia odchyień przypadających na rozchód towarów i na zapas towarów pozostających na stanie magazynowym na koniec okresu sprawozdawczego.

Wskaźnik odchyień przeciętnych wylicza się według następującego wzoru:

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

gdzie:

- Wop** – wskaźnik odchyień przeciętnych (w procentach do trzech lub czterech miejsc po przecinku – pozwoli to na dokładniejsze rozliczenie odchyień),
- O** – odchylenia od cen ewidencyjnych towarów za dany okres (łącznie ze stanem tych odchyień na początek tego okresu) podlegające rozliczeniu,
- Rk** – wartość zapasów towarów w cenach ewidencyjnych na koniec okresu, którego odchylenia dotyczą,
- S** – wartość towarów sprzedanych w ciągu danego okresu według cen ewidencyjnych.

Odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na rozchód sprzedanych towarów (Os) można obliczyć za pomocą wzoru:

$$\text{Os} = (\text{S} \times \text{Wop}) : 100$$

Z kolei kwotę odchyień przypadającą na zapasy towarów (ORk) można obliczyć korzystając ze wzoru:

$$\text{ORk} = (\text{Rk} \times \text{Wop}) : 100$$

Przykład

I. Założenia:

1. *Przedsiębiorstwo osoby fizycznej prowadzące sprzedaż hurtową ewidencjonuje towary w stałych cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie cen sprzedaży netto.*

2. Na początek okresu saldo Wn konta 33 „Towary” wynosiło: 250.000 zł, a saldo Ma konta 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” wynosiło: 45.000 zł.
3. W danym okresie miały miejsce następujące operacje gospodarcze:
- a) przyjęto do magazynu zakupione towary o wartości ewidencyjnej: 235.000 zł; odchylenia kredytowe od cen ewidencyjnych tych towarów wyniosły: 47.000 zł,
- b) sprzedano towary o wartości według cen ewidencyjnych: 445.000 zł; faktura sprzedaży opiewała na kwotę: 547.350 zł (w tym VAT należny: 102.350 zł).

II. Ustalenie i rozliczenie odchyłeń od stałych cen ewidencyjnych przypadających na towary sprzedane w bieżącym okresie:

- Wartość zapasu w cenach ewidencyjnych ustalona na koniec okresu:

$$Rk = 250.000 \text{ zł} + 235.000 \text{ zł} - 445.000 \text{ zł} = 40.000 \text{ zł}.$$
- Wskaźnik odchyłeń przeciętnych:

$$Wop = [(45.000 \text{ zł} + 47.000 \text{ zł}) \times 100] : (40.000 \text{ zł} + 445.000 \text{ zł}) = 18,969072.$$
- Odchylenia przypadające na sprzedane towary:

$$Os = (445.000 \text{ zł} \times 18,969072) : 100 = 84.412,37 \text{ zł}.$$
- Odchylenia przypadające na zapas towaru:

$$ORk = (40.000 \text{ zł} \times 18,969072) : 100 = 7.587,63 \text{ zł}.$$

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – faktura dokumentująca sprzedaż towarów: a) wartość netto faktury b) VAT należny c) wartość brutto faktury	445.000,00 zł 102.350,00 zł 547.350,00 zł	20	73-0 22-2
2. WZ – wydanie towarów z magazynu według cen ewidencyjnych	445.000,00 zł	73-1	33
3. PK – odchylenia przypadające na sprzedane towary	84.412,37 zł	34-2	73-1

IV. Księgowania:

Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”	Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”	Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”
445.000,00 (1a)	102.350,00 (1b)	(1c) 547.350,00
Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”	Konto 33 „Towary”	Konto 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”
(2) 445.000,00 84.412,37 (3)	(S.p.) 485.000,00 445.000,00 (2)	(3) 84.412,37 92.000,00 (S.p.)
	(S.k.) 40.000,00	7.587,63 (S.k.)

4. 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 niezużyte wycenia się według metody przyjętej przez jednostkę i zapisanej w jej polityce rachunkowości (np. według metody FIFO, na podstawie cen materiałów z ostatnich faktur zakupu). 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 równoległe:

- **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	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	644 zł	22-1	30

c) odpisanie w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu oraz równolegle na konto zespołu 5	2.800 zł 2.800 zł	40-1 50	30 49
2. PK – korekta kosztów o wartość materiałów pozostających na koniec okresu na magazynie: 30 szt. × 28 zł/szt. = oraz równolegle na konto zespołu 5	840 zł 840 zł	31 49	40-1 50

III. Księgowania:

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”	
(1a)	3.444	644 (1b) 2.800 (1c)	3.444 (1a)	(1b)	644
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				

5. Ewidencja sprzedaży towarów objętych odpisem aktualizującym

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość rzeczowych składników aktywów obrotowych dokonane w związku z utratą ich wartości oraz wynikające z wyceny według cen sprzedaży netto zamiast według cen nabycia, zakupu, albo kosztów wytworzenia – zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (por. art. 34 ust. 5 ustawy o rachunkowości).

Nie każda obniżka cen towarów powoduje trwałą utratę przez nie wartości, a w konsekwencji utworzenie odpisu aktualizującego. Często obniżki cen są związane ze zmniejszeniem marży handlowej. Takie obniżki są ujmowane w księgach jako korekta odchyleń od cen ewidencyjnych towarów, np. zapisem:

- **Wn konto 34-2** „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów”,
- **Ma konto 33** „Towary”.

Jeżeli jednak jednostka obniża cenę ewidencyjną towaru poniżej jego ceny zakupu (nabycia), to obniżka taka podlega ujęciu w księgach rachunkowych jako odpis aktualizujący wartość zapasów towarów. Ewidencja księgowa odpisu aktualizującego wartość towarów przebiega następująco:

- **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
- **Ma konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów towarów”.

Do czasu sprzedaży towarów handlowych, na które uprzednio jednostka utworzyła odpis aktualizujący, kwota odpisu pozostaje na koncie 34-7. Dopiero gdy dojdzie do upłynięcia towarów zalegających w magazynie, wartość odpisu z tytułu obniżenia wartości tych towarów (równolegle do ich rozchodu) przeksięgowuje się z konta 34-7 na konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”, zapisem:

- **Wn konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów towarów”,
- **Ma konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”.

Przykład

I. Założenia:

1. Jednostka handlowa prowadzi ewidencję towarów ilościowo-wartościowo. Towary w magazynie wycenia na poziomie cen zakupu (nabycia).
2. Na koniec ubiegłego roku obrotowego jednostka utworzyła odpis aktualizujący wartość towarów „A” zalegających w magazynie w wysokości: 9.000 zł, zapisem:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 34-7** „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów towarów”.
3. Obniżka ceny towaru „A” przedstawia się następująco:

Lp.	Wyszczególnienie	Cena ewidencyjna		Ilość objęta obniżką cen	Wartość towarów		Różnica wynikająca z obniżki cen (kol.: 6 – 7)
		przed obniżką	po obniżce		przed obniżką cen (kol.: 3 x 5)	po obniżce cen (kol.: 4 x 5)	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Towar „A”	120 zł	30 zł	100 szt.	12.000 zł	3.000 zł	9.000 zł
Razem					12.000 zł	3.000 zł	9.000 zł

4. W bieżącym roku obrotowym jednostka postanowiła sprzedać zalegający w magazynie towar „A”. Jednostka sprzedała 70 szt. towaru „A” za kwotę netto: 2.100 zł (plus VAT należny: 483 zł).

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FS – sprzedaż towaru objętego obniżką ceny: a) wartość towaru według ceny sprzedaży netto b) VAT należny c) należność ogółem	2.100 zł 483 zł 2.583 zł	 20	 73-0 22-2
2. WZ – rozchód sprzedanych towarów według cen nabycia (zakupu): 120 zł/szt. × 70 szt. =	8.400 zł	73-1	33
3. PK – wyksięgowanie odpisu aktualizującego towaru objętego obniżką ceny w części przypadającej na sprzedany towar: (120 zł/szt. – 30 zł/szt.) × 70 szt. =	6.300 zł	34-7	73-1

III. Księgowania:

Konto 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów towarów”				Konto 33 „Towary”				Konto 73-0 „Sprzedaż towarów”			
(3)	6.300	9.000	(S.p.)	(S.p.)	12.000	8.400	(2)			2.100	(1a)
		2.700	(S.k.)	(S.k.)	3.600						
Konto 22-2 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego”				Konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”				Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”			
		483	(1b)	(1c)	2.583			(2)	8.400	6.300	(3)

6. Odpisanie w koszty niezbywalnych zapasów wyrobów gotowych

Zapasy (w tym materiały, towary i wyroby gotowe), które nieodwracalnie utraciły swoje cechy (właściwości), a tym samym utraciły swoją przydatność gospodarczą i nie nadają się do użytku, czy sprzedaży, przestają spełniać definicję aktywów w znaczeniu określonym w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Jak bowiem wynika z tego przepisu, przez aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Takie zapasy należy wyksięgować z ewidencji bilansowej, odnosząc ich wartość w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (konto 76-1). Jeśli ewidencję wyrobów gotowych jednostka prowadzi w cenach różniących się od kosztu ich wytworzenia, konieczne będzie również wyksięgowanie odchyleń od cen ewidencyjnych przypadających na te wyroby.

W ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odnoszone będą również dodatkowe koszty poniesione w związku z likwidacją nieprzydatnych zapasów, np. koszty ich utylizacji.

Ewidencja księgowa spisania niezbywalnych zapasów wyrobów w ciężar kosztów

1. Wyksięgowanie niezbywalnych zapasów wyrobów:
 - a) wartość wyrobów w cenach ewidencyjnych:
 - **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”,
 - b) odchylenia od cen ewidencyjnych (przypadających na wyroby przekazane do likwidacji):
 - **Wn/Ma konto 62** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”,
 - c) wartość wyrobów według kosztu wytworzenia:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”.

Jeśli jednostka prowadzi ewidencję i rozliczenie kosztów na kontach rodzajowych zespołu 4 i równocześnie w układzie funkcjonalnym na kontach zespołu 5 oraz sporządza rachunek zysków i strat w postaci porównawczej, to księgowanie operacji związanej z wyksięgowaniem zbędnych zapasów wyrobów gotowych, które utraciły swoją przydatność gospodarczą i nie nadają się do użytku, czy sprzedaży, następuje z zastosowaniem kont 79-0 i 79-1.

Ewidencja księgowa spisania niezbywalnych zapasów wyrobów w ciężar kosztów przy sporządzaniu porównawczego rachunku zysków i strat

1. Wartość niezbywalnych zapasów produktów gotowych po kosztach wytworzenia:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 79-0** „Obroty wewnętrzne”.
2. Uznanie magazynu wartością likwidowanych produktów gotowych:
 - **Wn konto 79-1** „Koszty obrotów wewnętrznych”,
 - **Ma konto 60** „Produkty gotowe i półprodukty”.



Uwaga: Równolegle powinno nastąpić rozliczenie odchyleń od cen ewidencyjnych, zapisem: **Wn/Ma konto 62**, **Ma/Wn konto 79-1** oraz **Wn/Ma konto 79-0**, **Ma/Wn konto 76-1**.

Należy przy tym pamiętać, iż fizyczną likwidację wyrobów gotowych wskazane jest udokumentować, np. protokołem likwidacji. Protokół taki sporządzany jest w dniu dokonania fizycznej likwidacji, a podstawą jego sporządzenia jest wniosek komisji likwidacyjnej zatwierdzony przez kierownika jednostki. Jeśli likwidacja wyrobów jest dokonywana przez firmę

zewnętrzną, dokumentem potwierdzającym likwidację może być wystawiony przez tę firmę dokument np. faktura lub dowód przyjęcia do utylizacji.

7. Wycena zapasów towarów na dzień bilansowy

W bilansie wykazuje się saldo Wn konta 33 „Towary” – oznaczające wartość towarów według cen stosowanych przez jednostkę do bieżącej ewidencji (tj. cen zakupu, nabycia lub stałych cen ewidencyjnych) – po skorygowaniu o:

- 1) saldo Wn lub Ma konta 34-2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów” – jeśli jednostka prowadzi ewidencję towarów w stałych cenach ewidencyjnych,
- 2) saldo Ma konta 34-7 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości zapasów towarów” – jeśli utworzono odpis z tytułu utraty wartości towarów,
- 3) saldo Wn konta 30-1 „Rozliczenie zakupu towarów” – które oznacza towary w drodze,
- 4) saldo Wn konta 64-0/4 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu” – gdy jednostka prowadzi ewidencję towarów w cenach nabycia, a koszty zakupu rozlicza w czasie.

W aktywach bilansu w pozycji „Towary” wykazuje się również towary znajdujące się poza jednostką, jednak przechowywane w obcych magazynach przejściowo, na przykład w wyniku zgłoszonej przez kontrahenta reklamacji lub wysłane na eksport do momentu przekroczenia granicy potwierdzonego przez urząd celny albo przekazania przez jednostkę towarów do przerobu obcego. Z kolei nie wykazuje się w bilansie towarów przyjętych na czasowe przechowywanie w magazynach jednostki, które traktowane są jako zapasy obce objęte ewidencją pozabilansową i nie są jej własnością.

Szczegółowy sposób prezentacji towarów w bilansie – w zależności od tego, według którego załącznika do ustawy o rachunkowości jest on sporządzany – zaprezentowano w tabeli.

Treść	Prezentacja w aktywach bilansu według załącznika		
	nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
Towary	W pozycji B.I.4. „Towary”	W pozycji B. „Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy”	W pozycji B.I. „Zapasy”

Przykład

I. Założenia:

1. W jednostce zajmującej się handlem detalicznym, która prowadzi wyłącznie wartościową ewidencję towarów w stałych cenach ewidencyjnych ustalonych na poziomie ceny sprzedaży brutto, salda wybranych kont na 31 grudnia 2018 r. (dzień bilansowy) na podstawie zestawienia obrotów i sald prezentowały się następująco:

Symbol konta	Nazwa konta	Bilans otwarcia (BO) (zł)		Obroty w okresie od 1.12.2018 r. do 31.12.2018 r. (zł)		Obroty narastająco od początku roku obrotowego (bez BO) (zł)		Saldo (zł)	
		Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma
33	Towary	120.232	0	47.355	121.770	1.504.536	1.420.814	203.954	0

34-2/1	Odchylenia od cen ewidencyjnych z tytułu marży	0	12.750	9.000	3.500	105.122	111.200	0	18.828
34-2/2	Odchylenia od cen ewidencyjnych z tytułu VAT	0	22.482	22.770	8.855	265.680	281.336	0	38.138
34-7	Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości towarów	0	4.320	3.900	4.500	3.900	4.500	0	4.920
30	Rozliczenie zakupu	0	0.00	52.519	47.355	1.509.700	1.504.536	5.164	0

2. Jednostka sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

II. Wartość bilansowa zapasu towarów:

1. Wartość bilansowa zapasu towarów na 31.12.2017 r. (bilans otwarcia na 1.01.2018 r.) wynosi: 120.232 zł – 12.750 zł – 22.482 zł – 4.320 zł = 80.680 zł.
2. Wartość bilansowa zapasu towarów na 31.12.2018 r. wynosi: 203.954 zł – 18.828 zł – 38.138 zł – 4.920 zł + 5.164 zł = 147.232 zł.

III. Fragment bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2018 r.:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na	
		31.12.2017 r. (w złotych)	31.12.2018 r. (w złotych)
Aktywa			
B.	Aktywa obrotowe		
I.	Zapasy	80.680	147.232
4.	Towary	80.680	147.232

8. Wycena bilansowa zapasów materiałów i produktów gotowych

Pozostające na dzień bilansowy zapasy materiałów wycenia się według ceny nabycia, bądź ceny zakupu, a w przypadku materiałów wytworzonych we własnym zakresie według kosztów wytworzenia. Przy czym cena ta nie może być wyższa od ceny ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Natomiast produkty gotowe wycenia się generalnie po koszcie wytworzenia nie wyższym od ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy. Ponadto – w świetle art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości – w przypadku długotrwałego okresu wytwarzania produkcji, koszty wytworzenia można zwiększyć o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu sfinansowania produkcji tych wyrobów i związanych z nimi różnic kursowych, pomniejszone o przychody z tego tytułu. Nie odnosi się ich wówczas na koszty lub przychody finansowe.

Jeżeli ewidencja zapasów w ciągu roku obrotowego jest prowadzona w cenach przyjętych do ewidencji, różniących się od rzeczywistych cen zakupu, nabycia lub kosztu wytworzenia, to wartość wykazywanych w cenach ewidencyjnych zapasów znajdujących się w magazynie należy doprowadzić do cen nabycia, zakupu lub kosztów wytworzenia nie wyższych jednak od cen sprzedaży netto tych składników – poprzez skorygowanie wartości ujętej na koncie 31 „Materiały” lub 60 „Produkty gotowe i półprodukty” o odchylenia od cen ewidencyjnych tych składników (kredytowe lub debetowe).

Rzeczowe składniki aktywów obrotowych (w tym materiały i produkty gotowe) ujmuje się w bilansie po skorygowaniu o odpisy aktualizujące. Dokonując wyceny bilansowej zapasów należy bowiem uwzględnić zasadę ostrożności określoną w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tą zasadą, jednostka ma obowiązek uwzględnić w wyniku finansowym zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów.

Przykład

Jednostka produkcyjna ewidencjonuje wyroby gotowe według kosztów wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość wyrobów gotowych ujętych na koncie 60 „Produkty gotowe i półprodukty” wynosi: 17.430 zł. Dokonane przez jednostkę odpisy aktualizujące wartość tych wyrobów, ujęte na koncie 62 „Odchylenia z tytułu aktualizacji wartości produktów”, wynoszą: 3.150 zł.

W aktywach bilansu (sporządzanego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości) w pozycji B.I.3. „Produkty gotowe” jednostka wykaże zatem wartość: 17.430 zł – 3.150 zł = 14.280 zł.

Szczegółowy sposób prezentacji wyrobów gotowych i materiałów w bilansie – w zależności od tego, według którego załącznika do ustawy o rachunkowości jest on sporządzany – zaprezentowano w tabeli.

Treść	Prezentacja w aktywach bilansu według załącznika		
	nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
Materiały	W pozycji B.I.1. „Materiały”	W pozycji B. „Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy”	W pozycji B.I. „Zapasy”
Produkty gotowe	W pozycji B.I.3 „Produkty gotowe”	W pozycji B. „Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy”	W pozycji B.I. „Zapasy”

9. Uproszczenia w wycenie bilansowej produkcji w toku

Produkcja w toku to część produkcji przedsiębiorstwa, która nie została ukończona na koniec okresu rozliczeniowego. Obejmuje ona produkty lub usługi w fazie tworzenia, na które poniesiono nakłady finansowe, lecz które nie osiągnęły jeszcze statusu wyrobów gotowych, czy półproduktów. Na dzień bilansowy należy dokonać spisu z natury takiej produkcji oraz odpowiednio ją wycenić.

Stan produkcji w toku wycenia się generalnie według kosztu jej wytworzenia. Przy wycenie produkcji w toku dopuszczalne są jednak pewne uproszczenia, których stosowanie powinno być przewidziane w polityce rachunkowości. Na mocy bowiem art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, produkcję w toku można wyceniać tylko w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia albo wartości materiałów bezpośrednich lub nie wyceniać jej wcale, pod warunkiem że nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

W sytuacji gdy wycena produkcji w toku następuje w wysokości kosztów bezpośrednich, do wyceny tej produkcji na koniec okresu sprawozdawczego przyjmuje się:

- wartość zużytych materiałów bezpośrednich (podstawowych i pomocniczych),
- płace bezpośrednie wraz z narzutami (ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia liczone od wynagrodzeń pracowników produkcyjnych),

- pozostałe koszty bezpośrednio związane z wytwarzaniem produktu, za okres od rozpoczęcia produkcji do dnia wyceny, np.: zużycie narzędzi niezbędnych do wytworzenia określonych produktów, usługi obce wykonywane w związku z produkcją, zużycie energii.

Natomiast w przypadku wyceny produktów w toku produkcji tylko w wysokości materiałów bezpośrednich, można przyjąć wielkość materiałów zużytych do tych produktów, ustaloną według normy zakładowej lub na podstawie spisu z natury dokonanego na koniec okresu sprawozdawczego albo zweryfikowany stan księgowy kosztów materiałów bezpośrednich w części dotyczącej produktów w toku produkcji.



Uwaga: Uprozczone zasady wyceny można stosować do produkcji w toku o przewidywanym czasie wykonania nieprzekraczającym trzech miesięcy. Jeżeli przewidywany okres wykonania produkcji jest dłuższy niż trzy miesiące, a produkty są przeznaczone do sprzedaży lub na rzecz budowy albo ulepszenia własnych środków trwałych, to nie można stosować uproszczeń. Nie dotyczy to jednak produkcji rolnej.

Ponadto w produkcji w toku nie powinny figurować materiały wydane do produkcji, lecz niezaużyte. Wartość takich materiałów powinna zmniejszyć koszty produkcji i zwiększyć wartość stanu zapasów materiałów.

Warto przy tym przypomnieć, iż stan produkcji w toku na dzień bilansowy może figurować



BILANS 2018 w formacie XML
dostępny jest w Programie
DRUKI Gofin

na koncie 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej” lub 60 „Produkty gotowe i półprodukty” (w analityce: Produkcja w toku). Niezależnie od tego w jaki sposób ewidencjonowana jest na koniec roku produkcja w toku,

w bilansie jej wartość prezentowana jest po stronie aktywów jako składnik zapasów.

Szczegółowy sposób prezentacji produkcji w toku w bilansie – w zależności od tego, według którego załącznika do ustawy o rachunkowości jest on sporządzany – zaprezentowano w tabeli.

Treść	Prezentacja w aktywach bilansu według załącznika		
	nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
Produkcja w toku	W pozycji B.I.2. „Półprodukty i produkty w toku”	W pozycji B. „Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy”	W pozycji B.I. „Zapasy”

Przykład

Wycena produkcji w toku w wysokości kosztów bezpośrednich

I. Założenia:

1. W bieżącym okresie sprawozdawczym koszty związane bezpośrednio i pośrednio z produkcją wyrobów gotowych wyniosły w jednostce: 137.000 zł. Ich struktura przedstawiała się następująco:
 - a) koszty bezpośrednie: 118.000 zł (w tym materiały bezpośrednie: 33.000 zł, płace bezpośrednie: 71.000 zł oraz pozostałe koszty bezpośrednie: 14.000 zł),

b) koszty wydziałowe (pośrednie): 19.000 zł (w tym zmienne koszty wydziałowe: 12.000 zł oraz stałe koszty wydziałowe: 7.000 zł).

2. W okresie sprawozdawczym wyprodukowano: 1.200 szt. wyrobów gotowych, które figurują na dzień bilansowy na stanie. Ponadto na koniec roku pozostało: 150 szt. produktów przetworzonych w 50%.

3. Produkcję w toku jednostka wycenia według kosztów bezpośrednich i wartość jej stanu pozostawia na koncie 50. Bilans sporządzany jest według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

II. Wycena produkcji w toku w wysokości kosztów bezpośrednich:

Wyszczególnienie	Koszt jednostkowy	Koszt całkowity
Produkty gotowe	118.000 zł : [1.200 szt. + (150 szt. × 50%)] + (19.000 zł : 1.200 szt.) = 108,38235 zł/szt.	1.200 szt. × 108,38235 zł/szt. = 130.058,82 zł
Produkcja w toku	(118.000 zł × 50%) : [1.200 szt. + (150 szt. × 50%)] = 46,2745 zł/szt.	150 szt. × 46,2745 zł/szt. = 6.941,18 zł

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Zmienne koszty pośrednie produkcji	12.000,00 zł	50	52-1
2. Stałe koszty pośrednie produkcji	7.000,00 zł	50	52-1
3. Koszt wytworzenia produktów gotowych (produkcji zakończonej)	130.058,82 zł	60-0	50

IV. Księgowania:

Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe” (w analityce: Zmienne koszty wydziałowe)		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe” (w analityce: Stałe koszty wydziałowe)	
(S.p.) 118.000,00	130.058,82 (3)	(S.p.) 12.000,00	12.000,00 (1)	(S.p.) 7.000,00	7.000,00 (2)
(1) 12.000,00					
(2) 7.000,00					
(S.k.) 6.941,18					
Konto 60-0 „Produkty gotowe”					
(3) 130.058,82					

V. Fragment bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na koniec roku obrotowego (w złotych)
Aktywa		
B.	Aktywa obrotowe	137.000,00
I.	Zapasy	137.000,00

2.	Półprodukty i produkty w toku	6.941,18
3.	Produkty gotowe	130.058,82

Przykład

Wycena produkcji w toku w wysokości materiałów bezpośrednich

I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że produkcję w toku jednostka wycenia według materiałów bezpośrednich i jej wartość przeksięguje na dzień bilansowy na konto 60. Bilans sporządzany jest według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości (dla jednostek małych).

II. Wycena produkcji w toku w wysokości materiałów bezpośrednich:

Wyszczególnienie	Koszt jednostkowy	Koszt całkowity
Produkty gotowe	$33.000\text{ zł} : [1.200\text{ szt.} + (150\text{ szt.} \times 50\%)] + [(71.000\text{ zł} + 14.000\text{ zł} + 19.000\text{ zł}) : 1.200\text{ szt.}] = 112,54902\text{ zł/szt.}$	$1.200\text{ szt.} \times 112,54902\text{ zł/szt.} = 135.058,82\text{ zł}$
Produkcja w toku	$(33.000\text{ zł} \times 50\%) : [1.200\text{ szt.} + (150\text{ szt.} \times 50\%)] = 12,9412\text{ zł/szt.}$	$150\text{ szt.} \times 12,9412\text{ zł/szt.} = 1.941,18\text{ zł}$

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. Zmienne koszty pośrednie produkcji	12.000,00 zł	50	52-1
2. Stałe koszty pośrednie produkcji	7.000,00 zł	50	52-1
3. Koszt wytworzenia produktów gotowych (produkcji zakończonej)	135.058,82 zł	60-0	50
4. Wartość stanu produkcji w toku	1.941,18 zł	60-1	50

IV. Księgowania:

Konto 50 „Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej”		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe” (w analityce: Zmienne koszty wydziałowe)		Konto 52-1 „Koszty wydziałowe” (w analityce: Stałe koszty wydziałowe)	
(S.p.) 118.000,00	135.058,82 (3)	(S.p.) 12.000,00	12.000,00 (1)	(S.p.) 7.000,00	7.000,00 (2)
(1) 12.000,00	1.941,18 (4)				
(2) 7.000,00					
137.000,00	137.000,00				
Konto 60-0 „Produkty gotowe”		Konto 60-1 „Produkcja w toku”			
(3) 135.058,82		(4) 1.941,18			

V. Fragment bilansu sporządzonego według załącznika nr 5 do ustawy o rachunkowości:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na koniec roku obrotowego (w złotych)
Aktywa		
B.	Aktywa obrotowe	137.000,00
I.	Zapasy	137.000,00

III. ZALICZKI NA DOSTAWY I USŁUGI – ewidencja oraz prezentacja w bilansie

1. Wpłata zaliczki i ewidencja księgowa faktury zaliczkowej

Zaliczka to część należności wpłacana z góry, np. na poczet wykonania usługi bądź dostawy towaru. Nie pełni ona funkcji zabezpieczenia wykonania zobowiązania tylko zostaje zaliczona na poczet przyszłych świadczeń. W sytuacji gdy dostawa towarów dojdzie do skutku lub usługa zostanie wykonana zaliczkę zalicza się na poczet ceny należnej sprzedawcy. Jeśli natomiast umowa o dostawę towarów lub usług nie zostanie zrealizowana zaliczka podlega zwrotowi. Fakt, iż dana wpłata stanowi zaliczkę na poczet wykonania w przyszłości konkretnej usługi lub dostawy towarów powinien wynikać z zawartej pomiędzy stronami umowy. Co do zasady na potrzeby VAT wpłacona zaliczka powinna zostać udokumentowana fakturą. Z art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wynika bowiem, że podatnik otrzymujący całość lub część zapłaty zobowiązany jest wystawić fakturę. Taką fakturę należy wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy i nie wcześniej niż 30. dnia przed jej otrzymaniem (por. art. 106i ust. 2 i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT).

Ewidencja księgowa wpłaty zaliczki i faktury zaliczkowej

1. WB – wpłata zaliczki na rachunek bankowy kontrahenta:
 - **Wn konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
 - **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący”.
2. Otrzymana faktura zaliczkowa:
 - a) wartość brutto wpłaconej zaliczki:
 - **Wn konto 30** „Rozliczenie zakupu”,
 - **Ma konto 21** „Rozrachunki z dostawcami” lub 24 „Pozostałe rozrachunki”,
 - b) VAT naliczony wykazany na fakturze zaliczkowej:
 - **Wn konto 22-1** „VAT naliczony i jego rozliczenie”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu”.



Uwaga: Można pominąć księgowania na koncie 30, jeśli taki sposób ewidencji jednostka przyjmie w polityce rachunkowości. W takim przypadku z faktury zaliczkowej ewidencji podlega jedynie VAT, zapisem: **Wn konto 22-1, Ma konto 21 lub 24.**

W jednostkach, w których VAT naliczony wykazywany na fakturze zaliczkowej według przepisów o VAT nie podlega odliczeniu lub jeśli sprzedaż korzysta ze zwolnienia z VAT,

otrzymana faktura zaliczkowa może zostać wprowadzona do ksiąg rachunkowych w wartości brutto, zapisem: **Wn konto 30, Ma konto 21**.

Rozliczenie konta 30 „Rozliczenie zakupu” w związku z otrzymaną fakturą zaliczkową następuje w momencie realizacji usługi lub dostawy towaru, gdy zaliczka zostaje zaliczona na poczet ceny usługi (towaru), a nabywca otrzymuje fakturę końcową rozliczającą tę transakcję.

2. Końcowe rozliczenie transakcji, na poczet której wpłacono zaliczkę

Jeżeli wpłacona przez jednostkę zaliczka obejmowała całą należność, jaka ma zostać zapłacona przez nabywcę, to w momencie wykonania usługi lub dostawy towaru sprzedawca nie wystawia już żadnej faktury. W takiej sytuacji nabywca powinien dokonać odpowiedniego rozliczenia wykonanej usługi lub dostawy towarów albo materiałów.

Ewidencja księgowa rozliczenia dostaw i usług, na poczet których wpłacono zaliczkę

1. Rozliczenie wykonanej usługi:
 - **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub konto zespołu 5,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.
2. Przyjęcie zakupionych składników do magazynu:
 - **Wn konto 33** „Towary” lub 31 „Materiały”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.
3. Zaliczenie zakupionych towarów (lub materiałów) w ciężar kosztów, jeśli jednostka stosuje art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości:
 - **Wn konto 73-1** „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)” lub 40-1 „Zużycie materiałów i energii” albo konto zespołu 5,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub 21 „Rozrachunki z dostawcami”.

Natomiast w przypadku, gdy faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty, to sprzedawca po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi ma obowiązek wystawić fakturę końcową. Faktura ta stanowi ostateczne rozliczenie danej transakcji i jest wystawiana z zastosowaniem ogólnych zasad przewidzianych przepisami ustawy o VAT. Przy czym w fakturze tej sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura taka powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. W przypadku gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur. Powyższe wynika z treści art. 106f ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

Księgowaniu z faktury końcowej podlega wartość brutto faktury (pomniejszona o wartość wpłaconych zaliczek), podlegający odliczeniu VAT naliczony (pomniejszony o kwotę podatku wykazanego na fakturach zaliczkowych) oraz wartość netto (pomniejszona o wartość netto ujętą na fakturach zaliczkowych). Księgowania te odbywają się według ogólnych zasad przyjętych w polityce rachunkowości jednostki. Po otrzymaniu faktury końcowej należy ponadto dokonać odpowiedniego rozliczenia wykonanej usługi lub dostawy towarów, odnosząc kwoty zgromadzone po stronie Wn konta 30 (jeśli jednostka stosuje to konto) w ciężar odpowiedniego konta zespołu 3, 4, 5 lub 7.

3. Ewidencja księgowa zaliczki i rozliczenia dostawy na przykładach liczbowych

Przykład

Wpłata zaliczki i rozliczenie dostawy, gdy jednostka stosuje konto 30 i odlicza VAT naliczony

I. Założenia:

1. W lutym 2019 r. jednostka „X” zamówiła w firmie „Y” materiały o wartości netto: 3.000 zł plus VAT: 690 zł. W tym samym miesiącu wpłaciła na rachunek bankowy kontrahenta zaliczkę na dostawę w wysokości: 2.470 zł oraz otrzymała fakturę zaliczkową na kwotę brutto: 2.470 zł, w tym VAT: 461,87 zł i wartość netto: 2.008,13 zł.
2. W marcu 2019 r. do jednostki dostarczono zamówione materiały wraz z fakturą końcową. Wartości na tej fakturze zostały pomniejszone o wartość zaliczki w następujący sposób:
 - a) wartość netto: 3.000 zł – 2.008,13 zł = 991,87 zł,
 - b) VAT naliczony: 690 zł – 461,87 zł = 228,13 zł,
 - c) wartość brutto: 3.690 zł – 2.470 zł = 1.220 zł.
3. Zgodnie z polityką rachunkowości jednostki, materiały w momencie zakupu odnoszone są bezpośrednio w ciężar kosztów działalności operacyjnej. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi wyłącznie na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpłata zaliczki na poczet przyszłej dostawy materiałów	2.470,00 zł	21	13-0
2. FZ – faktura zaliczkowa dokumentująca wpłaconą zaliczkę:			
a) kwota brutto faktury odpowiadająca kwocie wpłaconej zaliczki	2.470,00 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	461,87 zł	22-1	30
3. FZ – faktura końcowa wystawiona po dokonaniu dostawy:			
a) kwota brutto faktury (pomniejszona o wartość wpłaconej zaliczki)	1.220,00 zł	30	21
b) VAT naliczony (pomniejszony o kwotę podatku wykazanego na fakturze zaliczkowej)	228,13 zł	22-1	30
c) rozliczenie dokonanej dostawy (wartość netto z faktury zaliczkowej i końcowej): 2.008,13 zł + 991,87 zł =	3.000,00 zł	40-1	30
4. WB – uregulowanie pozostałej części zobowiązania	1.220,00 zł	21	13-0

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”			Konto 13-0 „Rachunek bieżący”			Konto 30 „Rozliczenie zakupu”		
(1)	2.470,00	2.470,00 (2a)	(S.p.)	20.000,00	2.470,00 (1)	(2a)	2.470,00	461,87 (2b)
(4)	1.220,00	1.220,00 (3a)			1.220,00 (4)	(3a)	1.220,00	228,13 (3b)
								3.000,00 (3c)
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”					
(2b)	461,87		(3c)	3.000,00				
(3b)	228,13							

Przykład

Wpłata zaliczki i rozliczenie dostawy w jednostce niestosującej konta 30

I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że jednostka nie stosuje konta 30 „Rozliczenie zakupu”.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – zapłata zaliczki tytułem dostawy	2.470,00 zł	21	13-0
2. FZ – faktura zaliczkowa dokumentująca wpłaconą zaliczkę – księgowaniu podlega jedynie VAT naliczony	461,87 zł	22-1	21
3. FZ – faktura końcowa wystawiona po dokonaniu dostawy:			
a) VAT naliczony (pomniejszony o kwotę podatku wykazanego na fakturze zaliczkowej)	228,13 zł	22-1	21
b) rozliczenie dokonanej dostawy (wartość netto z faktury zaliczkowej i końcowej): 2.008,13 zł + 991,87 zł =	3.000,00 zł	40-1	21
4. WB – uregulowanie pozostałej części zobowiązania	1.220,00 zł	21	13-0

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 13-0 „Rachunek bieżący”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1)	2.470,00	461,87	(2)	(S.p.)	20.000,00	2.470,00	(1)	(2)	461,87		
(4)	1.220,00	228,13	(3a)			1.220,00	(4)	(3a)	228,13		
		3.000,00	(3b)								

Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”			
(3b)	3.000,00		

4. Prezentacja zaliczek na dostawy i usługi w bilansie

Zaliczki wpłacane kontrahentom na poczet dostaw towarów, materiałów, wyrobów gotowych oraz usług obcych, które do dnia bilansowego pozostały nierozliczone – bez względu na to, czy figurują na koncie 30 „Rozliczenie zakupu”, czy na koncie 21 „Rozrachunki z dostawcami” prezentuje się w bilansie jako składnik aktywów obrotowych.

Wartość zaliczek wypłaconych w walutach obcych przelicza się na walutę polską (stosując art. 30 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości), po kursie średnim danej waluty obcej ogłoszonym na dzień bilansowy przez NBP. Powstałe na skutek tej wyceny różnice kursowe wpływają na koszty lub przychody finansowe (**Wn konto 75-1** lub **Ma konto 75-0**).

Szczegółowy sposób prezentacji zaliczek wpłaconych kontrahentom na poczet dostaw i usług w bilansie – w zależności od tego, według którego załącznika do ustawy o rachunkowości jest on sporządzany – przedstawia tabela.

Treść	Prezentacja w aktywach bilansu według załącznika		
	nr 1 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji	nr 4 dla jednostek mikro	nr 5 dla jednostek małych
Zaliczki wpłacone na poczet dostaw i usług	W pozycji B.I.5. „Zaliczki na dostawy i usługi”	W pozycji B. „Aktywa obrotowe, w tym: – zapasy”	W pozycji B.I. „Zapasy”

Przykład

I. Założenia:

- Jednostka „X” 20 grudnia 2018 r. podpisała z kontrahentem „Y” umowę o wykonanie usługi na potrzeby bieżącej działalności operacyjnej o wartości brutto: 24.600 zł, w tym VAT 23%: 4.600 zł. W tym samym dniu wpłaciła na konto bankowe dostawcy zaliczkę w wysokości: 12.300 zł, tj. 50% wartości usługi.
- Kontrahent „Y” 24 grudnia 2018 r. wystawił fakturę zaliczkową, która zawierała następujące dane:
 - wartość netto: 10.000 zł,
 - VAT należny: 2.300 zł,
 - wartość brutto: 12.300 zł.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpłata zaliczki na konto bankowe sprzedawcy	12.300 zł	21	13-0
2. Faktura dokumentująca wpłaconą zaliczkę:			
a) kwota wpłaconej zaliczki	12.300 zł	30	21
b) VAT naliczony	2.300 zł	22-1	30

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”

(1)	12.300	12.300	(2a)
-----	--------	--------	------

Konto 13-0 „Rachunek bieżący”

(S.p.)	X	12.300	(1)
--------	---	--------	-----

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”

(2a)	12.300	2.300	(2b)
(S.k.)	10.000		

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”

(2b)	2.300	
------	-------	--

IV. Fragment bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na koniec roku obrotowego (w złotych)
Aktywa		
B.	Aktywa obrotowe	10.000

I.	Zapasy	10.000
5.	Zaliczki na dostawy i usługi	10.000

Przykład

I. Założenia:

Na podstawie danych z poprzedniego przykładu, przy założeniu, że kontrahent „Y” wystawił fakturę zaliczkową 4 stycznia 2019 r. Zatem faktura zaliczkowa została ujęta w księgach rachunkowych 2019 r.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. WB – wpłata zaliczki na konto bankowe sprzedawcy	12.300 zł	21	13-0

III. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 13-0 „Rachunek bieżący”	
(1)	12.300	(S.p.)	X 12.300 (1)
(S.k.)	12.300		

IV. Fragment bilansu sporządzonego według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości:

Pozycja	Wyszczególnienie	Stan na koniec roku obrotowego (w złotych)
Aktywa		
B.	Aktywa obrotowe	12.300
I.	Zapasy (...)	12.300
5.	Zaliczki na dostawy i usługi (...)	12.300

ZESZYTY METODYCZNE RACHUNKOWOŚCI. DODATEK

Redakcja:

Redaktor Naczelna: Wiesława Śliwińska-Sokół
Dodatek przygotowała: Joanna Kacprzyk
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

NAKŁAD 12 700



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.