INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

WERSJA CYFROWA

CZYTAJ DUŻO WIĘCEJ GDZIE I KIEDY CHCESZ
inforlex.pl

BGK BIULETYN głównego księgowego

miesięcznik

EWIDENCJA · SPRAWOZDAWCZOŚĆ · PODATKI · ZARZĄDZANIE

Temat numeru

Nowe Stanowisko KSR w sprawie sprawozdania finansowego

4/352
kwiecień 2026

I. TEMAT NUMERU

1. Nowe Stanowisko KSR w sprawie sprawozdania finansowego . . . 3
Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzane na koniec roku obrotowego po szczególnym dniu bilansowym . . . 5

II. RACHUNKOWOŚĆ FINANSOWA

1. INFORLEX Zmiana stanu produktów . . . 7
Podstawy prawne i kluczowe pojęcia . . . 7
Mechanizm bilansowy zmiany stanu produktów . . . 8
Zakres pojęcia „stan produktów” . . . 9
Ustalanie wartości produktów na dzień bilansowy . . . 9
Ustalanie zmiany stanu produktów . . . 10
Schemat przepływu kosztów w zamkniętym kręgu kosztów . . . 11
Mechanizm ustalania zmiany stanu produktów . . . 12
Wykorzystanie kont pomocniczych – obroty wewnętrzne . . . 12
Przykład ustalenia zmiany stanu produktów według planu kont jednostki . . . 13
Kontrola zmiany stanu produktów . . . 13
Ujęcie księgowe zmiany stanu produktów . . . 14
Rozliczenie kosztów produkcji i przyjęcie produktów do magazynu . . . 15
Znaczenie dla wyniku finansowego . . . 17
Ujęcie podatkowe w CIT i PIT . . . 17
Moment rozpoznania przychodu ze sprzedaży produktów . . . 17
Moment rozpoznania kosztu podatkowego . . . 17

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

ISSN 2084-5863
Indeks 328995

Więcej na **inforlex.pl**

Dodatkowe materiały specjalne dostępne dla Prenumeratorów na **inforlex.pl**

Zaloguj się do konta

eprasa.pl f8e114c5c7

Znaczenie zmiany stanu produktów dla rozliczeń podatkowych 18
Ilustracja wpływu zmiany stanu produktów na wynik podatkowy 18
Model zmiany stanu produktów – ujęcie kompleksowe (bilans, RZiS, księgowania i podatek) 24

III. ZARZĄDZANIE FINANSAMI

1. Zapasy i produkcja w toku – wycena, ewidencja, korekty 26
Koszt wytworzenia 26
Składniki kosztu wytworzenia 26
Zasada normalnych zdolności (rdzeń kontroli rzetelności) 27
Zmienne i stałe koszty pośrednie produkcji 28
Koszty wykluczone z kosztu wytworzenia 30
Finansowanie i koszty obsługi zobowiązań 31
Uproszczenia dla jednostek mikro i małych – uwaga na konsekwencje 31
Produkcja w toku 31
Definicja i kwalifikacja 31
Kiedy i jak wyceniać produkcję w toku 32
Dopuszczalne podejścia w uor (kluczowe uproszczenie) 32
Metody wyceny – mapa decyzyjna 32
Metody kalkulacji kosztów 33
Różnice między ewidencją magazynową a księgową 49
Ceny ewidencyjne i odchylenia – praktyczny „most" między magazynem a księgami 50
Odpisy aktualizujące zapasy 51
Kiedy powstaje przesłanka odpisu uor (podejście „cena sprzedaży netto") . . . 51
MSR 2 (podejście „lower of cost and NRV") 51
Skutki księgowe i podatkowe (CIT) – różnice „bilans vs podatek" 51
Kiedy koszt „wraca" podatkowo 52
Wpływ zapasów na wynik finansowy 52
Ryzyka manipulacji wynikiem i rekomendowane kontrole 54
Odchylenia od cen ewidencyjnych 55
Czym są „ceny ewidencyjne" i dlaczego powstają odchylenia 55
Dwie logiki rozliczania odchyleń (praktyka) 55
Zbieżność i różnice uor vs MSR 2 w „formułach kosztu" 55
Schemat księgowań Wn/Ma krok po kroku dla typowych operacji 56
Checklista polityki rachunkowości i procedur magazynowych 57
Rekomendacje wdrożeniowe (krótko, ale „do zrobienia") 58

eprasa.pl f8e114c5c7

1 Nowe Stanowisko KSR w sprawie sprawozdania finansowego

KSR wydał nowe Stanowisko w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na szczególny dzień bilansowy, inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego. Celem tego stanowiska jest wyjaśnienie postanowień uor w odniesieniu do sprawozdania finansowego sporządzanego na inny dzień bilansowy.

Szczególny dzień bilansowy stanowi dzień bilansowy, na który sporządza się sprawozdanie finansowe. W konsekwencji sprawozdanie finansowe sporządzone za okres sprawozdawczy kończący się w szczególnym dniu bilansowym nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym, a rok obrotowy rozpoczęty przed szczególnym dniem bilansowym nadal trwa.

Wystąpienie szczególnego dnia bilansowego rodzi obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych na ten dzień oraz ich otwarcia na dzień bezpośrednio po nim następujący.

Szczególny dzień bilansowy wynika z art. 12 ust. 2 pkt 3–5 i 7 ustawy o rachunkowości (uor). Jest to:

- dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,
- w jednostce przejmowanej dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę, to jest dzień wpisu do rejestru tego połączenia,
- dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału,
- inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami.

Sprawozdania finansowe sporządzane na szczególny dzień bilansowy, jako sprawozdania finansowe za okresy sprawozdawcze inne niż roczne, zawierają:

- w bilansie – dane na szczególny dzień bilansowy oraz dane porównawcze na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten szczególny dzień bilansowy (art. 46 ust. 1a uor),
- w rachunku zysków i strat – dane za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego, tj. od początku poprzedniego

eprasa.pl f8e114c5c7

roku obrotowego do analogicznego dnia w poprzednim roku obrotowym (art. 47 ust. 2 uor),

- w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym, jeśli jest sporządzane – dane za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za poprzedni rok obrotowy (art. 48a ust. 2 uor),
- w rachunku przepływów pieniężnych, jeśli jest sporządzany – dane za okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego oraz dane porównawcze za analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego, tj. od początku poprzedniego roku obrotowego do analogicznego dnia w poprzednim roku obrotowym (art. 48b ust. 2 uor),
- informację dodatkową.

KSR nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja" wskazuje, że zmiana formy prawnej jednostki nie zakłóca porównywalności danych.

Przygotowanie danych porównawczych za analogiczne okresy poprzedniego roku obrotowego może być utrudnione lub kosztochłonne niewspółmiernie do korzyści, a w niektórych przypadkach niemożliwe.

WAŻNE! Kierownik jednostki powinien dołożyć wszelkich starań i należytej staranności, aby zaprezentować dane zgodnie z wymogami uor. Może się to wiązać z dokonaniem oszacowań.

W przypadkach wyjątkowych, gdy jest to niemożliwe lub znacznie utrudnione pomimo podjętych racjonalnych wysiłków i czynności, a przedstawienie danych porównawczych zgodnie z wymaganiami uor w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na szczególny dzień bilansowy nie przyniosłoby użytkownikom korzyści proporcjonalnych do kosztów, kierownik jednostki może zastosować analogicznie zasady określone w KSR nr 7, dotyczące ustalania danych porównawczych prezentowanych w przypadku wystąpienia błędu lub zmiany zasad (polityki) rachunkowości. Standard ten uznaje w takich okolicznościach, że przygotowanie danych porównawczych jest praktycznie niewykonalne (pkt 2.11 KSR nr 7).

W przypadku konieczności przekształcenia danych porównawczych wynikającej z błędu lub zmiany zasad (polityki) rachunkowości, jeśli korekta ta jest niewykonalna w praktyce, jednostka nie dokonuje jej, zawiera jednak odpowiednie ujawnienie w informacji dodatkowej (pkt 3.13–3.15 i 5.9 KSR nr 7).

WAŻNE! Jeśli w wyjątkowych przypadkach przy sporządzaniu sprawozdania finansowego na szczególny dzień bilansowy przygotowanie danych porównawczych zgodnie z wymogiem ustawowym jest praktycznie niewykonalne, uzasadnione jest przyjęcie innego rozwiązania i poinformowanie

eprasa.pl f8e114c5c7

o tym fakcie oraz jego przyczynach w informacji dodatkowej. Niezamieszczenie danych porównawczych pozbawiłoby jednak sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny dzień bilansowy istotnego waloru informacyjnego, stąd nie jest ono dopuszczalnym rozwiązaniem.

Ustawa o rachunkowości nakłada na jednostkę obowiązki dotyczące rocznych sprawozdań finansowych, tj.:

- zatwierdzania rocznych sprawozdań finansowych (art. 53 ust. 1),
- badania rocznych sprawozdań finansowych (art. 64 ust. 1),
- sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z płatności (art. 63f ust. 1),
- sporządzania przez określone jednostki wraz z rocznym sprawozdaniem finansowym sprawozdania z działalności jednostki (art. 49 ust. 1).

WAŻNE! Sprawozdanie finansowe sporządzone na szczególny dzień bilansowy, które nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym, nie podlega zatwierdzeniu i badaniu. Nie ma również wymogu dołączania do tego sprawozdania finansowego sprawozdania z płatności ani sprawozdania z działalności jednostki.

Pierwsze roczne sprawozdanie finansowe sporządzane na koniec roku obrotowego po szczególnym dniu bilansowym

Wystąpienie szczególnego dnia bilansowego nie przerywa ani nie kończy roku obrotowego. Dane porównawcze w rachunku zysków i strat – oraz zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych, jeżeli są sporządzane – obejmują bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy (art. 47 ust. 1, art. 48a ust. 1, art. 48b ust. 1 uor).

Bilans sporządza się na dzień bilansowy z danymi porównawczymi na dzień kończący bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy (art. 46 ust. 1 uor). Informacja dodatkowa jest sporządzana zgodnie z zakresem określonym w odpowiednim załączniku do uor lub przepisach wykonawczych do niej.

Jednostka może zamieścić w informacji dodatkowej dane za okresy obejmujące część roku obrotowego. Zaleca się zamieszczanie takich dodatkowych danych, w szczególności jeśli może mieć to znaczenie w związku z tym, że dany rok obrotowy obejmuje dwa lata podatkowe lub nastąpiło rozliczenie właścicielskie.

Zasadne jest również zamieszczenie w informacji dodatkowej informacji ważnych dla użytkowników sprawozdania finansowego, na przykład o tym, że miało miejsce zda-

eprasa.pl f8e114c5c7

rzenie wywołujące szczególny dzień bilansowy, takie jak przekształcenie spółki, oraz danych identyfikujących spółkę przekształcaną.

Roczne sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie informacji pochodzących z ksiąg rachunkowych danego roku obrotowego. Jeżeli w danym roku obrotowym wystąpi zdarzenie wywołujące szczególny dzień bilansowy, na który zamknięto księgi rachunkowe zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 3–5 i 7 uor, to roczne sprawozdanie finansowe (za okres sprawozdawczy od początku roku obrotowego do dnia kończącego rok obrotowy) sporządza się na podstawie ksiąg rachunkowych za dwa krótsze (wchodzące w skład tego roku obrotowego) okresy sprawozdawcze obejmujące, odpowiednio, okres od początku roku obrotowego do szczególnego dnia bilansowego i okres od dnia następującego po szczególnym dniu bilansowym do dnia kończącego rok obrotowy.

Księgi rachunkowe za te dwa okresy sprawozdawcze zostają ostatecznie zamknięte dopiero po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego obejmującego te okresy (art. 12 ust. 4 uor).

PODSTAWA PRAWNA:

- Stanowisko KSR w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na szczególny dzień bilansowy, inny niż dzień kończący rok obrotowy oraz w sprawie pierwszego sporządzanego po nim rocznego sprawozdania finansowego

©℗
Maciej Chorostkowski
biegły rewident

KONFERENCJA STACJONARNA

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Regionalne Forum Biur Rachunkowych 2026

- **Katowice** – 11.03.2026
- **Łódź** – 12.03.2026
- **Rzeszów** –14.04.2026
- **Lublin** – 15.04.2026
- **Gdańsk** – 13.05.2026
- **Olsztyn** – 14.05.2026
- **Szczecin** – 9.06.2026

8:30–15:40



Szczegóły na: **www.sklep.infor.pl** | Kontakt: **szkolenia@infor.pl 22 212 13 14**

Partnerzy: Nest Bank, wfirma, infoneta

Organizatorzy: INFOR, DGP Dziennik Gazeta Prawna, MP MONITOR, MK MONITOR księgowego

eprasa.pl f8e114c5c7

1 Zmiana stanu produktów

Zobacz więcej www.inforlex.pl

„Zmiana stanu produktów" w rachunku zysków i strat (RZiS) nie stanowi odrębnego zdarzenia gospodarczego, lecz ma charakter korekty sprawozdawczej służącej zapewnieniu współmierności przychodów i kosztów, zgodnie z zasadą określoną w ustawie o rachunkowości.

W wariancie porównawczym rachunku zysków i strat korekta sprawozdawcza jest prezentowana w pozycji A.II. „Zmiana stanu produktów" (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna).

Z bilansowego punktu widzenia mechanizm ten polega na tym, że część poniesionych kosztów wytworzenia – ustalonych zgodnie z zasadami kalkulacji kosztu wytworzenia oraz wyceny zapasów – zostaje aktywowana w wartości zapasów produktów (zespół kont 6). W wariancie porównawczym rachunku zysków i strat efekt tej aktywacji jest odzwierciedlany poprzez pozycję A.II. „Zmiana stanu produktów".

Z perspektywy podatkowej (CIT/PIT) istotne znaczenie ma podział kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami. Koszty bezpośrednie, co do zasady, potrąca się w roku podatkowym, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody, natomiast koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia. W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe za dzień poniesienia kosztu uznaje się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych.

W konsekwencji mechanizm „zmiany stanu produktów" powoduje zazwyczaj czasowe przesunięcie ujęcia części kosztów w wyniku podatkowym, analogicznie do przesunięcia momentu ich rozpoznania w wyniku finansowym ustalanym na podstawie przepisów o rachunkowości.

Podstawy prawne i kluczowe pojęcia

Podstawę regulacji bilansowych stanowi ustawa o rachunkowości. Szczególne znaczenie w kontekście „zmiany stanu produktów" ma zasada współmierności przychodów i kosztów określona w art. 6 ustawy, zgodnie z którą w księgach rachunkowych i wyniku finansowym danego okresu należy ująć wszystkie osiągnięte przychody oraz przypadające na nie koszty, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zasada ta uzasadnia dokonywanie korekty kosztów o przyrost lub spadek zapasów produktów.

Jednostka określa w dokumentacji polityki rachunkowości m.in. przyjęte metody wyceny aktywów i pasywów, sposób ustalania wyniku finansowego oraz zakładowy plan kont,

eprasa.pl f8e114c5c7

w tym wykaz kont księgi głównej i zasady klasyfikacji zdarzeń gospodarczych. Oznacza to, że dla jednostek sektora prywatnego nie istnieje jednolicie narzucona numeracja kont księgowych. Powszechnie stosowana w praktyce numeracja kont (np. zespoły 3xx, 4xx, 5xx, 6xx, 7xx) ma charakter standardu praktyki rynkowej, lecz formalnie wynika z przyjętego przez jednostkę planu kont.

W sprawach nieuregulowanych ustawą jednostki mogą stosować Krajowe Standardy Rachunkowości (KSR) wydawane przez Komitet Standardów Rachunkowości działający przy Ministrze Finansów. W zakresie ustalania kosztu wytworzenia oraz wyceny produktów szczególne znaczenie ma KSR nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów".

KSR nr 13 określa zasady ustalania kosztu wytworzenia produktów w jednostkach, w których powstają zapasy produktów, tj. w szczególności: wyroby gotowe, półprodukty, produkcja w toku.

Standard reguluje m.in. zasady kalkulacji kosztu wytworzenia, ujmowanie kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych oraz prezentację produktów i kosztów ich wytworzenia w sprawozdaniu finansowym.

Istotne znaczenie dla sposobu prezentacji zmiany stanu produktów mają dwa warianty rachunku zysków i strat określone w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości:

- wariant kalkulacyjny oraz
- wariant porównawczy.

WAŻNE! W wariancie porównawczym zmiana stanu produktów prezentowana jest jako odrębna pozycja rachunku zysków i strat, natomiast w wariancie kalkulacyjnym nie występuje ona wprost, gdyż jej efekt jest pośrednio uwzględniony w pozycji kosztu wytworzenia sprzedanych produktów.

Wybór wariantu rachunku zysków i strat należy do kierownika jednostki i powinien zostać określony w przyjętej polityce rachunkowości.

Mechanizm bilansowy zmiany stanu produktów

Mechanizm zmiany stanu produktów służy zapewnieniu prawidłowego przyporządkowania kosztów do okresów sprawozdawczych, zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów. Jeżeli w danym okresie poniesiono koszty produkcji, lecz część wytworzonych produktów nie została sprzedana i pozostaje w zapasach (np. jako wyroby gotowe lub produkcja w toku), to odpowiadająca im część kosztów nie powinna obciążać wyniku finansowego tego okresu. Koszty te powinny zostać rozpoznane w wyniku finansowym dopiero w okresie, w którym nastąpi sprzedaż tych produktów.

Z punktu widzenia rachunkowości bilansowej mechanizm ten polega na:

eprasa.pl f8e114c5c7

1) ustaleniu i wycenie zapasów produktów według kosztu wytworzenia, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości,
2) ujęciu ich w aktywach bilansu w pozycji zapasów,
3) odpowiednim przyporządkowaniu kosztów w rachunku zysków i strat; w wariancie porównawczym następuje to poprzez pozycję „Zmiana stanu produktów".

Zakres pojęcia „stan produktów"

W ujęciu bilansowym, zgodnym ze strukturą bilansu określoną w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości oraz z wytycznymi Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13, pojęcie stanu produktów obejmuje w szczególności:

- produkty gotowe (wyroby gotowe),
- półprodukty,
- produkty w toku (produkcję niezakończoną).

W bilansie składniki te są prezentowane w grupie zapasów, odpowiednio w pozycjach:

- „Produkty gotowe",
- „Półprodukty i produkty w toku".

WAŻNE! W części literatury przedmiotu oraz w praktyce rachunkowej spotyka się podejście, w którym przy analizie zmiany stanu produktów w wariancie porównawczym uwzględnia się również wybrane rozliczenia międzyokresowe kosztów lub rozliczenia międzyokresowe bierne, związane z działalnością operacyjną. Stosowanie takiego rozwiązania wymaga jednak szczególnej ostrożności metodologicznej, aby nie doprowadzić do nieprawidłowego przyporządkowania kosztów finansowych lub pozostałych kosztów operacyjnych do wyniku ze sprzedaży.

Ustalanie wartości produktów na dzień bilansowy

Zgodnie z ustawą o rachunkowości koszt wytworzenia produktu obejmuje koszty bezpośrednio związane z produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji, w tym koszty zmienne oraz tę część kosztów stałych, która odpowiada normalnemu poziomowi wykorzystania zdolności produkcyjnych jednostki.

Z kosztu wytworzenia wyłącza się w szczególności:

- koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- straty produkcyjne,
- koszty ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do stanu i miejsca umożliwiającego jego sprzedaż,

eprasa.pl f8e114c5c7

- koszty magazynowania, z wyjątkiem sytuacji, gdy stanowią one element procesu technologicznego,
- koszty sprzedaży.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 13 doprecyzowuje zasady wyceny produktów. Na dzień bilansowy produkty wycenia się według rzeczywistego kosztu wytworzenia, nie wyższego niż cena sprzedaży netto możliwa do uzyskania. Podstawą wyceny są dane wynikające z ewidencji kosztów produkcji, prowadzonej m.in. na kontach zespołu 5 oraz rozliczanej poprzez konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności".

Standard wskazuje trzy podstawowe etapy ustalenia wartości produktów:

1. Ustalenie stanu produktów na podstawie przeprowadzonej inwentaryzacji.
2. Ustalenie kosztu wytworzenia produktów na podstawie ewidencji kosztów produkcji (konta 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej" oraz 52 „Koszty wydziałowe").
3. Porównanie wartości z ceną sprzedaży netto i, w przypadku gdy cena sprzedaży netto jest niższa, dokonanie odpisu aktualizującego wartość zapasów (np. na koncie 62-2 „Odpisy aktualizujące wartość produktów").

Ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie uproszczeń, o ile nie powodują one istotnego zniekształcenia stanu aktywów ani wyniku finansowego jednostki. W praktyce może to oznaczać m.in.:

- wycenę produkcji w toku według kosztów bezpośrednich,
- wycenę wyłącznie według materiałów bezpośrednich,
- w niektórych przypadkach odstąpienie od jej wyceny, jeżeli cykl produkcyjny jest krótki i nie wpływa istotnie na sprawozdanie finansowe.

Ustalanie zmiany stanu produktów

W jednostce produkcyjnej zmiana stanu produktów wynika z różnicy wartości zapasów produktów ujmowanych w zespole 6.

Zmiana stanu produktów = Produkty BZ – Produkty BO

gdzie:

produkty obejmują w szczególności:

- 60-1 „Produkty gotowe",
- 60-2 „Półprodukty",
- 60-3 „Produkcja w toku".

Wartość dodatnia oznacza zwiększenie stanu produktów, natomiast wartość ujemna oznacza zmniejszenie zapasów produktów.

eprasa.pl f8e114c5c7

Schemat przepływu kosztów w zamkniętym kręgu kosztów

Zmiana stanu produktów jest związana z funkcjonowaniem tzw. zamkniętego kręgu kosztów, który obejmuje:

- konto 49 „Rozliczenie kosztów”,
- konta zespołu 5 (koszty według funkcji),
- konta zespołu 6 (produkty),
- konto zespołu 7 „Koszt sprzedanych produktów”.

W jednostkach prowadzących pełną ewidencję kosztów (na kontach zespołu 4 i 5) przebieg ewidencji wygląda następująco:

1. Koszty są ujmowane na kontach zespołu 4 (koszty według rodzaju).
2. Następnie poprzez konto 49 „Rozliczenie kosztów” przenosi się je na odpowiednie konta zespołu 5.
3. Koszty ujęte na kontach zespołu 5 są następnie przenoszone na konta zespołu 6 (produkty) oraz na konto kosztu sprzedanych produktów.
4. Na dzień bilansowy koszty sprzedaży, koszty zarządu oraz koszt sprzedanych produktów są przeksięgowywane na konto 49 „Rozliczenie kosztów”.

Mechanizm zamkniętego kręgu kosztów przedstawia sposób przepływu kosztów w jednostce prowadzącej ewidencję kosztów zarówno w układzie rodzajowym (konta zespołu 4), jak i w układzie funkcjonalnym (konta zespołu 5). System ten umożliwia prawidłowe przyporządkowanie kosztów do produktów oraz ich późniejsze ujęcie w rachunku zysków i strat.

Proces rozpoczyna się od ujęcia kosztów według rodzaju na kontach zespołu 4. Na tym etapie ewidencjonowane są wszystkie koszty poniesione w danym okresie sprawozdawczym, takie jak amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, wynagrodzenia czy podatki i opłaty. Koszty te są rejestrowane niezależnie od ich przeznaczenia w działalności jednostki.

W kolejnym etapie koszty te są przenoszone na konta zespołu 5 w korespondencji z kontem 49 „Rozliczenie kosztów”, które pełni funkcję konta technicznego w systemie rachunkowości. Konto to umożliwia przejście z układu rodzajowego do układu funkcjonalnego kosztów, a więc przypisanie kosztów do określonych obszarów działalności jednostki.

Na kontach zespołu 5 ujmuje się je według funkcji pełnionych w przedsiębiorstwie. W tej grupie znajdują się m.in. koszty działalności produkcyjnej, koszty wydziałowe, koszty sprzedaży oraz koszty ogólnego zarządu. Na tym etapie następuje więc przyporządkowanie kosztów do konkretnych procesów gospodarczych.

Koszty związane z produkcją są w dalszej kolejności przenoszone na konta zespołu 6, które służą do ewidencji zapasów produktów. Obejmuje to w szczególności produkty

eprasa.pl f8e114c5c7

gotowe, półprodukty oraz produkcję w toku. W tym momencie koszty produkcji zostają aktywowane w zapasach i nie obciążają jeszcze wyniku finansowego jednostki.

Dopiero w momencie sprzedaży produktów następuje przeniesienie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów na konto zespołu 7, czyli na konto kosztu sprzedanych produktów. Operacja ta powoduje, że koszty wytworzenia sprzedanych produktów zaczynają wpływać na wynik finansowy jednostki.

Ostatnim etapem jest zamknięcie kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego na koncie 86 „Wynik finansowy". Na tym etapie przychody ze sprzedaży oraz odpowiadające im koszty zostają zestawione w celu ustalenia zysku lub straty jednostki za dany okres sprawozdawczy.

Mechanizm ten umożliwia prawidłowe ustalenie zmiany stanu produktów, która wynika z różnicy między wartością produkcji wytworzonej a wartością produkcji sprzedanej w danym okresie sprawozdawczym. Jeżeli produkcja przewyższa sprzedaż, następuje zwiększenie stanu produktów i część kosztów pozostaje w zapasach. Natomiast w sytuacji gdy sprzedaż jest większa niż produkcja, następuje zmniejszenie stanu produktów, a koszty zgromadzone wcześniej w zapasach obciążają bieżący wynik finansowy.

Mechanizm ustalania zmiany stanu produktów

Zwiększenie stanu produktów występuje wtedy, gdy łączna wartość sald kont zespołu 5 i 6 na koniec okresu jest wyższa niż na jego początku. Oznacza to, że w danym okresie wyprodukowano więcej produktów niż sprzedano. W takim przypadku część kosztów produkcji zostaje aktywowana w zapasach i nie obciąża jeszcze wyniku finansowego.

Zmniejszenie stanu produktów występuje natomiast wtedy, gdy wartość zapasów produktów na koniec okresu jest niższa niż na jego początku. Oznacza to, że w danym okresie sprzedano więcej produktów niż wyprodukowano, a koszty wytworzenia produktów zgromadzonych w zapasach w poprzednich okresach obciążają bieżący wynik finansowy.

Wykorzystanie kont pomocniczych – obroty wewnętrzne

W przypadku gdy koszty wychodzą z zamkniętego kręgu kosztów lub do niego wchodzą, stosuje się dodatkowe konta pomocnicze:

79-0 „Obroty wewnętrzne",

79-1 „Koszty obrotów wewnętrznych".

Konta te służą do ewidencji zdarzeń powodujących zmianę struktury kosztów, np.:

- przekazania produktów na potrzeby własnych inwestycji,
- przekazania produktów do własnych placówek handlowych,
- nieodpłatnego przekazania produktów,
- niedoborów produkcyjnych.

eprasa.pl f8e114c5c7

Dzięki zastosowaniu tych kont możliwe jest zachowanie spójności zamkniętego kręgu kosztów oraz prawidłowe ustalenie zmiany stanu produktów w rachunku zysków i strat.

Przykład ustalenia zmiany stanu produktów według planu kont jednostki

Zmiana stanu produktów stanowi element rachunku zysków i strat sporządzanego w wariancie porównawczym. Wykazywana jest w części A.II. „Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi" jako korekta kosztów działalności operacyjnej. Mechanizm ten służy zapewnieniu współmierności przychodów i kosztów poprzez dostosowanie kosztów rodzajowych do kosztów rzeczywiście poniesionych na sprzedaną produkcję.

Zmiana stanu produktów jest związana z funkcjonowaniem zamkniętego kręgu kosztów.

Zmianę stanu produktów można ustalić poprzez porównanie stanu zapasów produktów na początek i na koniec roku obrotowego.

Tabela 1. Ustalenie zmiany stanu produktów

Nazwa konta	Stan na 31.12.2024	Stan na 31.12.2025	Zmiana
60-1 Produkty gotowe	3 100 000	3 000 000	–100 000
62-1 Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów	10 000	–20 000	–30 000
64-1 Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów	200 000	220 000	+20 000
Razem zmiana stanu produktów	3 310 000	3 200 000	–110 000

Interpretacja: Zmiana stanu produktów wynosi –110 000 zł, co oznacza zmniejszenie stanu produktów. Oznacza to, że w analizowanym okresie sprzedaż produktów była wyższa niż produkcja, a część kosztów wytworzenia zgromadzonych wcześniej w zapasach została odniesiona na wynik finansowy bieżącego okresu.

Kontrola zmiany stanu produktów

Prawidłowość wyliczenia zmiany stanu produktów można sprawdzić poprzez porównanie kosztów rodzajowych z kosztami sprzedanych produktów oraz kosztami działalności operacyjnej.

Tabela 2. Kontrola zmiany stanu produktów

Pozycja	Kwota
1	2
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów (konto 70-1)	9 140 000
Koszty ogólnego zarządu (konto 55)	1 920 000

eprasa.pl f8e114c5c7

1	2
Koszty sprzedaży (konto 54)	1 690 000
Koszty obrotów wewnętrznych (konto 79-1)	60 000
Razem	12 810 000
Koszty według rodzaju (konto 40)	12 920 000
Różnica – zmiana stanu produktów	–110 000

Interpretacja: Suma kosztów rodzajowych jest wyższa od kosztów przypisanych do sprzedanej produkcji o 110 000 zł. Oznacza to konieczność korekty poprzez zmianę stanu produktów.

Zmniejszenie stanu produktów oznacza, że w analizowanym okresie sprzedano więcej produktów niż wytworzono. W konsekwencji koszty produkcji poniesione w poprzednich okresach, które były wcześniej ujęte w zapasach produktów, zostały przeniesione na wynik finansowy bieżącego okresu.

Mechanizm zmiany stanu produktów pozwala zatem na prawidłowe przyporządkowanie kosztów do przychodów danego okresu sprawozdawczego oraz zapewnia realizację zasady współmierności przychodów i kosztów.

Ujęcie księgowe zmiany stanu produktów

W analizowanym przykładzie zmiana stanu produktów powoduje korektę przychodów w rachunku zysków i strat.

Na koniec roku następują księgowania:

1. Przeniesienie kosztów sprzedanych produktów
   Wn 49 „Rozliczenie kosztów działalności”
   Ma 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”
2. Przeniesienie kosztów sprzedaży i zarządu”
   Wn 49 „Rozliczenie kosztów działalności”
   Ma 54 „Koszty sprzedaży”
   Ma 55 „Koszty ogólnego zarządu”
3. Ustalenie zmiany stanu produktów

Saldo konta 49 „Rozliczenie kosztów działalności” oznacza zmianę stanu produktów.

Przeniesienie zmiany stanu produktów na wynik finansowy

- przy zmniejszeniu stanu produktów
  Wn 86 „Wynik finansowy”
  Ma 49 „Rozliczenie kosztów działalności”

eprasa.pl f8e114c5c7

- przy zwiększeniu stanu produktów

  Wn 49 „Rozliczenie kosztów działalności”

  Ma 86 „Wynik finansowy”

Rozliczenie kosztów produkcji i przyjęcie produktów do magazynu

Koszty produkcji są początkowo ujmowane na kontach kosztów działalności produkcyjnej oraz kosztów wydziałowych. Następnie podlegają one rozliczeniu poprzez konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności”, które pełni funkcję konta technicznego umożliwiającego przypisanie kosztów do wytworzonych produktów.

Należy jednak zaznaczyć, że sposób wykorzystania konta 58 zależy od przyjętej metody ustalania kosztu wytworzenia.

W praktyce stosuje się dwa podstawowe rozwiązania:

- ewidencję przy zastosowaniu planowanego (standardowego) kosztu wytworzenia,
- ewidencję przy zastosowaniu rzeczywistego kosztu wytworzenia.

W pierwszym przypadku konto 58 jest wykorzystywane do rozliczenia różnic między kosztem planowanym a rzeczywistym, natomiast w drugim jego stosowanie nie jest konieczne, ponieważ produkty przyjmowane są do magazynu bezpośrednio w rzeczywistym koszcie wytworzenia.

Wariant 1 – ewidencja przy zastosowaniu planowanego (standardowego) kosztu wytworzenia

W jednostkach stosujących planowany koszt wytworzenia przyjęcie produktów do magazynu następuje według kosztu planowanego. Różnice między kosztem planowanym a rzeczywistym są następnie rozliczane jako odchylenia.

1. Ujęcie kosztów produkcji

   a) Koszty bezpośrednie produkcji:

      Wn 50 „Koszty działalności produkcyjnej”

      Ma 49 „Rozliczenie kosztów”

   b) Koszty wydziałowe:

      Wn 52 „Koszty wydziałowe”

      Ma 49 „Rozliczenie kosztów”

2. Przyjęcie produktów do magazynu według planowanego kosztu wytworzenia (w ciągu okresu sprawozdawczego)

   Wn 60-1 „Produkty gotowe”

   Ma 58 „Rozliczenie kosztów działalności”

eprasa.pl f8e114c5c7

3. Rozliczenie kosztów wydziałowych na koniec okresu sprawozdawczego

   Wn 50 „Koszty działalności produkcyjnej”

   Ma 52 „Koszty wydziałowe”

4. Rozliczenie kosztów produkcji na koniec okresu sprawozdawczego

   Wn 58 „Rozliczenie kosztów działalności”

   Ma 50 „Koszty działalności produkcyjnej”

5. Rozliczenie odchyleń od kosztu planowanego

   Jeżeli na koncie 58 powstanie saldo oznaczające różnicę między kosztem rzeczywistym a planowanym, następuje jego przeksięgowanie na konto odchyleń:

   Wn/**Ma** 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

   Ma/**Wn** 58 „Rozliczenie kosztów działalności”

6. Koszt własny sprzedanych produktów

   W momencie sprzedaży następuje przeniesienie kosztu wytworzenia sprzedanych produktów do rachunku wyników:

   Wn 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”

   Ma 60-1 „Produkty gotowe”

   i

   Wn/**Ma** 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”

   Ma/**Wn** 62 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”

Wariant 2 – ewidencja przy zastosowaniu rzeczywistego kosztu wytworzenia

W przypadku stosowania rzeczywistego kosztu wytworzenia mechanizm ewidencji jest uproszczony, ponieważ nie występują odchylenia między kosztem planowanym a rzeczywistym. Koszty produkcji bezpośrednio zwiększają wartość produktów przyjmowanych do magazynu, dlatego stosowanie konta 58 nie jest konieczne.

1. Ujęcie kosztów produkcji
   a) Koszty bezpośrednie produkcji:

      Wn 50 „Koszty działalności produkcyjnej”

      Ma 49 „Rozliczenie kosztów”

2. Koszty wydziałowe:

   Wn 52 „Koszty wydziałowe”

   Ma 49 „Rozliczenie kosztów”

3. Rozliczenie kosztów wydziałowych

   Wn 50 „Koszty działalności produkcyjnej”

   Ma 52 „Koszty wydziałowe”

eprasa.pl f8e114c5c7

4. Przyjęcie produktów do magazynu
   Wn 60-1 „Produkty gotowe”
   Ma 50 „Koszty działalności produkcyjnej”
5. Koszt własny sprzedanych produktów
   Wn 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”
   Ma 60-1 „Produkty gotowe”

Znaczenie dla wyniku finansowego

Jeżeli część wytworzonych produktów pozostaje w zapasach na koniec okresu, odpowiadające im koszty zostają ujęte na kontach zespołu 6 i nie obciążają jeszcze wyniku finansowego.

Dopiero w momencie sprzedaży następuje ich przeksięgowanie na konto 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”, co powoduje ich ujęcie w rachunku zysków i strat.

W efekcie zmiana stanu produktów stanowi bilansowy mechanizm przesunięcia kosztów produkcji między okresami sprawozdawczymi, zapewniający zachowanie zasady współmierności przychodów i kosztów.

Ujęcie podatkowe w CIT i PIT

Moment rozpoznania przychodu ze sprzedaży produktów

W podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) przychodami z działalności gospodarczej są w szczególności przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane. Za datę powstania przychodu uznaje się co do zasady dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, nie później jednak niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Ustawa przewiduje również szczególne regulacje dotyczące niektórych rodzajów świadczeń.

Analogiczne rozwiązanie obowiązuje w podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT) w odniesieniu do przychodów z działalności gospodarczej. Co do zasady moment powstania przychodu również wiąże się z dniem wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo otrzymania zapłaty. Przepisy przewidują przy tym odrębne zasady dla niektórych zdarzeń gospodarczych, np. w przypadku świadczeń rozliczanych w okresach rozliczeniowych.

Moment rozpoznania kosztu podatkowego

W podatkach dochodowych (zarówno CIT, jak i PIT) dla podatników prowadzących księgi rachunkowe kluczowe znaczenie ma podział kosztów na:

- koszty bezpośrednio związane z przychodami,
- koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami.

eprasa.pl f8e114c5c7

Koszty bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody. Przepisy przewidują przy tym szczególne zasady dotyczące kosztów danego roku podatkowego, lecz poniesionych po jego zakończeniu, do momentu sporządzenia sprawozdania finansowego lub złożenia zeznania podatkowego.

Natomiast koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w dacie ich poniesienia. W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe za dzień poniesienia kosztu uznaje się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych na podstawie faktury lub innego dowodu księgowego (z określonymi w przepisach wyjątkami).

Znaczenie zmiany stanu produktów dla rozliczeń podatkowych

Koszty wytworzenia produktów, które w rachunkowości są aktywowane w zapasach (np. na kontach 60-1 „Produkty gotowe", 60-2 „Półprodukty", 60-3 „Produkcja w toku"), nie obciążają jeszcze wyniku finansowego danego okresu, ponieważ nie zostały przypisane do sprzedanych produktów.

Z podatkowego punktu widzenia koszty te mają zazwyczaj charakter kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, a więc są potrącalne dopiero w momencie osiągnięcia odpowiadającego im przychodu ze sprzedaży produktów. W konsekwencji mechanizm zmiany stanu produktów powoduje również przesunięcie momentu rozpoznania kosztów podatkowych.

W praktyce oznacza to, że:

- wzrost stanu produktów powoduje, iż część kosztów wytworzenia zostaje ujęta w zapasach i nie obniża bieżącej podstawy opodatkowania; koszty te staną się podatkowo potrącalne dopiero w momencie sprzedaży produktów;
- spadek stanu produktów wskazuje, iż w koszty podatkowe bieżącego okresu wchodzą koszty wytworzenia produktów wytworzonych wcześniej, które do tej pory pozostawały w zapasach.

W efekcie zmiana stanu produktów wpływa na czasowe przesunięcie kosztów podatkowych, analogicznie jak w rachunkowości finansowej wpływa na rozpoznanie kosztów w wyniku finansowym.

Ilustracja wpływu zmiany stanu produktów na wynik podatkowy

Dla zobrazowania mechanizmu można przyjąć przykładowe założenia:

- przychody ze sprzedaży produktów: 200 000 zł,
- koszty wytworzenia ujęte w kosztach okresu: 120 000 zł,
- przyrost stanu produktów: 30 000 zł.

eprasa.pl f8e114c5c7

Jeżeli część kosztów produkcji zostaje aktywowana w zapasach, oznacza to przesunięcie kosztów w czasie. Ekonomiczny efekt tej korekty polega na zwiększeniu wyniku finansowego okresu o wartość przyrostu zapasów, ponieważ koszty odpowiadające niesprzedanym produktom nie obciążają jeszcze wyniku bieżącego okresu.

W konsekwencji dochód do opodatkowania jest w tym okresie wyższy o wartość przyrostu zapasów, natomiast obniżenie podstawy opodatkowania nastąpi dopiero w momencie sprzedaży tych produktów w kolejnych okresach.

PRZYKŁAD 1

Jednostka przyjmuje do magazynu produkty gotowe według rzeczywistego kosztu wytworzenia. Do ewidencji kosztów jednostka stosuje tylko konta zespołu 5, w tym konto 58.

Konta użyte w przykładach

Konto	Nazwa	Charakter	Funkcja
20-1	Rozrachunki z odbiorcami	Bilans	należności ze sprzedaży
23	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	Bilans	rozrachunki z pracownikami
31-1	Materiały w magazynie	Bilans	zapasy materiałów
60-1	Produkty gotowe	Bilans	stan wyrobów gotowych
60-3	Produkcja w toku	Bilans	stan produkcji niezakończonej
50	Koszty działalności podstawowej produkcyjnej	Wynik	koszty bezpośrednie produkcji
52	Koszty wydziałowe	Wynik	koszty pośrednie produkcji
58	Rozliczenie kosztów działalności	rozliczeniowe	rozliczeni kosztów produkcji
70-0	Przychody ze sprzedaży produktów	Wynik	sprzedaż produktów
70-1	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	Wynik	koszt własny sprzedaży
86	Wynik finansowy	Wynik	zamknięcie kont wynikowych

Dane

Stan początkowy (BO)

- 60-1 „Produkty gotowe” = 50 000 zł
- 60-3 „Produkcja w toku” = 20 000 zł

Koszty produkcji w okresie

- materiały = 60 000 zł
- wynagrodzenia = 40 000 zł
- koszty pośrednie = 20 000 zł

eprasa.pl f8e114c5c7

Sprzedaż produktów

- 200 000 zł

Stan końcowy (BZ)

- 60-1 = 70 000 zł
- 60-3 = 30 000 zł

Zmiana stanu produktów

(70 000 + 30 000) − (50 000 + 20 000) = +30 000 zł

Krok 1 – koszty produkcji

1.	Wydanie materiałów do produkcji	
	Wn 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	60 000
	Ma 31-1 „Materiały w magazynie”	60 000
2.	Naliczanie wynagrodzeń pracowników produkcyjnych	
	Wn 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	40 000
	Ma 23 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”	40 000
3.	Koszty wydziałowe	
	Wn 52 „Koszty wydziałowe”	20 000
	Ma różne konta	20 000

Krok 2 – przeniesienie kosztów wydziałowych

Wn 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	20 000
Ma 52 „Koszty wydziałowe”	20 000

Krok 3 – produkcja w toku – zwiększenie zapasów produktów

Wn 60-3 „Produkcja w toku”	10 000
Ma 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	10 000

Krok 4 – przeniesienie kosztów produkcji na konto rozliczeniowe

Wn 58 „Rozliczenie kosztów działalności”	110 000
Ma 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	110 000

Krok 5 – przyjęcie produktów do magazynu wyrobów gotowych

Wn 60-1 „Produkty gotowe”	110 000
Ma 58 „Rozliczenie kosztów działalności”	110 000

eprasa.pl f8e114c5c7

Krok 6 – Przychód ze sprzedaży produktów	
Wn 20-1 „Rozrachunki z odbiorcami”	200 000
Ma 70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”	200 000
Krok 7 – Koszt sprzedanych produktów	
Wn 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”	90 000
Ma 60-1 „Produkty gotowe”	90 000
Krok 8 – zamknięcie kont wynikowych – przeksięgowanie przychodów	
Wn 70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”	200 000
Ma 86 „Wynik finansowy”	200 000
oraz	
przeksięgowanie kosztów sprzedanych produktów	
Wn 86 „Wynik finansowy”	90 000
Ma 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”	90 000
Wynik na sprzedaży	
Przychody ze sprzedaży	200 000
Koszt sprzedanych produktów	90 000
Zysk brutto na sprzedaży	110 000

PRZYKŁAD 2

W jednostce nastąpiło zmniejszenie wartości zapasów produktów gotowych.

Stan początkowy zapasów produktów gotowych na koncie 60-1 „Produkty gotowe” wynosił 100 000 zł, natomiast stan końcowy na koniec okresu sprawozdawczego wyniósł 70 000 zł. Oznacza to, że wartość zapasów produktów zmniejszyła się o 30 000 zł.

Zmiana stanu produktów wynosi zatem:

Zmiana stanu produktów = BZ – BO

70 000 – 100 000 = –30 000 zł

Ujemna wartość zmiany stanu produktów oznacza spadek zapasów produktów, co wskazuje, że w danym okresie sprzedano produkty, które były w magazynie (przy założeniu, że w danym okresie nie wytworzono żadnych produktów gotowych). W konsekwencji część kosztów produkcji poniesionych w poprzednich okresach, które wcześniej były aktywowane w zapasach produktów, zostaje rozpoznana w bieżącym okresie jako koszt wytworzenia sprzedanych produktów.

eprasa.pl f8e114c5c7

W takim przypadku następuje przeniesienie wartości produktów z zapasów na konto kosztów sprzedaży produktów.

Ewidencja księgowa

Przeniesienie kosztu produktów znajdujących się wcześniej w zapasach (w przypadku sprzedaży produktów gotowych i braku przyjęcia nowych produktów w danym okresie) ujmuje się następująco:

Wn 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów" – 30 000 zł

Ma 60-1 „Produkty gotowe" – 30 000 zł

Operacja ta powoduje zmniejszenie wartości zapasów produktów w bilansie oraz jednoczesne zwiększenie kosztów działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat. W rezultacie koszty wytworzenia produktów zgromadzonych w zapasach w poprzednich okresach obciążają wynik finansowy bieżącego okresu sprawozdawczego.

Z ekonomicznego punktu widzenia sytuacja taka oznacza, że jednostka w analizowanym okresie sprzedała część zapasów produktów wytworzonych wcześniej, co prowadzi do zmniejszenia stanu magazynowego oraz zwiększenia kosztów sprzedaży produktów.

Tabela 3. **Najczęstsze błędy przy ustalaniu zmiany stanu produktów – tabela syntetyczna**

Popełniony błąd	Skutek w sprawozdaniu finansowym	Jak wykryć	Jak zapobiec
Pomylenie znaku zmiany stanu produktów	Nieprawidłowe ustalenie wyniku ze sprzedaży; przyrost zapasów może zostać błędnie potraktowany jako spadek lub odwrotnie	Porównanie stanu zapasów produktów na początek i koniec okresu (np. konta 60-1, 60-2, 60-3) oraz analiza ich wpływu na wynik	Wprowadzenie kontroli w procedurze zamknięcia okresu: wzrost zapasów -> korekta zwiększająca wynik; spadek zapasów -> korekta zmniejszająca wynik
Traktowanie zmiany stanu produktów jako przychodu	Zawyżenie przychodów operacyjnych i błędna interpretacja struktury wyniku	Analiza struktury rachunku zysków i strat oraz porównanie z kalkulacją kosztów produkcji	W dokumentacji rachunkowości wskazać, że zmiana stanu produktów stanowi ekonomicznie korektę kosztów, a nie przychód
Zawyżanie kosztu wytworzenia przez włączanie kosztów niedozwolonych	Zawyżenie wartości zapasów produktów oraz wyniku finansowego; możliwe nieprawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania	Analiza struktury kosztów produkcji oraz porównanie ich z zasadami ustalania kosztu wytworzenia określonymi w ustawie o rachunkowości i KSR 13	Opracowanie procedur kalkulacji kosztu wytworzenia, wyraźne rozdzielenie kosztów produkcyjnych od kosztów sprzedaży i zarządu oraz okresowa kontrola kalkulacji kosztów przez służby księgowe lub controlling

eprasa.pl f8e114c5c7

Tabela 4. **Wpływ zmiany stanu produktów na sprawozdanie finansowe i rozliczenia podatkowe**

Obszar	Wzrost stanu produktów (BZ > BO)	Spadek stanu produktów (BZ < BO)	Znaczenie ekonomiczne
Bilans	Zwiększenie aktywów w pozycji zapasy produktów (np. konta 60-1 „Produkty gotowe", 60-2 „Półprodukty", 60-3 „Produkcja w toku")	Zmniejszenie wartości zapasów produktów	Zmiana poziomu zapasów wynikająca z relacji między produkcją a sprzedażą
RZiS – wariant porównawczy	Pozycja A.II. „Zmiana stanu produktów" wykazywana jako wartość dodatnia	Pozycja A.II. „Zmiana stanu produktów" wykazywana jako wartość ujemna	Korekta kosztów działalności operacyjnej zapewniająca współmierność przychodów i kosztów
RZiS – wariant kalkulacyjny	Część kosztów produkcji pozostaje w zapasach i nie obciąża jeszcze kosztu sprzedanych produktów	W koszty sprzedanych produktów wchodzą koszty wytworzenia produktów powstałych w poprzednich okresach	Koszt wytworzenia sprzedanych produktów prezentowany jest bezpośrednio w pozycji „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów"
Wynik finansowy	Wyższy wynik finansowy w danym okresie (część kosztów zostaje aktywowana w zapasach)	Niższy wynik finansowy (koszty wcześniej zgromadzone w zapasach obciążają wynik)	Przesunięcie momentu rozpoznania kosztów między okresami
Podatek dochodowy (CIT/PIT)	Część kosztów produkcji nie stanowi jeszcze kosztu podatkowego, gdyż jest związana z niesprzedanymi produktami	Koszty zgromadzone w zapasach stają się kosztem podatkowym wraz ze sprzedażą produktów	Koszty wytworzenia traktowane są zwykle jako koszty bezpośrednio związane z przychodami

Interpretacja: Mechanizm zmiany stanu produktów powoduje czasowe przesunięcie kosztów produkcji między okresami sprawozdawczymi.

Jeżeli produkcja jest większa niż sprzedaż, część kosztów produkcji zostaje aktywowana w zapasach i nie obciąża jeszcze wyniku finansowego.

Jeżeli sprzedaż przewyższa produkcję, następuje rozchód zapasów, a koszty wytworzenia zgromadzone w poprzednich okresach obciążają bieżący wynik finansowy.

Z punktu widzenia rachunkowości mechanizm ten służy realizacji zasady współmierności przychodów i kosztów, natomiast w podatkach dochodowych powoduje przesunięcie momentu potrącalności kosztów podatkowych, ponieważ koszty wytworzenia produktów są co do zasady traktowane jako koszty bezpośrednio związane z przychodami.

eprasa.pl f8e114c5c7

Model zmiany stanu produktów – ujęcie kompleksowe (bilans, RZiS, księgowania i podatek)

Tabela 5. Mechanizm zmiany stanu produktów w rachunkowości finansowej i jego konsekwencje podatkowe

Etap/obszar	Bilans	Rachunek zysków i strat – wariant porównawczy	Rachunek zysków i strat – wariant kalkulacyjny	Typowe księgowania (przykładowe konta)	Skutek podatkowy (CIT/PIT)
1	2	3	4	5	6
Powstanie kosztów produkcji	brak wpływu na zapasy produktów	koszty ujmowane w kosztach rodzajowych	koszty ujmowane w kosztach funkcjonalnych produkcji	Wn 50 „Koszty działalności produkcyjnej”, Wn 52 „Koszty wydziałowe”/ Ma materiały, wynagrodzenia, rozrachunki	koszty nie stanowią jeszcze kosztu podatkowego w sensie ekonomicznym, jeśli dotyczą niesprzedanych produktów
Rozliczenie kosztów produkcji	brak bezpośredniej zmiany w bilansie	brak bezpośredniej prezentacji	brak bezpośredniej prezentacji	Wn 58 „Rozliczenie kosztów działalności”/Ma 50, 52	brak wpływu na podatek
Przyjęcie produktów do magazynu	wzrost aktywów – zapasy produktów (np. 60-1 „Produkty gotowe”)	wpływ pośredni – zmiana stanu produktów	brak bezpośredniej prezentacji	Wn 60-1 „Produkty gotowe”/ Ma 58 „Rozliczenie kosztów działalności”	koszty aktywowane w zapasach nie są jeszcze potrącalne podatkowo
Wzrost stanu produktów (BZ > BO)	zwiększenie wartości zapasów	pozycja A.II. „Zmiana stanu produktów” – wartość dodatnia	brak osobnej pozycji – efekt pozostaje w zapasach	wzrost salda kont produktów	odroczenie momentu potrącenia kosztów podatkowych
Spadek stanu produktów (BZ < BO)	zmniejszenie zapasów produktów	pozycja A.II. „Zmiana stanu produktów” – wartość ujemna	koszt sprzedanych produktów rośnie	zmniejszenie salda kont produktów	koszty historyczne stają się kosztem podatkowym
Sprzedaż produktów	zmniejszenie zapasów produktów i powstanie należności	przychód ze sprzedaży produktów	przychód ze sprzedaży produktów	Wn 20-1 „Rozrachunki z odbiorcami”/Ma 70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”	powstaje przychód podatkowy

eprasa.pl f8e114c5c7

1	2	3	4	5	6
Koszt sprzedanych produktów	zmniejszenie zapasów	korekta poprzez zmianę stanu produktów	pozycja „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”	Wn 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”/Ma 60-1 „Produkty gotowe”	koszt podatkowy bezpośrednio związany z przychodem
Ujęcie w wyniku finansowym	brak wpływu na aktywa	wpływ na wynik poprzez koszty rodzajowe skorygowane zmianą stanu produktów	wpływ poprzez koszt sprzedanych produktów	zamknięcie kont wynikowych na 86 „Wynik finansowy”	ustalenie dochodu do opodatkowania

Wnioski

Zmiana stanu produktów jest jednym z najważniejszych mechanizmów rachunkowości produkcyjnej, ponieważ:

- wpływa na wynik finansowy jednostki,
- determinuje wartość zapasów w bilansie,
- oddziałuje na moment potrącenia kosztów podatkowych,
- wymaga spójności między ewidencją kosztów produkcji, kalkulacją kosztu wytworzenia oraz inwentaryzacją zapasów.

Prawidłowe ustalenie zmiany stanu produktów wymaga więc zarówno właściwej organizacji ewidencji księgowej, jak i rzetelnej kalkulacji kosztów produkcji oraz kontroli stanu zapasów.

PODSTAWA PRAWNA:

- KSR nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”

©℗
Joanna Gawrońska
biegły rewident



eprasa.pl f8e114c5c7

1 Zapasy i produkcja w toku – wycena, ewidencja, korekty

Wycena zapasów i produkcji w toku w rachunkowości to w praktyce „zawór" między bilansem (aktywa) a rachunkiem zysków i strat (koszty okresu).

Kluczowe decyzje dotyczą:

- zakresu kosztu wytworzenia (co wolno aktywować w zapasie, a co musi iść w wynik),
- momentów i metod wyceny produkcji w toku (zwłaszcza w cyklach >3 miesięcy),
- spójności ewidencji magazynowej z księgową (różne cele i poziomy szczegółowości, ale wspólna odpowiedzialność za rzetelność),
- odpisów aktualizujących (wartość możliwa do uzyskania/ceny sprzedaży netto, w tym skutki podatkowe),
- odchyleń od cen ewidencyjnych (standard/planowane koszty i rozliczenie różnic).

Ustawa o rachunkowości (uor) oraz KSR 13 i KSR 16 precyzują ramy (w tym uproszczenia), a MSR 2 daje równoległy punkt odniesienia przy MSSF, szczególnie w zakresie „normalnych zdolności" dla alokacji kosztów stałych i testu „koszt vs wartość możliwa do uzyskania".

Koszt wytworzenia

W rachunkowości zgodnie z uor koszt wytworzenia produktu to:

- koszty bezpośrednio związane z produktem oraz
- „uzasadniona" część kosztów pośrednich produkcji, wyliczona tak, by zapas nie był „nośnikiem" kosztów nieuzasadnionych ekonomicznie (np. przestojów).

„Uzasadniona część" obejmuje koszty pośrednie zmienne oraz część kosztów pośrednich stałych odpowiadającą poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Składniki kosztu wytworzenia

Koszty bezpośrednie (typowo „da się przypisać do zlecenia/partii/SKU" bez kluczy):

- materiały bezpośrednie (zużycie surowców/komponentów w BOM);
- robocizna bezpośrednia (czas pracy przypisany do wyrobu/zlecenia); w MSR 2 wprost wskazuje się, że koszty konwersji obejmują koszty bezpośrednio związane z jednostkami produkcji;

eprasa.pl f8e114c5c7

- usługi obce bezpośrednie/kooperacja (obróbka obca elementów, gdy da się wskazać produkt). KSR 13 podaje przykładowo „obróbkę obcą" jako koszt bezpośredni, a także zużycie narzędzi specjalnych czy koszty uruchomienia nowej produkcji, o ile da się je przyporządkować do produktów;
- bezpośrednie media technologiczne (energia/paliwa/woda technologiczna) – jeśli możliwe jest bezsporne powiązanie zużycia z produktem;
- inne koszty doprowadzenia produktu do postaci i miejsca na dzień wyceny (np. specyficzne koszty przygotowania produkcji dla zamówień indywidualnych – jeśli przypisywalne).

Koszty pośrednie produkcji alokowane są kluczami podziałowymi:

- zmienne koszty pośrednie produkcji (np. pośrednie materiały, pośrednia robocizna, media zależne od wolumenu). W MSR 2 zmienne koszty pośrednie alokuje się na jednostki produkcji według rzeczywistego wykorzystania zdolności;
- stałe koszty pośrednie produkcji (np. amortyzacja maszyn i hal, utrzymanie ruchu, administracja wydziałowa) – alokowane przy użyciu normalnych zdolności.

Zasada normalnych zdolności (rdzeń kontroli rzetelności)

Ustawa o rachunkowości definiuje normalny poziom wykorzystania zdolności jako przeciętną, oczekiwaną w typowych warunkach wielkość produkcji (z uwzględnieniem planowych remontów). Koszty stałe ponad poziom wynikający z normalnych zdolności (w efekcie niskiej produkcji/przestojów) nie mogą „podnosić" wyceny zapasu.

Analogicznie MSR 2: alokacja stałych kosztów pośrednich opiera się na normalnej zdolności; niealokowane koszty stałe (przy niskiej produkcji/idle plant) ujmuje się jako koszt okresu.

Koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych przedsiębiorstwo oblicza następująco:

a) określa za pomocą jednostek pomiaru normalny poziom zdolności produkcyjnych,
b) ustala stawkę (stawki) stałych pośrednich kosztów produkcji dla jednostki normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych, dzieląc planowane stałe pośrednie koszty utrzymania potencjału wytwórczego przez wyrażony w jednostkach miary normalny poziom zdolności produkcyjnych,
c) określa rzeczywiste wykorzystanie zdolności produkcyjnych w okresie,
d) porównuje rzeczywiste wykorzystanie zdolności z normalnym wykorzystaniem zdolności produkcyjnych w tym okresie i wyprowadza różnice (a – c),
e) mnoży liczbę jednostek niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (d) przez stawkę stałych pośrednich kosztów produkcji przypadającą na jednostkę (b) i tak ustaloną kwotę przenosi na koszty sprzedanej produkcji, zmniejszając jednocześnie pośrednie koszty produkcji okresu.

eprasa.pl f8e114c5c7

PRZYKŁAD 1

(przykład 9.4. KSR 13)

Normalne zdolności produkcyjne w kopalni miedzi wynoszą 3 800 000 ton rocznie.

W roku 201X wydobycie wyniosło 3 200 000 t koncentratu rocznie.

Odejmując od normalnych zdolności produkcyjnych rzeczywiste wydobycie w roku 201X, uzyskuje się informację o wielkości niewykorzystanego potencjału wyrażoną w naturalnych jednostkach: 600 000 t koncentratu miedzi (3 800 000 t – 3 200 000 t).

- Planowane stałe koszty pośrednie produkcji przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (po odjęciu wartości odpadów) wynoszą 399 mln zł.
- Faktycznie poniesione stałe koszty pośrednie produkcji (po odjęciu wartości odpadów) w roku 201X wyniosły 421 mln zł.
- Do wyliczenia kosztu niewykorzystanych zdolności produkcyjnych stosuje się planowane stałe koszty pośrednie produkcji, a stawka tych kosztów na jedną t koncentratu wynosi 105 zł (399 mln zł : 3 800 000 ton).
- Koszt niewykorzystanych zdolności produkcyjnych w roku 201X wyniósł 63 mln zł (105 zł × 600 000 ton).

Zmienne i stałe koszty pośrednie produkcji

Cechą kosztów pośrednich jest to, że część z nich rośnie lub maleje zależnie od rozmiarów działalności przedsiębiorstwa lub poszczególnych mpk, natomiast część pozostaje w określonym czasie na niezmienionym poziomie. Na podstawie obserwacji zachowania się poszczególnych składowych kosztów pośrednich w miarę zmian rozmiarów działalności można dokonać podziału kosztów pośrednich produkcji na koszty zmienne i stałe. Rozmiary działalności przedsiębiorstwa lub mpk mogą być mierzone na przykład ilością wytworzonych produktów, wielkością wsadu surowca do produkcji, czasem pracy maszyn (maszynogodziny) lub pracowników (roboczogodziny).

Koszty:

- **zmienne** – to te, które zmieniają się w miarę proporcjonalnie do zmian rozmiarów działalności. Przyjmuje się zazwyczaj, że koszty zmienne zmieniają się w sposób liniowy, tj. wprost proporcjonalnie w stosunku do określonego czynnika zmienności kosztów. Do zmiennych kosztów pośrednich produkcji można zaliczyć na przykład koszty energii, paliw, oprzyrządowania, których zużycie zależy od czasu pracy maszyn i urządzeń;
- **stałe** – to te, które nie zmieniają się wraz ze zmianami rozmiarów działalności i są ponoszone nawet, jeżeli przedsiębiorstwo nic nie produkuje. Wzrost lub spadek wielkości produkcji lub innego czynnika zmienności kosztów nie powoduje zmiany wysokości kosztów stałych. Przykładem kosztu stałego jest amortyzacja linii produkcyjnej obliczana metodą liniową. Niezależnie od tego, czy produkcja w miesiącu wyniesie 200 t czy 300 t, całkowity koszt amortyzacji będzie taki sam.

eprasa.pl f8e114c5c7

Większość kosztów pośrednich produkcji ma charakter kosztów mieszanych, gdyż zawierają w sobie element zarówno kosztów zmiennych, jak i kosztów stałych. Dlatego do podziału kosztów na zmienne i stałe niezbędne jest zastosowanie wybranej metody podziału.

W praktyce stosowane są metody polegające na subiektywnej kwalifikacji poszczególnych pozycji kosztów pośrednich do kosztów stałych lub zmiennych:

- **tzw. metoda księgowa** – polega na obserwacji zachowania się poszczególnych składników kosztów pośrednich produkcji w kolejnych okresach (np. miesiącach), pod wpływem zmian rozmiarów działalności w tychże okresach. Metoda księgowa jest obarczona dużym błędem szacunku z uwagi na subiektywizm kwalifikowania kosztów;
- **metoda ekspercka** – polega na subiektywnym podziale składowych kosztów pośrednich produkcji na zmienne i stałe przez doświadczone osoby, przy uwzględnieniu zależności przyczynowo-skutkowej, wyników obserwacji itp.;
- **metody matematyczno-statystyczne**, oparte na obserwacji pomiarów – opierają się na założeniu, że koszty całkowite są zależne liniowo od czynnika zmienności kosztów. W ramach tych metod wyróżnia się m.in. metodę dwóch punktów, metodę wizualną, analizę regresji liniowej.

Jeżeli jednostka nie ewidencjonuje rzeczywistych kosztów pośrednich produkcji w podziale na zmienne i stałe, zalecane jest stosowanie planowanych stawek pośrednich kosztów produkcji ustalanych przy uwzględnieniu planowanych kosztów zmiennych i stałych produkcji.

Ustala się je na podstawie planowanych na pewien okres (rok, kwartał, miesiąc) zmiennych i stałych kosztów produkcji (wynikających z budżetów lub innych narzędzi planowania kosztów) przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych w tym okresie.

Planowane stawki (narzuty) mogą być ustalane dla różnych miejsc powstawania kosztów: zakładu produkcyjnego, jednostek organizacyjnych zakładu, na przykład wydziałów, linii produkcyjnych, stanowisk pracy itd.

PRZYKŁAD 2

W przedsiębiorstwie planowane kwartalne koszty pośrednie wydziału ustalono w następującej wysokości:

Wyszczególnienie	Koszty zmienne (zł/mg)	Koszty stałe (zł/kwartał)
1	2	3
Energia i paliwo	2,00	20 000
Materiały pomocnicze	1,00	40 000

eprasa.pl f8e114c5c7

1	2	3
Wynagrodzenia z narzutami		100 000
Remonty i konserwacje	0,50	10 000
Amortyzacja		20 000
Podatki i opłaty		3 000
Pozostałe koszty	0,50	7 000
RAZEM	4,00	200 000

Kluczem rozliczeniowym, za pomocą którego koszty pośrednie są przypisywane produktom, są maszynogodziny zużyte na przetworzenie poszczególnych produktów.

W normalnych warunkach jest przewidywane wyprodukowanie w kwartale:
- 4000 szt. produktu A x 1 mg/szt. = 4000 mg,
- 6000 szt. produktu B x 1 mg/szt. = 6000 mg,

RAZEM zużycie 10 000 mg.

- Planowana stawka pośrednich stałych kosztów produkcji – dla normalnych zdolności produkcyjnych:
  - planowane koszty stałe dzielone przez normalny poziom zdolności produkcyjnych/normalne zdolności produkcyjne
    200 000 zł : 10 000 mg = 20 zł/mg
- Planowana stawka pośrednich kosztów zmiennych:
  - planowana stawka pośrednich stałych kosztów produkcji + koszty zmienne
    20 zł/mg + 4 zł/mg = 24 zł/mg

Łączna stawka 24 zł/mg.

Koszty wykluczone z kosztu wytworzenia

Ustawa o rachunkowości wprost wskazuje, że do kosztu wytworzenia nie zalicza się m.in.:
- kosztów niewykorzystanych zdolności i strat produkcyjnych,
- kosztów ogólnego zarządu niezwiązanych z doprowadzaniem produktu do miejsca i postaci na dzień wyceny,
- kosztów magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów (chyba że magazynowanie jest niezbędne w procesie produkcji) oraz
- kosztów sprzedaży.

Koszty te obciążają wynik okresu ich poniesienia.

MSR 2 wskazuje bardzo zbliżony katalog wyłączeń: nadmierne odpady (abnormal waste), magazynowanie (storage), poza koniecznym przed kolejną fazą, koszty pośrednie (overheady) administracyjne nieprzyczyniające się do doprowadzenia zapasów do miejsca i stanu, koszty sprzedaży.

eprasa.pl f8e114c5c7

Finansowanie i koszty obsługi zobowiązań

Ustawa o rachunkowości dopuszcza – w przypadkach uzasadnionych długim okresem wytwarzania lub przygotowania do sprzedaży – zwiększenie ceny nabycia/kosztu wytworzenia o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania zapasów (w okresie przygotowania/wytwarzania), wraz z różnicami kursowymi, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

MSR 2 odsyła do MSR 23, wskazując „ograniczone okoliczności", gdy koszty finansowania mogą wejść w koszt zapasów.

Uproszczenia dla jednostek mikro i małych – uwaga na konsekwencje

Ustawa przewiduje uproszczenie, w którym jednostka mikro i mała może, przy ustalaniu kosztu wytworzenia, doliczać koszty pośrednie do kosztów bezpośrednich w trybie uproszczonym (z własnymi ograniczeniami).

Nowy KSR 16 systematyzuje katalog uproszczeń i warunki ich stosowania, podkreślając wymóg opisu w polityce rachunkowości oraz analizę wpływu uproszczeń na rzetelność i przydatność informacji.

PRZYKŁAD 3

Alokacja stałych kosztów pośrednich i koszt niewykorzystanych zdolności

KSR 13 pokazuje operacyjnie, jak liczyć koszt niewykorzystanych zdolności na bazie planowanych stałych kosztów i różnicy między normalnym a rzeczywistym wykorzystaniem zasobu (np. w godzinach).

Założenia:

- normalne zdolności 304 godz./miesiąc, wykorzystanie 240 godz., niewykorzystanie 64 godz.;
- planowane stałe koszty 510,72 tys. zł;
- stawka 1680 zł/godz.;
- koszt niewykorzystanych zdolności 107 520 zł (64 godz. x 1680 zł/godz.).

Taki koszt nie powinien podwyższać kosztu wytworzenia zapasu, tylko obciążać wynik okresu.

Produkcja w toku

Definicja i kwalifikacja

W ujęciu MSSF produkcja w toku (work in progres – WIP) jest częścią zapasów. To aktywa „w procesie produkcji przeznaczone na sprzedaż".

eprasa.pl f8e114c5c7

W praktyce operacyjnej produkcja w toku to skumulowany koszt (materiały + przerób + alokowane koszty pośrednie) przypisany do niezakończonych zleceń/partii/procesów na dzień zamknięcia.

Kiedy i jak wyceniać produkcję w toku

Moment wyceny:

- co najmniej na dzień bilansowy (wymóg wyceny aktywów obrotowych i ustalenia wyniku),
- w cyklu miesięcznym/kwartalnym – jeżeli jednostka sporządza sprawozdania/raporty zarządcze i chce ograniczyć „skokowość" odchyleń (rekomendacja kontrolna, szczególnie przy cenach ewidencyjnych i dużej produkcji w toku).

Dopuszczalne podejścia w uor (kluczowe uproszczenie)

Jednostka może wyceniać produkty w toku:

- w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia albo
- tylko materiałów bezpośrednich,

albo

- nie wyceniać ich w ogóle, o ile nie zniekształca to stanu aktywów i wyniku.

Tych uproszczeń nie wolno stosować do produkcji o przewidywanym czasie wykonania dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży lub na rzecz środków trwałych w budowie (z wyjątkiem produkcji rolnej).

KSR 13 potwierdza to uproszczenie oraz wymóg ujawnienia w polityce rachunkowości przyczyn zastosowania uproszczeń.

Metody wyceny – mapa decyzyjna

Poniżej zestaw metod, z krótkim komentarzem „kiedy ma sens" (brak specyficznych ograniczeń branżowych):

- pełny koszt wytworzenia (absorption costing) jest preferowany, gdy:
  - produkcja jest istotna, cykl długi, a raportowanie marży na wyrobach jest ważne,
  - dysponujesz MPK/kluczami alokacji i kontrolą zdolności;
- zgodność z zasadą: koszty bezpośrednie + zmienne pośrednie + stałe pośrednie wg normalnej zdolności (bez kosztów przestojów);
- koszty bezpośrednie, gdy:
  - produkcja w toku jest materialna, ale pełna alokacja kosztów pośrednich jest kosztowna,
  - zamierza się ograniczyć ryzyko „pompowania" wyniku aktywowaniem stałych kosztów;

eprasa.pl f8e114c5c7

Dopuszczalne w uor jako metoda wyceny produkcji w toku (z ograniczeniem 3 miesięcy i brakiem zniekształcenia).

- materiały bezpośrednie, gdy:
  - przerób jest relatywnie mały albo bardzo trudny do wiarygodnego pomiaru,
  - produkcja w toku ma krótki cykl i niską istotność;
- brak wyceny produkcji w toku, gdy (ostrożnie):
  - cykl jest krótki (≤3 miesiące) i analiza istotności potwierdza brak zniekształcenia,
  - przepływy są stabilne i występują niewielkie wahania produkcji w toku.

Procent zaawansowania (% przerobu), gdy:
- jest produkcja zleceniowa/długie kontrakty i wiarygodne mierniki postępu,
- zamierza się spójnie ująć zarówno koszty, jak i (w usługach) przychody proporcjonalnie do postępu.

Przepisy rachunkowe opisują ustalanie przychodów z niezakończonej usługi proporcjonalnie do stopnia zaawansowania oraz przykładowe metody pomiaru (udział kosztów, roboczogodziny, obmiar, inne wiarygodne).

Metody kalkulacji kosztów są bardzo użyteczne jako wzorzec do pomiaru stopnia zaawansowania w wycenie produkcji w toku w projektach/zleceniach.

Metody kalkulacji kosztów

W zależności od rodzaju realizowanej produkcji jednostka dokonuje wyboru metody kalkulacji kosztów, tj.:

- **metoda (kalkulacja) podziałowa** – stosowana przez jednostki produkujące masowo jeden asortyment wyrobów,
- **metoda (kalkulacja) doliczeniowa (zleceniowa)** – stosowana przy produkcji jednostkowej i małoseryjnej, tj. w produkcji niepowtarzalnej w dłuższych okresach.

Kalkulacja podziałowa – prosta i ze współczynnikami

Kalkulacja podziałowa dzieli się na:

- prostą
- ze współczynnikami.

Kalkulacja podziałowa prosta jest najłatwiejszą formą kalkulacji. W tej metodzie koszt jednostkowy ustala się poprzez podzielenie kosztów całkowitych poniesionych w danym okresie przez liczbę jednostek kalkulacyjnych.

Jeśli na koniec okresu sprawozdawczego nie występuje produkcja niezakończona, to za jednostki kalkulacyjne należy przyjąć miary naturalne, np. sztuki, metry, litry.

W sytuacji gdy na koniec okresu wystąpi produkcja niezakończona, wówczas należy ustalić umowne jednostki kalkulacyjne, uwzględniające stopień ukończenia produktów.

eprasa.pl f8e114c5c7

Wówczas należy odpowiedzieć na pytanie: ile, przy danych kosztach produkcji, można by było wytworzyć ekwiwalentnych produktów przetworzonych w 100%.

Metoda zlecenia (job order costing) jest wskazana, gdy każde zlecenie ma własny BOM/trasę (np. narzędziownia, prototypy, maszyny specjalne) – produkcja w toku jest monitorowana na poziomie numeru zlecenia (koszty rzeczywiste lub standard + odchylenia).

Zatem w przypadku produkcji jednostkowej i małoseryjnej, czyli w produkcji niepowtarzalnej w dłuższych odstępach czasu, jednostki stosują do wyliczenia rzeczywistego kosztu wytworzenia danego produktu kalkulację zleceniową. Metoda ta znajduje powszechne zastosowanie w produkcji budowlano-montażowej, w przemyśle odzieżowym itp.

W metodzie kalkulacji zleceniowej przedmiotem kalkulacji są poszczególne zlecenia produkcyjne. Koszty bezpośrednie ujmowane są na odrębnym koncie analitycznym (lub odpowiedniej karcie zlecenia), gdzie następuje doliczenie odpowiedniej części kosztów pośrednich, tzw. narzut kosztów wspólnych.

Zatem na osobnych zleceniach, objętych ewidencją analityczną do konta zespołu 50 „Koszty produkcji podstawowej produkcyjnej", rejestruje się w trakcie okresu wszystkie koszty bezpośrednio związane z danym zleceniem.

Natomiast koszty wydziałowe, będące kosztami wspólnymi dla wszystkich rozpoczętych zleceń, ujmowane są w łącznej wartości dla całego wydziału produkcyjnego i dopiero na koniec okresu podlegają rozliczeniu na poszczególne zlecenia produkcyjne.

W tej metodzie kalkulacji najistotniejszym etapem jest prawidłowy dobór klucza podziałowego kosztów pośrednich. Może nim być np. suma płac bezpośrednich, suma maszynogodzin, roboczogodzin itp.

Wzory i proste kalkulacje

- wycena produkcji w toku metodą „koszty skumulowane" (zlecenie/partia):
  - produkcja w toku = Koszty bezpośrednie skumulowane + Alokowane koszty pośrednie kwalifikowane) – Koszt przekazany do wyrobów gotowych (PW);
- wycena produkcji w toku metodą % zaawansowania (prosta, kosztowa):
  - produkcja w toku = Koszt planowany całkowity zlecenia × % zaawansowania (albo: Koszty poniesione do dnia bilansowego, jeżeli są wiarygodne i kompletne),
  - % zaawansowania (wariant kosztowy) = Koszty poniesione/Szacowany koszt całkowity.

Uwaga: dla rzetelności kluczowe są zasady odcinania kosztów i kontrola „kosztów nieprodukcyjnych" – aby nie weszły do produkcji w toku.

Gdy nie można ustalić kosztu wytworzenia

Ustawa o rachunkowości dopuszcza wycenę według ceny sprzedaży netto podobnego produktu pomniejszonej o przeciętny zysk brutto, a w przypadku produktu w toku także z uwzględnieniem stopnia przetworzenia.

eprasa.pl f8e114c5c7

Diagram przepływu kosztów (logika rachunkowa)

A [Zakup materiałów/koszty zakupu] → B [Magazyn materiałów]

B → C [Materiały wydane do produkcji]

C → D [Produkcja w toku (work in progres – WIP)]

E [Robocizna/koszty wydziałowe] → D [Produkcja w toku (work in progres – WIP)]

D → F [Wyroby gotowe (PW)]

F → G [Sprzedaż]

G → H [Wyroby gotowe (WG)/koszt własny sprzedaży]

D → [niewykorzystane zdolności/straty] → [Wynik okresu]

PRZYKŁAD 4

Kalkulacja podziałowa prosta

Jednostka wytworzyła w danym okresie sprawozdawczym:

- 400 szt. wyrobów gotowych oraz
- 300 szt. wyrobów niezakończonych przetworzonych w 40% z punktu widzenia poniesionych kosztów.

Oznacza to, że jednostka wytworzyła

- 400 szt. wyrobów przetworzonych w 100%, tj. 400 x 100% = 400 jednostek kalkulacyjnych (j.k.), oraz
- 300 szt. wyrobów przetworzonych w 40%, tj. 300 x 40% = 120 jednostek kalkulacyjnych (j.k.).

Razem: 520 jednostek kalkulacyjnych (j.k.).

Jak można zauważyć, procedura obliczania jednostek kalkulacyjnych sprowadza się zatem do ustalenia liczby wyrobów gotowych (przetworzonych w 100%), które można by było wytworzyć przy danych nakładach produkcyjnych.

PRZYKŁAD 5

Kalkulacja podziałowa prosta

W bieżącym okresie spółka „A" poniosła następujące koszty:

- produkcji w wysokości 100 000 zł,
- sprzedaży w wysokości 10 000 zł,
- ogólnego zarządu w wysokości 25 000 zł.

eprasa.pl f8e114c5c7

W bieżącym okresie wyprodukowano 2000 szt. wyrobów gotowych oraz 1000 szt. produktów niezakończonych zaawansowanych w 50% z punktu widzenia poniesionych kosztów.

Wyroby gotowe przyjęto do magazynu w koszcie planowanym ustalonym na poziomie 35 zł/szt.

Ważne! Koszty ogólnego zarządu i koszty sprzedaży nie są kosztami produkcyjnymi, zatem w całości obciążają wynik danego okresu. Oznacza to, że podstawą do przeprowadzenia kalkulacji jednostkowego kosztu wytworzenia wyrobów są jedynie koszty produkcji.

Kalkulacja jednostkowego kosztu wytworzenia

1. Ustalenie umownych jednostek kalkulacyjnych (j.k.):
   - wyroby gotowe:
     2000 szt. przetworzonych w 100% = 2000 x 100% = 4600 j.k.
   - produkcja niezakończona:
     1000 szt. przetworzonych w 50% = 1000 x 50% = 500 j.k.
   - razem: 2000 + 500 = 2500 j.k.

   Przy poniesionych kosztach można by było wytworzyć 2500 umownych wyrobów przetworzonych w 100% z punktu widzenia poniesionych kosztów.

   W pewnym uproszczeniu można także stwierdzić, że zamiast rozpoczynać produkcję 1000 szt. i przetworzyć je jedynie w 50%, to można było wyprodukować 500 wyrobów gotowych.
2. Ustalenie kosztu wytworzenia jednej jednostki kalkulacyjnej
   *) sposób I
   - koszty produkcji: 100 000 zł,
   - jednostki kalkulacyjne: 2500 j.k.

   100 000 zł : 2500 j.k. = 40 zł/j.k.
   *) sposób II
   100 000 : (2000 + 1000 x 50%) = 100 000 : 2500 j.k. = 40 zł/j.k.
3. Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia wyrobów gotowych i produktów niezakończonych:
   - wyroby gotowe:
     2000 j.k. x 40 zł/j.k. = 80 000 zł lub
   - produkcja niezakończona:
     500 j.k. x 40 zł/j.k. = 20 000 zł
4. Wycena wyrobów zakończonych w koszcie planowanym oraz ustalenie odchyleń od kosztu planowanego:

   2000 szt. x 35 zł/szt. = 70 000 zł

   2000 szt. x (40 zł/szt. – 35 zł/szt.) = 10 000 zł

eprasa.pl f8e114c5c7

Ewidencja księgowa:

1. Przyjęcie na magazyn wyrobów gotowych w planowanym koszcie wytworzenia

   2000 szt. x 35 zł/szt. = 70 000 zł

   Wn konto 60-1 „Produkty gotowe" 70 000

   Ma konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności" 70 000

2. Przeksięgowanie rzeczywistego koszty wytworzenia wyrobów gotowych

   2000 j.k. x 40 zł/j.k. = 80 000 zł

   Wn konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności" 80 000

   Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej" 80 000

3. Przeksięgowanie odchyleń przypadających na wyroby gotowe przyjęte do magazynu

   80 000 zł – 70 000 zł = 10 000 zł

   Wn konto 62-1/2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych" 10 000

   Ma konto 58 „Rozliczenie kosztów działalności" 10 000

4. Przeksięgowanie produkcji w toku

   500 j.k. x 40 zł/j.k. = 20 000 zł

   Wn konto 60-3 „Produkcja w toku" 20 000

   Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej" 20 000

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej"

*)	100 000	80 000	(2
		20 000	(4

54 „Koszty sprzedaży"

*)	10 000		

55 „Koszty ogólnego zarządu"

*)	25 000		

58 „Rozliczenie kosztów działalności"

2)	80 000	70 000	(1
		10 000	(3

60-1 „Produkty gotowe"

1)	70 000		

62-1/2 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów gotowych"

3)	10 000		

60-3 „Produkcja w toku"

4)	20 000		

eprasa.pl f8e114c5c7

Wartość bilansowa zapasów:

- wyroby gotowe: 70 000 zł + 10 000 zł = 80 000 zł,
- produkcja niezakończona: 20 000 zł,
- razem: 100 000 zł.

PRZYKŁAD 6

Kalkulacja podziałowa prosta

W jednostce produkcyjnej w okresie sprawozdawczym wyprodukowano 10 000 szt. wyrobów gotowych i 5000 szt. produktów niezakończonych przetworzonych w 40% z punktu widzenia kosztów przerobu.

Koszty produkcji w danym okresie kształtowały się następująco:

- materiały bezpośrednie: 150 000 zł,
- płace bezpośrednie: 240 000 zł,
- koszty wydziałowe: 60 000 zł,
- razem: 450 000 zł.

Wycena według rzeczywistego kosztu wytworzenia

Materiały bezpośrednie wydawane są do produkcji w całości z chwilą rozpoczęcia produkcji, a koszty przerobu (płace bezpośrednie i koszty wydziałowe) ponoszone są sukcesywnie, czyli proporcjonalnie do stopnia zaawansowania produktów.

W związku z tym, że koszty materiałów bezpośrednich ponoszone są w całości w momencie rozpoczęcia produkcji każdej sztuki produktu, a pozostałe koszty – proporcjonalnie do stopnia zaawansowania produktów, dlatego ich kalkulację należy przeprowadzić osobno.

1. Rozliczenie kosztów materiałów bezpośrednich:

- ustalenie liczby jednostek kalkulacyjnych:

  dla każdego rozpoczętego produktu, niezależnie od stopnia jego zaawansowania, materiały bezpośrednie wydane są w całości. Dlatego podstawą do ich rozliczenia są wszystkie sztuki wyrobów gotowych i produktów niezakończonych:

  10 000 szt. wyrobów gotowych,

  5000 szt. produktów niezakończonych,

  razem 15 000 szt.

- ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia, z punktu widzenia poniesionych kosztów materiałów bezpośrednich:

  150 000 zł : 15 000 szt. = 10 zł/szt.

2. Rozliczenie kosztów przerobu (płac bezpośrednich i kosztów wydziałowych):

eprasa.pl f8e114c5c7

przy rozliczeniu kosztów przerobu należy uwzględnić stopień zaawansowania produktów

– ustalenie liczby jednostek kalkulacyjnych:

  10 000 szt. wyrobów przetworzonych w 100% = 10 000 j.k.,

  5000 szt. wyrobów przetworzonych w 40% = 2000 j.k.,

  razem 12 000 j.k.

– ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia z punktu widzenia poniesionych kosztów płac bezpośrednich:

  240 000 zł : 12 000 szt. = 20 zł/j.k.

– ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia z punktu widzenia poniesionych kosztów wydziałowych:

  60 000 zł : 12 000 szt. = 5 zł/j.k.

Pozycja kalkulacyjna	Poniesione koszty (w zł)	Jednostki kalkulacyjne	Jednostkowy koszt wytworzenia (zł/szt.)	
			wyrobu gotowego	produkcji w toku
Materiały bezpośrednie	150 000	15 000	10	10
Place bezpośrednie	240 000	12 000	20	8 (20 x 40%)
Koszty wydziałowe	60 000	12 000	5	2 (5 x 40%)
RAZEM	450 000	x	35	20

Ewidencja księgowa:

1. Przyjęcie na magazyn wyrobów gotowych w rzeczywistym koszcie wytworzenia
   10 000 szt. x 35 zł/szt. = 350 000 zł
   Wn konto 60-1 „Produkty gotowe” 350 000
   Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej” 350 000
2. Przeksięgowanie produkcji w toku
   5000 szt. x 20 zł/j.k. = 100 000 zł
   Wn konto 60-3 „Produkcja w toku” 100 000
   Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej” 100 000

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”

*)	450 000	350 000	(1
		100 000	(2

60-1 „Produkty gotowe”

1)	350 000		

60-3 „Produkcja w toku”

2)	100 000		

Wartość bilansowa zapasów:

– wyroby gotowe: 350 000 zł,
– produkcja niezakończona: 100 000 zł,
– razem: 450 000 zł.

eprasa.pl f8e114c5c7

PRZYKŁAD 7

Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami

(na podstawie przykładu 6 do pkt 11.6. KSR 13)

Kalkulacja kosztów produktów przy zastosowaniu uproszczeń wynikających z zapisów art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy (w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewyceniana w ogóle)

Przedsiębiorstwo X produkuje swetry wełniane w dwóch typach – kardigany i swetry rozpinane. Na kardigan zużywa się 1 kg włóczki, na sweter rozpinany – 0,5 kg włóczki.

Tabela 1. Koszty zarejestrowane na koncie produkcji podstawowej

Wyszczególnienie	Remanent początkowy produkcji w toku (w zł)	Koszty bieżącego okresu (w zł)
Materiały bezpośrednie	3000,00	82 000,00
Koszty przerobu	2000,00	21 000,00
Razem	5000,00	103 000,00

W bieżącym okresie przekazano do magazynu:
- 1200 szt. kardiganów i
- 1400 szt. swetrów rozpinanych.

Na podstawie inwentaryzacji przeprowadzonej na dzień bilansowy stan produkcji w toku wynosił 400 szt. swetrów rozpinanych, przerobionych w 50% z punktu widzenia poniesionych kosztów produkcji.

Wariant A

Kalkulacja kosztu wytworzenia wyrobów i produktów w toku

Produkowane są dwa wyroby, różniące się wielkością zużycia surowca. Przy kalkulacji zostały uwzględnione różnice wynikające z wagi zużytego surowca. Na kardigan zużywa się 1 kg włóczki, na sweter rozpinany – 0,5 kg włóczki.

Liczba umownych jednostek współczynnikowych (przy sprowadzeniu wykonanej produkcji do wspólnego mianownika, po przeliczeniu na wyroby całkowicie zakończone, wyniesie:

1) wyroby gotowe: (1200 szt. x 1,0 + 1400 szt. x 0,5) przerobionych w 100% 1900 j.
2) plus produkcja niezakończona: 400 szt. x 0,5 przerobionych w 50% 100 j.
3) razem wielkość umownych jednostek współczynnikowych 2000 j.

- ustalenie ilości jednostek współczynnikowych:
  (1200 szt. x 1,0) + (1400 szt. x 0,5) + [(400 szt. x 0,5) x 0,5]
  = 1200 j. + 700 j. + 100 j. = 2000 j.
- ustalenie kosztu jednostki współczynnikowej:
  (5000 zł + 103 000 zł) : 2000 j. = 54 zł
- ustalenie kosztu jednostkowego:

eprasa.pl f8e114c5c7

– kardigany: 54 x 1 = 54 zł,

– swetry rozpinane: 54 x 0,5 = 27 zł.

Wycena produkcji wykonanej w bieżącym okresie:

1) wyroby gotowe, w tym:	102 600 zł
– kardigany: 1200 szt. x 54 zł	64 800 zł
– swetry rozpinane: 1400 szt. x 27 zł	37 800 zł
2) plus produkcja niezakończona – swetry rozpinane: 400 szt. x 13,5	5 400 zł*)
Razem:	108 000 zł

*) Saldo konta „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej".

Przy założeniu, że wszystkie wyroby gotowe zostały sprzedane za kwotę 120 000 zł, wynik brutto wyniesie 17 400 zł (120 000 zł – 102 600 zł).

Ewidencja księgowa:

1. Poniesione w bieżącym okresie koszty według rodzajów (bezpośrednio produkcyjne)

   Wn konto 40 „Koszty według rodzajów" 103 000

   Ma różne konta 103 000

2. Przeniesienie kosztów bezpośrednio produkcyjnych – koszty według funkcji

   Wn konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej" 103 000

   Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów rodzajowych" 103 000

3. Przyjęcie wyprodukowanych wyrobów do magazynu (PW)

   Wn konto 60-1 „Produkty gotowe" 102 600

   Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej" 102 600

4. Sprzedaż produktów (FS) (pominięto VAT)

   Wn konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami" 120 000

   Ma konto 70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów" 120 000

5. Wydanie sprzedanych wyrobów (WZ)

   Wn konto 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów" 102 600

   Ma konto 60-1 „Produkty gotowe" 102 600

40 „Koszty według rodzajów"

Sp.)	5 000		
1)	103 000		

Różne konta

	5 000	(Sp.
	103 000	(1

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej")**

Sp.)	5 000	102 600	(3
2)	103 000		

49 „Rozliczenie kosztów rodzajowych"

	5 000	(Sp.
	103 000	(2

eprasa.pl f8e114c5c7

60-1 „Produkty gotowe”				70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”			
3)	102 600	102 600	(5	5)	102 600		

70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”			20 „Rozrachunki z odbiorcami		
	120 000	(4	4)	120 000	

**) Saldo konta 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej” – stanowi wartość produkcji w toku.

Wariant B

Kalkulacja kosztu wytworzenia wyrobów po podjęciu decyzji o niewycenianiu produkcji w toku

Po przeprowadzonej analizie stanów produkcji niezakończonej w kolejnych okresach sprawozdawczych uznano, że jej udział w kosztach wytwarzania jest nieznaczący i kształtuje się na podobnym poziomie na koniec kolejnych okresów. Postanowiono nie wyceniać produkcji w toku.

- liczba umownych jednostek współczynnikowych:
  - wyroby gotowe
    (1200 szt. x 1 + 1400 szt. x 0,5) przerobionych w 100% = 1900 j.
- ustalenie kosztu jednostki współczynnikowej:
  (5000 zł + 103 000 zł) : 1900 j. = 56,84 zł
- ustalenie kosztu jednostkowego:
  - kardigany: 56,84 x 1,0 = 56,842 zł
  - swetry rozpinane: 56,84 x 0,5 = 28,421 zł
- wycena produkcji wykonanej w bieżącym okresie:
  wyroby gotowe, w tym: ***)
  – kardigany: 1200 szt. x 56,84 zł = 68 210,4 zł
  – swetry rozpinane: 1400 szt. x 28,42 zł = 39 789,6 zł

Razem 108 000 zł

***) Brak produkcji w toku.

Przy założeniu, że wszystkie wyroby gotowe zostały sprzedane za kwotę 120 000 zł, wynik brutto wyniesie 12 000 zł (120 000 zł – 108 000 zł).

Ewidencja księgowa:

1. Poniesione, w bieżącym okresie, koszty według rodzajów (bezpośrednio produkcyjne)

	Wn konto 40 „Koszty według rodzajów”	103 000
	Ma różne konta	103 000

2. Przeniesienie kosztów bezpośrednio produkcyjnych – koszty według funkcji

	Wn konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	103 000
	Ma konto 49 „Rozliczenie kosztów rodzajowych”	103 000

eprasa.pl f8e114c5c7

3. Przyjęcie wyprodukowanych wyrobów do magazynu (PW)

	Wn konto 60-1 „Produkty gotowe”	108 000
	Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”	108 000

4. Sprzedaż produktów (FS) (pominięto VAT)

	Wn konto 20 „Rozrachunki z odbiorcami”	120 000
	Ma konto 70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”	120 000

5. Wydanie sprzedanych wyrobów (WZ)

	Wn konto 70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”	108 000
	Ma konto 60-1 „Produkty gotowe”	108 000

40 „Koszty według rodzajów”

*)	5 000		
1)	103 000		

Różne konta

	5 000	(*
	103 000	(1

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”

*)	5 000	108 000	(3
2)	103 000		

49 „Rozliczenie kosztów rodzajowych”

	5 000	(*
	103 000	(2

60-1 „Produkty gotowe”

3)	108 000	108 000	(5

70-1 „Koszt wytworzenia sprzedanych produktów”

5)	108 000	

70-0 „Przychody ze sprzedaży produktów”

	120 000	(4

20 „Rozrachunki z odbiorcami”

4)	120 000	

W wariancie B wynik jest niższy niż w wariancie A o 31% z uwagi na odniesienie w koszty wyrobów gotowych wartości całej produkcji w toku.

PRZYKŁAD 8

Wycena według skorygowanych cen sprzedaży netto

(na podstawie przykładu 7 do pkt 11.7. KSR 13)

Wycena produktów, gdy nie jest możliwe, zgodnie z art. 28 ust. 3 ustawy, ustalenie kosztu wytworzenia produktu

Część A

Przedsiębiorstwo „S” wytwarza w wydziałach produkcyjnych A i B dwa wyroby: X i Y.

- W wydziale A następuje obróbka maszynowa, której czas jest różny dla:
  - wyrobu X i
  - wyrobu Y.
- W wydziale B odbywa się ręczne składanie wyrobu finalnego.

Informacje o cenie sprzedaży, danych operacyjnych produkcji i sprzedaży oraz kosztach bezpośrednich przedstawia tabela 2.

eprasa.pl f8e114c5c7

Tabela 2. Dane o produkcji i sprzedaży

	Wyrób X	Wyrób Y
Cena sprzedaży	200 zł/szt.	280 zł/szt.
Cena ewidencyjna (koszt planowany)	128 zł/szt.	246 zł/szt.
Dane operacyjne:		
Wyroby wykonane w 100%	12 000 szt.	20 000 szt.
Wyroby sprzedane w okresie	6 000 szt.	12 000 szt.
Zapas wyrobów na koniec okresu	6 000 szt.	8 000 szt.

Zarząd uznał, że nie ma możliwości ustalenia kosztu wytworzenia produktów, i podjął decyzję o wycenie produktów X i Y według skorygowanych cen sprzedaży netto.

Wariant 1

Biorąc pod uwagę ceny sprzedaży podobnych produktów na rynku, należy stwierdzić, że przewidywane koszty sprzedaży oraz przeciętnie osiągany przy sprzedaży tych produktów zysk brutto ze sprzedaży ustalono skorygowaną cenę sprzedaży netto:

- wyrobu X na poziomie 140 zł/szt.,
- wyrobu Y na poziomie 196 zł/szt.

Zarejestrowane w przedsiębiorstwie rzeczywiste bezpośrednie koszty produkcyjne wyniosły 720 000 zł:

- wyroby X: 240 000 zł,
- wyroby Y: 480 000 zł.

Zarejestrowane w przedsiębiorstwie rzeczywiste pośrednie koszty produkcyjne wyniosły 6 962 825 zł w:

- wydziale A: 5 061 500 zł,
- wydziale B: 1 901 325 zł.

Razem koszty rzeczywiście poniesione:

720 000 zł + 6 962 825 zł = 7 682 825 zł

- ustalenie wartości zapasów według skorygowanej ceny sprzedaży netto
  - wyroby X: 6000 szt. × 140 = 840 000,00
  - wyroby Y: 8000 szt. × 196 = 1 568 000,00

Razem zapasy wyrobów gotowych = 2 408 000,00

- ustalenie wartości sprzedanych wyrobów

koszty faktycznie poniesione	7 682 825,00
minus zapasy według skorygowanej ceny sprzedaży netto	2 408 000,00
rzeczywisty koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów	5 274 825,00

eprasa.pl f8e114c5c7

Kalkulacja wyniku brutto na sprzedaży produktów

Przychody ze sprzedaży	4 560 000,00
Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	5 274 825,00
Wynik brutto na sprzedaży	–714 825,00

Wariant 2

Przy przyjęciu przez zarząd skorygowanej ceny sprzedaży dla:

- wyrobu X: 100 zł,
- wyrobu Y: 120 zł

wynik brutto ze sprzedaży produktów kształtowałby się następująco:

- ustalenie wartości zapasów według skorygowanej ceny sprzedaży netto dla wyrobu X 100 zł i wyrobu Y 120 zł

– wyroby X: 6000 szt. × 100 =	600 000,00
– wyroby Y: 8000 szt. × 120 =	960 000,00
Razem zapasy wyrobów gotowych	1 560 000,00

- ustalenie wartości sprzedanych wyrobów

koszty faktycznie poniesione	7 682 825,00
minus zapasy według skorygowanej ceny sprzedaży netto	1 560 000,00
rzeczywisty koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów	6 122 825,00

Kalkulacja wyniku brutto na sprzedaży produktów

Przychody ze sprzedaży	4 560 000,00
Koszty wytworzenia sprzedanych produktów	6 122 825,00
Wynik brutto na sprzedaży	–1 562 825,00

Wariant 3

Wynik brutto na sprzedaży ustalony w oparciu o informacje o kosztach (por. zał. 1 przykład 3 do pkt 10.7. KSR 13 – ustalanie kosztów wytworzenia produktów, gdy przypisuje się koszty bezpośrednie i koszty pośrednie do produktów w wysokości kosztów planowanych) kształtował się następująco:

przychody ze sprzedaży	4 560 000,00
minus koszty wytworzenia sprzedanych produktów	3 804 060,00
minus koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	1 080 888,00
wynik brutto na sprzedaży	– 324 948,00

Podsumowując:

Przy przyjęciu przez zarząd decyzji o wycenie produktów X i Y według skorygowanych cen sprzedaży netto wynik sprzedaży brutto zależy od skorygowanych cen sprzedaży netto przyjętych przy wycenie produktów.

eprasa.pl f8e114c5c7

Wariant 1

Przy przyjęciu przez zarząd skorygowanej ceny sprzedaży dla wyrobu X 140 zł i wyrobu Y 196 zł wynik brutto ze sprzedaży produktów kształtował się na poziomie: – 714 825,00 zł.

Wariant 2

Przy przyjęciu przez zarząd skorygowanej ceny sprzedaży dla wyroby X 100 zł i wyrobu Y 120 zł wynik brutto ze sprzedaży produktów kształtował się na poziomie: – 1 562 825,00 zł.

Wynik brutto jest kształtowany poprzez przyjęcie przez zarząd skorygowanej ceny sprzedaży. Przy tym rozwiązaniu zarząd nie otrzymuje informacji o kosztach niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

PRZYKŁAD 9

Kalkulacja zleceniowa

W jednostce produkcyjnej „B" wykonano w bieżącym okresie sprawozdawczym dwa zlecenia:

- w ramach zlecenia I – 90 000 szt. wyrobów „długopisy",
- w ramach zlecenia II – 240 000 szt. wyrobów „ołówki".

W związku z wykonywanymi zleceniami poniesiono następujące koszty:

Pozycja kalkulacyjna	Zlecenie I	Zlecenie II	Razem
Materiały bezpośrednie	300 000	510 000	810 000
Płace bezpośrednie	100 000	300 000	400 000
Koszty wydziałowe	?	?	200 000
RAZEM	?	?	1 410 000

Koszty wydziałowe rozlicza się proporcjonalnie do kosztów płac bezpośrednich.

1. Rozliczenie kosztów wydziałowych (pośrednich)
   - ustalenie wskaźnika, narzutu kosztów wydziałowych:
     W = (200 000 : 400 000) x 100% = 50%
   - obliczenie kosztów wydziałowych obciążających poszczególne zlecenia:
     zlecenie I: 100 000 x 50% = 50 000 zł
     zlecenie II: 300 000 x 50% = 150 000 zł

   Razem: 200 000 zł

eprasa.pl f8e114c5c7

2. Ustalenie jednostkowego kosztu wytworzenia wyrobów

Pozycja kalkulacyjna	Zlecenie I – „długopisy”	Zlecenie II – „ołówki”	Razem
Materiały bezpośrednie	300 000	510 000	810 000
Płace bezpośrednie	100 000	300 000	400 000
Koszty wydziałowe	50 000	150 000	200 000
RAZEM	450 000	960 000	1 410 000

– wyrób „długopisy”
(300 000 + 100 000 + 50 000) : 90 000 szt. = 5 zł/szt.

– wyrób „ołówki”
(510 000 + 300 000 + 150 000) : 240 000 szt. = 4 zł/szt.

Ewidencja księgowa:

1. Przeksięgowanie kosztów wydziałowych

Wn konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”
– zlecenie I 50 000

Wn konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”
– zlecenie II 150 000

Ma konto 52 „Koszty wydziałowe (pośrednie)” 200 000

2. Przekazanie wyrobów gotowych do magazynu – długopisy (90 000 szt.)

Wn konto 60-1 „Produkty gotowe” – długopisy 450 000

Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”
– zlecenie I 450 000

3. Przekazanie wyrobów gotowych do magazynu – ołówki (240 000 szt.)

Wn konto 60-1 „Produkty gotowe” – ołówki 960 000

Ma konto 50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej”
– zlecenie II 960 000

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej – Zlecenie I”

*)	400 000	450 000	(2
1)	50 000		

50 „Koszty działalności podstawowej produkcyjnej – Zlecenie II”

*)	810 000	960 000	(3
1)	150 000		

52 „Koszty wydziałowe”

*)	200 000	200 000	(1

60-1 „Produkty gotowe – długopisy”

2)	450 000	

60-1 „Produkty gotowe – ołówki”

3)	960 000	

eprasa.pl f8e114c5c7

PRZYKŁAD 10

Spółka MAXI zajmuje się produkcją wyrobów: A, B, C.

Dane charakteryzujące prowadzoną działalność są następujące:

Wyszczególnienie	Wyrób A	Wyrób B	Wyrób C
Produkcja = sprzedaż w sztukach	4 000	2 000	8 000
Jednostkowa cena sprzedaży w zł	80	30	100
Jednostkowe koszty bezpośrednie w zł	8	10	20
Jednostkowe koszty pośrednie zmienne w zł	12	14	8
Koszty pośrednie stałe w zł	280 000		

Pomiar zdolności produkcyjnych następuje za pomocą maszynogodzin (mh) przepracowanych w związku z procesem produkcji wyrobów.

Na wytworzenie sztuki każdego produktu niezbędne są 4 mh.

Normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych za dany okres wynosi 70 000 mh.

Podstawą rozliczenia kosztów pośrednich stałych są maszynogodziny.

Zarząd spółki, opierając się na rzeczywistych wynikach brutto ze sprzedaży, podjął decyzję o rezygnacji z produkcji wyrobu B.

W związku z tą decyzją oczekuje się poprawy rentowności działalności całej spółki.

Wyliczenie wyniku brutto na sprzedaży produktów przed rezygnacją z produkcji wyrobu B:

Wyszczególnienie i obliczenia	Wyrób A	Wyrób B	Wyrób C	RAZEM
1	2	3	4	5
Liczba maszynogodzin (mh) na sztukę	4000 × 4 = 16 000	2000 × 4 = 8000	8000 × 4 = 32 000	56 000 mh
Przychody ze sprzedaży	4000 × 80 = 320 000	2000 × 30 = 60 000	8000 × 100 = 800 000	1 180 000
Koszty bezpośrednie	4000 × 8 = 32 000	2000 × 10 = 20 000	8000 × 20 = 160 000	212 000
Koszty pośrednie zmienne	4000 ×12 = 48 000	2000 × 14 = 28 000	8000 × 8 = 64 000	140 000
Uzasadnione koszty pośrednie stałe*	16 000 × 4 = 64 000	8000 × 4 = 32 000	32 000 × 4 = 128 000	224 000
Koszty wytworzenia wyrobów	144 000	80 000	352 000	576 000
Jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów	36	40	44	xxx

eprasa.pl f8e114c5c7

1	2	3	4	5
Wynik na wyrobach	176 000	–20 000	448 000	604 000
Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	(70 000 mh – 56 000 mh) x 4			56 000
Łączny wynik brutto na sprzedaży	xxx			548 000

** Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich stałych: 280 000 zł : 70 000 mh = 4 mh.*

Wyliczenie wyniku brutto na sprzedaży produktów w sytuacji rezygnacji z produkcji wyrobu B:

Wyszczególnienie	Wyrób A	Wyrób C	RAZEM
Liczba maszynogodzin (mh) na sztukę	4000 × 4 = 16 000	8000 × 4 = 32 000	48 000 mh
Przychody ze sprzedaży	4000 × 80 = 320 000	8000 × 100 = 800 000	1 120 000
Koszty bezpośrednie	4000 × 8 = 32 000	8000 × 20 = 160 000	192 000
Koszty pośrednie zmienne	4000 ×12 = 48 000	8000 × 8 = 64 000	112 000
Uzasadnione koszty pośrednie stałe	16 000 × 4 = 64 000	32 000 × 4 = 128 000	192 000
Koszty wytworzenia wyrobów	144 000	352 000	496 000
Jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów	36	44	xxx
Wynik na wyrobach	176 000	448 000	624 000
Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych	(70 000 mh – 48 000 mh) x 4		88 000
Łączny wynik brutto na sprzedaży	xxxxx		536 000

Jednostkowa cena sprzedaży wyrobu B, która zapewniłaby uzyskanie marży w wysokości niezbędnej na pokrycie kosztów pośrednich stałych obciążających, zgodnie z przyjętymi zasadami, jednostkowy koszt wytworzenia wyrobów wynosi 40.

Różnice między ewidencją magazynową a księgową

Dlaczego te ewidencje „muszą się różnić", ale nie mogą się rozjeżdżać?

Ewidencja magazynowa (logistyka/system finansowo-księgowy/system gospodarki magazynowej) zwykle odpowiada na pytania: co, gdzie i w jakiej ilości jest fizycznie, często w czasie rzeczywistym.

eprasa.pl f8e114c5c7

Ewidencja księgowa odpowiada na pytanie: jaka jest wartość aktywów i kosztów zgodnie z zasadami rachunkowości (z kontrolą okresu sprawozdawczego, zasadą ostrożności i metodami wyceny).

Ustawa o rachunkowości wymaga prowadzenia ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej) i pozostawia kierownikowi jednostki wybór metody prowadzenia ewidencji dla grup rzeczowych aktywów obrotowych: ilościowo-wartościowej, ilościowej (z wyceną co najmniej na koniec okresu), wartościowej (dla detalu) albo „odpisywania w koszty" przy zakupie/wytworzeniu z korektą stanu nie później niż na dzień bilansowy.

Tabela porównawcza: magazyn vs księgi rachunkowe

Obszar	Ewidencja magazynowa (operacyjna)	Ewidencja księgowa (finansowa)	Typowe źródło rozbieżności
Cel	Kontrola ilości, lokalizacji, rotacji, kompletacji	Wycena aktywów, kosztów i wyniku zgodnie z uor/MSSF	Inny poziom szczegółowości (system sukcesywnego zarządzanie towarami – SKU vs grupy), inne czasy aktualizacji
Jednostki	Naturalne (szt., kg, m)	Pieniężne + (czasem) naturalne w księgach pomocniczych	Brak konwersji jednostek/ błędy BOM
Moment ujęcia	Często „data operacji" (WZ, PZ, RW)	„Odcinanie" na okres sprawozdawczy, dowody księgowe	Przesunięcia między magazynem a fakturą
Ceny	Cena ewidencyjna/średnia/ partia/FIFO w systemie	Metoda rozchodu i wyceny wg polityki (np. średnia ważona, FIFO, LIFO w uor)	Inne algorytmy wyceny i inaczej liczone koszty zakupu
Produkcja w toku	Statusy operacyjne (operacje, marszruty, skanowanie)	Aktywowanie produkcji w toku wg przyjętej metody, istotności i ograniczeń	Brak wiarygodnych mierników postępu/brak „cut-off" operacji
Inwentaryzacja	Spis cykliczny, różnice ilościowe	Obowiązek inwentaryzacji i rozliczenia różnic w księgach roku obrotowego	Różne momenty „zamrożenia" stanów, brak uzgodnień
Kontrola	KPI: OTIF (wskaźnik terminowości i pełnej realizacji zamówień), rotacja, nie występują braki	KPI: marża, wynik, rzetelność sprawozdania	Presja wyniku vs realia magazynu

Podstawa do powiązania systemów to inwentaryzacja i uzgodnienia.

Ustawa o rachunkowości wymaga spisu z natury i rozliczenia różnic (udokumentowanie, wyjaśnienie, ujęcie w księgach roku, którego dotyczy termin inwentaryzacji).

Ceny ewidencyjne i odchylenia – praktyczny „most" między magazynem a księgami

Ustawa o rachunkowości dopuszcza ujmowanie rzeczowych aktywów obrotowych w księgach w cenach przyjętych do ewidencji z uwzględnieniem różnic między tymi cenami

eprasa.pl f8e114c5c7

a rzeczywistymi cenami nabycia/zakupu/kosztami wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość w cenach ewidencyjnych doprowadza się do poziomu wymaganej wyceny (nie wyżej niż cena sprzedaży netto). Dodatkowo ustawa wskazuje specyfikę produktów, gdy stosuje się koszty planowane (różnice nieznaczne).

KSR 13 opisuje możliwość ujmowania produktów w cenach przyjętych do ewidencji oraz wymóg doprowadzenia tej wyceny do poziomu nie wyższego od ceny sprzedaży netto na dzień bilansowy.

Odpisy aktualizujące zapasy

Kiedy powstaje przesłanka odpisu uor (podejście „cena sprzedaży netto")

Rzeczowe składniki aktywów obrotowych wycenia się według cen nabycia/kosztów wytworzenia nie wyższych od cen sprzedaży netto na dzień bilansowy. To oznacza, że spadek możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto poniżej kosztu wymaga „zejścia" z wartością bilansową.

MSR 2 (podejście „lower of cost and NRV")

Zapasy wycenia się w niższej z wartości: koszt i NRV (net realisable value). NRV to szacowana cena sprzedaży w zwykłym toku działalności pomniejszona o koszty dokończenia i koszty niezbędne do sprzedaży.

Mechanizm obliczeń (praktyczny algorytm):

- Segmentacja zapasów – przynajmniej wg grup ryzyka (zaleganie/rotacja, uszkodzenia, przeterminowanie, zmiana specyfikacji). MSR 2 wskazuje, że odpisy zwykle robi się „pozycja po pozycji", choć czasem dopuszczalne jest grupowanie podobnych pozycji.
- Ustalenie NRV/ceny sprzedaży netto – cena sprzedaży (realistyczna) − koszty doprowadzenia do sprzedaży (np. kompletacja, pakowanie, transport, prowizje/marketing zależnie od definicji „niezbędne do sprzedaży").
- Porównanie z kosztem: odpis = max (0, koszt − NRV).
- Ujęcie księgowe – w uor odpisy aktualizujące zapasy ujmuje się w pozostałych kosztach operacyjnych.
- Weryfikacja w kolejnych okresach – w MSR 2, gdy przesłanki odpisu ustają lub NRV rośnie, dokonuje się odwrócenia odpisu (do wysokości pierwotnego odpisu).

Skutki księgowe i podatkowe (CIT) – różnice „bilans vs podatek"

Bilansowo (uor) odpis aktualizujący zapasy obciąża pozostałe koszty operacyjne.

Podatkowo (CIT) co do zasady wyłącza z kosztów uzyskania przychodów „odpisy aktualizujące", przewidując wyjątek głównie dla odpisów dotyczących należności (po spełnie-

eprasa.pl f8e114c5c7

niu warunków). To oznacza, że odpis aktualizujący zapasów ujęty bilansowo zazwyczaj nie jest kosztem podatkowym w momencie utworzenia.

Kiedy koszt „wraca" podatkowo

Typowy mechanizm jest pośredni, tj. koszty zapasów są co do zasady kosztami bezpośrednio związanymi z przychodami i są potrącalne w roku, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody (sprzedaż), z regułami granicznymi czasowymi powiązanymi m.in. ze sporządzeniem sprawozdania finansowego/zeznania.

W konsekwencji odpis bilansowy może tworzyć różnicę przejściową i wpływać na podatek odroczony (jeżeli jednostka go ustala).

Uwaga: uproszczenie „bez odpisów" w jednostkach mikro i małych – KSR 16 wskazuje, że część jednostek (mikro/małe) może, na podstawie przepisów o możliwości rezygnacji z zasady ostrożności w pewnych zakresach, zrezygnować z dokonywania odpisów aktualizujących, ale wymaga to spełnienia przesłanek i świadomej oceny skutków informacyjnych.

PRZYKŁAD 11

Odpis aktualizujący wartość zapasów (bilans) + konsekwencja podatkowa (schemat)

Założenia:

- koszt wytworzenia wyrobu = 100 zł/szt.,
- NRV = 70 zł/szt.,
- zapas = 500 szt.,
- odpis = (100 − 70) × 500 = 15 000 zł.

Bilansowo jest to koszt okresu, a podatkowo to zwykle brak KUP w momencie utworzenia (powstaje różnica przejściowa, jeśli liczony jest podatek odroczony).

Wpływ zapasów na wynik finansowy

Mechanizm „aktywowanie kosztów" zmienia moment obciążenia wyniku.

Istota jest wspólna dla uor i MSR 2 – koszt wytworzenia/nabycia zapasu pozostaje w aktywach do momentu sprzedaży. Gdy zapasy są sprzedane, ich wartość bilansowa staje się kosztem okresu (WG/koszt własny sprzedaży).

W polskim sprawozdaniu wynik zależy także od wybranego wariantu rachunku zysków i strat:

- wariant kalkulacyjny pokazuje m.in. „koszt wytworzenia sprzedanych produktów" jako element kosztu własnego sprzedaży,
- wariant porównawczy zawiera pozycję „Zmiana stanu produktów (zwiększenie – dodatnie, zmniejszenie – ujemne)" oraz „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby", co wprost „koryguje" wynik o akumulację/uwolnienie kosztów w zapasach.

eprasa.pl f8e114c5c7

Tabela porównawcza metod wyceny zapasów/produkcja w toku i konsekwencji dla wyniku

Metoda/decyzja	Co trafia do aktywów (zapas/WIP)	Co trafia w koszty okresu	Typowy wpływ na wynik w krótkim terminie	Główne ryzyko/komentarz
Pełny koszt wytworzenia	Koszty bezpośrednie + kwalifikowane koszty pośrednie (stałe wg normalnej zdolności)	Niewykorzystane zdolności, koszty sprzedaży i administracyjne (poza wyjątkami)	Wyższy wynik przy wzroście zapasów (część kosztów „zostaje" w aktywach)	Ryzyko „nadprodukcji" i zaniżania kosztu okresu przez nadmierną produkcję
Produkcja w toku w kosztach bezpośrednich	Materiały + robocizna bezpośrednia (i ewentualnie inne bezpośrednie)	Pośrednie produkcji szybciej w wynik	Niższy wynik vs pełny koszt (mniej aktywacji)	Może zaniżać marże produktowe, ale bywa stabilniejsze kontrolnie
Produkcja w toku tylko w materiałach	Materiały bezpośrednie	Przerób i koszty pośrednie głównie w wynik	Jeszcze niższy wynik przy dużej produkcji w toku	Duże rozjazdy marż; sensowne tylko przy niskiej istotności produkcji w toku
Brak wyceny produkcji w toku (<=3 mies. i nieistotne)	Nic (produkcja w toku nieaktywowana)	Wszystkie koszty w wynik do czasu sprzedaży wyrobów	Najbardziej „konserwatywny" wynik w okresach narastania WIP	Ryzyko zniekształcenia wyniku, jeśli produkcja w toku rośnie/istotna sezonowość
Planowane/standardowe koszty produktów + odchylenia	Zapas wg cen ewidencyjnych; odchylenia korygują do rzeczywistości	Odchylenia „przechodzą" częściowo do wyrobów gotowych i częściowo zostają w zapasie	Wynik zależy od polityki rozliczania odchyleń	Ryzyko nieaktualnych standardów i „ukrywania" strat w odchyleniach
Odpis do NRV/ceny sprzedaży netto	Zapas obniżony do NRV	Odpis = koszt okresu	Spadek wyniku w okresie odpisu	Ryzyko opóźniania odpisów; w MSR 2 możliwe odwrócenie przy poprawie NRV

PRZYKŁAD 12

Wzrost zapasu wyrobów gotowych podnosi wynik (wariant kalkulacyjny)

Założenia (okres = miesiąc):

- Przychody ze sprzedaży = 1 000 000 zł
- Stan początkowy wyrobów gotowych (WG) = 100 000 zł
- Koszt wytworzenia produkcji w okresie (koszty produkcji skapitalizowane) = 800 000 zł
- Stan końcowy wyrobów gotowych = 250 000 zł

Koszt wytworzenia sprzedanych produktów (WG) = 100 000 + 800 000 − 250 000 = 650 000 zł.

eprasa.pl f8e114c5c7

Zysk brutto ze sprzedaży = 1 000 000 − 650 000 = 350 000 zł.

Wynik jest wyższy dlatego, że 150 000 zł kosztów „zostało w zapasie" (wzrost stanu). Logika prezentacji w wariancie kalkulacyjnym pokazuje WG jako pozycję wyniku.

PRZYKŁAD 13

Ta sama działalność w wariancie porównawczym (rola „Zmiany stanu produktów")

Załóżmy:

- Przychody netto ze sprzedaży produktów = 1 000 000 zł
- Koszty rodzajowe (B) ujęte w okresie = 800 000 zł
- Zmiana stanu produktów (wzrost zapasów produktów) = +150 000 zł

W wariancie porównawczym „Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia" zwiększa pozycję A (przychody i zrównane z nimi) o 150 000 zł, co prowadzi do wyniku porównywalnego ekonomicznie z wariantem kalkulacyjnym: część kosztów nie obciąża okresu, tylko jest „zawieszona" w zapasie.

Ryzyka manipulacji wynikiem i rekomendowane kontrole

Typowe ryzyka (obszary audytowo „wrażliwe"):

- zaniżenie normalnych zdolności lub nieuzasadnione klucze alokacji (zawyżanie kosztu jednostkowego, sztuczne „rozsmarowanie" i/lub przerzucanie kosztów między okresami),
- nadmierna produkcja, by „wchłonąć" koszty stałe w zapas i obniżyć WG w krótkim terminie. Mechanicznie jest to możliwe w modelu pełnego kosztu,
- opóźnianie odpisów (NRV) albo zbyt optymistyczne NRV (zawyżanie aktywów i wyniku),
- „sterowanie" kosztem przez dobór formuły kosztu przy specyficznej identyfikacji/doborze pozycji (MSR 2 ostrzega, że selekcja może dać z góry założone efekty na wyniku, gdy duża liczba pozycji jest zamienna).

Kontrole wdrożeniowe (minimum):

- formalna definicja normalnych zdolności (okres odniesienia, planowe remonty, zasoby krytyczne) + miesięczne raportowanie niewykorzystanych zdolności,
- polityka NRV – progi istotności, częstotliwość testu, źródła cen (cenniki/umowy/rynki), zatwierdzenia,
- zamknięcie magazynu i produkcji – „cut-off" PZ/WZ/RW/PW, uzgodnienie przyjęć towaru/otrzymania faktury, inwentaryzacje cykliczne + roczne,
- monitoring odchyleń i aktualizacja standardów.

eprasa.pl f8e114c5c7

Odchylenia od cen ewidencyjnych

Czym są „ceny ewidencyjne" i dlaczego powstają odchylenia

Ustawa o rachunkowości dopuszcza ujmowanie zapasów w cenach przyjętych do ewidencji (np. standard/plan/stała cena ewidencyjna) z równoległym ujęciem różnic między ceną ewidencyjną a rzeczywistą ceną nabycia/zakupu/kosztem wytworzenia. Na dzień bilansowy trzeba doprowadzić wycenę do poziomu wymaganej wyceny (w tym ograniczenia do ceny sprzedaży netto), a przy planowanych kosztach produktów ustawa dopuszcza pozostawienie planu, gdy różnice są nieznaczne.

KSR 13 wskazuje analogicznie możliwość ujmowania produktów w cenach przyjętych do ewidencji oraz potrzebę doprowadzenia wartości do poziomu nie wyższego od ceny sprzedaży netto.

Dwie logiki rozliczania odchyleń (praktyka)

- Metoda bieżąca (na dokumentach rozchodu) – odchylenie liczone dla każdej partii/rozchodu, księgowane „w ślad" za WZ/RW.

  Zaleta – minimalizuje kumulację odchyleń na koniec okresu.

  Wada – wymaga dobrego systemu i dyscypliny danych.
- Metoda proporcjonalna (wskaźnik odchyleń przeciętnych) – na koniec okresu oblicza się procentowy wskaźnik i dzieli odchylenia na część dotyczącą rozchodu i część pozostającą w zapasie.

Jednym z często spotykanych wzorów jest wskaźnik odchyleń przeciętnych:

$$Wop = (O \times 100)/(Rk + S)$$

gdzie: O – odchylenia do rozliczenia, Rk – stan końcowy w cenach ewidencyjnych, S – rozchód/sprzedaż w cenach ewidencyjnych.

Następnie:

- odchylenia przypadające na rozchód: $Os = (S \times Wop)/100$,
- odchylenia przypadające na zapas: $ORk = (Rk \times Wop)/100$ (albo $ORk = O - Os$).

Zbieżność i różnice uor vs MSR 2 w „formułach kosztu"

Ustawa o rachunkowości dopuszcza kilka metod ustalania wartości rozchodu zapasów: średnia ważona, FIFO, LIFO oraz szczegółowa identyfikacja.

MSR 2 przewiduje szczegółową identyfikację dla pozycji niezamiennych i projektów oraz dla pozostałych – FIFO albo średnią ważoną. Brak jest LIFO w katalogu dopuszczalnych formuł.

eprasa.pl f8e114c5c7

PRZYKŁAD 14

Rozliczenia odchyleń – metoda proporcjonalna

Założenia (okres):

- odchylenia do rozliczenia O = 30 000 zł (narastająco, łącznie z BO),
- sprzedaż/rozchód w cenach ewidencyjnych S = 200 000 zł,
- stan końcowy w cenach ewidencyjnych Rk = 50 000 zł.

Wop = (30 000 ×100) : (200 000 + 50 000) = 12%.

Os = 200 000 × 12% = 24 000 zł (odchylenia do WG/rozchodu).

ORk = 50 000 × 12% = 6000 zł (odchylenia pozostające w zapasie).

Schemat księgowań Wn/Ma krok po kroku dla typowych operacji

Poniższy schemat jest przykładowy (konta syntetyczne/analityczne zależą od zakładowego planu kont, systemu finansowo-księgowego i modelu kosztowego). Celem jest pokazanie logiki przepływu kosztów i typowych par kont, jeśli jednostka stosuje tylko konta zespołu 5 i ewidencję wyrobów gotowych według kosztów rzeczywistych.

Zakup materiałów

1. Faktura zakupu (materiały/towary)
   Wn 30-1 Rozliczenie zakupu materiałów
   Ma 21-1 Rozrachunki z dostawcami krajowymi
   (alternatywnie dla towarów: 30-2)
2. Przyjęcie do magazynu (PZ)
   Wn 31-1 Materiały w magazynie
   Ma 30-1 Rozliczenie zakupu materiałów
3. Rozchód materiałów do produkcji (RW)
   Wn 50-1 Koszty produkcji
   Ma 31-1 Materiały w magazynie
4. Ujęcie robocizny bezpośredniej
   Wn 50-1 Koszty produkcji
   Ma 23-1 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
   Ma 22-5 Rozrachunki z ZUS
5. Ujęcie robocizny pośredniej
   Wn 52-0 Koszty pośrednie (wydziałowe)
   Ma 23-1 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
   Ma 22-5 Rozrachunki z ZUS

eprasa.pl f8e114c5c7

6. Ujęcie innych kosztów wydziałowych
   Wn 52-0 Koszty pośrednie (wydziałowe)
   Ma 21-1 Rozrachunki z dostawcami krajowymi
7. Przyjęcie wyrobów gotowych do magazynu (PW)
   Wn 60-1 Produkty gotowe
   Ma 50-1 Koszty produkcji
8. Sprzedaż wyrobów – część przychodowa
   Wn 20-1 Rozrachunki z odbiorcami krajowymi
   Ma 70-0/1 Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych
   Ma 22-2 VAT należny
9. Rozchód wyrobów gotowych
   Wn 70-1/1 Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów gotowych
   Ma 60-1 Produkty gotowe
10. Odpis aktualizujący zapasy
    Wn 76-1/2 Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
    Ma 62-2 Odpisy aktualizujące wartość wyrobów gotowych

Checklista polityki rachunkowości i procedur magazynowych

Poniższa checklista jest zaprojektowana tak, aby była użyteczna jednocześnie dla księgowości i produkcji (wdrożeniowo). Przy „braku specyficznych ograniczeń" zakłada model ogólnoprzemysłowy, ale elementy można skalować.

Polityka rachunkowości – decyzje obowiązkowe i rekomendowane:

- opis metod ewidencji zapasów w księgach pomocniczych – ilościowo-wartościowa/ilościowa/wartościowa/odpisywanie w koszty + korekta (art. 17 ust. 2),
- metoda rozchodu (średnia ważona, FIFO, LIFO, identyfikacja) oraz uzasadnienie spójności stosowania w grupach zapasów,
- definicja kosztu wytworzenia – lista kosztów bezpośrednich i pośrednich, klucze alokacji, zasada normalnych zdolności, postępowanie z kosztami niewykorzystanych zdolności i stratami,
- zasady wyceny produkcji w toku oraz decyzja, czy stosuje się uproszczenia z art. 34 ust. 1 pkt 2 (koszty bezpośrednie/materiały/brak wyceny) – wraz z testem istotności i ograniczeniem >3 miesięcy,
- zasady stosowania cen ewidencyjnych/planowanych kosztów – częstotliwość aktualizacji standardów, definicja „nieznaczności" odchyleń, metoda rozliczenia odchyleń i prezentacja na dzień bilansowy,

eprasa.pl f8e114c5c7

- polityka NRV/ceny sprzedaży netto i odpisów – źródła cen, koszty „niezbędne do sprzedaży", reguły grupowania pozycji, odwracanie odpisów (jeżeli stosujesz MSSF) oraz zasady ujmowania w pozostałych kosztach operacyjnych (uor),
- jeżeli jesteś jednostką mikro/małą i rozważasz uproszczenia: dokumentacja i analiza skutków (KSR 16), w tym opis uproszczeń dla zapasów i (ewentualnie) odpisów,
- procedury magazynowe i produkcyjne – „twarde" punkty kontroli,
- procedura inwentaryzacji – zakres, odpowiedzialności, harmonogram (roczny/cykliczny), zasady liczenia w magazynach strzeżonych i rozliczania różnic; udokumentowanie i ujęcie różnic w roku obrotowym,
- cut-off magazynowo-księgowy – zamknięcie przyjęć (PZ) i wydań (WZ/RW) na koniec okresu, kontrola dokumentów „w drodze" i uzgodnienie z księgami,
- produkcja w toku cut-off – statusy operacji produkcyjnych, zasady rozliczenia zleceń, identyfikacja braków i strat (te normalne vs ponadnormatywne) oraz rozdzielenie kosztów przestojów od kosztu produktu,
- kontrola standardów/odchyleń – raport miesięczny odchyleń, progi alarmowe, aktualizacje cen ewidencyjnych, uzgodnienie odchyleń z rzeczywistym kosztem wytworzenia na dzień bilansowy,
- przeglądy NRV i zapasów wolnorotujących – wiekowanie, identyfikacja przeterminowania/uszkodzeń/zmian technologicznych, decyzje: sprzedaż, utylizacja, przerób, odpis.

Rekomendacje wdrożeniowe (krótko, ale „do zrobienia")

1. Zbuduj wspólny słownik danych między produkcją, magazynem i księgowością: MPK, obiekty kosztów (zlecenie/SKU), definicje strat, definicje zakończenia operacji i momentu PW.

2. Ustal i zatwierdź normalne zdolności dla zasobów kosztów stałych (maszyny/linie/wydziały) oraz miesięczny raport niewykorzystanych zdolności (oddzielnie od kosztu produktu).

3. Jeżeli stosujesz ceny ewidencyjne: wdroż cykl „standard → odchylenia → rozliczenie → aktualizacja standardu" z jasnym właścicielem i progami tolerancji.

4. Z góry zdefiniuj, w jakich sytuacjach wolno stosować uproszczenia (produkcja w toku, odpisy, ewidencje) oraz jak dokumentujesz brak zniekształcenia (KSR 16).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 17 ust. 2, ust. 1–3, art. 34 ust. 1 pkt 2, art. 34 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2024 r. poz. 1863)
- Komunikat Ministra Finansów z 15 maja 2019 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 13 „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów" (t.p. Dz. Urz. Min. Fin. z 2019 r. poz. 60)

©℗
Joanna Gawrońska
biegły rewident

eprasa.pl f8e114c5c7

POLECAMY

w następnych numerach BIULETYNU głównego księgowego:

- Jak sporządzić sprawozdanie z działalności
- Jak wygląda proces uproszczonej likwidacji

Nowości w INFORLEX

- Komentarz PIT 2026,
- Monitor Księgowego nr 4: Rozliczenie roczne PIT w odpowiedziach na pytania,
- Biuletyn VAT nr 4: Jak dokumentować i ewidencjonować sprzedaż na rzecz konsumentów po wprowadzeniu KSeF,
- Wideoporada: Jak po 1 kwietnia określić, czy faktura powinna być w KSeF, czy nie ma takiego obowiązku,
- Wideoporada: Jak w dobie KSeF zorganizować współpracę działu księgowości z innymi działami w firmie.

PRENUMERATA 2026

BIULETYN głównego księgowego (e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 990 zł

MONITOR księgowego

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1315 zł

BIULETYN VAT

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)

abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

www.sklep.infor.pl

801 626 666, 22 761 30 30

bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.
Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk
grzegorz.blazejczyk@infor.pl

Redaktor naczelna
dr Gyöngyvér Takáts

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Agnieszka Zuchowicz

Adres redakcji
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy
Ewa Gromek-Tyburska
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę
Biuro Obsługi Klienta:

ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.
Ⓒ – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
ⒸⓅ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT, NIP 118-009-30-66

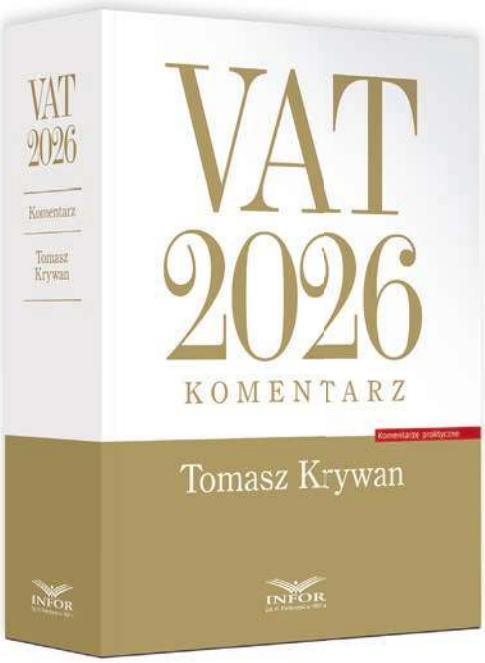
Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

eprasa.pl f8e114c5c7

KSeF

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Najnowsze zmiany w VAT 2026



Publikacja zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Uwzględnia zmiany wchodzące w życie **1 stycznia, 1 lutego i 1 kwietnia 2026 r.**, które są związane z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF, oraz ich wpływ na dotychczasowe zasady rozliczeń VAT. Komentarz zawiera również praktyczne tabele i niemal 300 przykładów pokazujących, jak rozliczać VAT (w tym jak wypełniać JPK_VAT).

Najnowsze zmiany dotyczą m.in.:

- zasad wystawiania i doręczania faktur w **KSeF**,
- zasad rozliczania **faktur korygujących**,
- przechowywania faktur i wystawiania ich duplikatów po **wprowadzeniu KSeF**,
- anulowania faktur i zwrotu VAT,
- dokumentowania i rozliczania faktur dla **rolników ryczałtowych**,
- podniesienia **limitu zwolnienia podmiotowego**.

Szczegóły na: **sklep.infor.pl**



Tylko teraz **W PREZENCIE** za zakup książki praktyczny e-book „**Przewodnik po zmianach w VAT i akcyzie 2026**"

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl f8e114c5c7