

*MAŁGORZTA KAMIENIECKA*

*MILENA TARNOWSKA*

**Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie**

**WPLYW POLITYKI RACHUNKOWOŚCI  
W ZAKRESIE OBROTU MATERIAŁOWEGO  
NA SYTUACJĘ MAJĄTKOWO-FINANSOWĄ  
PRZEDSIĘBIORSTWA**

**Wprowadzenie**

Zgodnie z obowiązującym prawem bilansowym jednostki zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, powinny opracować i wdrożyć politykę rachunkowości. Jednym z elementów tej polityki jest sformułowanie wytycznych co do wyceny i ewidencji aktywów operacyjnych jednostki. Decyzje podjęte w tym obszarze są szczególnie istotne dla przedsiębiorstw prowadzących działalność produkcyjną. Materiały jako składniki zaliczane do aktywów obrotowych przedsiębiorstwa zużywane są w ciągu jednego cyklu operacyjnego, zasadniczo w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego<sup>1</sup>. Nie oznacza to jednak, iż rozwiązania polityki rachunkowości w zakresie obrotu materiałowego mają znaczenie marginalne dla oceny sytuacji majątkowo-finansowej jednostki. Szczególnie ważne są w jednostkach, w których zapasy materiałowe stanowią istotną pozycję majątkową, bądź tam gdzie obrót materiałami przybiera duże rozmiary.

Istnieje kilka obszarów, w ramach których przedsiębiorstwa mogą dokonywać wyborów różnych rozwiązań dotyczących obrotu materiałami, a należą do

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm., art. 3.

nich między innymi: bieżąca i bilansowa wycena materiałów i związane z nimi sposób ujęcia w księgach kosztów zakupu, metody wyceny rozchodu oraz metody prowadzenia ewidencji materiałów<sup>2</sup>.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zastosowań polityki rachunkowości w obszarze obrotu materiałowego. Poruszone w nim zagadnienia dotyczą wariantów wyceny bilansowej zapasów materiałowych, rozliczania kosztów zakupu, ujmowania odchyleń od ewidencyjnych cen materiałów. Wykazano wpływ przyjętych rozwiązań na ocenę sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa. Rozważania teoretyczne zobrazowane zostały opracowanymi we własnym zakresie przykładami liczbowymi.

## 1. Rozliczanie kosztów zakupu a rentowność jednostki

Koszty zakupu obejmują koszty związane bezpośrednio z pozyskaniem danego składnika majątku w wyniku transakcji kupna-sprzedaży. Stanowią one jeden z elementów ceny nabycia materiałów, a zalicza się do nich przede wszystkim usługi transportowe, koszty załadunku i wyładunku oraz ubezpieczenie materiałów w czasie transportu. Ponadto za koszty zakupu można uznać koszty związane z przystosowaniem materiałów do stanu zdatnego do zużycia, czyli np. koszty czyszczenia, sortowania. Koszty zakupu nie obejmują natomiast kosztów magazynowania i przesunięć międzymagazynowych, a także wynagrodzeń magazynierów i kosztów utrzymania działu zaopatrzenia<sup>3</sup>.

Sposób postępowania z kosztami zakupu zależy od przyjętej metody wyceny bilansowej i bieżącej aktywów. Jeżeli w bilansie materiały prezentowane są w cenie nabycia, tj. łącznie z kosztami zakupu, co jest sytuacją preferowaną przez ustawodawcę<sup>4</sup>, koszty zakupu mogą być<sup>5</sup>:

---

<sup>2</sup> E. Walińska, M. Michalak, *Podstawowe kategorie pomiaru i nadrzędne zasady a polityka rachunkowości*, w: *Rachunkowość 2008. Mini-meritum*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Oficyna a Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008, s. 165.

<sup>3</sup> H. Kalota, *Ewidencja i rozliczanie kosztów zakupu*, „Monitor Rachunkowości i Finansów. Miesięcznik dla Kadry Zarządzającej”, C.H. Beck, Warszawa 2006, nr 3, s. 13.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości..., art. 28, 34.

<sup>5</sup> E. Walińska i inni, *Wycena pozycji bilansowych – aktywów*, w: *Rachunkowość 2008. Mini-meritum...*, s. 218.

- a) ewidencjonowane na koncie „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”, wówczas są rozliczane na rozchód i zapas końcowy materiałów według wyznaczonego wskaźnika narzutu;
- b) powiązane w sposób bezpośredni z zakupami materiałów i ich jednostkowymi cenami, w takim przypadku koszty zakupu stanowią element ceny nabycia, po której materiały są ewidencjonowane na koncie „Materiały”.

Rozwiązanie pierwsze jest o tyle lepsze, wygodniejsze, że pozwala zaksięgować przyjęcie materiałów nawet wówczas, gdy nie ma jeszcze danych o kosztach zakupu (faktury jeszcze nie wpłynęły do jednostki). Wariant ten dostarcza dokładniejszych informacji zarówno o dostawach w cenach zakupu, jak i o poziomie kosztów zakupu.

Zgodnie z art. 34 ustawy o rachunkowości (uor) wycena materiałów może być dokonywana także według cen zakupu, pod warunkiem iż nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. Zasada ta jest spełniona, gdy koszty zakupu ponoszone przez jednostkę stanowią nieznaczną część wartości nabytych materiałów oraz jeżeli zapasy materiałów i związane z ich zakupem koszty utrzymują się na zbliżonym poziomie (ewentualnie, gdy ich udział w ogólnej wartości majątku jest stosunkowo mały). W takim przypadku koszty zakupu w całości mogą być zaliczone są do kosztów okresu, w którym zostały poniesione. Zastosowanie tego trzeciego wariantu w praktyce oznacza przypisanie wszystkich poniesionych w okresie kosztów zakupu do kosztów zużytych materiałów (przy rodzajowej ewidencji kosztów) bądź na odpowiednie konta układu funkcjonalno-podmiotowego w proporcji do zużytych materiałów (przy ewidencji kosztów według typów działalności), bez konieczności ich rozliczania na zapas końcowy materiałów<sup>6</sup>.

Czwartym rozwiązaniem w omawianym obszarze, niekiedy stosowanym w praktyce, jest wycena bieżąca i bilansowa materiałów na poziomie cen zakupu, bez zaliczania kosztów zakupu do kosztów okresu. W tym wariantcie koszty zakupu traktowane są jako odrębna pozycja bilansowa – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów zakupu”. Podlegają one rozliczeniu według wyznaczonego wskaźnika na rozchód i stan magazynowy materiałów, ale nie wpływają na wycenę bilansową zapasów<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> A. Kuzior, *Ewidencyjne ujęcie zakupu i zużycia materiałów*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. Z. Messner, PWN, Warszawa 2007, s. 316.

<sup>7</sup> Rozwiązanie to umożliwia właściwe ustalenie kosztów zużytych materiałów, natomiast nie pozwala na wycenę zapasów materiałowych na poziomie kosztów nabycia, w związku z tym, zda-

Omówione rozwiązania nie są obojętne dla wizerunku jednostki gospodarczej. Przedsiębiorstwo może wybrać daną metodę wyceny materiałów i ujmowania kosztów zakupu w zależności od obranego celu, którym może być osiągnięcie wyższej rentowności bądź płynności finansowej. Polityka rachunkowości ukierunkowana na rentowność będzie zakładała wycenę bilansową materiałów w cenie nabycia, a ukierunkowana na sytuację finansową – w cenie zakupu. Pamiętać jednak należy, aby wszystkie przyjęte rozwiązania pozwoliły na zachowanie zasady rzetelnego i wiernego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej jednostki.

Możliwości kształtowania pożądaných przez firmę wartości za pomocą wymienionych sposobów ujmowania kosztów zakupu materiałów zostaną przedstawione w przykładzie 1.

### Przykład 1.

Jednostka zakupiła w styczniu br. dwie partie materiału A:

- 5.01: 100 szt. po 10 zł/szt. (łącna wartość w cenie zakupu 1000 zł), dodatkowo poniosła koszty zakupu w wysokości 80 zł (jednostkowa cena nabycia 10,80 zł/szt.);
- 11.01: 200 szt. po 10 zł/szt. (łącna wartość w cenie zakupu 2000 zł), koszty zakupu wyniosły 100 zł, (jednostkowa cena nabycia 10,50 zł/szt.).

W dniu 25.01 dokonano rozchodu na potrzeby produkcji 150 szt. materiału A o wartości w cenie zakupu 1500 zł, wycena rozchodu została przeprowadzona metodą FIFO. W tabeli 1 przedstawione zostały różne sposoby ujęcia kosztów zakupu i ich wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki w styczniu. Prezentowane w przykładzie warianty wyceny bieżącej i bilansowej materiałów oraz ujmowania kosztów zakupu są przedstawione zgodnie z kolejnością ich omawiania w tekście powyżej.

### Obliczenia:

Wartość rozchodu materiałów (kosztów materiałowych):

Wariant I:  $100 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 50 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 180 \text{ zł} \cdot 0,5^8 = 1590 \text{ zł}$

Wariant II:  $100 \text{ szt.} \cdot 10,80 \text{ zł/szt.} + 50 \text{ szt.} \cdot 10,50 \text{ zł/szt.} = 1605 \text{ zł}$

Wariant III:  $100 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 50 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 180 \text{ zł} = 1680 \text{ zł}$

Wariant IV:  $100 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 50 \text{ szt.} \cdot 10 \text{ zł/szt.} + 180 \text{ zł} \cdot 0,5 = 1590 \text{ zł}$

---

niem autorek, nie powinno być stosowane. Podobny pogląd przyjmują inni autorzy, np. B. Micherda, *Rachunek kosztów i wyników*, SKwP, Warszawa 2007, s. 64.

<sup>8</sup> Wskaźnik narzutu kosztów zakupu obliczony w następujący sposób  $1500 \text{ zł} : 3000 \text{ zł} = 0,5$ .

Tabela 1

Wartość materiałów w bilansie oraz koszt zużycia materiałów ujęty w rachunku zysków i strat w zależności od metod wyceny bieżącej i bilansowej

Wariant		I	II	III	IV
Założenia polityki rachunkowości	Wycena bilansowa materiałów	Cena nabycia	Cena nabycia	Cena zakupu	Cena zakupu
	Wycena bieżąca materiałów	Cena zakupu	Cena nabycia	Cena zakupu	Cena zakupu
	Koszty zakupu	Rozliczane w czasie	Wliczone w cenę nabycia	Zaliczane do kosztów okresu	Rozliczane w czasie
Wyniki obliczeń	Wartość kosztów materiałowych	1590	1605	1680	1590
	Wartość materiałów w bilansie zamknięcia	1590	1575	1500	1500
	Wartość rozliczeń m/o w bilansie	0	0	0	90
	Suma	3180	3180	3180	3180

Źródło: opracowanie własne.

Analiza alternatywnych rozwiązań przykładu wskazuje na możliwość kształtowania zarówno stanu aktywów w bilansie, jak i wyniku finansowego przez oddziaływanie na wielkość kosztów zużycia materiałów.

Najwyższą wartość materiałów w bilansie zamknięcia uzyskano przy zastosowaniu wariantu pierwszego. Ten sam wynik, biorąc pod uwagę wartość aktywów ogółem, został osiągnięty w wariantcie czwartym, gdzie koszty zakupu wyodrębnione są od wartości zapasów materiałowych i wykazane w pozycji rozliczenia międzyokresowe. Zastosowanie trzeciego wariantu ujęcia kosztów zakupu skutkowało najwyższymi kosztami zużycia materiałów i najniższą wartością tych składników w bilansie w porównaniu z pozostałymi możliwościami. Natomiast wycena bieżąca i bilansowa materiałów w cenie nabycia w obydwu rozpatrywanych kategoriach dawała pośrednie wyniki.

Przedstawione wartości wprawdzie nie różnią się znacząco, gdyż koszty zakupu stanowiły mniej niż 10% wartości nabytych materiałów, jednak przy znacznej skali działalności przyjęte rozwiązania mogą w większym stopniu wpłynąć na wizerunek przedsiębiorstwa. W związku z tym im koszty zakupu są wyższe (istotniejsze), tym obciążanie nimi kosztów okresu pogarsza ocenę rentowności jednostki, a rozliczanie współmiernie do wartości zużycia materiałów – poprawia ją.

## 2. Uproszczone warianty ewidencji materiałów a płynność przedsiębiorstwa

Kolejnym obszarem polityki rachunkowości, który może mieć wpływ na sytuację majątkowo-finansową jednostki, są metody prowadzenia ewidencji materiałów. Na podstawie art. 17 uor kierownik jednostki, biorąc pod uwagę rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników obrotowych będących w posiadaniu jednostki, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z czterech możliwych metod, do których zalicza się:

- a) ewidencję ilościowo-wartościową, wymagającą ujmowania obrotów i stanów każdego składnika w jednostkach naturalnych i pieniężnych;
- b) ewidencję ilościową obrotów i stanów, która jest prowadzona wyłącznie w jednostkach naturalnych dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup, wycena stanu powinna być przeprowadzona przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych;
- c) ewidencję wartościową obrotów i stanów, którą objęte są towary oraz opakowania, mogą ją prowadzić punkty obrotu detalicznego lub miejsca składowania, a przedmiotem zapisów są przychody, rozchody i stany całego zapasu;
- d) odpis w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu, a w przypadku produktów gotowych – w momencie ich wytworzenia. Warunkiem dokonania takiego odpisu jest ustalenie i wycena stanu tych składników oraz korekta kosztów o wartość tego stanu przeprowadzona nie później niż na dzień bilansowy.

Wybór zasad prowadzenia ewidencji materiałów zależy od wielu czynników. Zalicza się do nich między innymi<sup>9</sup>:

- a) rozmiary wykorzystywanych materiałów – ewidencja znaczącej ilości tych składników o niskiej jednostkowej wartości może okazać się nadmiernie pracochłonna;
- b) rodzaj i wartość posiadanych zapasów – materiały występujące rzadko, o trudnym dostępie i dużym popycie, powinny być ewidencjono-

---

<sup>9</sup> W. Gackowska, *Kiedy można prowadzić uproszczoną ewidencję zapasów*, „Biuletyn Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 8(8), s. 57.

wane w sposób dostarczający jak najwięcej informacji o tych zasobach majątkowych.

Kierownik jednostki, podejmując decyzję o stosowaniu konkretnego wariantu ewidencji materiałów, musi mieć na uwadze fakt, iż każdy z nich przynosi określone skutki podatkowe. Trzy pierwsze metody wymienione w uor pozwalają na ustalenie rzeczywistych obrotów i stanów zapasów w momencie ich występowania oraz obciążanie kosztów działalności kwotami wynikającymi z faktycznych rozchodów materiałów. Żadna z tych metod, mimo że różnią się technicznymi szczegółami obliczania obrotów, stanów i rozchodów, nie powoduje zmian w wysokości zaliczek płaconych na podatek dochodowy<sup>10</sup>.

Wybór metody czwartej, powodującej inne skutki podatkowe, może być uzasadniony ograniczonym obrotem zapasami wynikającym z charakteru prowadzonej działalności operacyjnej. Stosowanie uproszczeń okazuje się przydatne, gdy materiały w znacznej ilości zużywane są w danym okresie sprawozdawczym oraz gdy wielkość ich zużycia określają normy ilościowe. Metodę odpisu w koszty można zastosować także w spółkach rodzinnych, gdzie nie występuje problem z rozliczaniem osób materialnie odpowiedzialnych za materiały<sup>11</sup>.

Podstawową różnicą między trzema pierwszymi wariantami prowadzenia ksiąg pomocniczych a ostatnim sposobem jest moment dokonania zapisu na koncie kosztów. Metoda uproszczona zakłada wynikowe ujęcie zapasów w ciągu okresu, co oznacza obciążenie konta kosztów wartością nabytych materiałów już w momencie ich zakupu. Ustalenie rzeczywistej wartości stanu zapasów i obrotów kont kosztowych może nastąpić dopiero na dzień bilansowy lub na dzień inwentaryzacji materiałów. Taki sposób ewidencji tych składników sprawia, że konto „Materiały” wykorzystywane jest okresowo.

Metoda odpisu w koszty przez niejako odwróconą kolejność zapisów na kontach sprawia, że na podatek dochodowy nie wpływa wartość zużytych, ale nabytych materiałów. Oddziaływanie to nie przekłada się oczywiście na ostateczną wysokość podatku dochodowego za dany rok, ale powoduje zmiany w wysokości wpłat zaliczek w poszczególnych miesiącach. Wystąpienie różnic przy ustalaniu podstawy opodatkowania jest spowodowane inną konstrukcją przepi-

---

<sup>10</sup> M. Jurczyga, *Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2005, nr 9, strona <http://www.jurczyga.com/osiagniecie.html>, 9.01.2010.

<sup>11</sup> M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Vademecum rachunkowości: Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2004, s. 168.

sów zawartych w uor oraz ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych.

Dla celów podatkowych ustawodawca bowiem wyznaczył miesięczne okresy rozliczeniowe, za które oblicza się wysokość zobowiązania podatkowego i dokonuje wpłat zaliczek. A podstawą ustalenia kwoty należnego podatku dochodowego są dane zawarte w księgach rachunkowych jednostki, które muszą być prowadzone zgodnie z przepisami uor. Zasadniczo prawo bilansowe wyznacza roczny okres rozliczeniowy i dopuszcza weryfikację wartości zapasów na dzień kończący rok obrotowy. Oznacza to, że jednostki prowadzące księgi rachunkowe nie mają obowiązku określania wartości rozchodu materiałów na koniec miesiąca<sup>12</sup>, kiedy to należy ustalić wysokość zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę okres roczny, sposób ewidencji materiałów nie wpływa na wysokość podatku dochodowego, a jedynie na kwoty i terminy wpłat miesięcznych zaliczek na ten podatek<sup>13</sup>.

Omawianą problematykę ilustruje przykład 2. W tabeli 2 zaprezentowano przyjęte dane finansowe przedsiębiorstwa. W tabelach 3 i 4 przedstawiono podstawy opodatkowania i należne zaliczki na podatek dochodowy w ciągu kolejnych 12 miesięcy. W tabeli 3 pokazano obliczenia przy założeniu wyceny rozchodu materiałów w wartościach rzeczywistych, a w tabeli 4 – metodą odpisu w koszty.

### **Przykład 2.**

W ciągu roku obrotowego jednostka uzyskała przedstawione w tabeli 2 wielkości przychodów, kosztów oraz zakupów i rozchodów materiałów. Założono, że koszty materiałowe stanowią 60% kosztów wytworzenia oraz wszystkie wyprodukowane w danym okresie wyroby zostają sprzedane. Pominięte zostały zdarzenia gospodarcze dotyczące innych działalności niż podstawowa działalność operacyjna i mające wpływ na podstawę opodatkowania. Przyjęto również, iż na początek okresu zapas materiałów nie występował, a stawka podatku dochodowego od osób prawnych wynosi 19%. Wszystkie dane liczbowe zostały zaokrąglone do pełnych tysięcy złotych.

---

<sup>12</sup> Niemniej jednostki w większości przypadków, chcąc uniknąć sporów z organami podatkowymi, dokonują miesięcznej inwentaryzacji zapasów.

<sup>13</sup> M. Jurczyga, *op.cit.*



Tabela 2

## Wybrane dane finansowe przedsiębiorstwa

Miesiąc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Przychód danego miesiąca	800	867	832	798	785	805	814	883	902	876	843	865
Przychody narastająco	800	1667	2499	3297	4082	4887	5701	6584	7486	8362	9205	10070
Koszty danego miesiąca bez kosztów materiałowych	279	310	302	274	274	288	280	319	325	318	298	302
Zakupy materiałów w danym miesiącu	526	564	540	426	424	398	393	437	428	415	424	421
Zużycie materiałów w danym miesiącu	419	466	454	410	412	432	421	479	488	477	446	454
Stan końcowy materiałów na koniec danego miesiąca	107	206	292	308	320	286	258	217	157	95	72	40

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3

## Zaliczki na podatek dochodowy obliczone przy wycenieniu rozchodu materiałów metodą rzeczywistą

Miesiąc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Przychód danego miesiąca	800	867	832	798	785	805	814	883	902	876	843	865
Przychody narastająco	800	1667	2499	3297	4082	4887	5701	6584	7486	8362	9205	10070
Koszty danego miesiąca	698	776	756	684	686	720	701	798	813	795	744	756
W tym: zużycie materiałów	419	466	454	410	412	432	421	479	488	477	446	454
Koszty narastająco	698	1474	2230	2914	3600	4320	5021	5819	6632	7427	8171	8927
Wynik podatkowy za dany miesiąc	102	91	76	114	99	85	113	85	89	81	99	109
Wynik podatkowy narastająco	102	193	269	383	482	567	680	765	854	935	1034	1143

	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII
Zaliczka na pod. doch. (CIT) narastająco	19	37	51	73	92	108	129	145	162	178	196	217
Wpłaty zaliczki CIT w danym miesiącu	19	17	14	22	19	16	21	16	17	15	19	21

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4

Zaliczki na podatek dochodowy obliczone przy wycenie rozchodu materiałów metodą odpisu w koszty

Miesiąc	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Przychód danego miesiąca	800	867	832	798	785	805	814	883	902	876	843	865
Przychody narastająco	800	1667	2499	3297	4082	4887	5701	6584	7486	8362	9205	10070
Koszty danego miesiąca	805	874	842	700	698	686	673	756	753	733	722	684
W tym: wartość zakupu mat. w danym miesiącu odniesiona w koszty	526	564	540	426	424	398	393	437	428	415	424	421
Koszty narastająco	805	1680	2522	3222	3920	4606	5279	6036	6789	7522	8243	8927
Wynik podatkowy za dany miesiąc	-5	-7	-10	98	87	119	141	127	149	143	121	181
Wynik podatkowy narastająco	-5	-13	-23	75	162	281	422	548	697	840	962	1143
Zaliczka na pod. doch. (CIT) narastająco	0	0	0	14	31	53	80	104	132	160	183	217
Wpłaty zaliczki CIT w danym miesiącu	0	0	0	15	16	23	27	24	28	27	23	34

Źródło: opracowanie własne.

Z analizy wielkości pozycji zawartych w tabelach wynika, iż w tym przypadku korzystniejsza podatkowo jest uproszczona metoda rozchodu materiałów. Dzięki jej zastosowaniu jednostka płaci pierwszą zaliczkę na podatek dochodowy dopiero w kwietniu, co oznacza, że przez pierwsze trzy miesiące państwo kredytuje działalność firmy. Drugą istotną różnicę stanowi ostateczne rozliczenie z urzędem skarbowym na koniec roku. Przy metodzie rzeczywistego rozchodu materiałów jednostka otrzymuje zwrot nadpłaconego podatku, ale dopiero w następnym roku podatkowym, przez co firma kredytuje państwo. Metoda odpisu w koszty zakupionych materiałów wymaga zaś zapłacenia na koniec roku niezaliczkowanej wcześniej części podatku dochodowego<sup>14</sup>.

Jednak nie zawsze zastosowanie uproszczenia w wycenie materiałów doprowadzi do korzystniejszych wyników podatkowych. W analizowanym przykładzie wynikało to z utrzymywania przez jednostkę w miarę stałej wielkości zapasów oraz stabilności przychodów ze sprzedaży. Zakładając, iż firma posiada na początek roku materiały o dużej łącznej wartości i przez kilka miesięcy nie dokonuje ich zakupów, zastosowanie metody rzeczywistego rozchodu przyniosłoby korzystniejsze rezultaty. Wyłączając jednak szczególne okoliczności, wykorzystanie metody odpisu w koszty nabywanych materiałów powoduje płacenie w pierwszych miesiącach roku niższych zaliczek na podatek dochodowy i przesunięcie w czasie zapłaty części podatku należnego za cały rok do momentu jego ostatecznego rozliczenia w zeznaniu rocznym. Wybór wariantu ewidencji materiałów ma więc istotny wpływ na płynność jednostki gospodarczej<sup>15</sup>.

### 3. Metody wyceny rozchodu materiałów przy zastosowaniu cen rzeczywistych

Jednostka gospodarcza, formułując politykę rachunkowości, określa w niej między innymi przyjętą przez siebie metodę wyceny rozchodu zapasów. W przypadku ewidencji materiałów w cenach rzeczywistych kierownik jednostki może podjąć decyzję o przyjęciu jednej z czterech metod wyceny ich rozchodu<sup>16</sup>:

- metodę cen przeciętnych,

---

<sup>14</sup> M. Jurczyga, *op.cit.*

<sup>15</sup> *Ibidem.*

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości..., art. 34.

- metodę FIFO (*First In First Out*: „pierwsze weszło, pierwsze wyszło”)
  - ceny najwcześniejszej,
- metodę LIFO (*Last In First Out*: „ostatnie weszło, pierwsze wyszło”)
  - ceny najpóźniejszej,
- metodę szczegółowej identyfikacji rzeczywistych cen lub kosztów.

Trzy pierwsze rozwiązania uznawane są za metody uproszczone, gdyż przy dużej częstotliwości dokonywania rozchodów zapasów ułatwiają one prowadzenie bieżącej ewidencji. Metody te pozwalają bowiem na traktowanie różnego asortymentu materiałów jako jednego, pod warunkiem że jest on przeznaczony do tego samego celu lub posiada podobne właściwości<sup>17</sup>.

Wycena oparta na szczegółowej identyfikacji ceny zakupu, nabycia lub kosztu pozyskania rozchodowanego zapasu zgodnie z art. 34 uor powinna dotyczyć tylko tych składników aktywów, które zostają wydane na potrzeby ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia. Metoda ta polega na ustaleniu konkretnej, indywidualnej ceny zakupu, nabycia lub kosztu wytworzenia dla określonych pozycji zapasów.

Metoda cen przeciętnych zakłada wycenę rozchodu materiałów wg cen obliczonych po każdej dostawie jako średnia ważona cen zakupu, nabycia lub kosztu wytworzenia tych składników. Cenę przeciętną ustala się jako iloraz każdorazowego salda wartościowego i liczby jednostek zapasu znajdujących się w danym momencie w magazynie jednostki.

Metoda ceny najwcześniejszej – FIFO, opiera się na umownym założeniu, że materiały, które zostały zakupione jako pierwsze, rozchodowuje się również w pierwszej kolejności. Ustalenie to jest czysto teoretyczne, gdyż z punktu widzenia procesu produkcyjnego zazwyczaj nie ma znaczenia, które zapasy zostają zużyte najpierw. W metodzie FIFO wartość kolejnych rozchodów materiałów wyceniana jest na podstawie cen lub kosztów tych składników, znajdujących się w danym czasie w magazynie, które zostały przyjęte do niego najwcześniej. W momencie wyczerpania się tej partii zapasów do wyceny stosowane są ceny lub koszty następnej dostawy<sup>18</sup>.

Odwrotną w założeniach do wymienionej wyżej metody FIFO jest metoda cen najpóźniejszych – LIFO. Zgodnie z nią wartość rozchodu zapasów oblicza się

---

<sup>17</sup> J. Koczar, *Zapasy jako składnik rzeczowych aktywów obrotowych i ich wycena*, w: *Identyfikacja i wycena wybranych aktywów i pasywów oraz elementów rachunku zysków i strat*, red. D. Miśńska, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2004, s. 51.

<sup>18</sup> J. Koczar, *op.cit.*, s. 51.

w oparciu o ceny lub koszty kolejnych przychodów, zaczynając od dostawy najpóźniejszej. W efekcie wycena księgowa pierwszych rozchodów determinowana jest przez ostatnie przychody, a wartość zapasu końcowego materiałów zależy od cen lub kosztów pozyskania ich pierwszych dostaw<sup>19</sup>.

Wybór metody rozchodu wyceny zapasu nie jest obojętny dla wizerunku przedsiębiorstwa. Zastosowanie poszczególnych metod stwarza różnice zarówno w wycenie rozchodów, jak i stanów końcowych materiałów. Oddziaływanie przyjętych założeń na sprawozdanie finansowe jednostki nasila się w przypadku występowania znacznych wzrostów lub spadków cen nabywanych zapasów.

Porównując stosowanie metody LIFO i FIFO w warunkach wzrostu cen nabywanych materiałów, należy zauważyć ich przeciwstawne oddziaływanie na wielkości zawarte w bilansie i w rachunku zysków i strat. Metoda FIFO przedstawia realną wartość materiałów w bilansie i nie doszacowuje wartości zawartych w rachunku zysków i strat. Nidoszacowane koszty powodują zwiększenie wypracowanego przez jednostkę zysku. Jest to jednak zysk pozorny zwany zyskiem magazynowym, który w warunkach długotrwałego wzrostu cen staje się coraz wyższy i wskazuje na wzrost rentowności firmy.

Metoda LIFO natomiast prezentuje w sposób realny koszty i wynik finansowy, a nie doszacowuje wartości zapasów materiałowych. Efektem wygospodarowania niższego zysku niż w przypadku wyceny wg metody FIFO jest zmniejszenie płatności podatkowych, co powoduje poprawę gospodarowania środkami pieniężnymi, wzrost płynności gotówkowej. Niższy zysk oznacza jednocześnie niższą rentowność, która jest niekorzystna z punktu widzenia akcjonariuszy. Nidoszacowanie wartości materiałów znajdujących się w magazynie wpływa na wskaźniki działania przedsiębiorstwa, tj. kapitał pracujący czy wskaźniki płynności, powodując ich zaniżenie<sup>20</sup>.

Dołączając do tego porównania metodę cen przeciętnych, należy stwierdzić, że zgodnie z nazwą plasuje się ona pomiędzy metodą FIFO i LIFO i uśrednia wielkości wykazywane w obydwu częściach sprawozdania finansowego jednostki.

Wybór metody rozchodu zapasów poprzez wpływ na wartość materiałów zaliczanych w koszty danego okresu niesie z sobą również określone skutki podatkowe. Biorąc pod uwagę cel przedsiębiorstwa, którym może być chęć zwiększenia kosztów i obniżenia płaconych podatków, należy się spodziewać, iż będzie

<sup>19</sup> M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *op.cit.*, s. 183.

<sup>20</sup> S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń 1999, s. 65.

ono dążyć do maksymalizacji wartości rozchodu i minimalizacji wartości stanu końcowego materiałów. Z punktu widzenia firmy ważna staje się więc analiza poszczególnych metod pod kątem wartości rozchodu z uwzględnieniem trendów cenowych na rynku<sup>21</sup>.

Wpływ danej metody na ocenę sytuacji finansowej jednostki jest tym widoczniejszy, im ceny zakupu (nabycia) zapasów ulegają większym zmianom. W warunkach stabilności cen wybór metody wyceny rozchodu zapasów materiałowych ma nieistotny wpływ na wielkości wykazywane w sprawozdaniu finansowym<sup>22</sup>.

Należy wspomnieć, że metoda LIFO jest zabroniona dla jednostek sporządzających sprawozdania w oparciu o Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR 2). W uzasadnieniu wniosków dotyczących MSR 2 Rada stwierdziła, iż metoda ta mało wiarygodnie odzwierciedla rzeczywistą gospodarkę zapasami i przepływy zapasów w przedsiębiorstwie, a względy podatkowe nie uzasadniają zastosowania LIFO na potrzeby rachunkowości<sup>23</sup>.

#### 4. Rozliczanie odchyleń od cen ewidencyjnych materiałów

Zgodnie z art. 34 uor w ciągu roku obrotowego jednostka do wyceny bieżącej materiałów może stosować trzy kategorie cen: zakupu, nabycia bądź stałe ceny ewidencyjne. Wykorzystanie ostatniego z wymienionych parametrów powoduje konieczność ustalania różnic, zwanych odchyleniami, między cenami stałymi a rzeczywistymi cenami nabycia lub zakupu materiałów. Różnice te, księgowane na koncie „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów” („OCEM”), co do zasady rozliczane są proporcjonalnie, zgodnie z kierunkami rozchodu materiałów i stanem magazynowym.

Obowiązek rozliczania odchyleń związany jest z tym, iż rzeczywista wartość materiałów zawarta jest na dwóch kontach: „Materiały” i „OCEM”, a rozchody

---

<sup>21</sup> M. Jurczyga. *op.cit.*, s. 7.

<sup>22</sup> G.K. Świdarska, *Zapasy i czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic. Rachunkowość finansowa w praktyce*, red. G.K. Świdarska, W. Więclaw, wyd. 3, Difin, Warszawa 2006, s. 4–44.

<sup>23</sup> *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007 obejmujące wydane przez IASB dokumenty uzupełniające MSSF i MSR: Przykłady ilustrujące, Wytyczne stosowania, Uzasadnienia wniosków – według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r.*, t. 2, IASCF, Londyn 2007, tłumaczenie i wydanie polskie: SKwP, s. 705–706.

materiałów stanowiące najczęściej koszt produkcyjny muszą być wyrażone w cenach rzeczywistych, a nie w stałych, przyjętych do ewidencji.

Z uwagi na fakt, że jednostki nie zużywają w ciągu okresu sprawozdawczego wszystkich materiałów zakupionych wyłącznie w tym okresie, ustala się, w oparciu o wskaźnik narzutu, kwoty odchyłeń przypadające na rozchód i zapas końcowy materiałów. Sposób obliczenia wskaźnika narzutu przedstawia wzór:

$$W_o = \frac{O_p + O_b}{Z_p + P_b}$$

gdzie:

- $W_o$  – wskaźnik narzutu odchyłeń od stałych cen ewidencyjnych materiałów,
- $O_p$  – odchylenia przypadające na zapas początkowy materiałów,
- $O_b$  – odchylenia powstałe w bieżącym okresie,
- $Z_p$  – wartość zapasu początkowego materiałów,
- $P_b$  – wartość przychodu materiałów w bieżącym okresie pomniejszona o zwroty.

Kwoty odchyłeń przypadające na poszczególne miejsca rozchodowania obliczane są jako iloczyn wskaźnika narzutu i wartości rozchodu w stałych cenach ewidencyjnych. Pozostała na koncie „OCEM” nierozliczona część odchyłeń dotyczy zapasu materiałów pozostałego w magazynie – zwiększa lub zmniejsza jego wartość wyrażoną w cenach umownych.

Istnieje jednak możliwość odniesienia całości odchyłeń występujących w danym okresie w ciężar kosztów tego okresu. Jednostka nie ustala wtedy odchyłeń przypadających na zapas końcowy materiałów, a konto „OCEM” nie wykazuje żadnego salda końcowego na koniec okresu sprawozdawczego<sup>24</sup>.

Zastosowanie takiej metody jest możliwe w przypadku, gdy odchylenia od cen ewidencyjnych kształtują się na niezbyt wysokim poziomie w odniesieniu do wartości zapasów lub gdy przez dłuższy okres zapasy początkowe i końcowe materiałów są do siebie wartościowo zbliżone. Z uproszczenia tego nie powinno się jednak korzystać na koniec roku obrotowego, gdyż mogłoby to spowodować zniekształcenie obrazu o sytuacji majątkowo-finansowej jednostki. Techniczny

<sup>24</sup> M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *op.cit.*, s. 195.

sposób stosowania uproszczenia w rozliczaniu odchyłeń przedstawia poniższy wzór:

$$W_o = \frac{O_b}{R_b}$$

gdzie:

$W_o$  – wskaźnik narzutu odchyłeń od stałych cen ewidencyjnych materiałów,

$O_b$  – odchylenia powstałe przy zakupie materiałów w bieżącym okresie,

$R_b$  – wartość rozchodu materiałów w bieżącym okresie.

Za pomocą ustalonego wskaźnika odchylenia zostają rozliczone na poszczególne kierunki rozchodu materiałów analogicznie jak w metodzie zwykłej. Podobne uproszczenia mogą dotyczyć również rozliczania kosztów zakupu<sup>25</sup>.

### Uwagi końcowe

Polityka rachunkowości w zakresie zasad wyceny poszczególnych składników majątku i źródeł ich finansowania stanowi ważne narzędzie kreacji obrazu majątkowo-finansowego jednostki. Możliwość zastosowania alternatywnych rozwiązań w określonych obszarach działalności przedsiębiorstwa pozwala uzyskać informacje lepiej dostosowane do potrzeb użytkowników systemu rachunkowości. Przeprowadzona analiza zastosowań polityki rachunkowości w zakresie obrotu materiałowego wykazała, iż w pewnych sytuacjach wybrane rozwiązania mogą istotnie wpływać na wizerunek jednostki gospodarczej. Jednak należy pamiętać, że polityka rachunkowości stanowi jeden z elementów systemu rachunkowości, którego celem jest dostarczanie wiarygodnych i rzetelnych informacji o sytuacji majątkowo-finansowej przedsiębiorstwa, i nie może być wykorzystywana do manipulowania informacjami o wizerunku firmy.

---

<sup>25</sup> M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *op.cit.*, s. 195–196.



## Literatura

- Gackowska W., *Kiedy można prowadzić uproszczoną ewidencję zapasów*, „Biuletyn Rachunkowości i Finansów” 2006, nr 8(8).
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Vademecum rachunkowości: Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2004.
- Jurczyga M., *Polityka rachunkowości w zakresie ewidencji oraz wyceny zapasów i jej skutki podatkowe*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2005, nr 9, strona <http://jurczyga.com>, 09.01.2010.
- Kalota H., *Ewidencja i rozliczanie kosztów zakupu*, „Monitor Rachunkowości i Finansów. Miesięcznik dla Kadry Zarządzającej”, C.H. Beck, Warszawa 2006, nr 3.
- Koczar J., *Zapasy jako składnik rzeczowych aktywów obrotowych i ich wycena*, w: *Identyfikacja i wycena wybranych aktywów i pasywów oraz elementów rachunku zysków i strat*, red. D. Misińska, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2004.
- Kuzior A., *Ewidencyjne ujęcie zakupu i zużycia materiałów*, w: *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, red. Z. Messner, PWN, Warszawa 2007.
- Micherda B., *Rachunek kosztów i wyników*, SKwP, Warszawa 2007.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 2007 obejmujące wydane przez IASB dokumenty uzupełniające MSSF i MSR: Przykłady ilustrujące, Wytyczne stosowania, Uzasadnienia wniosków – według stanu na dzień 1 stycznia 2007 r.*, t. 2, IASCF, Londyn 2007.
- Rachunkowość 2008. Mini-meritum*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Oficyna a Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń 1999.
- Świdarska G.K., *Zapasy i czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów*, w: *Sprawozdanie finansowe bez tajemnic. Rachunkowość finansowa w praktyce*, red. G.K. Świdarska, W. Więclaw, wyd. 3, Difin, Warszawa 2006.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.
- E. Walińska i inni, *Wycena pozycji bilansowych – aktywów*, w: *Rachunkowość 2008. Mini-meritum*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Oficyna a Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.
- E. Walińska, M. Michalak, *Podstawowe kategorie pomiaru i nadrzędne zasady a polityka rachunkowości*, w: *Rachunkowość 2008. Mini-meritum*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Oficyna a Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2008.

*dr Małgorzata Kamieniecka  
UMCS w Lublinie  
Zakład Rachunkowości  
Instytut Ekonomii i Finansów  
pl. M. Curie-Skłodowskiej 5, 20-035 Lublin  
mkamien1@wp.pl*

*Milena Tarnowska  
UMCS w Lublinie  
Instytut Ekonomii i Finansów  
magistrant w Zakładzie Rachunkowości  
członek grupy Rewident Koła Naukowego Ekonomistów*

**THE INFLUENCE OF ACCOUNTING POLITICS  
IN THE MATERIALS ROTATION AREA  
ON THE PROPERTY-FINANCIAL SITUATION  
OF THE ENTERPRISE**

**Summary**

The article is devoted to the analysis of the influence of accounting politics in the materials rotation area on the property-financial situation of the enterprise. The are shown the financial (among others taxable) results of employed policy of accountancy in ranges of: 1) accounting of the costs of supply and the deviations from information prices, 2) methods of pricing of outgoings of materials, 3) simplified variants of records of book materials. The theory is illustrated by some numerical examples. The main conclusion is that the accountancy policy (in to range of materials) can be used as an important instrument of creation of the financial standing of the enterprise.

*Translated by authors*