

### Pojęcie i klasyfikacja materiałów

Rzeczowe aktywa obrotowe (zapasy) obejmują zasoby:

- nabyte przez jednostkę z przeznaczeniem do zużycia na własne potrzeby (materiały),
- wytworzone lub przetworzone przez jednostkę (produkty gotowe, produkcja w toku),
- nabyte przez jednostkę w stanie nieprzetworzonym (towary).

#### materiały

Materiały, w odróżnieniu od innych składników zapasów, nie są przeznaczone do sprzedaży. Zazwyczaj pozyskuje się je na potrzeby zużycia w prowadzonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy mogą sprzedawać materiały, jeżeli ich zbycie jest bardziej opłacalne niż zużycie. Dotyczy to na przykład zbędnych materiałów, które nie zostały wykorzystane z powodu zmiany profilu produkcji

#### cel nabycia

lub rodzaju świadczonych usług. Można zatem przyjąć, że o kwalifikacji zasobów do materiałów decyduje cel ich nabycia, a nie aktualne przeznaczenie. Z art. 3, ust. 1, pkt. 18a ustawy o rachunkowości<sup>1</sup>, definiującego rzeczowe aktywa obrotowe, wynika, że materiały są zużywane w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub normalnego cyklu operacyjnego, właściwego dla określonego rodzaju działalności, nawet wówczas, gdy trwa on dłużej niż 12 miesięcy. Ze względu na fakt, że przechowywanie materiałów jest kosztowne, przedsiębiorcy dążą do jak najkrótszego ich utrzymywania.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

Materiały można klasyfikować według wielu kryteriów. Kierując się kryterium przeznaczenia, można wyróżnić<sup>2</sup>:

#### przeznaczenie

- materiały podstawowe,
- materiały pomocnicze,
- części zapasowe,
- paliwo,
- opakowania,
- odzyski.

Biorąc pod uwagę rodzaj materiałów, wyróżnia się grupy wynikające z klasyfikacji statystycznych. Od 31 grudnia 2009 roku obowiązuje Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzona Rozporządzeniem Rady Ministrów z 29 października 2008 roku (DZ. U. z 2008 r., Nr 207, poz. 1293 ze zm.), określana jako PKWiU 2008. Klasyfikacja ta wprowadza podział wyrobów i usług, między innymi do celów podatkowych i na potrzeby rachunkowości, na: sekcje, działy, grupy, klasy, kategorie, podkategorie i pozycje<sup>3</sup>.

#### rodzaj materiałów

Zazwyczaj materiały przechowuje się w magazynie i prowadzi się ich ewidencję magazynową umożliwiającą zarządzanie zapasami i kontrolę ich stanów. Mniej wartościowe materiały lub te zużywane na bieżąco mogą być jednorazowo odpisywane w koszty z pominięciem ewidencji magazynowej. Przyjęte rozwiązania w zakresie ewidencji materiałów zależą od specyfiki działalności jednostki, struktury i stanów zapasów. Ustawa o rachunkowości dopuszcza stosowanie różnych rozwiązań w zakresie ewidencji i wyceny materiałów, które w niniejszym rozdziale zostaną przedstawione w następującej kolejności:

#### ewidencja

- wstępna wycena i ewidencja zakupu materiałów,
- rozliczanie kosztów zakupu materiałów,
- wycena rozchodu materiałów,
- uproszczona ewidencja materiałów.

<sup>2</sup> M. Pałka, *Zakładowy plan kont 2010 r. z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert – Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2010, s. 268.

<sup>3</sup> Wyszukiwanie numerów PKWiU ułatwia wyszukiwarka zamieszczona na stronie internetowej Głównego Urzędu Statystycznego pod adresem: [www.stat.gov.pl/klasyfikacje](http://www.stat.gov.pl/klasyfikacje).

## Wycena materiałów i ewidencja ich zakupu

### wycena

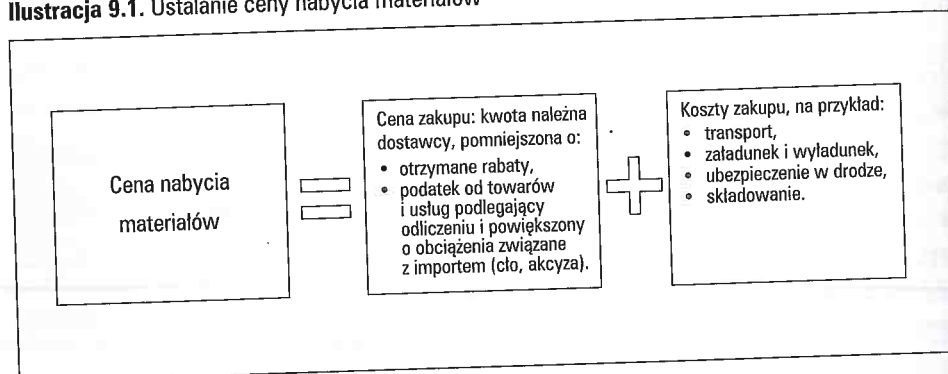
Wycena materiałów odbywa się w trzech momentach, a mianowicie na dzień:

- ujęcia w księgach rachunkowych (wycena wstępna),
- bilansowy (wycena bilansowa),
- rozchodu (wycena materiałów wydanych z magazynu).

### cena nabycia

Podstawowym parametrem wyceny, służącym do ustalenia wartości materiałów na dzień wprowadzenia ich do ksiąg rachunkowych, jest cena nabycia. Zgodnie z art. 28, ust. 2 ustawy o rachunkowości jest to cena zakupu powiększona o koszty zakupu, co obrazuje ilustracja 9.1.

Ilustracja 9.1. Ustalanie ceny nabycia materiałów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustawy o rachunkowości, art. 28, ust. 2.

Mimo że nie wynika to wprost z ustawy o rachunkowości, opłaty o charakterze publicznoprawnym związane z importem (cło, podatek akcyzowy) stanowią element ceny zakupu i nie powinny być zaliczane do kosztów zakupu. Za takim podejściem przemawiają dwa argumenty. Po pierwsze cło i akcyza są dopełnieniem ceny materiałów pochodzących z importu. Zapłata cła jest warunkiem ich legalnego wprowadzenia do obrotu na terenie kraju. Po drugie, w definicji zawartej w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów wskazuje się, że cena zakupu w przypadku importu obejmuje należne cło, podatek akcyzowy oraz dodat-

### składniki ceny zakupu

kowe opłaty celne<sup>4</sup>. Warto dodać, że przy ustalaniu ceny nabycia materiałów nie uwzględnia się kosztów finansowania zewnętrznego, takich jak odsetki od kredytów zaciągniętych na zakup materiałów.

Sposób ustalania ceny zakupu i ceny nabycia materiałów przedstawiono w przykładzie 9.1.

### ustalenie ceny zakupu i nabycia

#### Przykład 9.1

Przedsiębiorstwo budowlane PERFECT BUD spółka z o.o. (podatnik VAT) zajmuje się budową domów prefabrykowanych. Inwestorzy odbierają domy w stanie surowym zamkniętym według projektu z góry określonego przez spółkę. Jednostka nabyła u producenta ściany zewnętrzne z keramzytu. Faktura od producenta zawierała m.in. następujące pozycje:

- wartość netto:	50 000 zł
- należny VAT 23%:	11 500 zł
- razem do zapłaty:	61 500 zł

W celu dostarczenia ścian na miejsce budowy spółka PERFECT BUD zawarła umowę z przedsiębiorstwem transportowym, które wystawiło fakturę obejmującą:

- transport:	4 000 zł
- pilotowanie:	1 000 zł
- rozładunek dźwigiem:	2 000 zł
- razem netto:	7 000 zł

Do wartości netto doliczono 23% VAT w kwocie: 1 610 zł

Ustalanie ceny nabycia:

a) cena zakupu:	50 000 zł
b) koszty zakupu:	7 000 zł
c) cena nabycia (a + b):	57 000 zł

Przy ustalaniu ceny nabycia nie uwzględniono naliczonego VAT, wychodząc z założenia, że zakup jest związany z działalnością opodatkowaną, co pozwala na odliczenie tej kwoty od podatku należnego.

Ustawa o rachunkowości (art. 34, ust. 1) dopuszcza stosowanie ceny zakupu na potrzeby wstępnej wyceny materiałów. Konsekwencją zastosowania ceny zakupu jest konieczność odrębnego rozliczania kosztów zakupu. Ewidencja materiałów powinna umożliwiać kontrolę stanów magazynowych. Zapewnienie kontroli wymaga prawidłowej ewidencji i dokumentacji magazynowej.

<sup>4</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 13 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2003 r. Nr 152, poz. 1475 ze zm.), §3, ust. 2. Należy zaznaczyć, że choć przytoczony akt prawny nie odnosi się do jednostek prowadzących księgi handlowe zgodnie z ustawą o rachunkowości, przedstawione definicje są respektowane w obrocie gospodarczym.



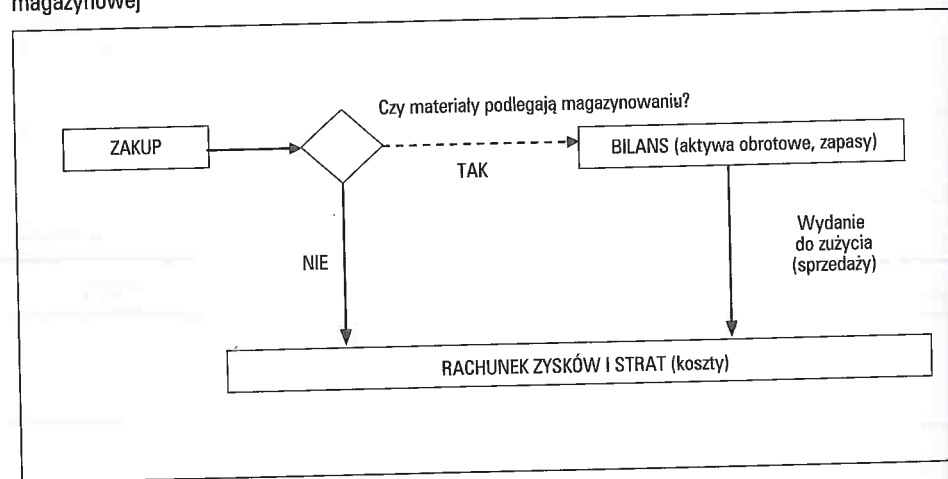


saldo końcowe. Saldo debetowe, określane jako „dostawy w drodze”, dotyczy bram garażowych, za które otrzymano fakturę, mimo że fizyczna dostawa jeszcze nie nastąpiła. Na koncie analitycznym 310-2 *Materiały* (bramy garażowe) w lipcu nie dokonano żadnych zapisów.

Saldo kredytowe, nazywane „dostawy niefakturowane”, odpowiada wartości napędów elektrycznych, które zostały przyjęte do magazynu przed otrzymaniem faktury VAT.

Zakup materiałów, co do zasady, nie powoduje powstania kosztów. Staje się kosztem dopiero przy ich wydaniu z magazynu do zużycia. Niektóre materiały, na przykład drobne materiały biurowe, środki czystości czy woda mineralna dla pracowników, nie będą objęte ewidencją magazynową, dlatego ich zakup jest ujmowany jako koszt w momencie zakupu<sup>6</sup>. Skutki obu rodzajów operacji przedstawiono w uproszczeniu na ilustracji 9.3.

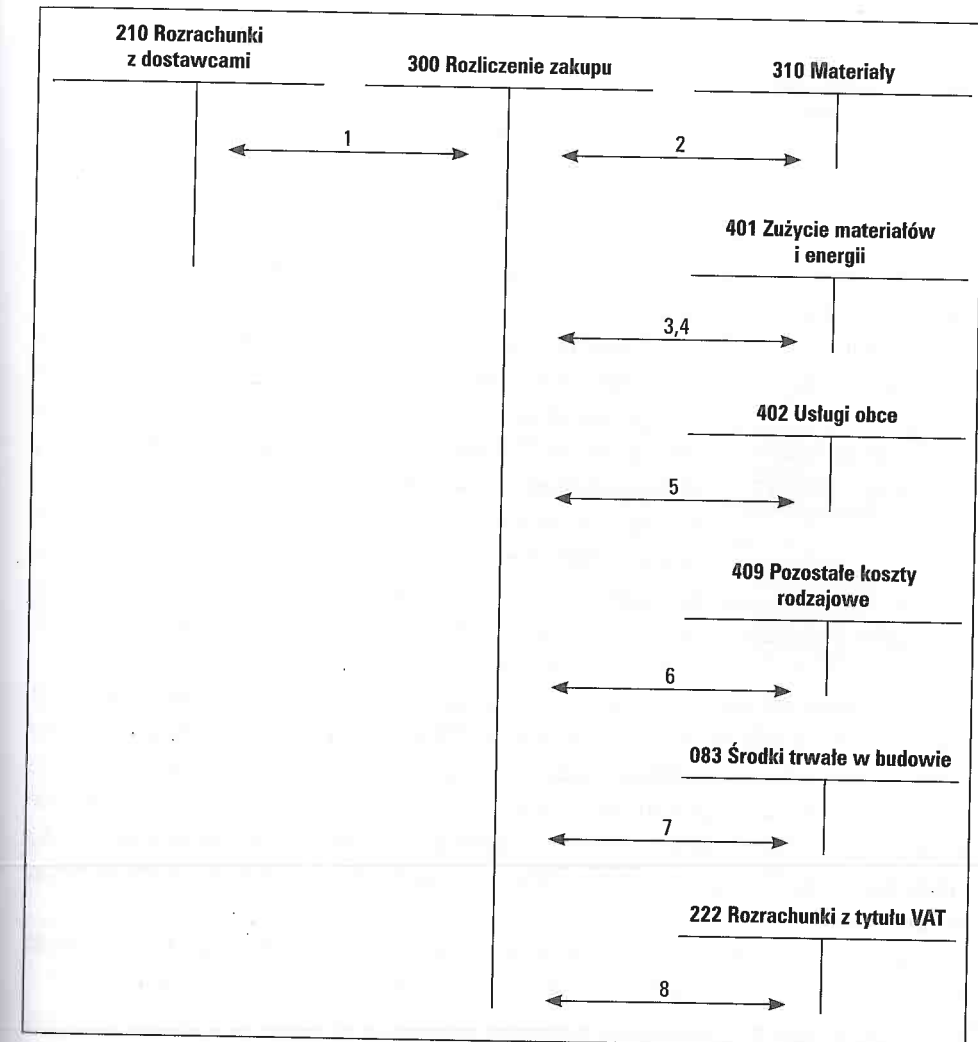
**Ilustracja 9.3.** Konsekwencje zakupu materiałów podlegających i niepodlegających ewidencji magazynowej



Zasady ewidencji zakupu materiałów przedstawiono na ilustracji 9.4.

<sup>6</sup> Zasady uproszczonej ewidencji materiałów przedstawiono w podrozdziale „Uproszczona ewidencja materiałów” w dalszej części niniejszego rozdziału.

**Ilustracja 9.4.** Ewidencja zakupu materiałów



#### Objaśnienia

- Otrzymanie od dostawcy faktury VAT lub rachunku.
- Przyjęcie materiałów do magazynu.
- Wydanie materiałów bezpośrednio do zużycia (bez ujmowania w ewidencji magazynowej).
- Rozliczenie kosztów zakupu, np. opakowań bezwrotnych.
- Rozliczenie kosztów zakupu, np. transport, załadunek, wyładunek itd.
- Rozliczenie kosztów zakupu, np. ubezpieczenie w drodze, podróże służbowe związane bezpośrednio z zakupem materiałów.
- Przekazanie zakupionych materiałów do budowy środków trwałych.
- Rozliczenie naliczonego VAT podlegającego odliczeniu od podatku należnego.

## Rozliczanie kosztów zakupu materiałów

wycena materiałów  
w cenach nabycia

Wzorcowym podejściem ustawy o rachunkowości do wstępnej wyceny materiałów jest ujmowanie ich w cenach nabycia. Takie rozwiązanie sprzyja odzwierciedleniu rzeczywistych kosztów poniesionych w związku z dostosowaniem zapasów do stanu i miejsca, zgodnie z zamierzeniem kierownictwa. Dodatkowym atutem stosowania cen nabycia jest również zagwarantowanie współmierności przychodów i kosztów związanych z zakupem i zużyciem materiałów. Koszty zakupu, takie jak transport czy ubezpieczenie w drodze, nie obciążają bowiem wyniku finansowego jednostki do momentu wydania materiałów z magazynu. Jednak opisywane rozwiązanie może być kłopotliwe w sytuacji, gdy na jednym dowodzie

koszty zakupu  
a klucze  
rozliczeniowe

ewidencja  
materiałów  
w cenach zakupu

zakupie znajduje się wiele pozycji materiałów. Wówczas należy podzielić koszty zakupu na zakupione materiały, stosując samodzielnie opracowane klucze rozliczeniowe, bazujące na przykład na wartości materiałów czy na ich ciężarze lub objętości. W związku z tym, że analizowane rozwiązanie, mimo niewątpliwych zalet, może być pracochłonne, ustawodawca przewidział uproszczenie polegające na ewidencji materiałów w cenach zakupu.

Z artykułu 34, ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika, że jednostki mogą wyceniać materiały w cenach zakupu pod warunkiem, że nie zniekształca to wartości aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. Nie oznacza to, że istotne wartościowo koszty zakupu nie mogą być ujmowane odrębnie od materiałów w księgach rachunkowych. Należy rozumieć ten zapis jako uprawnienie do bilansowej wyceny zapasu materiałów w cenach zakupu, jeżeli koszty zakupu są nieistotne.

Możliwość ewidencji materiałów w cenach zakupu powoduje konieczność wyboru jednego z wariantów ewidencji kosztów zakupu, a mianowicie:

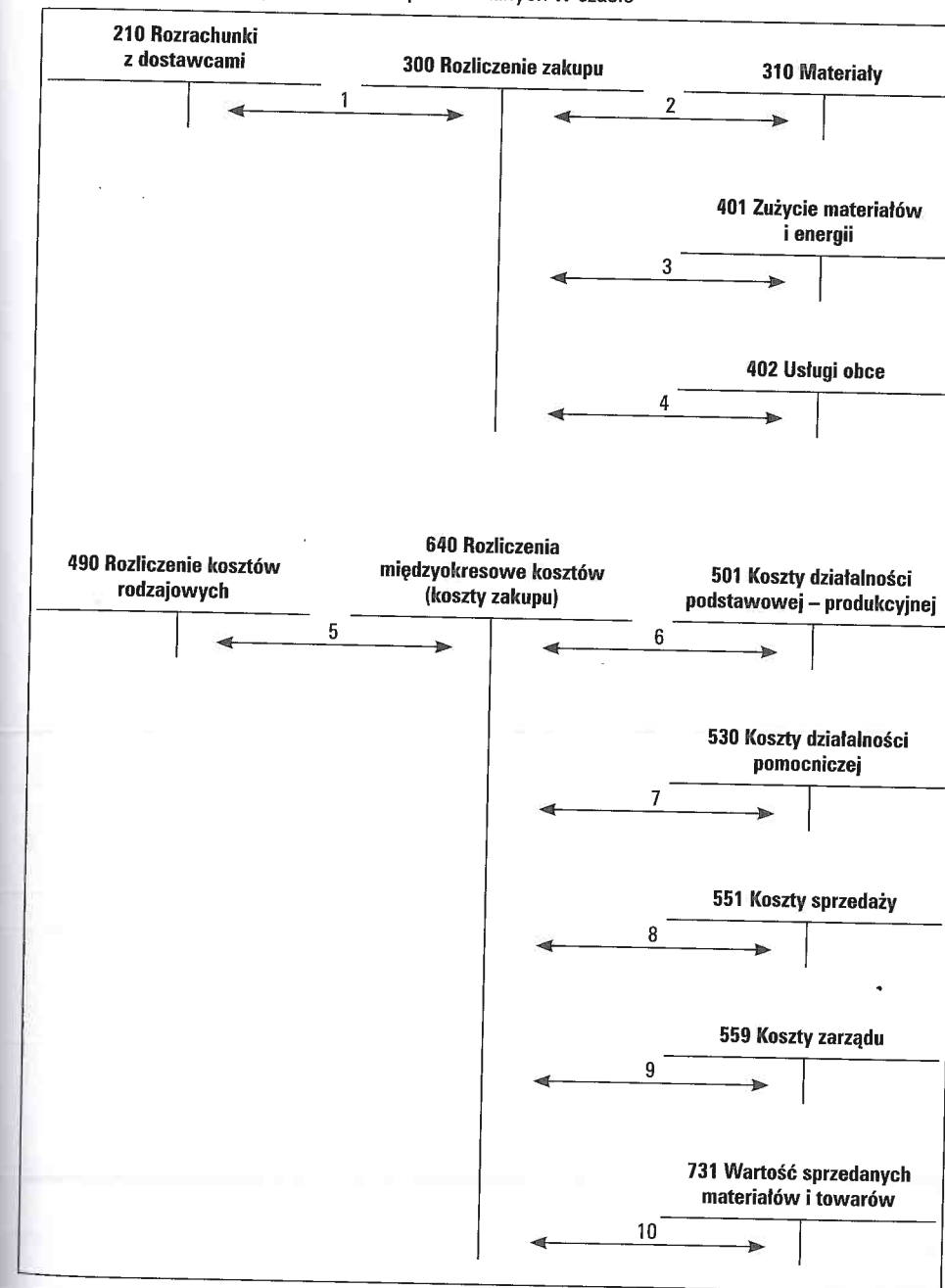
- jednorazowego ujmowania kosztów zakupu w okresie, w którym nastąpił zakup,
- rozliczania w czasie kosztów zakupu, proporcjonalnie do rozchodu materiałów z magazynu.

Za pierwszym z rozwiązań przemawia prostota. Jednak jego niewątpliwą wadą jest możliwość naruszenia współmierności przychodów i kosztów w związku z ryzykiem zniekształcenia stanu aktywów oraz zniżenia wyniku finansowego. Drugie rozwiązanie pozwala na zachowanie współmierności przychodów i kosztów, ale wymaga:

- prowadzenia ewidencji umożliwiającej rozliczanie kosztów zakupu w czasie,
- rozliczania kosztów zakupu proporcjonalnie do rozchodu materiałów.

Do rozliczania w czasie kosztów zakupu stosuje się konto 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów* (koszty zakupu) – zasady jego funkcjonowania przedstawiono na ilustracji 9.5.

Ilustracja 9.5. Ewidencja kosztów zakupu rozliczanych w czasie



## Objaśnienia

- Otrzymanie od dostawcy faktury VAT lub rachunku.
- Przyjęcie materiałów do magazynu.
- Rozliczenie kosztów zakupu materiałów (opakowania bezzwrotne, palety jednorazowe itd.).
- Rozliczenie kosztów zakupu materiałów (koszty transportu, załadunku, wyładunku itd.).
- Rozliczenie kosztów rodzajowych w części dotyczącej kosztów zakupu.
- Przebieganie kosztów zakupu do kosztów bieżącego okresu proporcjonalnie do rozchodu materiałów. Materiały zostały zużyte w działalności podstawowej (produkcja lub świadczenie usług).
- Przebieganie kosztów zakupu do kosztów bieżącego okresu proporcjonalnie do rozchodu materiałów. Materiały zostały zużyte w działalności pomocniczej (np. wydział transportowy, stolówka).
- Przebieganie kosztów zakupu do kosztów bieżącego okresu proporcjonalnie do rozchodu materiałów. Materiały zostały zużyte w związku ze sprzedażą (np. opakowanie wyrobów gotowych).
- Przebieganie kosztów zakupu do kosztów bieżącego okresu proporcjonalnie do rozchodu materiałów. Materiały zostały zużyte w administracji (np. materiały biurowe).
- Przebieganie kosztów zakupu do kosztów bieżącego okresu proporcjonalnie do rozchodu materiałów. Materiały zostały sprzedane.

Analizując ilustrację 9.5, można zauważyć, że konto 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów* koresponduje przede wszystkim z kontami kosztów według miejsc powstawania. Należy podkreślić, że na tych kontach ujmuje się koszty zakupu dotyczące kosztów danego okresu. Dlatego rozliczenie kosztów zakupu jest proporcjonalne do rozchodu materiałów. W tym celu ustala się współczynnik kosztów zakupu, według następującego wzoru:

współczynnik kosztów zakupu

$$W_{kz} = \frac{\text{Saldo konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów (koszty zakupu)} \times 100\%}{\text{Obroty Dt konta 310 Materiały}} \quad (9.1)$$

gdzie:

$W_{kz}$  – współczynnik kosztów zakupu.

Następnie, wykorzystując współczynnik kosztów zakupu ( $W_{kz}$ ), ustala się narzut kosztów zakupu odpowiadający wartości materiałów wydanych z magazynu w cenach zakupu, korzystając ze wzoru 9.2:

narzut kosztów zakupu

$$N_{kz} = W_{kz} \times \text{rozchód materiałów według cen zakupu} \quad (9.2)$$

gdzie:

$N_{kz}$  – narzut kosztów zakupu na materiały wydane z magazynu.

Zasady ewidencji i rozliczania kosztów zakupu zawiera przykład 9.3.

## Przykład 9.3

Przedsiębiorstwo PAW-BUD jest deweloperem. W kwietniu 20XX r. miały miejsce następujące operacje gospodarcze:

- Otrzymano fakturę VAT za cegłę klinkierową: 40 000 szt.  $\times$  2 zł/szt. + 23% VAT:
  - wartość netto 80 000 zł
  - naliczony VAT 23% 18 400 zł
  - razem 98 400 zł
- Otrzymano fakturę VAT za dostawę cegły i rozładunek dźwigiem hydraulicznym:
  - wartość netto 4 000 zł
  - naliczony VAT 23% 920 zł
  - razem 4 920 zł
- Rozliczono naliczony VAT:
  - od zakupionych cegieł 18 400 zł
  - od usług transportowych 920 zł
- Przyjęto cegłę do magazynu (Pz) 80 000 zł
- Wyksięgowano koszty zakupu (PK) 4 000 zł
- Wydano materiały do zużycia w produkcji podstawowej (Rw) 20 000 zł
- Rozliczono koszty zakupu przypadające na zużyte materiały (PK) – kwota do obliczenia.

## Rozwiązanie

210 Rozrachunki z dostawcami		300 Rozliczenie zakupu			222 Rozrachunki z tytułu VAT	
	98 400 (1c)	1c)	98 400	18 400 (3a)	3a)	18 400
	4 920 (2c)	2c)	4 920	920 (3b)	3b)	920
				80 000 (4)		
				4 000 (5)		
310 Materiały		402 Usługi obce		490 Rozliczenie kosztów rodzajowych		
4)	80 000   20 000 (6)	5)	4 000		4 000 (5)	
					20 000 (6)	
640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów (koszty zakupu)		401 Zużycie materiałów i energii		501 Koszty działalności podstawowej – produkcyjnej		
5)	4 000   1 000 (7)	6)	20 000	6)	20 000	
				7)	1 000	

Obliczenia pomocnicze do operacji 7:

$$W_{kz} = \frac{400 \text{ zł} \times 100\%}{80 000 \text{ zł}} = 5\%$$

$$N_{kz} = 5\% \times 20 000 \text{ zł} = 1 000 \text{ zł}$$



Z przedstawionego przykładu wynika, że koszty zakupu są rozliczane w taki sam sposób, jak rozchód materiałów. Jeżeli materiały zostały zużyte, wówczas koszty zakupu obciążają odpowiednie konta kosztów zespołu 5. W przypadku sprzedaży materiałów, koszty zakupu są odnoszone w ciężar konta 732 *Wartość sprzedanych materiałów i towarów*.

## Wycena rozchodu materiałów

Ewidencja materiałów może być prowadzona w stałych lub rzeczywistych cenach ewidencyjnych. Ustawa o rachunkowości dopuszcza w art. 34, ust. 2 możliwość ujmowania materiałów w księgach rachunkowych według przyjętych cen ewidencyjnych. Te ceny są stałe w ciągu okresu i dlatego rozchód materiałów wycenia się z zastosowaniem. Jedynie na koniec okresu weryfikuje się wartość zapasów w cenach ewidencyjnych oraz poziom kosztów z zastosowaniem odchyłeń od cen ewidencyjnych materiałów. W niniejszym opracowaniu zasady rozliczania odchyłeń od cen ewidencyjnych zostały przedstawione w rozdziale 10 (towary) oraz 14 (produkty gotowe). Przedmiotem opisu w dalszej części tego podrozdziału jest wycena materiałów w cenach rzeczywistych.

stałe  
lub rzeczywiste  
ceny ewidencyjne

wycena materiałów  
w cenach  
rzeczywistych

Cechą cen rzeczywistych jest ich zmienność, co wpływa na:

- wartość zapasów utrzymywanych w magazynie,
- poziom kosztów związanych ze zużyciem lub sprzedażą materiałów.

Jednostki, zgodnie z art. 34, ust. 4 ustawy o rachunkowości, mają prawo do zastosowania jednej z metod wyceny rozchodu materiałów:

metody wyceny  
rozchodu  
materiałów

- cen najwcześniejszych (FIFO – pierwsze przyszło, pierwsze wyszło, ang. *first in-first out*),
- cen najpóźniejszych (LIFO – ostanie przyszło, pierwsze wyszło, ang. *last in-first out*),
- cen przeciętnych (AVCO – ang. *average costing method*).
- szczegółowej identyfikacji cen.

Metoda FIFO polega na przyjęciu, że materiały, które zostały zakupione najwcześniej, są wydawane w pierwszej kolejności. Przeciwnieństwem tej metody jest LIFO, w której przyjmuje się, że w pierwszej kolejności wychodzą z magazynu materiały nabyte najpóźniej. Metoda cen przeciętnych wymaga ustalenia średniej ceny materiałów ważonej ilością zapasów. Po jej ustaleniu wycenia się rozchód i stan magazynowy. Ostatnia z dopuszczonych metod,

metoda szczegółowej identyfikacji cen, może być stosowana wówczas, gdy istnieje możliwość określenia cen odpowiednich materiałów, na przykład dzięki kodom kreskowym. Metodę tę można stosować również wtedy, gdy materiały zostają nabyte z myślą o ich wykorzystaniu w realizacji z góry zaplanowanych projektów, jak na przykład budowa mostu czy położenie parkietu w jednym domu.

Wybór metody wyceny rozchodu zapasów jest elementem polityki rachunkowości i wpływa na poziom aktywów oraz wyniku finansowego. Przyjmując założenie, że ceny materiałów rosną, zastosowanie metody FIFO, w porównaniu z metodą LIFO, pozwala na wykazanie bardziej aktualnej wartości zapasów w magazynie. Jednocześnie powoduje to zwiększenie wyniku finansowego w związku z odnoszeniem w koszty nabytych wcześniej, czyli z założenia tańszych, materiałów. Wpływ zastosowanej metody na wynik finansowy jednostki i wartość jej zapasów magazynowych pokazano w przykładzie 9.4.

metody wyceny  
rozchodu zapasów

### Przykład 9.4

Spółka z o.o. świadcząca usługi budowlane w kwietniu 20XX r. otrzymała dwie dostawy cementu:

- 1) 1.04.20XX r. – 1 000 worków po 8 zł = 8 000 zł,
- 2) 14.04.20XX r. – 2 000 worków po 9 zł = 18 000 zł,
- 3) razem: 26 000 zł.

Piątego maja wydano do zużycia 2 500 worków. Na początek okresu jednostka nie miała zapasów cementu.

### Rozwiązanie

Ustalenie rozchodu materiałów z zastosowaniem metod:

- FIFO: 1 000 worków po 8 zł/worek + 1 500 worków po 9 zł/worek = 21 500 zł
- LIFO: 2 000 worków po 9 zł/worek + 500 worków po 8 zł/worek = 22 000 zł
- AVCO: cena średnia: (1000 worków po 8 zł/worek + 2000 worków po 9 zł/worek)/3000 worków = 8,(66) zł/worek.  
Rozchód: 2 500 worków po 8,(66) zł/worek = 21 666,(66) zł

Porównanie rozchodu i stanów magazynowych materiałów:

Metoda	FIFO	LIFO	AVCO
Kwota rozchodu	21 500 zł	22 000 zł	21 675 zł
Wartość zapasu końcowego	500 worków × 9 zł/worek = 4 500 zł	500 worków × 8 zł/worek = 5 000 zł	500 worków × 8,(66)/worek = 4 333,(33) zł
Razem (rozchód + zapas końcowy)	26 000 zł	26 000 zł	26 000 zł



Z przedstawionego przykładu wynika, że od zastosowanej metody wyceny rozchodu zależy zarówno poziom kosztów, jak również stan zapasów. Obowiązkiem jednostki jest konsekwentne stosowanie przyjętych metod w ciągu roku obrotowego z dopuszczeniem zmian dopiero w kolejnym roku.

Jednostki, które stosują uproszczoną ewidencję materiałów, wybierają również odpowiednią metodę wyceny rozchodu zapasów, co opisano w kolejnym podrozdziale.

## Uproszczona ewidencja materiałów

odpisywanie  
materiałów  
w koszty

Jednym z uproszczeń dopuszczonych przez ustawę o rachunkowości jest prawo odpisywania materiałów w koszty bez ujmowania ich w ewidencji magazynowej. Wynika to z art. 17, ust. 2, pkt 4 ustawy o rachunkowości,

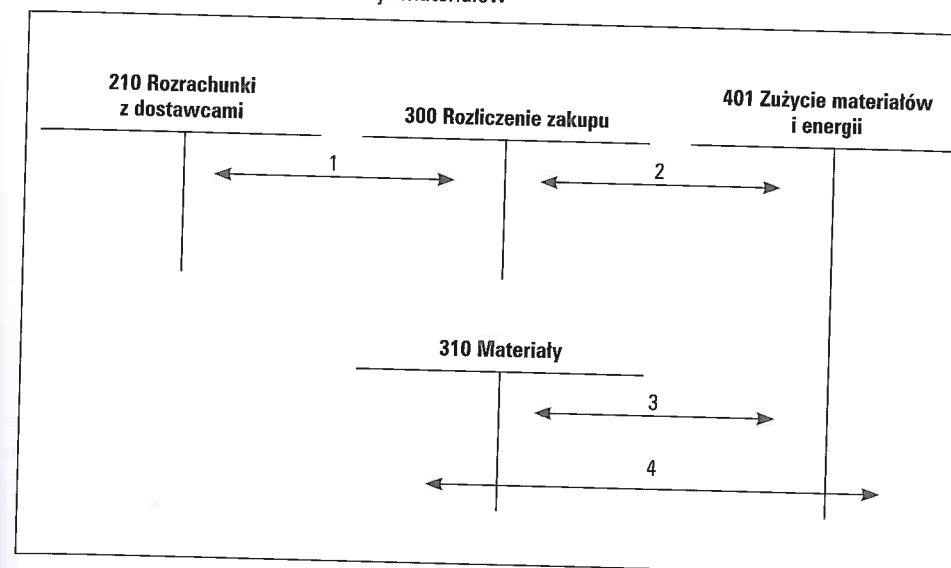
odnoszącego się do metod prowadzenia ksiąg pomocniczych. Zgodnie z tym przepisem, kierownik jednostki może wydać decyzję o zaliczeniu materiałów w koszty w momencie zakupu. Konsekwencją tej decyzji jest konieczność okresowej korekty kosztów i stanów magazynowych. Z cytowanego artykułu ustawy o rachunkowości wynika, że korekta musi nastąpić nie później niż na dzień bilansowy. Wydaje się, że spełnienie jedynie wymagań ustawowych jest niewystarczające ze względu na kontrolnych. Optymalnym rozwiązaniem jest częstsza, na przykład miesięczna lub kwartalna, korekta kosztów i stanów magazynowych w drodze ich spisu z natury.

spis z natury

Mechanizm uproszczonej ewidencji materiałów pokazano na ilustracji 9.6. Jak wynika z tej ilustracji, konto 310 *Materiały* jest wykorzystywane jedynie na początku i na końcu okresu. Wówczas, na podstawie spisu z natury, następuje ustalenie wartości zapasów oraz korekta kosztów. Ustawa o rachunkowości nie przewiduje szczególnych zasad wyceny materiałów przy uproszczonej ewidencji. Zazwyczaj wycena zapasów następuje według metody FIFO.

Zasady uproszczonej ewidencji ilustruje przykład 9.5.

Ilustracja 9.6. Uproszczona ewidencja materiałów



### Objaśnienia

1. Otrzymanie faktury za zakup materiałów.
2. Odpisanie materiałów w koszty w momencie zakupu.
3. Korekta kosztów *in plus* i stanów magazynowych *in minus* na koniec okresu (miesiąca, kwartału, roku).
4. Korekta kosztów *in minus* i stanów magazynowych *in plus* na koniec okresu (miesiąca, kwartału, roku).

### Przykład 9.5

Przedsiębiorstwo usługowe INSTALATOR spółka z o.o. świadczy usługi hydrauliczne. Część zleceń wykonuje z zastosowaniem własnych materiałów. Ze względu na niewielką wartość tych zapasów kierownik jednostki podjął decyzję o odpisywaniu materiałów w ciężar kosztów z chwilą zakupu. Przyjęto, że korekta kosztów następuje na koniec kwartału, a stany magazynowe i rozchód materiałów wycenia się z zastosowaniem metody FIFO.

W magazynie na początek okresu znajdowały się następujące materiały:

- 50 mb rury miedzianej o średnicy 15 mm po 12 zł/mb o wartości 600 zł
- 500 mb rury PEX o średnicy 20 mm po 2 zł/mb o wartości 1 000 zł
- 100 szt. mosiężnych zaworów kulowych o średnicy 15 mm po 8 zł/szt. o wartości 800 zł

W kwietniu 20XX r. otrzymano fakturę zawierającą m.in. następujące pozycje:

- 150 mb rury miedzianej o średnicy 15 mm po 10 zł/mb o wartości 1 500 zł
- 400 mb rury PEX o średnicy 20 mm po 2,5 zł/mb o wartości 1 000 zł
- 20 szt. mosiężnych zaworów kulowych o średnicy 15 mm po 9 zł/szt. o wartości 180 zł

- 100 mb otuliny do rur PEX po 1 zł/mb o wartości 100 zł
- wartość netto 2 780 zł
- naliczony VAT 23% 639,40 zł
- razem brutto 3 419,40 zł

Na koniec czerwca przeprowadzono spis z natury i ustalono następujące stany zapasów:

- 5 mb rury miedzianej o średnicy 15 mm,
- 50 mb rury PEX o średnicy 20 mm,
- 10 mb otuliny do rur PEX.

Ustalenie wartości zapasów na koniec czerwca:

Materiał	Wartość początkowa	Zakup materiałów	Wartość stanu końcowego (FIFO)	Koszty zużytych materiałów (2+3-4)
1	2	3	4	5
Rura miedziana φ15	600 zł	150 mb × 10 zł/mb = 1 500 zł	5 mb × 10 zł/mb = 50 zł	2 050 zł
Rura PEX φ20	1 000 zł	400 mb × 2,5 zł/mb = 1 000 zł	50 mb × 2,5 zł/mb = 125 zł	1 875 zł
Otulina do rur PEX	0 zł	100 mb × 1 zł/mb = 100 zł	10 mb × 1 zł/mb = 10 zł	90 zł
Zawory kulowe φ15	–	20 szt. × 9 zł/szt. = 180 zł	–	180 zł
	1 600 zł	2 780 zł	185 zł	4 195 zł

<b>310 Materiały</b>			<b>210 Rozrachunki z dostawcami</b>		<b>300 Rozliczenie zakupu</b>		
Sp)	1 600	1 415 (3)	3 419,4 (1c)	1c)	3 419,4	639,4 (2a)	
		185 (Sk)					2 780 (2b)
<b>222 Rozrachunki z tytułu VAT</b>			<b>4 Zużycie materiałów i energii</b>				
2a)	639,4		2b)	2 780			
			3)	1 415			
				4 195			

**Objaśnienia**

1. Faktura VAT za zakupione materiały:
  - a) kwota netto 2 780 zł
  - b) naliczony VAT 23% 639,40 zł
2. Rozliczenie dostawy materiałów:
  - a) przeksięgowanie naliczonego VAT 639,40 zł
  - b) zaksięgowanie dostawy materiałów w ciężar kosztów
3. Korekta kosztów na koniec kwartału ustalana jako różnica między stanem początkowym a stanem końcowym materiałów: 1 600 zł – 185 zł = 1 415 zł

**Pytania i zadania kontrolne**

1. W jaki sposób ustala się cenę nabycia materiałów?
2. Jak należy interpretować salda konta 310 *Rozliczenie zakupu*?
3. Jakie prawa wyboru w zakresie ewidencji materiałów dopuszcza ustawa o rachunkowości?
4. Wymienić konsekwencje wyceny materiałów według cen nabycia.
5. W jakich warunkach stosowanie metody LIFO w porównaniu z metodą FIFO, pozwala na zmniejszenie kosztów materiałowych?
6. Które jednostki powinny stosować uproszczoną ewidencję materiałów?
7. Jak uwzględnić się w bilansie salda konta 310 *Rozliczenie zakupu*?