



# **EWIDENCJA I WYCENA MATERIAŁÓW**

Materiały ujęte są w bilansie w aktywach, w części **“B. Aktywa obrotowe”**, w punkcie **“I. Zapasy”**. Zaliczane są do rzeczowych aktywów obrotowych

## **Art. 3.1. pkt 19**

19) rzeczowych aktywach obrotowych - rozumie się przez to materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym,

Materiały są to kontrolowane przez jednostkę rzeczowe zasoby majątkowe, które powinny w przyszłości spowodować do jednostki wpływ korzyści ekonomicznych. Ich istotę stanowi to, że zużywają się jednorazowo w danym cyklu produkcyjnym, oddając całą swoją wartość wytwarzanemu produktowi. W rezultacie konieczne jest posiadanie i odnawianie zapasów materiałów dla zapewnienia stałego i płynnego procesu produkcyjnego.

Art. 28. 1. Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w sposób następujący:

- 
- 
- 

6) rzeczowe składniki aktywów obrotowych - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy,

- 
- 
-

Z punktu widzenia przeznaczenia, materiały można podzielić na:

- 1) materiały podstawowe (surowce, półfabrykaty, opakowania bezpośrednie),
- 2) materiały pomocnicze,
- 3) paliwa (zużywane na cele technologiczne, energetyczne oraz opałowe),
- 4) części zapasowe (do remontów i konserwacji),
- 5) opakowania (chroniące w czasie transportu przed uszkodzeniem),
- 6) odpadki (pozostałości, złom),
- 7) inwentarz żywy (zwierzęta zakupione jako surowiec do wyrobów masarskich).

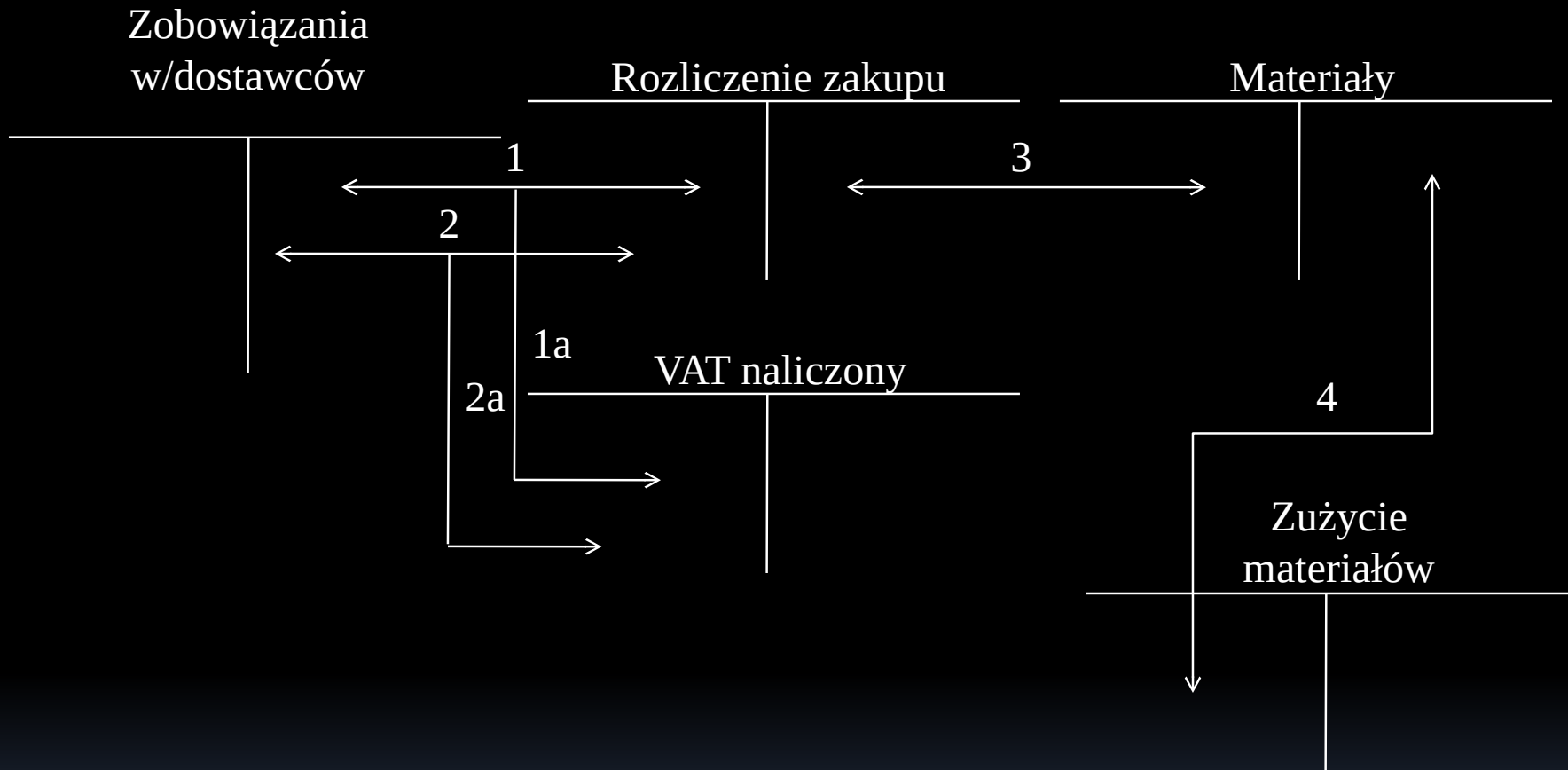
## Problem wyboru wartości ewidencyjnej.

Materiały mogą być wyceniane w trakcie roku dwojako:

- **w cenie zakupu** – cena obejmuje tylko wartość zakupionych materiałów
- **w cenie nabycia** – cena obejmuje wartość materiałów plus koszty ich zakupu (transport, ubezpieczenie, itp.)

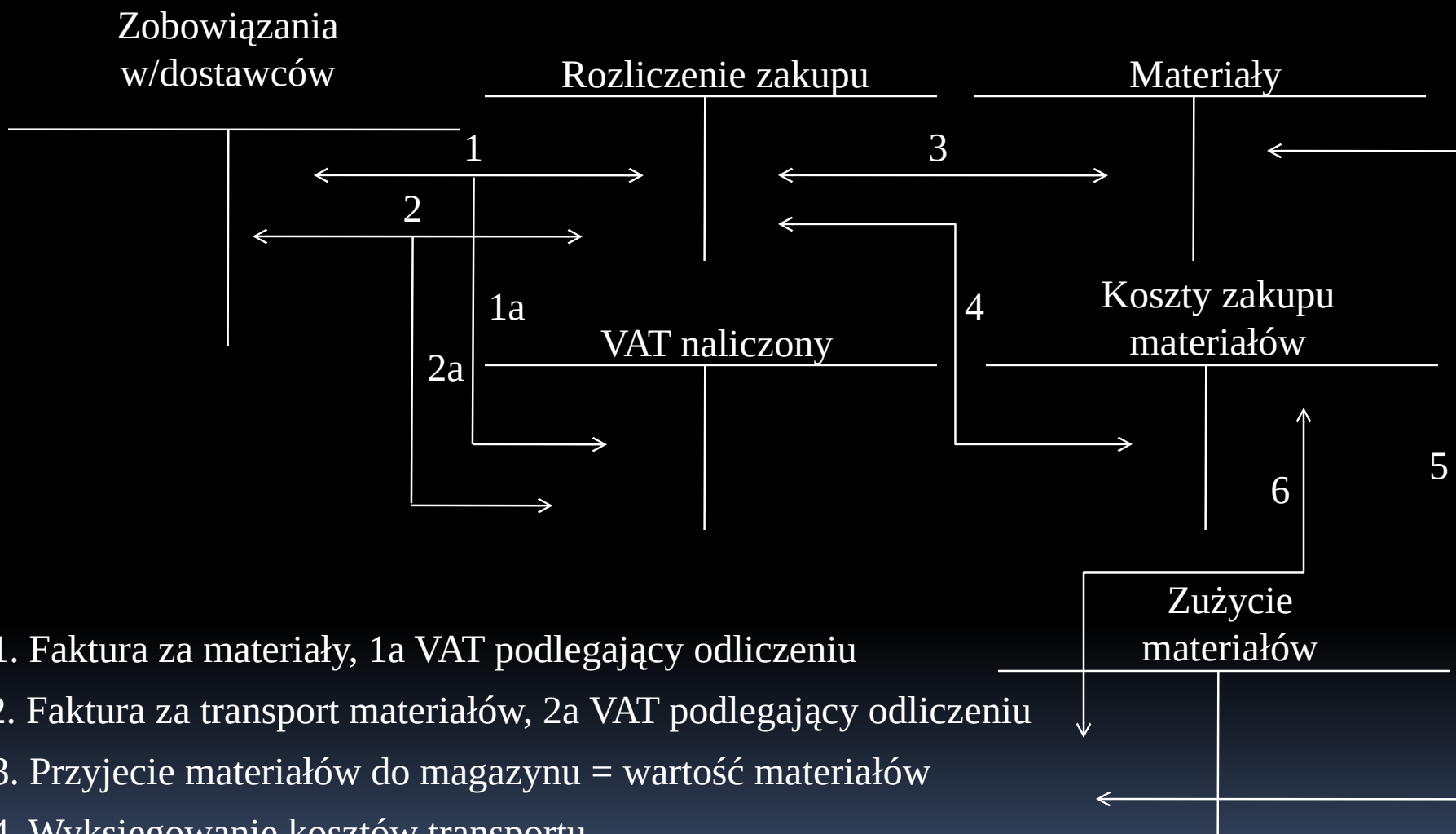
W pierwszym wariantcie koszty zakupu są ewidencjonowane oddzielnie i doliczane na podstawie pewnych kluczy do kosztów zużycia materiałów.

# Ewidencja zakupu materiałów w cenie nabycia



1. Faktura za materiały, 1a VAT podlegający odliczeniu
2. Faktura za transport materiałów, 2a VAT podlegający odliczeniu
3. Przyjęcie materiałów do magazynu = wartość materiałów + koszty transportu
4. Wydanie materiałów do zużycia

# Ewidencja zakupu materiałów w cenie zakupu



1. Faktura za materiały, 1a VAT podlegający odliczeniu
2. Faktura za transport materiałów, 2a VAT podlegający odliczeniu
3. Przyjęcie materiałów do magazynu = wartość materiałów
4. Wyksięgowanie kosztów transportu
5. Wydanie materiałów do zużycia
6. Przeksięgowanie kosztów transportu przypadających na zużyte materiały



## Wskaźnik narzutu kosztów zakupu

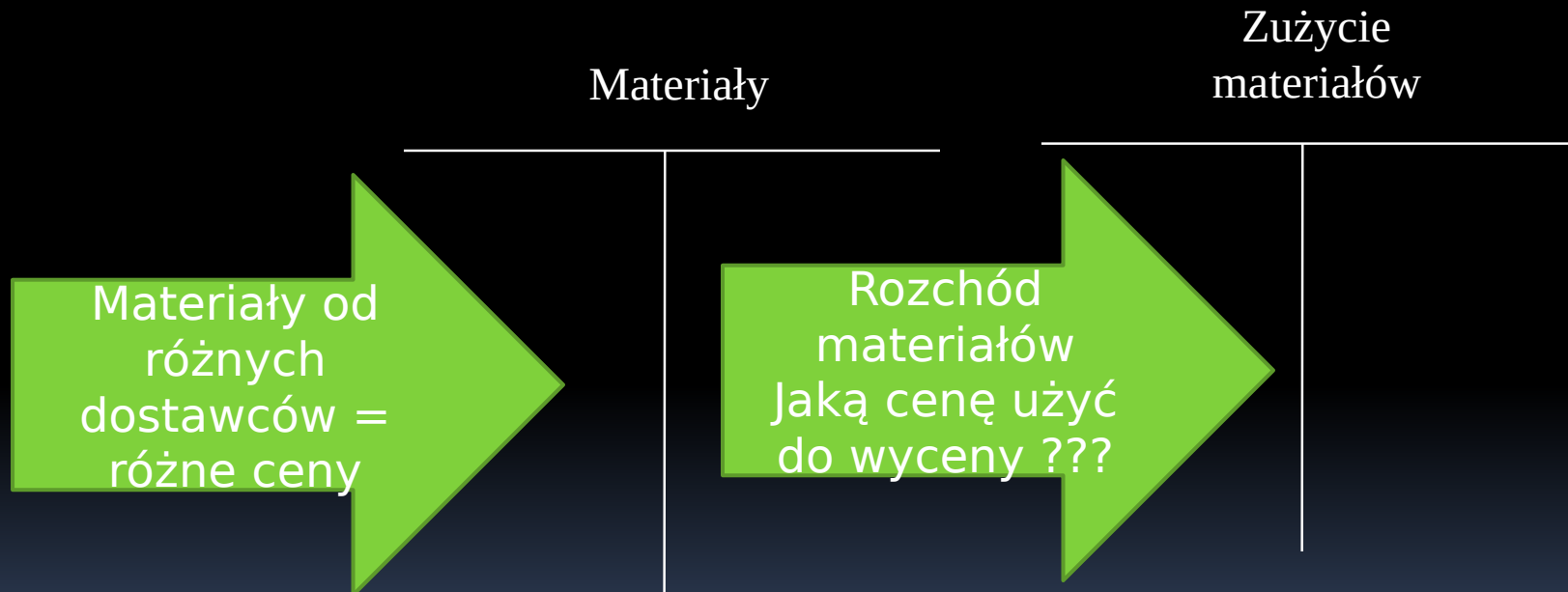
$$WN_{kz} = \frac{\text{Saldo kosztów zakupu} \times 100\%}{\text{Wartość przychodu materiałów} + \text{SP materiałów}}$$

Wartość kosztów zakupu przypadająca na zużyte materiały

$$W_{kz} = \frac{WN_{kz} \times \text{wartość zużytych materiałów}}{100 \%}$$

## Problem wyboru wariantu wyceny.

Niezależnie od wariantu wyboru wartości ewidencyjnej powstaje problem w jakiej wartości (po jakiej cenie) ewidencjonować koszt zużycia materiałów jeżeli istnieje kilku dostawców tego samego materiału, i różne ceny jego zakupu.



Dla wyceny wartości rozchodu materiałów oraz wartości materiałów na składzie, przyjmuje się najczęściej następujące rozwiązania:

1. FIFO (ang. first in - first out) - „pierwsze przyszło, pierwsze wyszło”; wycena następuje wg najwcześniejszej dostawy znajdującej się w magazynie, a po jej wyczerpaniu podstawą będzie wartość dostawy następnej w kolejności. FIFO najczęściej stosowana jest w firmach o szybkiej rotacji zapasów.



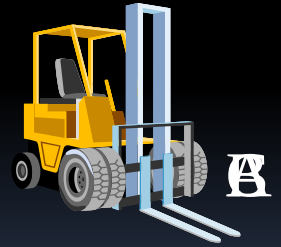
Dostawca C



Dostawca B



Dostawca A



2. LIFO (ang. last in - first out) - „ostatnie przyszło, pierwsze wyszło”; wycena następuje w oparciu o ostatnią dostawę znajdującą się w magazynie, która jako pierwsza wydawana jest do zużycia w procesie produkcyjnym. LIFO najczęściej stosowana jest w warunkach wysokiej inflacji.



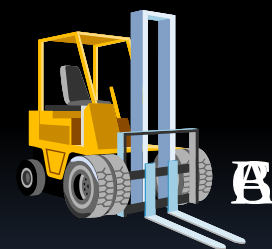
Dostawca C



Dostawca B



Dostawca A



3. FIFO (ang. highest in - first out) - najdroższe przyszło, pierwsze wyszło. Do zużycia wydawane są w pierwszej kolejności te materiały, które mają najwyższą cenę zakupu. W warunkach wysokiej inflacji, kiedy ceny rosną w sposób ciągły, metoda LIFO daje te same rezultaty co metoda FIFO.

4. LOFO (ang. lowest in - first out) - najtańsze przyszło, pierwsze wyszło. W praktyce metoda ta jest stosowana bardzo rzadko. Powoduje zniżenie kosztów i stąd zawyżenie płaconego podatku dochodowego. Może być jednak wykorzystana w przypadku, kiedy firma chce zniżyć poziom poniesionych kosztów (zbyt wysokich w stosunku do przychodów ze sprzedaży, np. ograniczyć stratę generowaną z działalności operacyjnej).

5. Cena średnioważona (albo przeciętna bądź bieżącej ceny przeciętnej) - po każdej dostawie ustala tu się średnią ważoną cenę materiałów zgromadzonych w magazynie, ważoną ich ilością. Stosowana przy rzadkich dostawach danego materiału'.

$$\text{Cena średnioważona} = C_A \times U_A + C_B \times U_B + C_C \times U_C + \dots\dots\dots$$

$C_n$  – cena dostawcy „n”

$U_n$  – udział materiału od dostawcy „n” w całej partii dostawy

## 6. Stałe ceny ewidencyjne ustalone na poziomie:

-ceny zakupu (rzeczywista cena po której dokonuje się zakupu materiałów),

-ceny nabycia (cena zakupu powiększona o koszty zakupu, np. transport, ubezpieczenie w drodze, załadunek, rozładunek, montaż).

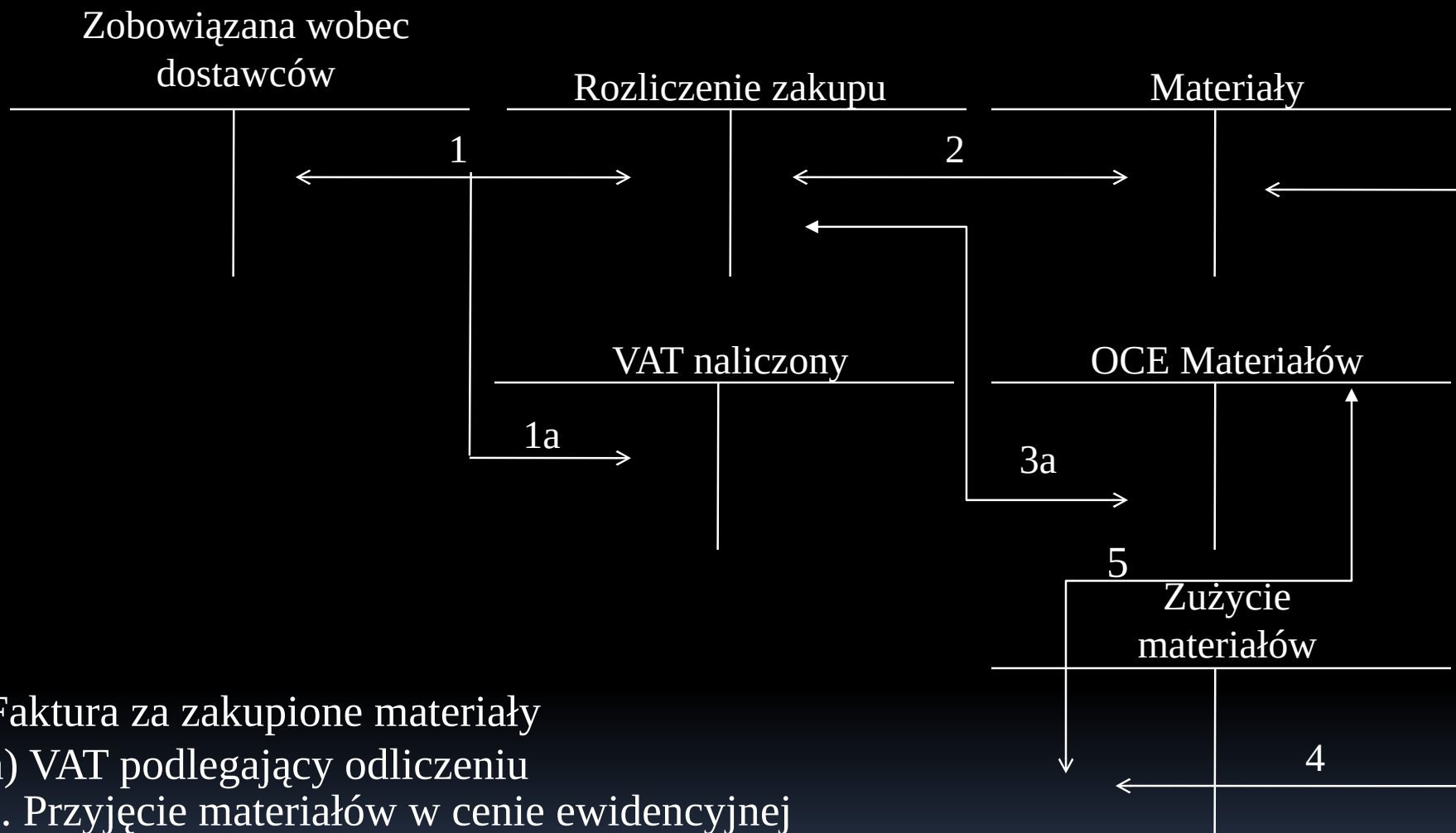
Ceny ewidencyjne ustalane są zazwyczaj na cały rok na podstawie wartości historycznej dotychczasowych dostaw danego materiału. Stosowane są przy częstych dostawach oraz szerokim asortymencie wykorzystywanych materiałów.

W przypadku stosowania ceny ewidencyjnej ustalonej na poziomie ceny zakupu w ewidencji występują trzy konta: *Materiały*, *Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów* oraz *Koszty zakupu/ Usługi obce*.

W przypadku stosowania ceny ewidencyjnej na poziomie ceny nabycia, w ewidencji występują tylko dwa konta: *Materiały* oraz *Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów*.



# Ewidencja materiałów w stałej cenie ewidencyjnej na poziomie ceny nabycia



1. Faktura za zakupione materiały

a) VAT podlegający odliczeniu

2. Przyjęcie materiałów w cenie ewidencyjnej

3. Wyksięgowanie odchyleń:

a) jeżeli cena rzeczywista jest wyższa od ewidencyjnej

4. Wydanie materiałów do zużycia

5. Korekta kosztów o OCE przypadających na zużyte materiały



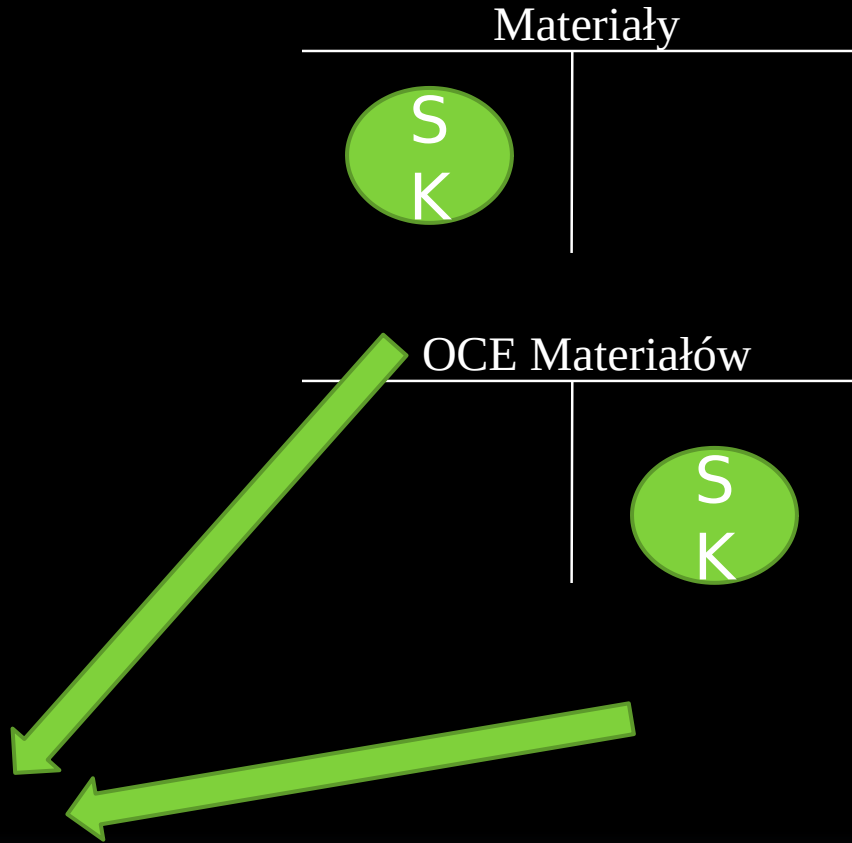
2. Przyjęcie materiałów w cenie ewidencyjnej

3. Wyksięgowanie odchyleń:

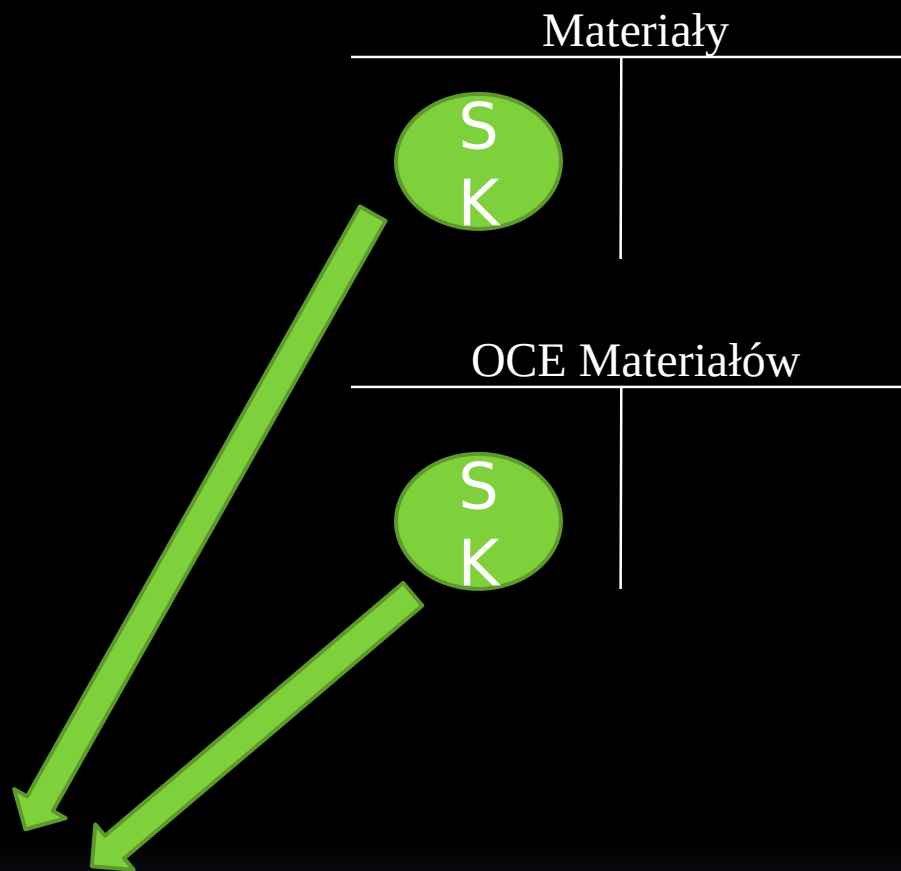
a) jeżeli cena rzeczywista jest niższa od ewidencyjnej

4. Wydanie materiałów do zużycia

5. Korekta kosztów o OCE przypadających na zużyte materiały

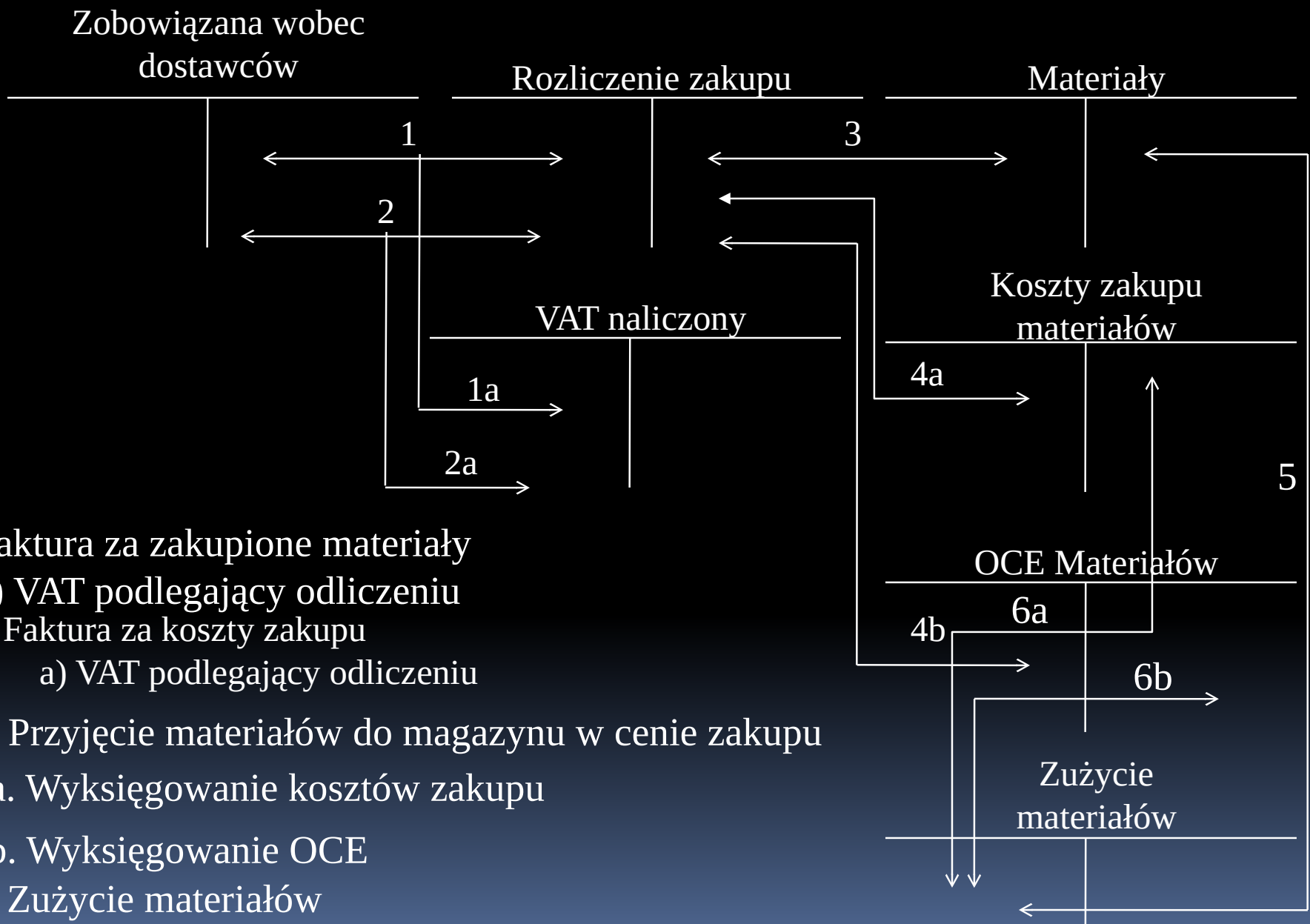


$SK \text{ Materiały} - SK \text{ OCE} = \text{Wartość bilansowa materiałów}$



$SK \text{ Materiały} + SK \text{ OCE} = \text{Wartość bilansowa materiałów}$

# Ewidencja materiałów w stałej cenie ewidencyjnej na poziomie ceny zakupu



Faktura za zakupione materiały

a) VAT podlegający odliczeniu

2. Faktura za koszty zakupu

a) VAT podlegający odliczeniu

3. Przyjęcie materiałów do magazynu w cenie zakupu

4a. Wyksięgowanie kosztów zakupu

4b. Wyksięgowanie OCE

5. Zużycie materiałów

6. Korekta kosztów o przypadające: a) OCE, b) koszty zakupu

W Polsce w ustawie o rachunkowości wskazano następujące metody ustalania wartości rozchodu materiałów:

- średniej ważonej,
- FIFO,
- LIFO,
- Stała cena ewidencyjna.

Przykład:

zakup strzykawek od trzech dostawców:

Najpierw od dostawcy A – 0,50 zł sztukę -> zakupiono 500 sztuk

Następnie od dostawcy B – 0,60 zł sztukę -> zakupiono 200 sztuk

Na końcu od dostawcy C – 0,55 zł sztukę -> zakupiono 300 sztuk

Stan magazynowy po tych zakupach jest następujący:

A – 500 sztuk po 0,50 = 250 zł

B- 200 sztuk po 0,60 = 120 zł

C -300 sztuk po 0,55 = 165 zł

Razem w magazynie = 535 zł

**Pytanie: jak wycenić wydanie do zużycia 550 sztuk strzykawek?**

## Wariant ceny średnioważonej.

Dla całej partii dostaw obliczamy cenę średnioważoną i posługujemy się nią przy rozliczeniu tej partii dostaw.

Cena średnioważona=0,54 zł

W związku z tym koszt zużycia 550 sztuk strzykawk =  
 $550 * 0,54 = 297$  zł



Wariant okresowy związany z kolejnością zakupów.

LIFO – ostatnie weszło pierwsze wyszło

FIFO – pierwsze weszło pierwsze wyszło

Zgodnie z **LIFO** koszt = 300 szt. po 0,55 + 200 szt.  
po 0,60 + 50 szt. po 0,60 = 310 zł

Zgodnie z **FIFO** koszt = 500 szt, po 0,50 + 50 szt.  
po 0,60 = 280 zł

## Wariant stałej ceny ewidencyjnej

Ustala się cenę po której będą ewidencjonowane materiały w magazynie. Odchylenia od tych cen są ewidencjonowanie oddzielnie. Dla naszego przypadku ustalamy np. cenę ewidencyjną jako cenę największego dostawcy (A) czyli 0,50 za sztukę

Zakupy :

A – 0,50 zł sztukę -> zakupiono 500 sztuk -> wartość magazynowa  
 $0,50 * 500 = 250$ ; odchylenie = 0 zł

B – 0,60 zł sztukę -> zakupiono 200 sztuk -> wartość magazynowa  
 $0,50 * 200 = 100$ ; odchylenie = 20 zł

C – 0,55 zł sztukę -> zakupiono 300 sztuk -> wartość magazynowa  
 $0,50 * 300 = 150$ ; odchylenie = 15 zł

Wydanie do zużycia; koszt 550 sztuk po cenie ewidencyjnej 0,50 =  $550 * 0,50 = 275$  zł

Następnie na koniec miesiąca, kwartału lub roku obliczana jest kwota odchyień przypadających na zużyte materiały, która koryguje koszty zużycia.

W naszym przypadku:

Na wszystkie materiały o wartości 500 zł przypadało 35 zł odchyień

Na zużyte materiały o wartości 275 zł przypada  $x$  odchyień (zwykła proporcja)

Korekta kosztów in plus o 19,25 złotego.

Ewidencja materiałów składa się z:

- ewidencji ilościowej (prowadzi ją na bieżąco magazynier na luźnych kartach odrębnych dla każdego asortymentu, chronologicznie),
- ewidencji ilościowo-wartościowej (prowadzona w formie kartoteki dla każdego materiału. Dane ewidencji ilościowej i wartościowej powinny być zgodne co do ilości),
- ewidencji wartościowej (prowadzonej wg zasady podwójnego zapisu).

Ponadto nie rzadziej niż raz na 2 lata dokonuje się inwentaryzacji materiałów objętych ewidencją ilościowo-wartościową. Ujawnione różnice są rozliczane w roku obrotowym, w którym dokonano inwentaryzacji.

Za materiały oraz prawidłową gospodarkę magazynową ponosi materialną odpowiedzialność magazynier. Obroty magazynowe muszą być więc udokumentowane. Główne dokumenty przyjęcia i wydania z magazynu to:

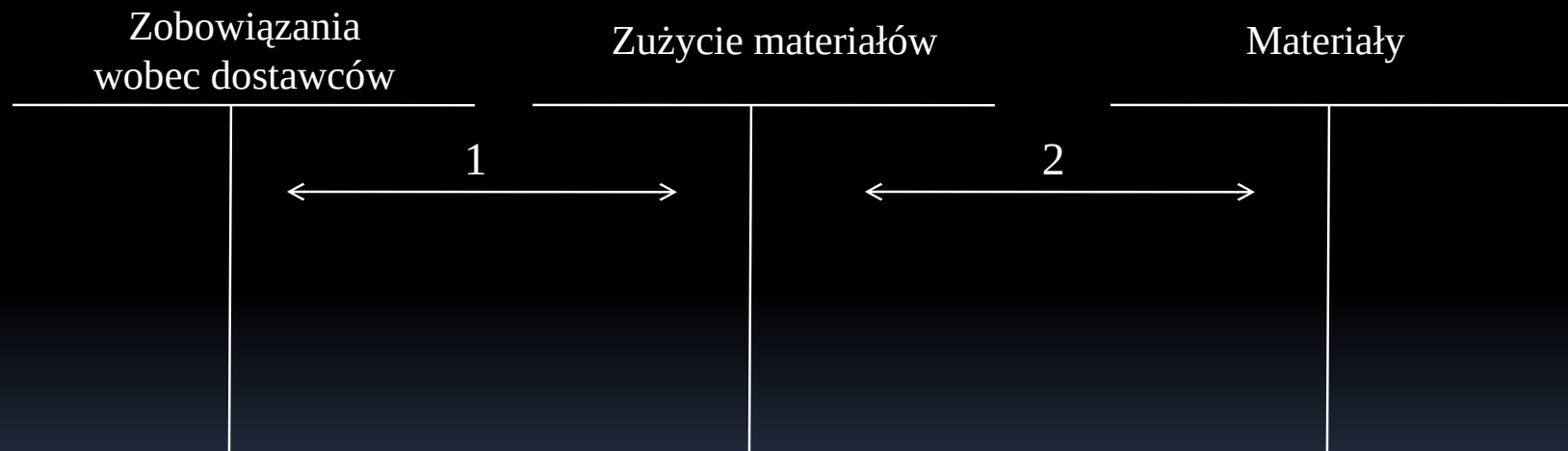
Pz - przyjęcie z zewnątrz (do magazynu),

Rw - rozchód wewnętrzny (wydanie materiałów do produkcji),

Zw - zwrot wewnętrzny (przyjęcie materiałów nie wykorzystanych w produkcji),

Mm - przesunięcie międzymagazynowe (do innego magazynu).

Ewidencja materiałów może również przyjmować formę uproszczoną, która polega na nieprowadzenia gospodarki magazynowej i odpisywania bezpośrednio w koszty zakupu materiałów.



1. Odniesienie zakupu materiałów bezpośrednio w koszty
2. Remanent końcowy materiałów

## Przykład:

Jednostka stosująca uproszczone metody rachunkowości dokonała zakupu materiałów w roku 2008 na kwotę 123.000zł odnosząc je bezpośrednio w koszty. Wartość remanentu początkowego na 2008 rok wynosiła 0zł. Na koniec roku obrotowego 2008 sporządzono remanent materiałów, którego wartość wyceniono na 34.000zł.

W roku 2009 dokonano zakupów materiałów na kwotę 140.000zł, wartość remanentu końcowego wynosiła 23.000zł.

Wyznaczyć i zaewidencjonować koszty zużycia materiałów w 2008 i 2009 roku.

Zobowiązania wobec dostawców		Zużycie materiałów		Materiały	
123.000	1)	1) 123.000	34.000 2)	2) 34.000	
					SK. 34.000

1. Odniesienie zakupu materiałów bezpośrednio w koszty
2. Remanent końcowy materiałów

# W roku 2009

Zobowiązania wobec dostawców		Zużycie materiałów		Materiały	
	140.000 1)	1) 140.000		SP 34.000	11.000 2)
		2) 11.000			SK. 23.000

Koszt zużycia materiałów w 2009 roku=

Remanent początkowy	34.000
Plus zakupy materiałów	140.000
Minus remanent końcowy	23.000

1. Odniesienie zakupu materiałów bezpośrednio w koszty
2. Różnica remanentowa (23000-34000)materiałów na 2009



W przypadku zakupów materiałów importowanych, cena zakupu obliczana jest jako następująca suma:

Zobowiązanie wobec dostawcy wg faktury

+ cło

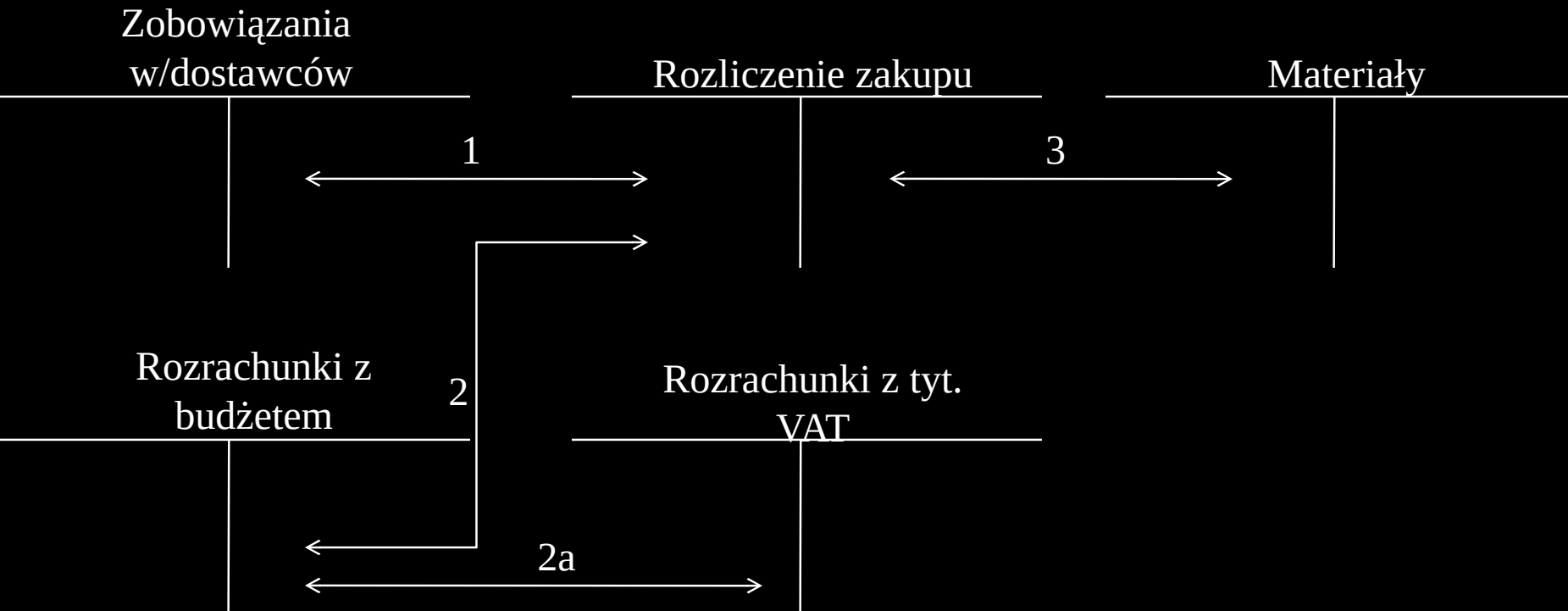
+ ewentualne inne obciążenia fiskalne (np. podatek importowy)

+ podatek akcyzowy nie podlegający odliczeniu

+ opłaty manipulacyjne liczone przy odprawie celnej

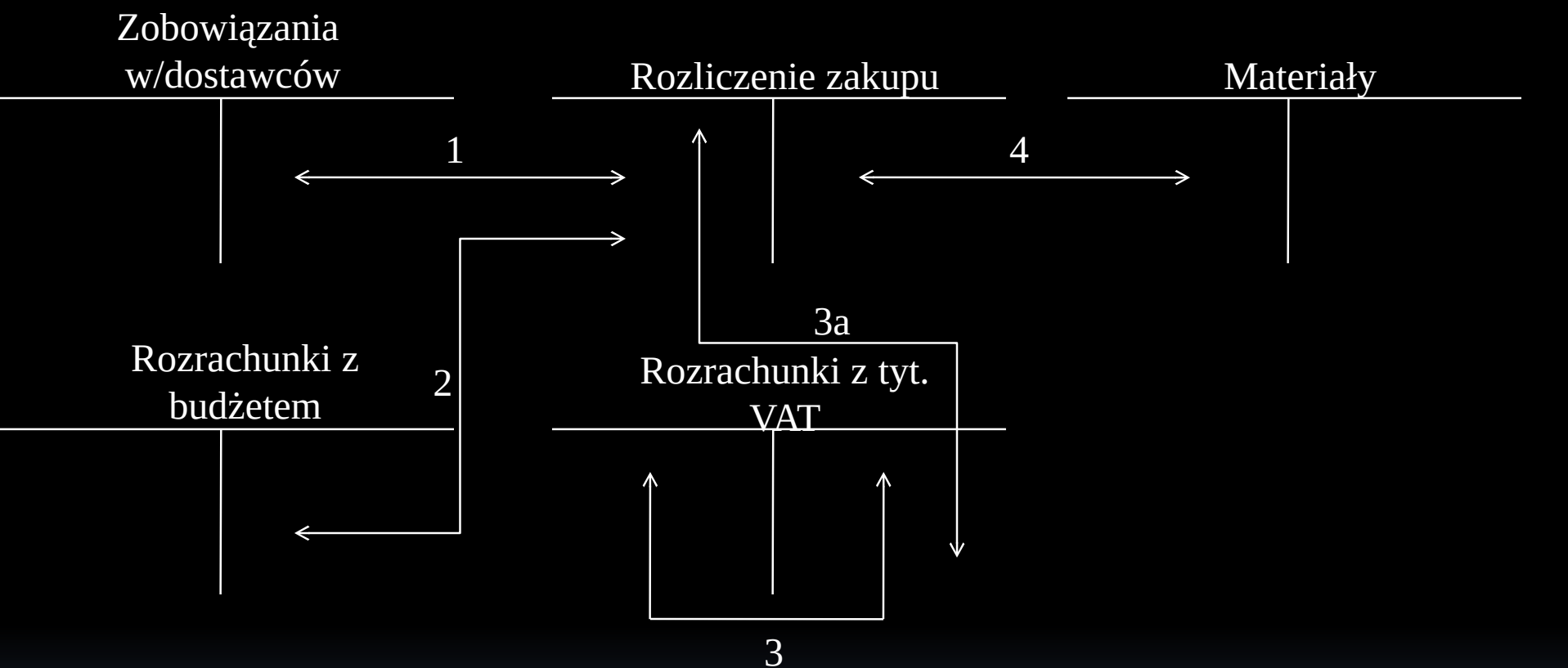
+ VAT naliczony nie podlegający odliczeniu

# Ewidencja zakupu materiałów z importu



1. Faktura od kontrahenta zagranicznego przeliczona na PLN wg kursu z dokumentu SAD
2. Dokument SAD (cło, akcyza, inne opłaty) 2a. VAT naliczony z dokumentu SAD
3. Przyjęcie materiałów do magazynu

# Ewidencja zakupu materiałów z UE - WNT



1. Faktura od kontrahenta UE przeliczona na PLN wg kursu z dnia wystawienia faktury
2. Ewentualna akcyza do zapłaty do UC na podstawie dokumentu AKC-3
3. Faktura wewnętrzna VAT należny i naliczony w przypadku gdy przysługuje prawo do odliczenia
- 3a. Faktura wewnętrzna VAT należny i naliczony w przypadku gdy nie przysługuje prawo do odliczenia
4. Przyjęcie materiałów do magazynu

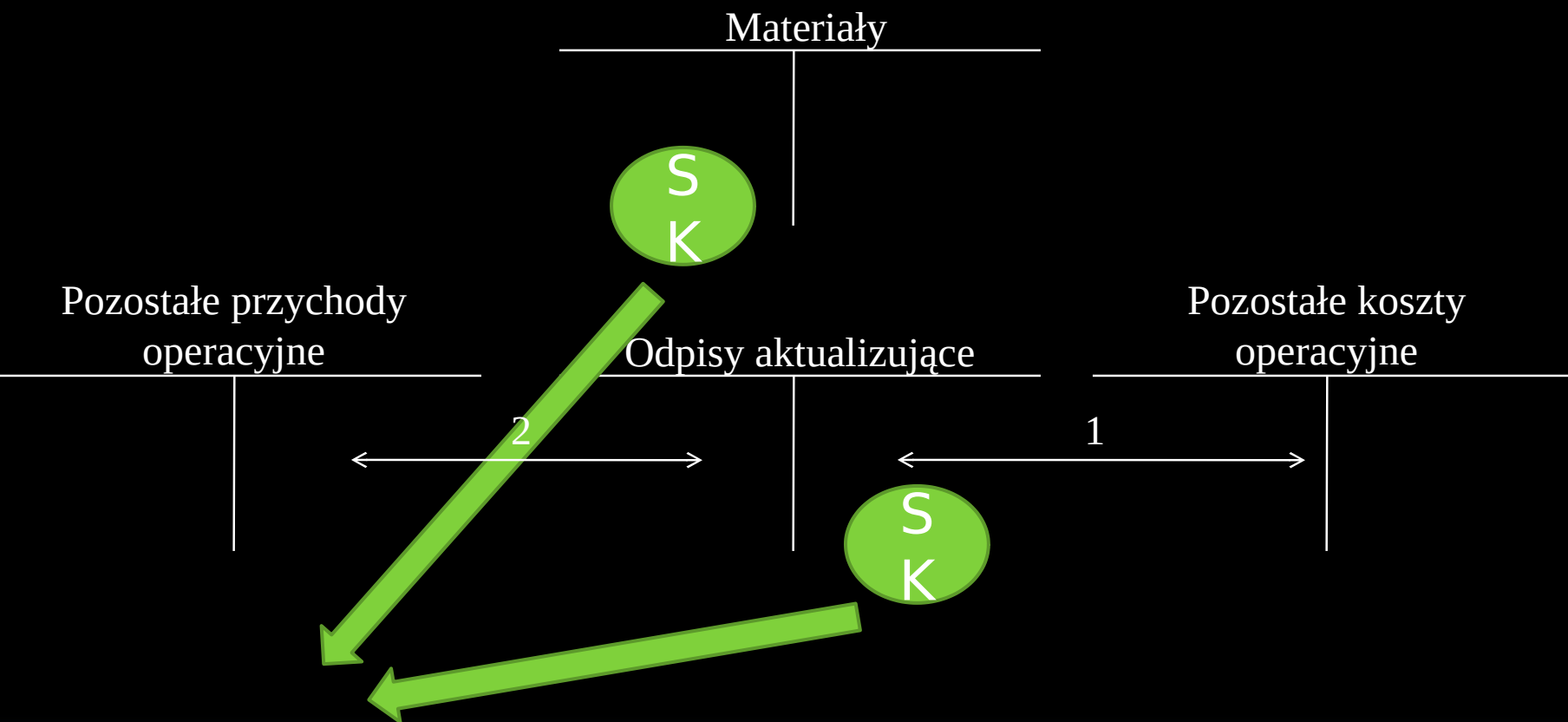
## AKTUALIZACJA WYCENY MATERIAŁÓW

Poszczególne składniki bilansu, w tym materiały, wycenia się stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie ceny, z zachowaniem zasady ostrożności. Materiały wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia (jeżeli zostają pozyskiwane w drodze własnej ich produkcji), nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy. Różnicę zalicza się do *Pozostałych kosztów operacyjnych*.

W przypadku materiałów wytworzonych we własnym zakresie różnicę tę zalicza się w ciężar konta *Koszt wytworzenia sprzedanych produktów*. Kontem korespondującym jest tu konto *Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów* bądź konto *Odpisy aktualizujące wartość materiałów*, które podobnie jak konto *Odchylenia...* jest kontem korygującym do konta *Materiały*. Ponadto jednostki mogą wyceniać materiały według cen zakupu - jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego firmy

Cena sprzedaży netto to możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży danego materiału, bez podatku VAT i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, opusty oraz koszty związane z przystosowaniem materiału do sprzedaży (+ ewentualna dotacja przedmiotowa).

Jeżeli cena ta nie jest możliwa do ustalenia, wówczas należy w inny sposób określić wartość godziwą materiału na dzień bilansowy.



$SK \text{ Materiały} - SK \text{ Odpisy aktualizujące} = \text{Wartość bilansowa materiałów}$

1. Odpis aktualizujący w kwocie doprowadzającej wartość bilansową materiałów do wartości realnej (rynkowej, godziwej)
2. Rozwiązanie odpisu w efekcie sprzedaży lub likwidacji materiałów

Materiały	
S	
K	

OCE materiałów	
S	
K	

Koszty zakupu materiałów	
S	
K	

Odpisy aktualizujące	
	S
	K

Wartość bilansowa materiałów =

SK Materiały

+ SK OCE Materiały

+ SK Koszty zakupu materiałów

– SK Odpisy aktualizujące