

Rödl & Partner

Echo



Data: 23.11.2022

Dotyczy: [Rzeczpospolita](#)

CZYM JEST ZMIANA STANU PRODUKTÓW

Pojęcie zmiana stanu produktów pojawia się w załącznikach nr 1 i 5 do ustawy o rachunkowości. Jest to element rachunku zysków i strat. Ustawodawca umożliwia sporządzenie tego rachunku w jednym z dwóch wariantów: porównawczym lub kalkulacyjnym.

Zmiana stanu produktów jest pozycją, która różni oba rachunki zysków i strat w części dotyczącej przychodów netto ze sprzedaży. Zmianę stanu produktów wyliczają i prezentują tylko te jednostki, które zdecydowały się na sporządzenie rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym.

Rachunek zysków i strat	
(wariant porównawczy)	(wariant kalkulacyjny)
A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym: – od jednostek powiązanych I. Przychody netto ze sprzedaży produktów Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, II. zmniejszenie – wartość ujemna) III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	A. Przychód netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: – od jednostek powiązanych I. Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów

rp.pl

Choć pozycja ta występuje w części dotyczącej przychodów ze sprzedaży, to jednak dotyczy korekty kosztów. Dla prawidłowego zrozumienia tej kwestii niezbędne jest przypomnienie czym jest zasada współmierności przychodów i kosztów oraz zamknięty krąg kosztów.

ZASADA WSPÓŁMIERNOŚCI

Zasada współmierności przychodów i kosztów jest jedną z podstawowych zasad rachunkowości, co zostało zapisane w art. 6 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tą zasadą w sprawozdaniu finansowym jednostki należy ująć wszystkie przychody danego okresu oraz wszystkie koszty związane z uzyskaniem tych przychodów. Na przykład, mogą pojawić się sytuacje, że jednostka teraz ponosi jakiś koszt jednak przychód z nim powiązany pojawi się dopiero w kolejnym okresie sprawozdawczym. W takim przypadku należy skorygować poniesione koszty (np. związane z produkcją), ponieważ jednostka nie osiągnęła z tego tytułu przychodów (np. nie sprzedała wyprodukowanych wyrobów gotowych). Zmiana stanu produktów umożliwia właśnie korektę wspomnianych wyżej kosztów i doprowadzenie jej do współmierności z przychodami.

ZAMKNIĘTY KRĄG KOSZTÓW

Zanim wyjaśnimy hasło „zamknięty krąg kosztów” należy przypomnieć czym różnią się konta kosztowe wykazane w zespole 4 i zespole 5. Zespół 4 są to konta kosztów rodzajowych. W rachunku zysków i strat w układzie porównawczym koszty grupowane są według rodzaju: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia oraz pozostałe koszty rodzajowe. Koszty rodzajowe pokazują wszystkie koszty poniesione w danym okresie, nie dostarczają jednak informacji jaka część kosztów dotyczy sprzedanych produktów.

Przeciwnie jest w przypadku kont zespołu 5 – kosztów kalkulacyjnych – które grupują koszty według miejsca ich powstania: koszty działalności podstawowej, koszty wydziałowe, koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży. Na kontach tych ustalane są koszty wytworzenia sprzedanych produktów, czyli pokazują jaka część kosztów dotyczy sprzedanych produktów w danym okresie. Jest to podstawowa różnica pomiędzy tymi zespołami. Na prostym przykładzie można przedstawić tę różnicę.

PRZYKŁAD

Spółka D w roku 202X wyprodukowała 1000 długopisów, a sprzedała 960 długopisów. Koszty rodzajowe przedstawiają koszt wyprodukowania 1000 długopisów, zaś koszty kalkulacyjne dostarczają informacji o kosztach wyprodukowania 960 długopisów. Zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów w sprawozdaniu finansowym należy przedstawić tylko koszt wyprodukowania tylu długopisów, ile zostało sprzedanych, czyli 960 sztuk. W rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym wystąpi zmiana stanu produktów, która koryguje te koszty w celu zachowania zasady współmierności.

To w jakim zespole jednostka zamierza ewidencjonować koszty oraz w jakim wariantcie zamierza sporządzać rachunek zysków i strat powinna zawrzeć w polityce rachunkowości. W praktyce można spotkać się z następującymi sposobami:

- ewidencja kosztów według rodzajów na kontach zespołu 4
- ewidencja kosztów według miejsca ich powstawania na kontach zespołu 5;
- ewidencja kosztów według rodzajów zespołu 4, a następnie rozliczenie tych kosztów według miejsca ich powstawania na kontach zespołu 5.

Należy zaznaczyć, iż przy wyborze sposobu pierwszego lub trzeciego występuje konto „Rozliczenie kosztów”. W przypadku sposobu trzeciego jest ono łącznikiem pomiędzy kosztami rodzajowymi, a kosztami w układzie kalkulacyjnym. Konto to jest związane z ustalaniem zmiany stanu produktów i jest jedną ze składowych zamkniętego kręgu kosztów.

Po wyjaśnieniu sposobu funkcjonowania kosztów w obu zespołach można przejść do wyjaśnienia pojęcia zamknięty krąg kosztów. Jest ono ściśle związane ze zmianą stanu produktów. Zamknięty krąg kosztów jest to cykl, w którym koszty przechodzą przez wybrane konta księgowe. Wejście do cyklu następuje w momencie zaksięgowania kosztu na kontach rodzajowych (np. zużycie materiałów i energii). Następnie koszty te poprzez konto „Rozliczenie zakupu” przenoszone są na konta zespołu 5 zgodnie z miejscem powstawania kosztu (np. koszty produkcji podstawowej).

Kolejny krok to przeksięgowanie z zespołu 5 na konta zespołu 6, gdy powstają wyroby gotowe lub jest produkcja w toku.

Na koniec trafiają ona na konto „Koszt sprzedanych wyrobów”, gdy zostają sprzedane. Następnie, na dzień bilansowy saldo konta „koszt sprzedanych wyrobów” zostaje przeniesione na konto „Rozliczenie kosztów” i tak cykl ten się zamyka.

Jednak w sytuacji, kiedy poniesione koszty w układzie rodzajowym nie zmieniają się w koszt własny produktów (np. przekazanie produktów jako darowizna lub przekazanie produktów do budowy środków trwałych) następuje zakłócenie kręgu kosztów. Koszty te wypadają z kręgu kosztów i w

Rödl & Partner

konsekwencji stają się np. pozostałymi kosztami operacyjnymi. W takich sytuacjach, by uszczelnić krąg kosztów wykorzystuje się zapisy na dwóch kontach – „Obroty wewnętrzne” i „Koszty obrotów wewnętrznych”.

JAK WYLICZYĆ

Po wyjaśnieniu podstawowych pojęć można przejść do obliczania zmiany stanu produktów. Należy dodać, że zmianę stanu można ustalić od strony bilansowej i od strony kosztowej.

Zmianę stanu produktów można wyznaczyć poprzez porównanie wybranych pozycji bilansu zamknięcia z pozycjami z bilansu otwarcia (należy odjąć od wartości wykazanej na koniec okresu wartości wykazane na początek okresu). W tym celu bierze się pod uwagę następujące pozycje bilansu:

- produkty gotowe,
- produkcja w toku,
- półprodukty,
- odchylenia od cen ewidencyjnych produktów i półproduktów – wystąpi tylko wówczas, jeśli spółka wycenia produkty i półprodukty w cenach ewidencyjnych,
- rozliczenia międzyokresowe kosztów (czynne i bierne) – należy pamiętać, że do kalkulacji należy brać pod uwagę tylko RMK dotyczące podstawowej działalności. Przy RMK biernych należy pamiętać, że różnicę należy wykazać ze znakiem przeciwnym.

Produkty gotowe	BZ – BO	} Zmiana stanu produktów to suma zmian (BZ – BO) wybranych pozycji	
półprodukty			
produkcja w toku			
odchylenia od cen			
RMK czynne	– (BZ – BO)		
RMK bierne			

rp.pl

Zmianę stanu produktów można również obliczyć porównując wartości na koncie Ma „Rozliczenie kosztów” z kontami zespołu 5 i 7, a mianowicie z kontami:

- koszt wytworzenia sprzedanych produktów,
- koszty sprzedaży,
- koszty ogólnego zarządu,
- koszty obrotów wewnętrznych.

Rozliczenie zakupu	
-Koszt sprzedanych wyrobów	konta zespołu 4, przeksięgowane w trakcie okresu na konta zespołu 5
-Koszty sprzedaży	
-Koszty ogólnego zarządu	
-Koszty obrotów wewnętrznych	

rp.pl

Rödl & Partner

Gdy saldo konta „Rozliczenie kosztów” jest debetowe, nastąpiło zmniejszenie stanu produktów, a gdy saldo konta jest kredytowe wówczas daje to informację, że nastąpiło zwiększenie stanu produktów. Na koniec roku saldo konta „Rozliczenie kosztów” przeksięgowuje się na wynik finansowy. Bez względu na stosowaną metodę, wysokość ustalonej zmiany stanu, powinna mieć tę samą wartość. Jeśli wartości są różne wskazuje to na zakłócenie kręgu kosztów, które może wynikać z błędnego księgowania i wymaga wyjaśnienia.

Jak już wcześniej zostało wspomniane zmiana stanu jest korektą kosztów. Dodatnia dostarcza informacji, iż jednostka w danym okresie więcej wyprodukowała wyrobów gotowych niż sprzedała. W związku z tym należy przesunąć te koszty na kolejny okres, w którym będzie sprzedaż, ponieważ w bieżącym rachunku zysków i strat powinna wykazać mniej kosztów. Ujemna zmiana stanu produktów ma miejsce, gdy jednostka sprzedała więcej niż wyprodukowała, a więc sprzedała część wyrobów gotowych, które miała na stanie w poprzednim okresie.

W związku z tym, w bieżącym okresie należy wykazać więcej kosztów. Pojęcie zmiana stanu produktów kojarzy się przede wszystkim z jednostkami produkcyjnymi, ale należy pamiętać, że ta pozycja może również wystąpić np. w jednostkach usługowych.

Anna Kalisz, biegły rewident w [warszawskim biurze Rödl & Partner](#)