

Poziom wyceny wyrobów gotowych w świetle definicji aktywów

1. Wprowadzenie

Celem głównym niniejszego artykułu jest ustalenie, które z pozycji kalkulacyjnych składających się na koszt wytworzenia powinny wyznaczać wartość produktu gotowego jako składnika aktywów. Dla realizacji tego zamierzenia ocenie poddano szereg regulacji krajowych i międzynarodowych traktujących o metodologii pomiaru kosztu wytworzenia, a także przeanalizowano wpływ poziomu wyceny produktów na wynik finansowy jednostki. Wykażemy, że kluczowy problem zawiera się tu w pytaniu: jakie składniki kosztu wytworzenia, w świetle definicji aktywów, mają zdolność do generowania w przyszłości korzyści ekonomicznych? Dokonane ustalenia pozwolą na stwierdzenie, na ile rozstrzygnięcia przyjęte w badanym obszarze przez MSR 2 i ustawę o rachunkowości można uznać za poprawne.

2. Zakres kosztu wytworzenia produktów pracy

Wszystkie ważniejsze regulacje krajowe i międzynarodowe, w tym zapisy:

- art. 28 ust. 3 polskiej ustawy o rachunkowości,
- Międzynarodowego Standardu Rachunkowości Nr 2 „Zapasy”,
- Brytyjskiego Statement of Standard Accounting Practice (SSAP) Nr 9 „Zapasy i kontrakty długoterminowe” (Stocks and Long-Term Contracts),
- Amerykańskiego Accounting Research Bulletin (ARB) Nr 43 “Rewizja ARB Nr 1-42 wydanych w latach 1939-1953” (Restatement and Revision of Accounting Research Bulletines No. 1-42 (originally issued 1939-1953)),
- § 255 ust. 2 niemieckiego Kodeksu Handlowego Handelsgesetzbuch (HGB),
- art. 39 ust. 2 IV Dyrektywy UE,

są zgodne, iż wyceny produktów pracy dokonuje się po koszcie wytworzenia. Problem polega jednak na tym, iż wiele z tych przepisów zakres analizowanej kategorii definiuje odmiennie. Zjawisko to obrazuje tablica 1.

* Prof. dr hab., Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG

Tablica 1. Pozycje kosztów kształtujące wartość zapasów produktów pracy w świetle wybranych regulacji krajowych i międzynarodowych

Lp.	Pozycje kosztów	Art.28. ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości	MSR Nr 2 i MSR Nr 23	SSAP Nr 9 i Companies Act	ARB Nr 43 SFAS Nr 34 i SFAS Nr 42	§ 255 HGB	Art. 35 i art. 39 IV Dyrektywy
1	Materiały bezpośrednie w cenie nabycia	*	*	*	*	*	*
2	Płace bezpośrednie wraz z pochodnymi	*	*	*	*	*	*
3	Inne koszty bezpośrednie (specjalne)	*	*	*	*	*	*
4	Zmienne koszty pośrednie produkcji	*	*	*	*	?	?
5	Uzasadniona część stałych kosztów pośrednich produkcji	*	*	*	*	?	?
6	Koszty ogólne ponoszone w celu doprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca	*	*	*	*	?	?
7	Pozostałe koszty ogólnego zarządu	-	-	-	-	?	?
8	Koszty działalności bytowej	-	-	-	-	?	?
9	Koszty świadczeń socjalnych	-	-	-	-	?	?
10	Koszty świadczeń emerytalnych	-	-	-	-	?	?
11	Koszty finansowania zewnętrznego	?	?	?	*	?	?
12	Koszty sprzedaży	-	-	-	-	-	-

gdzie: (*) obowiązek ujęcia w rachunku,
 (?) ujęcie fakultatywne,
 (-) zakaz ujęcia w rachunku

Źródło: J. Gierusz (2005, s. 162)

Jak wskazuje tablica 1 regulacje z kręgu tradycji anglo-amerykańskiej (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, polska ustawa o rachunkowości, standardy angielskie i amerykańskie), są zgodnie iż na koszt wytworzenia składają się:

- materiały bezpośrednie w cenie nabycia,
- płace bezpośrednie wraz z narzutami,
- inne koszty bezpośrednie,
- zmienne koszty pośrednie produkcji oraz uzasadniona część stałych kosztów pośrednich.

W wyjątkowych wypadkach koszt wytworzenia może być powiększony o koszty ogólne, o ile są one ponoszone w celu odprowadzenia zapasów do ich aktualnego stanu i miejsca.

Różnice w ramach omawianej grupy rozstrzygnięć dotyczą jedynie kosztów finansowania zewnętrznego – to jest odsetek od kredytów i pożyczek, różnic kursowych, kosztów prowizji i ubezpieczenia zobowiązań. Pozycje te mogą być ujmowane jedynie w koszcie wytworzenia aktywów dostosowywanych. Są to produkty wymagające znacznego okresu czasu niezbędnego dla ich przygotowania do sprzedaży. O ile w amerykańskim standardzie SFAS Nr 34 doliczanie kosztów finansowania zewnętrznego do kosztu wytworzenia jest podejściem wzorcowym, o tyle MSR Nr 23 dopuszcza jedynie taką możliwość wyraźnie preferując odpisywanie tych kosztów, w ciężar okresu, w którym zostały poniesione.

Zasadniczo odmienną opcję preferuje niemiecki Kodeks Handlowy (HGB). Wskazuje się tu na dwie grupy kosztów podlegających aktywowaniu. Pierwszą, stanowią koszty bezpośrednie (materiały, robocizna, koszty specjalne), których zaliczenie do kosztu wytworzenia jest obligatoryjne, a zarazem wystarczające dla wyznaczenia minimalnej wartości zapasu. Grupę drugą tworzą elementy kosztów pośrednich, poniesionych w czasie wytwarzania wycenianego składnika aktywów, a doliczane fakultatywnie, zgodnie z przyjętą przez podmiot polityką rachunkowości. Są to:

- ogólne koszty materiałowe, np. koszty zaopatrzenia, składowania, wydawania materiałów, gospodarki materiałowej,
- ogólne koszty produkcji, np. nakłady na energię, materiały pomocnicze, ubezpieczenie środków trwałych, utrzymanie potencjału wytwórczego w gotowości produkcyjnej, przygotowanie miejsc pracy,
- zmniejszenie wartości środków trwałych, jeżeli spowodowane zostało produkcją (amortyzacja planowa),
- koszty ogólnego zarządu,
- koszty działalności bytowej, np. wydatki na stołówkę, kuchnię pracowniczą, umywalnie, prysznice, dofinansowanie żywienia, sale sportowe, biblioteki zakładowe, środki czystości,
- koszty dobrowolnych świadczeń socjalnych, np. dodatki mieszkaniowe, ślubne, z okazji urodzin dziecka, paczki dla pracowników z okazji świąt,
- koszty zakładowych świadczeń emerytalnych¹.

O ile pierwsze trzy z wymienionych pozycji można zaliczyć do kosztów pośrednich produkcji i nie odbiega to specjalnie od reguł omówionych wcześniej, to pełne koszty ogólnego zarządu, działalności bytowej oraz świadczeń socjalnych i emerytalnych znacznie już przekraczają formułę kosztu wytworzenia przyjętą przez regulacje szkoły anglo-amerykańskiej.

Żadna z prezentowanych opcji nie dopuszcza możliwości aktywowania kosztów sprzedaży.

¹ J. Gierusz (2005, s. 164)

3. Pojęcie kosztu wytworzenia a pomiar wyniku finansowego

Kluczowe znaczenie, jakie dla wyznaczenia wyniku finansowego ma zakres kosztu wytworzenia wynika z przyjętej przez rachunkowość zasady periodyzacji. Oznacza ona pomiar i ocenę dokonań przedsiębiorstwa w sztucznie wyznaczonych odcinkach czasu – miesiąca, roku. Tymczasem poszczególne kontrakty mogą trwać dłużej niż np. miesiąc lub obejmować koniec jednego i początek drugiego okresu. Aby wynik był ustalony poprawnie należy ponadto wziąć pod uwagę zasadę współmierności. Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych opisują tę regułę następująco (§ 95) „Koszty ujmuje się w rachunku zysków i strat na podstawie bezpośredniego związku pomiędzy poniesionymi kosztami, a osiągnięciem konkretnych przychodów. Proces ten zwany powszechnie zachowywaniem współmierności przychodów i kosztów zakłada jednoczesne lub łączne ujmowanie przychodów i kosztów powstałych bezpośrednio i wspólnie w wyniku tej samej transakcji lub innych zdarzeń. Na przykład różne składniki kosztu własnego sprzedaży ujmuje się w tym samym czasie co przychody z tytułu sprzedaży produktów”.

Dla rozpatrywanego zagadnienia kluczowym staje się zatem podział kosztów z punktu widzenia miejsca ich ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, co pozwala na wyróżnienie:

- kosztów zrealizowanych, prezentowanych w rachunku zysków i strat oraz
- kosztów niezrealizowanych, przedstawianych w bilansie.

Pierwsza z wymienionych grup obejmuje koszty „wypchnięte” poza przedsiębiorstwo, - zostały one zaakceptowane na rynku, co znalazło swój wyraz w transakcji sprzedaży.

Zasadnicze znaczenie omawianej kategorii wynika z faktu, iż właśnie te koszty przeciwstawiane są przychodom, co wprost kształtuje wynik ze sprzedaży. Na koszty zrealizowane składają się zawsze dwie grupy nakładów:

- koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych (jak wskazuje tablica 1, w skrajnym wypadku może być on wyznaczony np. przez sumę kosztów bezpośrednich),
- koszty okresu (obejmujące np. tylko koszty sprzedaży lub ogół kosztów pośrednich).

Kwotę kosztów niezrealizowanych wyznacza koszt wytworzenia produktów pracy pozostających w zapasie – przy założeniu, że wyroby te są pełnowartościowe i istnieje na nie popyt. Koszty te pozostają nadal w przedsiębiorstwie, a prezentacja ich w bilansie może być uzasadniona jedynie wysokim prawdopodobieństwem późniejszej sprzedaży.

Rozpatrzmy prosty przykład liczbowy, który zobrazuje wpływ zakresu kosztu wytworzenia na ujawniany wynik finansowy.

Przykład 1.

Przedsiębiorstwo wytworzyło w danym okresie 100 sztuk wyrobu A, ponosząc następujące koszty:

• materiały bezpośrednie (koszty zmienne)	10.000
• płace bezpośrednie (koszty stałe)	5.000
• koszty wydziałowe zmienne	1.500
• koszty wydziałowe stałe, rozliczone przy założeniu normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych	500
• koszty ogólnego zarządu (stałe)	1.800
• koszty sprzedaży (stałe)	<u>600</u>
razem	19.400

Sprzedano 80 sztuk wyrobu A po cenie 200 zł/szt. Ustalić wynik finansowy ze sprzedaży oraz wartość zapasu produktów niesprzedanych.

Rozwiązanie

Wariant I. Pomiar kosztu wytworzenia następuje na poziomie kosztów bezpośrednich i pośrednich produkcji, zgodnie z regulacjami MSR Nr 2 i ustawy o rachunkowości.

$$K_{jedn} = \frac{17000}{100 \text{ szt}} = 170 \text{ zł/szt}$$

Rachunek zysków i strat:

• przychód ze sprzedaży:	80 szt x 200 zł/szt = 16000
• koszt produkcji wyrobów sprzedanych	80 szt x 170 zł/szt = 13600
• koszty ogólnego zarządu	1800
• koszty sprzedaży	<u>600</u>
zysk/strata ze sprzedaży	0

Wartość zapasu:	20 szt x 170 zł/szt = 3400 zł
Koszty zrealizowane:	16000
Koszty niezrealizowane:	<u>3400</u>
razem	19400

Wariant II. Pomiar kosztu wytworzenia następuje na poziomie kosztów całkowitych (kosztów produkcji powiększonych o koszty ogólnego zarządu), zgodnie z metodologią dopuszczoną przez niemiecki Kodeks Handlowy.

$$K_{jedn} = \frac{18800}{100} = 188 \text{ zł/szt}$$

Rachunek zysków i strat:

• przychód ze sprzedaży:	80 szt x 200 zł/szt = 16000
• całkowity koszt wytworzenia wyrobów sprzedanych	80 szt x 188 zł/szt = 15040
• koszty sprzedaży	<u>600</u>
zysk/strata ze sprzedaży	+ 360

Wartość zapasu:	20 szt x 188 zł/szt = 3760 zł
Koszty zrealizowane:	15640
Koszty niezrealizowane:	<u>3760</u>
razem	19400

Wariant III. Pomiar kosztu wytworzenia następuje na poziomie kosztów bezpośrednich, zgodnie z metodologią dopuszczoną przez niemiecki Kodeks Handlowy.

$$K_{jedn} = \frac{15000}{100} = 150 \text{ zł/szt}$$

Rachunek zysków i strat:

• przychód ze sprzedaży	80 szt x 200 zł/szt = 16000
• koszty bezpośrednie wyrobów sprzedanych	80 szt x 150 zł/szt = 12000
• koszty wydziałowe zmienne	1500
• koszty wydziałowe stałe	500
• koszty ogólnego zarządu	1800
• koszty sprzedaży	<u>600</u>
zysk/strata ze sprzedaży	- 400

Wartość zapasu:	20 szt x 150 zł/szt = 3000 zł
Koszty zrealizowane:	16400
Koszty niezrealizowane:	<u>3000</u>
razem	19400

Wariant IV. Pomiar kosztu wytworzenia następuje na poziomie zmiennych kosztów produkcji, zgodnie z metodologią rachunku kosztów zmiennych.

$$K_{jedn} = \frac{11500}{100} = 115 \text{ zł/szt}$$

- przychód ze sprzedaży 80 szt x 200 zł/szt = 16000
- koszty zmienne produkcji wyrobów sprzedanych 80 szt x 115 zł/szt = 9200
- koszty stałe: produkcji (płace; koszty wydziałowe) 5500
 - ogólnego zarządu 1800
 - sprzedaży 600
 - zysk/strata ze sprzedaży - 1100

Wartość zapasu: 20 szt x 115 zł/szt = 2300 zł
 Koszty zrealizowane: 17100
 Koszty niezrealizowane: 2300
 razem 19400

Tablica 2. Zbiorcze zestawienie wyników obliczeń

Kategoria	Pomiar kosztu wytworzenia na poziomie:			
	kosztów produkcji	kosztów całkowitych	kosztów bezpośrednich	kosztów zmiennych produkcji
Zysk/strata ze sprzedaży	0	+360	-400	-1100
Wartość zapasu	3400	3760	3000	2300

Mimo stosunkowo prostych założeń rozpiętość uzyskanych rezultatów jest znaczna. Wynik finansowy waha się od +360 do -1100, to jest w przedziale stanowiącym 9,13 % przychodu ze sprzedaży. Wartość zapasu wynosi odpowiednio od 2300 do 3760.

4. Zakres kosztu wytworzenia a definicja aktywów

Wobec otrzymanych wyników obliczeń w sposób naturalny nasuwa się pytanie, którą z wielkości wykazanych w tablicy 2 należy uznać „za prawdziwą” i raportować w sprawozdaniu finansowym. Problem nie istniałby, gdyby ujawniać wynik finansowy jedynie za cały okres funkcjonowania przedsiębiorstwa. Ponieważ jednak zasada periodyzacji, ale przede wszystkim potrzeby użytkowników, narzucają pomiar w ramach sztucznie wyznaczonych odcinków czasu, zawsze aktualną będzie kwestia, ile kosztów ująć w rachunku zysków i strat, a ile w bilansie?

Oczywiście na tak postawione pytanie nie ma jednoznacznej odpowiedzi. Rachunkowość nie dysponuje bowiem (w przeciwieństwie np. do fizyki czy chemii), tak precyzyjnymi narzędziami, które w sposób obiektywny umożliwiłyby zmierzenie czy zwarzenie danej kategorii. Gdy wyznaczamy wartość obracamy

się w świecie konwencji, a tę w przypadku ustalania wyniku finansowego i wartości zapasu produktów pracy wyznacza definicja aktywów. Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, składnik aktywów to powstały w wyniku przeszłych zdarzeń zasób, kontrolowany przez jednostkę, o wiarygodnie ustalonej wartości, który według przewidywań przyniesie jednostce w przyszłości korzyści ekonomiczne.

W przytoczonym sformułowaniu najważniejszym dla dalszych rozważań wydaje się wymóg zdolności do generowania przez składnik aktywów korzyści ekonomicznych. Należy zatem wskazać, które z pozycji kosztu wytworzenia atrybut ten posiadają. Dla rozwiązania tego problemu celowym wydaje się podział kosztów na niewymagające i wymagające odtworzenia. Do grupy pierwszej należy zaliczyć:

- materiały bezpośrednio w cenie nabycia,
- płace bezpośrednio wraz z narzutami (niezależnie od tego czy jest to koszt zmienny czy stały),
- zmienne koszty pośrednie produkcji.

Wskazane pozycje mają jedną wspólną cechę – raz poniesione i zawarte w zapasie produktów pracy nie wymagają odtwarzania (ponoszenia) w kolejnych okresach, chyba że przedsiębiorstwo przystąpi do produkcji kolejnej partii wyrobów.

Grupę drugą stanowią:

- stałe koszty pośrednie produkcji oraz
- koszty ogólnego zarządu².

Wymienione pozycje muszą być ponoszone niezależnie od tego czy jednostka dysponuje pewnym zapasem produktów, czy też aktualnie magazyn jest pusty. Co najważniejsze, realizacja tych kosztów dzisiaj nie gwarantuje ani osiągnięcia przychodu, ani oszczędności kosztowych w przyszłości. Tezę tę potwierdza następujące rozumowanie. Załóżmy, że w danym okresie przedsiębiorstwo nie wytworzyło żadnego produktu, jednak koszty stałe pośrednie produkcji oraz koszty ogólnego zarządu – rozumiane jako koszty utrzymania potencjału w gotowości do działania – ponieść trzeba było. Nie przysporzy to jednak podmiotowi korzyści w okresach następnych, gdyż:

- koszty te będą musiały być poniesione ponownie (jak na przykład koszty ogrzewania i oświetlenia pomieszczeń produkcyjnych, amortyzacji maszyn i urządzeń, zarządzenia jednostką),
- koszty te poniesiono, nie uzyskując w zamian żadnych produktów, a więc również w przyszłości nie osiągnie się z tego tytułu przychodu.

Konieczność cyklicznego odtwarzania pośrednich kosztów stałych produkcji oraz kosztów ogólnego zarządu, w kolejnych okresach sprawozdawczych, bez względu na rozmiary produkcji, a więc także gdy jest ona równa zero, powoduje, iż omawiana grupa kosztów nie ma cech podwyższania wartości aktywów.

² Koszty sprzedaży nie są przedmiotem rozważań ponieważ ponoszone są po fazie produkcji, a zatem nie mogą być brane pod uwagę przy pomiarze kosztu wytworzenia.

Stąd wniosek, iż wartość produktów pracy może być wyznaczana jedynie przez koszty nie wymagające odtworzenia. Są to materiały bezpośrednie, płace bezpośrednie oraz zmienne koszty pośrednie produkcji. Nasz przykład powinien być zatem rozwiązany następująco:

$$K_{jedn} = \frac{16500}{100} = 165 \text{ zł/szt}$$

Rachunek zysków i strat:

• przychód ze sprzedaży	80 szt x 200 zł/szt = 16000
• koszty wytworzenia wyrobów sprzedanych	80 szt x 165 zł/szt = 13200
• koszty stałe produkcji	500
• koszty ogólnego zarządu	1800
• koszty sprzedaży	<u>600</u>
zysk/strata ze sprzedaży	- 100

Wartość zapasu: 20 szt x 165 zł/szt = 3300

Koszty zrealizowane: 16100

Koszty niezrealizowane: 3300

razem 19400

Podsumowanie

1. Nie istnieje jeden, obiektywnie i poprawnie ustalony wynik finansowy osiągnięty przez przedsiębiorstwo w danym okresie sprawozdawczym. Koncepcja jasnego i rzetelnego obrazu jest tu realizowana w tym sensie, że wskazano pewną metodologię obliczeń, która w swych założeniach powinna być spójna z pozostałymi elementami całego systemu. Z punktu widzenia realizacji celów rachunkowości, obok wyboru konwencji, najważniejszym jest ciągłość i powtarzalność stosowanych procedur, tak aby uzyskane rezultaty były z okresu na okres porównywalne.
2. Obowiązujące aktualnie rozstrzygnięcia zawarte w MSR Nr 2 oraz w ustawie o rachunkowości, dotyczące zasad wyceny produktów pracy, są sprzeczne z przyjętą definicją aktywów. Następuje niczym nieuzasadnione zawyżanie wartości majątku o aktywowane, pośrednie koszty stałe produkcji, które nie mają atrybutu przynoszenia w przyszłości korzyści ekonomicznych. Gdyby jednak uznać, iż rozpatrywana grupa kosztów właściwość taką posiada, to konsekwentnie do wartości zapasu należałoby doliczać także koszty ogólnego zarządu.

Literatura

1. Gierusz J., Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości, ODDK, Gdańsk 2005 r.
2. Gos W., Przepisy ogólne, w: Komentarz do ustawy o rachunkowości, pod red. T. Kiziukiewicz, Lexis Nexis, 2003 r.

3. Lisiecka-Zajęc B., Cel, zakres i nadrzędne zasady rachunkowości, w: Komentarz do znowelizowanej ustawy o rachunkowości, pod red. B. Lisieckiej-Zajęc, E. Walińskiej, J. Hryniuka., Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2002 r.
4. Walińska E., Zasady prawidłowej rachunkowości, próba identyfikacji problemu. Materiały Komisji ds. doskonalenia przepisów i zasad rachunkowości Rady Naukowej SKwP, Warszawa 2001 r.

Streszczenie

W artykule podjęto problem wpływu poziomu kosztu wytworzenia produktów pracy na wielkość wyniku finansowego wykazanego w sprawozdaniu finansowym. Z analizy definicji aktywów wynika, iż produkty powinny być wyceniane na poziomie kosztów niewymagających odtworzenia, to jest: materiałów bezpośrednich wraz z kosztami zakupu, robocizny bezpośredniej (niezależnie od tego czy są to koszty stałe czy zmienne) oraz wydziałowych kosztów zmiennych.

Summary

Impact of the assets definition on the profit/loss disclosed in the financial statement. The article deals with the impact of the products valuations on the profit/ loss disclosed in the financial statement. Analysis of assets definition leads to the conclusion that when valuing products following elements should be taken into account: value of direct materials and components incorporated into products including all costs of purchase, direct labour costs (both variable and fixed) as well as indirect variable production overheads.