

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

ZAKUPY MATERIAŁÓW, TOWARÓW I USŁUG W RACHUNKOWOŚCI I PODATKACH

- W jaki sposób wyceniać i ewidencjonować zakup towarów, materiałów i usług w rachunkowości
- Jakie są zasady zaliczania wydatków na nabycie towarów, materiałów i usług do kosztów podatkowych
- Jak ewidencjonować zakup towarów, materiałów i usług w pcpir
- Kiedy i w jakiej wysokości można odliczyć VAT naliczony od nabytych towarów i usług



INDEKS 331783

ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **INFOR** **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych



Źródło gotowych rozwiązań

Każdy numer poświęcony jednemu, konkretnemu tematowi
Kompleksowa wiedza o podatkach, rachunkowości, ZUS, zagadnieniach kadrowo-płacowych i gospodarczych dla księgowych, kadrowych i właścicieli firm
Liczne przykłady i tabelaryczne zestawienia
Przydatne narzędzia: wzory deklaracji i druki
Czasopismo dostępne na rynku od 1995 r.

PORADNIK
GAZETY PRAWNEJ

WWW.PGP.INFOR.PL

Spis treści

1. ZAKUPY MATERIAŁÓW, TOWARÓW I USŁUG W RACHUNKOWOŚCI	5
1.1. Materiały	5
1.1.1. Bieżąca wycena materiałów	5
1.1.2. Ewidencja materiałów	11
1.1.3. Wycena materiałów do bilansu	18
1.2. Towary	20
1.2.1. Bieżąca wycena towarów	21
1.2.2. Ewidencja towarów	25
1.2.3. Wycena towarów do bilansu	27
1.3. Usługi	31
2. ZAKUPY MATERIAŁÓW, TOWARÓW I USŁUG W PODATKU DOCHODOWYM	32
2.1. Ogólne zasady zaliczania wydatków na nabycie towarów i materiałów do kosztów podatkowych	32
2.1.1. Wydatki na nabycie towarów i materiałów u podatników rozliczających koszty uzyskania przychodów metodą memoriałową	32
2.1.2. Wydatki na nabycie towarów i materiałów u podatników rozliczających koszty uzyskania przychodów metodą kasową	33
2.2. Szczególne przypadki związane z kwalifikacją wydatków dotyczących towarów i materiałów do kosztów podatkowych	33
2.2.1. Wydatki na uregulowanie zobowiązań dotyczących towarów lub materiałów nabytych w drodze spadku	33
2.2.2. Wartość zlikwidowanych towarów lub materiałów jako koszt uzyskania przychodów	33
2.2.3. Wydatki na towary i materiały przejęte w ramach przedsiębiorstwa przekazywanego między małżonkami pozostającymi we wspólności majątkowej	34
2.2.4. Nieodpłatne nabycie towarów	34
2.2.5. Upominki	35
2.2.6. Próbk	36
2.2.7. Koszty zakupu nagród przekazywanych w ramach sprzedaży premiowej	36
2.2.8. Koszty artykułów spożywczych udostępnianych kontrahentom, klientom i gościom	37
2.2.9. Koszty utraconych zaliczek wpłaconych na poczet zakupów towarów handlowych oraz materiałów	38
2.3. Odpis wartości zakupionych towarów i materiałów bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów	38
2.4. Ogólne zasady zaliczania kosztów nabywania usług do kosztów podatkowych	39
2.4.1. Koszty usług u podatników rozliczających koszty uzyskania przychodów metodą memoriałową	39
2.4.2. Koszty usług u podatników rozliczających koszty uzyskania przychodów metodą kasową	41
2.5. Szczególne przypadki zakupu usług a koszty uzyskania przychodu	42
2.5.1. Koszty usług gastronomicznych dotyczących spotkań biznesowych	42
2.5.2. Koszty organizacji szkoleń, konferencji, kongresów, spotkań promocyjnych, targów	42
2.5.3. Koszty usług szkoleniowych	43
2.5.4. Kwestionowane na drodze sądowej koszty usług podwykonawców	43
2.5.5. Koszty usług nabywanych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego	44
2.5.6. Koszty usług niematerialnych	44
3. VAT NALICZONY OD NABYTYCH TOWARÓW I USŁUG	45
3.1. Ogólne zasady odliczania VAT naliczonego	45
3.1.1. Odliczenia częściowe	45
3.1.2. Wyłączenia prawa do odliczenia	46
3.1.3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego	46
3.1.4. Ustalenie terminu odliczenia VAT	46
3.2. Zasady odliczania VAT naliczonego w działalności mieszanej (proporcja)	48
3.2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego	48
3.2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji	49

3.2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego	50
3.2.4. Korekta roczna w deklaracji VAT – proporcja ostateczna	52
3.3. Odwrotne obciążenie	55
3.3.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia	55
3.3.2. Towary objęte odwrotnym obciążeniem	56
3.3.3. Odpowiedzialność za niewłaściwe rozliczenie	58
3.3.4. Korekta błędnego rozliczenia	58
3.4. Wybrane przypadki związane z nabyciem towarów i usług a odliczenie VAT	59
3.4.1. Odliczenie VAT z faktury, jeśli nabywca nie otrzymał wszystkich towarów	59
3.4.2. Skutki błędów i nadużyć w fakturowaniu dla rozliczeń VAT	60
3.5. Rejestracja dla celów VAT a prawo do odliczenia podatku naliczonego	71
3.5.1. Termin odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją dla celów VAT	71
3.5.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonywanych na kilka lat przed rozpoczęciem działalności gospodarczej	72
3.5.3. Złożenie deklaracji VAT z odliczonym podatkiem naliczonym, a przeoczenie obowiązku rejestracji VAT-R	73
3.5.4. Brak rejestracji w CEIDG a prawo do dokonania zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R i złożenia deklaracji VAT w celu odliczenia podatku naliczonego	74
4. EWIDENCJA ZAKUPU MATERIAŁÓW, TOWARÓW I USŁUG W PKPIR	75
4.1. Zakup towarów handlowych i materiałów (kolumna 10)	75
4.1.1. Rozliczenie zmiany przeznaczenia towaru handlowego	78
4.1.2. Straty w towarach handlowych	81
4.2. Koszty uboczne zakupu towarów i materiałów (kolumna 11)	82
4.3. Zakup usług niezwiązanych z nabyciem towarów i materiałów (kolumna 13)	83
4.3.1. Zakup usług niezwiązanych z nabyciem towarów i materiałów a metoda prowadzenia pkpir	83
5. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	86
5.1. Czy można odliczyć VAT z faktury wystawionej na innego nabywcę	86
5.2. Czy nabywca może odliczyć VAT z faktury, gdy kwota podatku jest wyrażona w walucie obcej	87
5.3. Czy można odliczyć VAT z faktury korygującej, gdy nie wskazano przyczyny jej wystawienia	87
5.4. Czy z duplikatów faktur można odliczać VAT	88
5.5. Czy można odliczyć VAT z okresu zawieszenia działalności gospodarczej, gdy wydatki wynikały z zawartych wcześniej umów	88
5.6. Czy można odliczyć VAT z faktur za remont lokalu przeprowadzony w okresie zawieszenia działalności gospodarczej	89
5.7. Czy można odliczyć zawyżony VAT z faktury	89
5.8. Jak podatnik rozlicza VAT przy nabyciu towaru objętego odwrotnym obciążeniem	90
5.9. Czy od zużycia towarów podlegających odwrotnemu obciążeniu trzeba płacić VAT	91
5.10. Jak rozliczyć zakup i nieodpłatne przekazanie artykułów spożywczych na rzecz pracowników	92
5.11. Czy koszty transportu należy wliczać w cenę nabycia	94
5.12. Kiedy odliczyć VAT z faktury, która ma oznaczenie „metoda kasowa”	95
5.13. Jak rozliczyć w pkpir zakup materiałów sfinansowanych z dotacji na rozpoczęcie działalności	96

Zakupy materiałów, towarów i usług w rachunkowości i podatkach

1. Zakupy materiałów, towarów i usług w rachunkowości

Jednostki gospodarcze podczas swojej działalności gospodarczej nabywają materiały, towary i usługi, aby realizować cele, do jakich zostały powołane, tj. prowadzić działalność produkcyjną, usługową lub handlową.

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości materiały i towary to rzeczowe aktywa obrotowe. Rozumie się przez to materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby i usługi) zdadne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym.

Nabywane materiały, towary i usługi mogą być zużyte zaraz po ich nabyciu lub w okresach późniejszych. Od sposobu ich zużycia zależy sposób ewidencji i wyceny, który określany jest w dokumentacji opisującej zasady rachunkowości (polityce rachunkowości). Jednostki mogą bowiem ewidencjonować materiały i towary za pośrednictwem magazynów lub zrezygnować z ewidencji magazynowej, stosując uproszczenia.

1.1. Materiały

Materiały to rzeczowe składniki, nabywane przez jednostkę z przeznaczeniem do zużycia jako surowce do produkcji, do wykonywania usług lub budowy nowych obiektów. Można je przeznaczyć także do zużycia na cele ogólnogospodarcze, reklamy itp.

Materiały występują w podmiotach gospodarczych pod różną postacią i dzielimy je na kilka grup rodzajowych:

- materiały podstawowe – to materiały zużywane w procesie produkcji wyrobów gotowych w postaci surowców i półfabrykatów oraz opakowania bezpośrednie,
- materiały pomocnicze – to materiały nadające produkowanym wyrobom określoną cechę, np. kolor. Mogą to być np. narzędzia, środki czystości, materiały biurowe,
- paliwo zużywane na cele technologiczne, transportowe, opałowe – np. węgiel, koks, brykiety, olej napędowy, benzyna, gaz,
- części zamienne do maszyn i urządzeń zużywane w czasie remontów i konserwacji, a także opakowania nie związane bezpośrednio z wyrobami gotowymi,
- odpady użytkowe, które zostały przyjęte do magazynu – np. złom.

1.1.1. Bieżąca wycena materiałów

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości materiały mogą być ujmowane w księgach rachunkowych według:

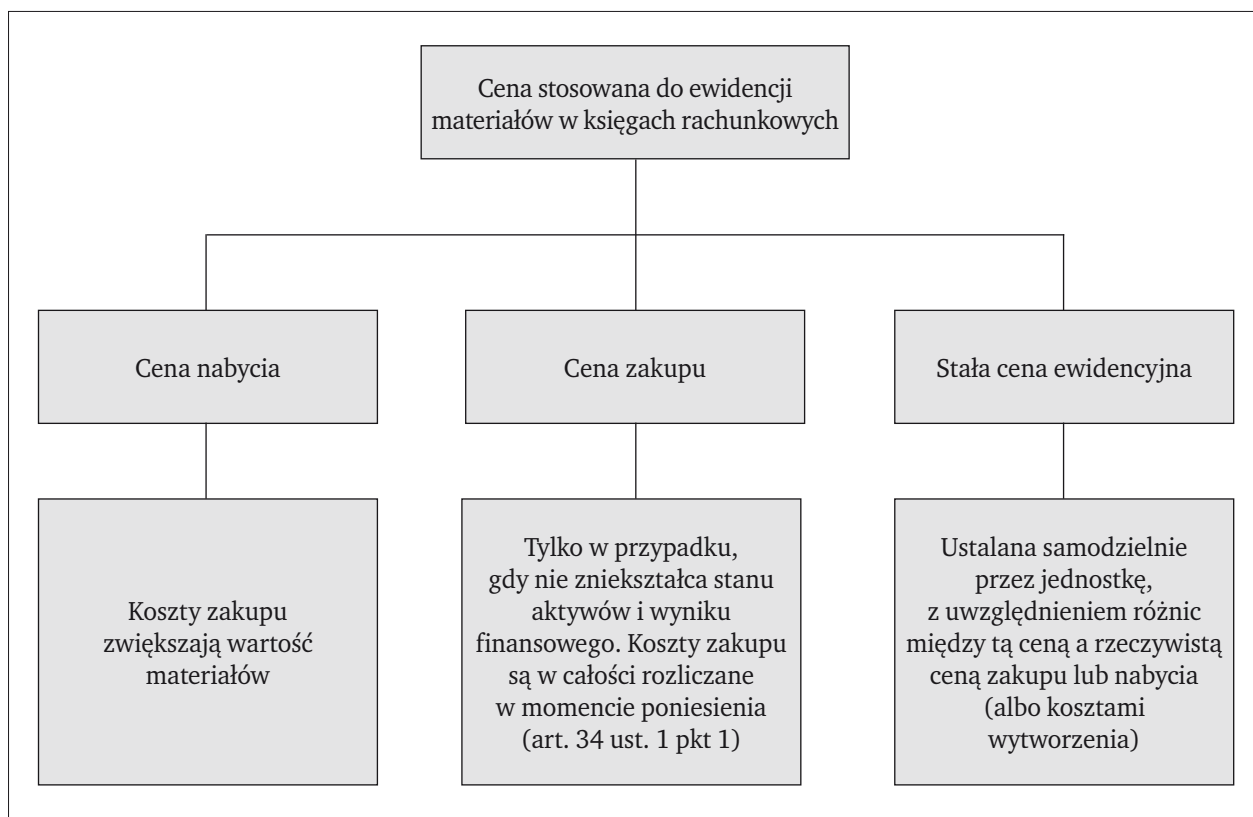
- 1) cen nabycia (zmiennej ceny ewidencyjnej) – generalna zasada,
- 2) cen zakupu (zmiennej ceny ewidencyjnej) – tylko jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki,
- 3) stałej ceny ewidencyjnej – ceny ustalonej samodzielnie przez jednostkę, z uwzględnieniem różnic między tą ceną a rzeczywistą ceną ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia.

Cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Natomiast za cenę zakupu przyjmuje się kwotę należną sprzedającemu, bez podlegającego odliczeniu VAT, a w przypadku importu powiększoną o obciążenia o charakterze publicznoprawnym.

Zatem w przypadku wyceny materiałów w cenach zakupu koszty zakupu odpisywane są w całości na bieżąco w koszty w okresie ich poniesienia.

Schemat 1. Cena stosowana do ewidencji materiałów w księgach rachunkowych



Warto zwrócić uwagę na to, że cena zakupu może być stosowana wtedy, gdy nie zniekształca wartości aktywów i wyniku finansowego. Ten warunek nie będzie spełniony w przypadku, gdy koszty zakupu są wysokie i kształtują się na zmiennym poziomie w danym okresie sprawozdawczym. Wówczas wycena materiałów według ceny zakupu doprowadza do zniekształcenia aktywów i wyniku finansowego.

UWAGA



Wycena materiałów wg ceny zakupu jest możliwa tylko wtedy, gdy nie zniekształca wartości aktywów i wyniku finansowego.

Dlatego, aby uniknąć zniekształcenia aktywów i wyniku finansowego, koszty zakupu, które nie powiększają wartości składników aktywów, należy:

- aktywować jako koszty dotyczące przyszłych okresów,
- zaliczyć bezpośrednio w koszty bieżącego okresu.

Aktywowanie kosztów jest ważne w przypadku:

- ponoszenia znaczących kwot kosztów zakupu,
- kosztów wykazujących duże wahania w różnych okresach czasu.

PRZYKŁAD 1**Ewidencja materiałów według cen zakupu**

Jednostka zakupiła materiały z przeznaczeniem do zużycia w procesie produkcji. Faktura wystawiona za zakupione materiały obejmowała także koszty transportu. Łączna wartość faktury opiewała na kwotę brutto w wysokości 63 960 zł, w tym:

- wartość netto materiału: 50 000 zł,
- usługa transportu: 2000 zł,
- VAT naliczony podlegający odliczeniu: 11 960 zł.

Jednostka prowadzi ewidencję materiałów według cen zakupu. Koszty zakupu odpisuje bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej. Ewidencję kosztów jednostka prowadzi na kontach zespołu 4 i 5.

Ewidencja księgowa:

1. Faktura dokumentująca zakup materiałów:

Wn „Rozliczenie zakupu”	50 000
Wn „Usługi obce”	2 000
Wn „VAT naliczony”	11 960
Ma „Rozrachunki z dostawcami”	63 960

2. Księgowanie równoległe (usługa transportu):

Wn „Koszty zakupu”	2 000
Ma „Rozliczenie kosztów”	2 000

3. Przyjęcie materiałów do magazynu według ceny zakupu (dokumentem Pz):

Wn „Materiały”	50 000
Ma „Rozliczenie zakupu”	50 000

Rozliczenie zakupu		Rozrachunki z dostawcami	
1)	50 000 50 000	(3)	
			63 960 (1)
VAT naliczony		Materiały	
1)	11 960	3)	50 000
Usługi obce		Rozliczenie kosztów	
1)	2 000		2 000 (2)
Koszty zakupu			
	2)	2 000	

PRZYKŁAD 2**Ewidencja materiałów według cen nabycia**

Jednostka zakupiła materiały z przeznaczeniem do zużycia w procesie produkcji. Faktura wystawiona za zakupione materiały obejmowała także koszty transportu. Łączna wartość faktury opiewała na kwotę brutto w wysokości 67 650 zł, w tym:

- wartość netto materiału: 40 000 zł,
- usługa transportu: 15 000 zł,
- VAT naliczony podlegający odliczeniu: 12 650 zł.

Jednostka prowadzi ewidencję:

- materiałów – według ceny nabycia,
- kosztów – na kontach zespołu 4 i 5.

Ewidencja księgowa:

1. Faktura dokumentująca zakup materiałów:

Wn „Rozliczenie zakupu”	55 000
Wn „VAT naliczony”	12 650
Ma „Rozrachunki z dostawcami”	67 650

2. Przyjęcie materiałów do magazynu według ceny nabycia (dokumentem Pz)

Wn „Materiały”	55 000
Ma „Rozliczenie zakupu”	55 000

Rozliczenie zakupu		Rozrachunki z dostawcami	
1)	55 000	55 000	(2)

VAT naliczony		Materiały	
1)	12 650	55 000	2)

Kryteriami wyceny materiałów według przyjętego sposobu wyceny przychodu i rozchodu materiałów są m.in.:

- zmienne ceny ewidencyjne (ceny zakupu lub ceny nabycia),
- stałe ceny ewidencyjne.

Przy systemie zmiennych cen ewidencyjnych przychody materiałów należy wyceniać według rzeczywistych cen zakup lub nabycia wykazanych na fakturach wystawionych przez dostawców. Wyceny tej dokonuje się przy zakupach dokonywanych od różnych dostawców, w różnym czasie i po różnych cenach.

Natomiast przy systemie stałych cen ewidencyjnych przychody i rozchody materiałów ewidencjonowane są według cen nie zmieniających się w ciągu dłuższego czasu. Dlatego w celu uzyskania rzeczywistej wartości rozchodu materiałów niezbędne jest:

- obliczenie wskaźnika narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych,
- obliczenie kwoty narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych przypadające na poszczególne kierunki rozchodów materiałów i zapas końcowy.

Tabela 1. Przykładowe tytuły powstania odchyłeń od cen ewidencyjnych materiałów

Lp.	Odchylenia dotyczące zapasu materiałów	Odchylenia korygujące wartość ewidencyjną materiałów rozchodowanych z magazynu do poziomemu cen zakupu lub nabycia
1.	Od zakupionych materiałów przyjętych do magazynu	Od materiałów sprzedanych
2.	Od materiałów przyjętych z przerobu	Od materiałów zużytych do produkcji wyrobów lub przy świadczeniu usług, lub zużytych na potrzeby jednostki
3.	Od materiałów objętych obniżką cen	Od materiałów zużytych lub wydanych nieodpłatnie na inne cele niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, np. wydanych jako darowizny
4.		Od materiałów wydanych na potrzeby budowy lub ulepszenia środków trwałych

Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów powstają w wyniku różnic między rzeczywistymi cenami zakupu lub nabycia a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów materiałów. Odchylenia ta ewidencjonuje się na koncie „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów”.

Konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych” służy więc do ewidencji różnic:

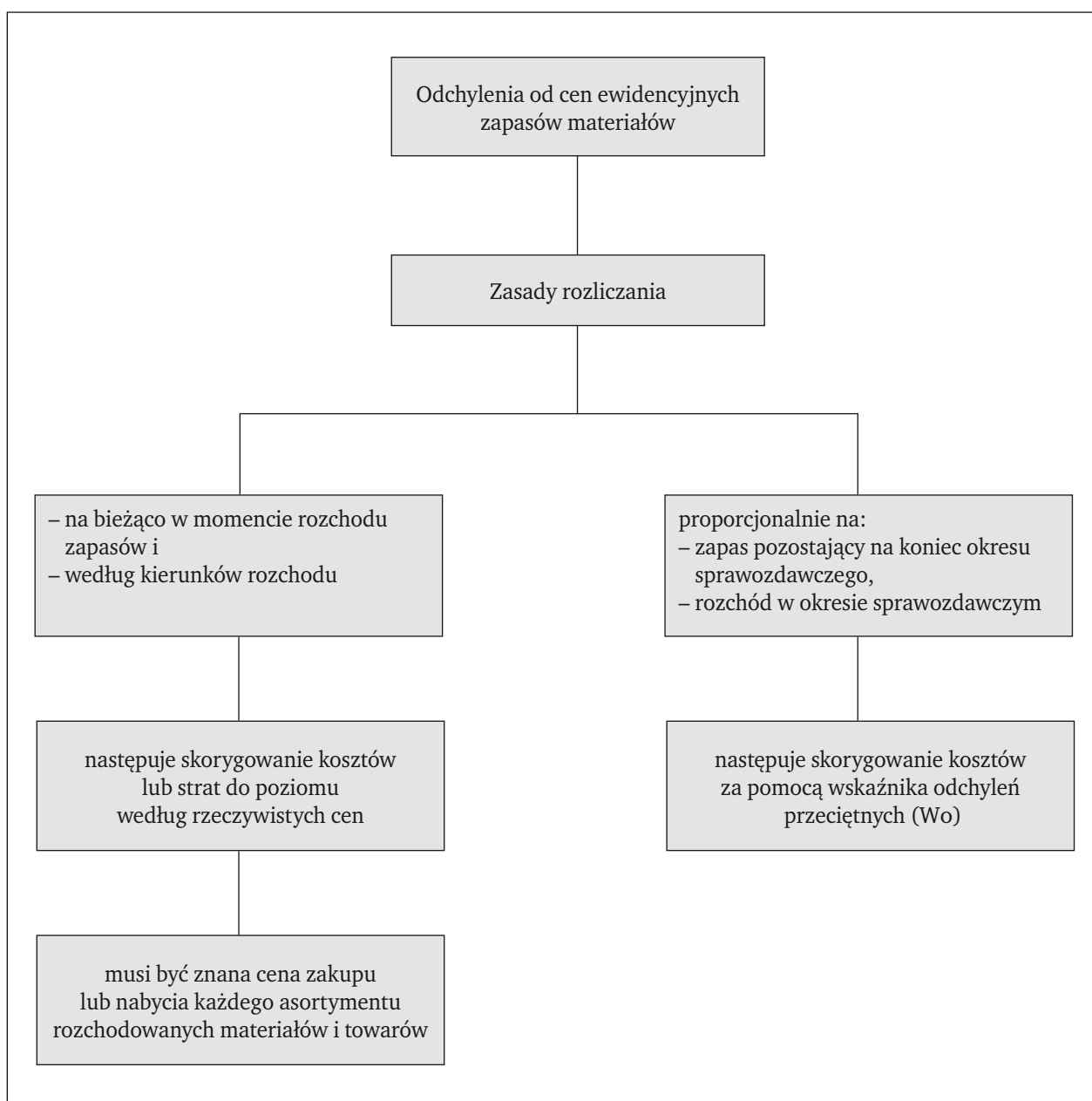
- między rzeczywistymi cenami zakupu lub nabycia a cenami przyjętymi do ewidencji zapasów,
- wynikających z aktualizacji wyceny materiałów i towarów do poziomu cen sprzedaży netto niższych od stosowanych cen ewidencyjnych, wymaganej na dzień bilansowy,
- wynikających ze zmiany cen ewidencyjnych,
- spowodowanych trwałą utratą wartości materiałów i towarów.

Jeśli konto „Odchylenia od cen ewidencyjnych” wykazuje saldo:

- debetowe – oznacza to, że do ewidencji zapasów w momencie ich przyjęcia przyjęto ceny niższe od rzeczywistej ceny zakupu lub nabycia,
- kredytowe – oznacza to, że do ewidencji zapasów w momencie ich przyjęcia przyjęto ceny wyższe od rzeczywistej ceny zakupu lub nabycia.

Odchylenia powinny być rozliczane w określonych okresach uzależnionych od wahań stanów zapasów materiałów oraz wielkości odchyłeń od ich cen ewidencyjnych.

Schemat 2. Sposoby rozliczania odchyłeń od cen ewidencyjnych zapasów materiałów



Wskaźnik odchyłeń przeciętnych (Wo), za pomocą którego rozlicza się proporcjonalnie odchylenia od cen ewidencyjnych na część przypadającą na zapas i rozchód materiałów i towarów, należy obliczać według poniższego wzoru (znaki literowe nadane przez autora):

$$Wo = (O \times 100) : (Z + R)$$

gdzie:

Wo – wskaźnik odchyłeń przeciętnych,
O – odchylenia od cen ewidencyjnych – za dany okres sprawozdawczy oraz podlegający rozliczeniu stanem tych odchyłeń na początek tego okresu sprawozdawczego,
Z – ustalona na koniec okresu sprawozdawczego wartość zapasów w cenach ewidencyjnych,
R – rozchód zapasów za okres sprawozdawczy ustalony w cenach ewidencyjnych
lub
 $Wo = (Opo + Obo) \times 100 : (Zpo + Zbo)$

gdzie:

Wo – wskaźnik odchyłeń przeciętnych,
Opo – odchylenia od cen ewidencyjnych początkowego okresu – na początek okresu sprawozdawczego,
Obo – odchylenia od cen ewidencyjnych bieżącego okresu – dotyczące zakupu w bieżącym okresie,
Zpo – wartość zapasów w cenach ewidencyjnych – ustalona na początek okresu sprawozdawczego,
Zbo – wartość zapasów w cenach ewidencyjnych – dotycząca zapasu zakupionego w bieżącym okresie.

Za pomocą wskaźnika odchyłeń przeciętnych (Wo) oblicza się:

- odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na rozchód towarów lub materiałów (Oce):

$$Oce = (R \times Wo) : 100$$

gdzie:

Oce – odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na rozchód towarów lub materiałów,
R – rozchód zapasów za okres sprawozdawczy ustalony w cenach ewidencyjnych,
Wo – wskaźnik odchyłeń przeciętnych.

- odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na zapasy towarów lub materiałów (Oz):

$$Oz = (Z \times Wo) : 100$$

lub

$$Oz = (O - Oce)$$

gdzie:

Oz – odchylenia od cen ewidencyjnych, przypadające na zapasy towarów lub materiałów
Z – ustalona na koniec okresu sprawozdawczego wartość zapasów w cenach ewidencyjnych,
Wo – wskaźnik odchyłeń przeciętnych.
Oce – odchylenia od cen ewidencyjnych przypadające na rozchód towarów lub materiałów.

Najpóźniej na koniec każdego roku obrotowego odchylenia od cen ewidencyjnych powinny zostać zweryfikowane. Na saldzie powinny pozostać tylko odchylenia stanowiące rzeczywiste różnice między ceną ewidencyjną a rzeczywistą ceną zakupu (nabycia) materiałów lub towarów pozostających w zapasie.

PRZYKŁAD 3

Jednostka „LUX” posiada w swoich księgach następujące salda:

Tabela 2. Salda w księgach jednostki „LUX”

Rodzaj salda	Wartość
Zapas początkowy materiałów (Sp.) – Zpo	200 000 zł
Zapas materiałów zakupiony w bieżącym miesiącu – Zbo	180 000 zł
Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (Wn) przypadające na zapas początkowy (Sp.) – Opo	2 200 zł
Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów (Wn) dotyczące zakupu w bieżącym miesiącu – Obo	5 400 zł
Rozchód materiałów bezpośrednich w bieżącym miesiącu – R	120 000 zł

Ustalenia:

1. Wskaźnik narzutu odchyłeń od cen ewidencyjnych materiałów:
 $Wo = (2200 \text{ zł} + 5400 \text{ zł}) : (200\,000 \text{ zł} + 180\,000) \times 100 = 2\%$
2. Narzut odchyłeń od cen ewidencyjnych materiałów przypadający na:
– rozchód materiałów:
 $Oce = 120\,000 \text{ zł} \times 2\% = 2400 \text{ zł}$