

Uwarunkowania organizacji ksiąg rachunkowych na potrzeby ustalania kosztu wytworzenia produktu

Alfred Szydelko*

Streszczenie: *Cel* – celem artykułu jest wskazanie wpływu sposobu ustalania kosztu wytworzenia produktów na organizację ksiąg rachunkowych. *Metodologia badania* – wyznaczony cel zdeterminował wybór metod badawczych. Wykorzystano metody analizy aktów prawnych i badań literaturowych, a wnioski wyciągnięto na podstawie metody dedukcji i rozumowania przez analogię. *Wynik* – przeprowadzone badania doprowadziły do stwierdzenia, że wielkość jednostki pod względem kryteriów zobowiązujących ją do poddania rocznego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta oraz wybrane przez jednostkę rozwiązania co do terminu ujawniania i eliminacji z kosztu wytworzenia kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, wymagają zastosowania odpowiednich rozwiązań dotyczących procedur pomiaru kosztu wytworzenia i jego ewidencji w księgach głównej i pomocniczych. *Oryginalność/Wartość* – opracowanie uzupełnia lukę informacyjną w tym zakresie, łącząc problematykę ustalania kosztu wytworzenia z organizacją funkcjonowania ksiąg rachunkowych. Wskazuje na problemy dotyczące obowiązku ustalania kosztu wytworzenia oraz ujawniania i eliminacji kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, które są determinantami rozwiązań w księgach rachunkowych.

Słowa kluczowe: publiczne księgi rachunkowe, koszt wytworzenia, koszty wydziałowe

Wprowadzenie

Jednym z elementów rachunkowości jest prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym. W księgach rachunkowych następuje rejestracja, klasyfikacja i agregacja operacji gospodarczych.

Termin „księgi rachunkowe” odzwierciedla część techniczną systemu rachunkowości i używany jest do określenia zestawu urządzeń księgowych stosowanych w jednostce prowadzącej rachunkowość¹. Księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów i sald. Zgodnie z art. 13, ust. 1 ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.) w ich skład wchodzi dziennik, księga główna, księgi pomocnicze, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Dziennik, konta księgi głównej i konta ksiąg pomocniczych służą do dokonywania zapisów księgowych w ujęciach chronologicznym i systematycznym. Na ich podstawie następuje okresowe sporządzanie zestawień obrotów sald kont księgi głównej i sald kont ksiąg pomocniczych. Wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz), potwierdzony inwentaryzacją, sporządzają jednostki, które dotychczas nie prowadziły ksiąg rachunko-

* dr Alfred Szydelko, Politechnika Rzeszowska, Wydział Zarządzania, Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości, al. Powstańców Warszawy 12, 35-959 Rzeszów, e-mail: szydelko@prz.edu.pl

¹ Księgi rachunkowe są również wykorzystywane dla celów podatkowych.

wych (w następnych okresach jest on zastąpiony przez zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej).

Księgi rachunkowe dostarczają zagregowanych informacji do realizacji zasadniczego zadania, jakim jest w systemie rachunkowości sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego. Pomiędzy księgami rachunkowymi a rocznym sprawozdaniem finansowym występują ściśle zależności przybierające formę sprzężenia zwrotnego – prowadzenie ksiąg rachunkowych nie jest możliwe bez określenia zasad sporządzania i prezentacji informacji w sprawozdaniach finansowych, a z kolei sporządzanie sprawozdań finansowych nie jest możliwe bez usystematyzowanej ewidencji księgowej w formie ksiąg rachunkowych (Walińska, 2008). Ponadto księgi rachunkowe powinny dostarczać informacji do sporządzania innych sprawozdań, w tym zwłaszcza deklaracji podatkowych oraz sprawozdań GUS, a także umożliwiać dokonanie rozliczeń finansowych.

Księgi rachunkowe powinny funkcjonować tak, by zapewnić prawidłowe odzwierciedlenie procesów gospodarczych, a w konsekwencji rzetelność informacji dostarczanych przez rachunkowość.

Istotne zadania mogą również realizować księgi rachunkowe w dostarczaniu informacji dla celów zarządczych, stając się podstawową bazą informacyjną systemów controllingu (Szydelko, 2013). Dotyczy to wielu obszarów działalności przedsiębiorstwa, w tym szczególnie kosztów (Nowak, 2016).

Jednym z kluczowych problemów kosztowych jest ustalanie kosztu wytworzenia produktów. Prawo bilansowe pozwala przy ustalaniu tego kosztu na zastosowanie różnych rozwiązań. Jednostka powinna dokonać odpowiedniego wyboru i usankcjonować ten wybór zapisami w polityce rachunkowości (przyjęte procedury i rozwiązaniami w zakładowym planie kont).

Celem opracowania jest wskazanie wpływu sposobu ustalania kosztu wytworzenia produktów na organizację ksiąg rachunkowych. Wyznaczony cel zdeterminował wybór metod badawczych. Wykorzystano metody analizy aktów prawnych i badań literaturowych, a wnioski wyciągnięto na podstawie metody dedukcji i rozumowania przez analogię.

1. Organizacja i zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych

Jednym z warunków prawidłowego funkcjonowania rachunkowości w przedsiębiorstwie jest jej organizacja. Przez organizację rachunkowości należy rozumieć zespół sposobów powiązania ze sobą różnych czynności i urządzeń w celu zapewnienia prawidłowego działania systemu rachunkowości i realizacji jego zadań w jednostce przy oszczędnym (optymalnym) zużyciu środków i nakładów pracy (Sawicki, 2009).

Szczególne znaczenie ma w przedsiębiorstwie zakres organizacji rachunkowości, który w praktyce nie jest jednoznacznie wyznaczony. Przyjmuje się zazwyczaj, że obejmuje on (Kiziukiewicz, 2002):

- organizację dokumentacji księgowej (wystawianie, wypełnianie, kontrolę, obieg i przechowywanie dokumentów),
- zakładowy plan kont,
- podział pracy i organizację czynności w ramach komórki/działu rachunkowości,
- wybór i zastosowanie właściwej formy i techniki prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- organizację inwentaryzacji,
- wewnętrzną kontrolę finansowo-księgową,

- organizację sprawozdawczości finansowej (zasady sporządzania, badania, zatwierdzenia i ogłaszania),
- dobór i szkolenie pracowników,
- organizację systemu ochrony danych i ich zbiorów.

Na organizację rachunkowości wywiera wpływ wiele czynników. Do zasadniczych zaliczyć można formę prawną jednostki, wielkość jednostki, rodzaj prowadzonej działalności, strukturę organizacyjną, w tym zasięg terytorialny, wymagania informacyjne wobec rachunkowości ze strony jej interesariuszy, a także wiedzę i doświadczenie zawodowe głównego księgowego.

Na organizację prowadzenia ksiąg rachunkowych z różnym natężeniem wywierają wpływ zarówno elementy składowe objęte zakresem organizacji rachunkowości (związane ściśle z rachunkowością), jak również czynniki dotyczące samej jednostki. Dobra organizacja funkcjonowania ksiąg rachunkowych powinna zapewniać ich rzetelność, bezbłądność, sprawdzalność i terminowość.

We współczesnym przedsiębiorstwie prowadzenie ksiąg rachunkowych odbywa się z wykorzystaniem techniki komputerowej przy pomocy odpowiednich systemów finansowo-księgowych. Systemy te muszą spełniać wymogi formalne wynikające z zapisów prawa bilansowego, jak również powinny być zgodne z powszechnie uznanymi procedurami przetwarzania danych (Messner, Pfaff, 2010).

W ramach systemu finansowo-księgowego powinna istnieć możliwość jego modyfikacji lub rozbudowy w obszarze zakładowego planu kont w zależności od zmieniających się potrzeb informacyjnych jednostki. Dotyczy to zarówno zmian w obrębie rozwiązań dopuszczonych prawem bilansowym, jak i związanych z ewentualnymi potrzebami zarządczymi. Jednym z zagadnień, które musi być rozstrzygnięte w systemie finansowo-księgowym jest ujmowanie w księgach rachunkowych kategorii tworzących koszt wytworzenia.

2. Pojęcie i zakres kosztu wytworzenia

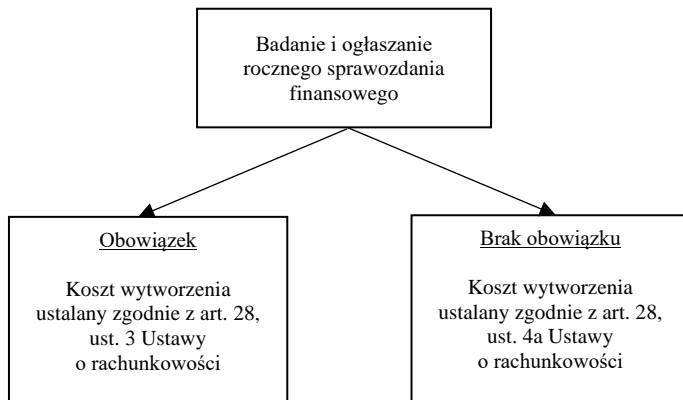
Zgodnie z artykułem 28, ust. 3 ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.) za koszt wytworzenia produktu uznaje się koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Prawo bilansowe wymienia katalog kosztów, które nie mogą wchodzić w zakres kategorii koszt wytworzenia, a tym samym nie dopuszcza do ich ewentualnego aktywowania w zapasie produktów, znajdującym się w jednostce na dzień bilansowy. Do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

Jednostki ustalające koszt wytworzenia produktów można podzielić na dwie grupy, co przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Zróżnicowanie kategorii koszt wytworzenia

Źródło: opracowanie własne.

Jednostki ustawowo zobowiązane do badania i ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych obligatoryjnie muszą ustalać i eliminować z kosztu wytworzenia koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, natomiast pozostałe jednostki mogą z tego zrezygnować. W myśl art. 28, ust. 4a ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.) w tych jednostkach koszt wytworzenia obejmuje koszty bezpośrednie oraz doliczone do nich za pomocą kluczy podziałowych koszty pośrednie związane z wytworzeniem produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych.

Problem ustalania kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów produktów gotowych, półproduktów (półfabrykatów) i produktów w toku jest treścią stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości (Uchwała, 2007). Stanowisko to, mające charakter wskazówek i zaleceń zgodnych z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, dotyczy w szczególności sposobu kalkulacji i ujęcia kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Uwzględniając wskazówki Komitetu Standardów Rachunkowości, jak również proponowane rozwiązania w fachowych poradnikach dla praktyków (Fedak, 2013) można przyjąć, że koszt wytworzenia produktu obejmuje:

- koszty bezpośrednie,
- racjonalnie i systematycznie przypisaną uzasadnioną część kosztów pośrednich produkcji.

Koszty bezpośrednie obejmują przede wszystkim wartość zużytych materiałów bezpośrednich (surowców, półfabrykatów obcych, opakowań podstawowych) i wynagrodzeń bezpośrednich wraz z pochodnymi oraz ewentualnie inne koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem (przykładowo wartość zużytej energii, paliw i narzędzi specjalnych, jeśli zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami sprawozdawczego rachunku kosztów następuje ich bezpośrednie powiązanie z jednostką produktu). Koszty te odnosi się do każdej jednostki produkcji na podstawie danych pochodzących z dokumen-

tów pierwotnych, dotyczących wykorzystania bezpośredniego czasu pracy pracowników i udokumentowanego rzeczywistego zużycia innych zasobów.

Uzasadniona część kosztów pośrednich produkcji to koszty pośrednie produkcyjne, dotyczące wytworzonej produkcji, poniesione na miejscach wytwarzania (wydziały, place budów), w części odpowiadającej poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych. Obejmuje ona swym zakresem:

- zmienne pośrednie koszty produkcji,
- część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Zmienne pośrednie koszty produkcji to koszty produkcji poniesione w okresie wytwarzania produktu, które zmieniają się wraz ze zmianą wielkości produkcji lub wraz ze zmianą innych właściwych czynników (przykładowo liczby godzin pracy maszyn i urządzeń produkcyjnych, liczby wytworzonych zleceń produkcyjnych). Koszty te odnoszone są w całości do kosztu wytworzenia produktów, niezależnie od stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych w danym okresie.

Stale pośrednie koszty produkcji to koszty poniesione w okresie wytwarzania produktów w wysokości niezależnej od wielkości produkcji ewentualnie innych czynników. Są one pochodną długookresowego zaangażowania przez jednostkę zasobów majątkowych oraz długookresowego zatrudniania pracowników. Określa się je również kosztami utrzymania zdolności produkcyjnej w pogotowiu produkcyjnym lub kosztami utrzymania potencjału produkcyjnego.

Stale pośrednie koszty produkcji rozlicza się do każdej jednostki produkcji w części odpowiadającej poziomowi tych kosztów, obliczonemu na jednostkę produkcji, przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych – jest to uzasadniona część stałych pośrednich kosztów produkcji, stanowiąca element składowy kosztu wytworzenia. Ewentualna nadwyżka nierozliczonych na produkty stałych pośrednich kosztów produkcji to koszty stałe niewykorzystanych, normalnych (dla danego okresu) zdolności produkcyjnych – odnoszona jest w całości w koszty okresu. W sytuacji odwrotnej, gdy faktyczne wykorzystanie w danym okresie zdolności produkcyjnych jest wyższe niż założone jako normalne, stałe pośrednie koszty produkcji należy rozliczyć w całości na produkty w wielkości faktycznej lub zmniejszając odpowiednio narzut tych kosztów ustalony dla normalnego wykorzystania zdolności produkcyjnych.

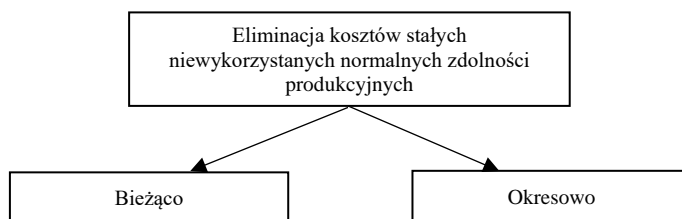
3. Organizacja ksiąg rachunkowych a ustalanie kosztu wytworzenia

Jednostka może ustalać, a w konsekwencji również eliminować koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych w różnych terminach, które przedstawia rysunek 2.

Pomiar kosztów stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych dokonywany bieżąco, w trakcie roku, zazwyczaj po zakończeniu poszczególnych miesięcy, jest realizowany przez obciążanie produktów planowanymi stałymi kosztami pośrednimi produkcji (odpowiadającymi poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych).

Bieżący pomiar umożliwia również bieżącą eliminację kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych z kosztów pośrednich produkcji. W praktyce można zastosować w tym zakresie dwa rozwiązania (Fedak, 2008):

- stosowanie planowanego kosztu wytworzenia w obrocie wyrobami gotowymi,
- stosowanie planowanych (stabilizowanych) narzutów lub stawek kosztów wydziałowych.



Rysunek 2. Częstotliwość eliminacji kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych

Źródło: opracowanie własne.

W rozwiązaniu pierwszym, do wyceny bieżącej obrotu i stanów wyrobów gotowych należy zastosować planowany koszt wytworzenia, obejmujący planowane koszty bezpośrednie, planowane koszty wydziałowe zmienne i planowane koszty wydziałowe stałe w wysokości uwzględniającej tylko normalne wykorzystanie zdolności produkcyjnych. Rozliczenie kosztów wytworzenia produktów wydanych z produkcji (koszty rzeczywiste) i przyjętych do magazynu (koszty planowane) w danym miesiącu skutkuje powstaniem odchylenia, które należy w całości odnieść na koszt (wytworzenia/własny) sprzedanych produktów. Efektem tego jest pewność, że wszelkie odchylenia, w tym również spowodowane różnym stopniem wykorzystania zdolności produkcyjnych (z reguły niższym od normalnego) korygują koszty okresu.

To rozwiązanie wymaga jednak dokonywania korekt w sytuacji, gdy zapas produktów na koniec okresu (miesiąca, kwartału) jest znaczny, a wysokość odchyień istotna. Korekty te polegają na dokonaniu zapisu korygującego kwotę odchylenia odniesionego uprzednio w koszt (wytworzenia/własny) sprzedanych produktów w wysokości sumy odchyień dotyczących kosztów bezpośrednich i kosztów wydziałowych zmiennych, zawartych w koszcie wytworzenia zapasu produktów. Istotnym mankamentem tej metody dokonywania korekt jest przeprowadzanie żmudnych analiz dotyczących ustalenia kwot odchyień podlegających korekcie.

Innym rozwiązaniem tej sytuacji jest weryfikacja planowanych kosztów wytworzenia produktów w celu zmniejszenia odchyień. Wiąże się to z przeszacowaniem stanu zapasów produktów na dzień wejścia w życie nowych kosztów planowanych z równoczesnym prostowaniem kosztów (Szydelko, 2004). Skutki tego przeszacowania korygują na dzień przeszacowania wartość zapasu produktów i koszt (wytworzenia/własny) sprzedanych produktów.

W celu uniknięcia żmudnych analiz lub ciągłego przeszacowywania wartości zapasu produktów, można wykorzystać do bieżącej eliminacji kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych metodę bazującą na planowanych (stabilizowanych) narzutach kosztów wydziałowych, którymi na bieżąco obciąża się koszt wytworzenia produktów. Metoda ta sprowadza się do:

- ustalenia na dany rok planowanych zmiennych i stałych pośrednich kosztów wydziałów,

- określenia planowanego na dany rok wykorzystania zdolności produkcyjnych (w sytuacji, gdy ta wielkość jest niższa od uznanej przez jednostkę za normalną, ustala się i wyłącza z dalszych obliczeń część kosztów stałych przypadających na zaplanowane niewykorzystane zdolności produkcyjne),
- bieżącego rozliczania (zarachowania), zaplanowanych jako uzasadnione, kosztów wydziałowych w koszty wytworzenia produktów w zależności od rzeczywistego stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych za pomocą planowanych narzutów tych kosztów.

W efekcie na koncie (kontach) kosztów wydziałowych na koniec okresu (miesiąca) pojawi się ewentualna różnica pomiędzy rzeczywistymi kosztami wydziałowymi a sumą rozliczonych na zasadzie zarachowania kosztów wydziałowych. Jest to odchylenie budżetowe, na które składają się odchylenia korygujące produkty wytworzone i sprzedane w okresie, wytworzone i niesprzedane (zapas) oraz odchylenia będące kosztami stałymi niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, powstałe w okresie i ustalone na bazie narzutów planowanych.

Dokonywany okresowo, nie później niż na dzień bilansowy, pomiar kosztów stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych, sprowadza się do ustalenia wielkości tych kosztów w koszcie wytworzenia zapasu produktów. Wymaga to dokonania szacunków kwoty tych kosztów oraz księgowania korygujących in minus wartość zapasów produktów z równoczesnym odniesieniem w koszty okresu.

Ustalenie kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych, zawartych w koszcie wytworzenia zapasu produktów, sprowadza się do:

- ustalenia stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych w okresie obejmującym ostatnie miesiące roku obrotowego (ilość miesięcy zależy od długości cyklu produkcyjnego),
- oszacowania procentowego udziału kosztów pośrednich oraz kosztów pośrednich stałych w strukturze kosztu wytworzenia produktu,
- ustalenia kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych tkwiących w zapasie produktów na podstawie informacji o poziomie niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i udziału kosztów pośrednich stałych w dotychczasowym koszcie wytworzenia zapasu produktów.

Zarówno bieżący, jak i okresowy pomiar oraz eliminacja tych kosztów powodują konieczność wprowadzenia odpowiednich rozwiązań w zakładowym planie kont jednostki w obszarze kont księgi głównej (zespołów 5 i 6) oraz kont ksiąg pomocniczych prowadzonych do kont tych zespołów. Wymaga to również przyjęcia w polityce rachunkowości stosownych procedur (Szydełko, 2010) umożliwiających pomiar i eliminację kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych na etapie ustalania kosztu wytworzenia (eliminacja bieżąca) lub okresowo (zazwyczaj na koniec roku) z zapasu produktów na dzień bilansowy.

Uwagi końcowe

Kategoria koszt wytworzenia, służąca zgodnie z regulacjami prawnymi rachunkowości do wyceny zapasu produktów na dzień bilansowy, może mieć różny zakres. Zależy to od obowiązku lub jego braku w odniesieniu do badania przez jednostkę rocznego sprawozdania finansowego.

Jeśli prawnie nie istnieje taki obowiązek, to jednostka może uznać za koszt wytworzenia sumę kosztów bezpośrednich i ogół kosztów wydziałowych (w sensie historycznym jest to utożsamiane w praktyce z technicznym kosztem wytworzenia).

Przy ciężącym na jednostce obowiązku badania rocznego sprawozdania finansowego, koszt wytworzenia nie może zawierać ewentualnych kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych. Wymaga to odpowiednich rozwiązań w zakładowym planie kont jednostki, a także przyjęcia w polityce rachunkowości stosownych procedur umożliwiających pomiar i eliminację kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych. Przede wszystkim należy rozróżnić sytuacje, gdy eliminacja następuje na etapie ustalania kosztu wytworzenia (eliminacja bieżąca) lub na koniec roku (eliminacja z zapasu produktów na dzień bilansowy).

Eliminacja okresowa spełnia w minimalnym zakresie wymogi prawa bilansowego – tylko w zakresie wyceny bilansowej. Eliminacja bieżąca pozwala również na bieżącą wycenę stanu i obrotu produktami gotowymi w prawidłowym koszcie wytworzenia, a dodatkowo jeszcze dostarcza w ujęciu miesięcznym informacji o charakterze zarządczym.

Literatura

- Fedak, Z. (2008). *Rachunkowość. Zamknięcie roku 2008*. Warszawa: Rachunkowość Sp. z o.o.
- Fedak, Z. (2013). *Rachunkowość. Zamknięcie roku 2013*. Warszawa: Rachunkowość Sp. z o.o.
- Kiziukiewicz, T. (2002). *Organizacja rachunkowości w przedsiębiorstwie*. Warszawa: PWE, Warszawa.
- Messner, Z., Pfaff, J. (2010). *Podstawy rachunkowości finansowej*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny w Warszawie Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego.
- Nowak, E. (2016). *Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa*. Warszawa: CeDeWu.
- Sawicki, K. (2009). *Zasady organizacji rachunkowości, formy i technika prowadzenia ksiąg rachunkowych*. W: K. Sawicki (red.), *Podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Szydelko, A. (2004). *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*. Gdańsk: ODDK.
- Szydelko, A. (2010). *Sprawozdawczy rachunek kosztów. Aspekty księgowe i zarządcze*. Rzeszów: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Oddział Podkarpacki w Rzeszowie.
- Szydelko, A. (2013). *Rachunkowość jako baza informacyjna controllingu*. W: E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*. Warszawa: CeDeWu.
- Uchwała nr 1/07 Komitetu Standardów Rachunkowości z 16 stycznia 2007 r. w sprawie przyjęcia stanowiska „Ustalanie kosztu wytworzenia dla celów bilansowej wyceny zapasów”, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 21 lutego 2007 r.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330, z późn. zm.
- Walińska, E. (2008). *Teoretyczne podstawy ewidencji księgowej*. W: E. Walińska (red.), *Meritum Rachunkowości. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*. Warszawa: Wolters Kluwer business.

THE DETERMINANTS OF ACCOUNTING RECORDS ORGANIZATION FOR THE PURPOSE OF ESTIMATING MANUFACTURING COST

Abstract: *Purpose* – the purpose of the study is to identify the impact of the cost manufacturing calculating method for the accounting records organization. *Design/Methodology/Approach* – designed goal determined the choice of research method. In this article were used legal acts and literature research method. The conclusion were determined by deduction and reasoning by analogy method. *Findings* – the research led to the conclusion that the size of the company in view of the criteria requiring it to audit annual financial statement and select different solution in date of disclosure and elimination unused normal production fixed costs from cost of manufacturing had a huge impact on using appropriate solutions, which are connected with procedures of measuring manufacturing cost and its bookkeeping. *Originality/value* – this article complemented the information gap in this area and combined the issues of calculating manufacturing cost and organization accounting records. It pointed to the problems, which are connected with obligation for estimating the manufacturing cost or disclosing and eliminating unused normal production fixed costs as determinants solutions in accounting records.

Keywords: accounting records, manufacturing cost, departmental costs

Cytowanie

Szydelko, A. (2016). Uwarunkowania organizacji ksiąg rachunkowych na potrzeby ustalania kosztu wytworzenia produktu. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 2/2 (80), 303–311. DOI: 10.18276/frfu.2016.2.80/2-32; www.wneiz.pl/frfu.