

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowci
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniatońska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdwie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Małgorzata Kamieniecka

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

MOŻLIWOŚCI WYKORZYSTANIA NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W LOGISTYCE

Streszczenie: Celem opracowania jest próba znalezienia odpowiedzi na pytanie o możliwości zastosowania narzędzi rachunkowości finansowej do efektywniejszego zarządzania procesami logistycznymi w przedsiębiorstwie. Omówiono rolę takich narzędzi rachunkowości finansowej, jak: systematyczny rachunek kosztów, zakładowy plan kont, inwentaryzacja i sprawozdanie finansowe. Tam, gdzie uznano to za zasadne, przywoływano najważniejsze wyniki badań z zakresu wykorzystania rachunkowości w logistyce, przeprowadzonych przez innych badaczy.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, plan kont, sprawozdanie finansowe, inwentaryzacja, logistyka.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.07

1. Wstęp

Celem opracowania jest próba znalezienia odpowiedzi na pytanie o możliwości zastosowania narzędzi rachunkowości finansowej do efektywniejszego zarządzania procesami logistycznymi w przedsiębiorstwie. Cele cząstkowe to:

- określenie możliwości wykorzystania funkcjonujących w jednostkach gospodarczych narzędzi rachunkowości finansowej do wsparcia procesów logistycznych, ze wskazaniem modyfikacji w ich funkcjonowaniu poprawiających to wsparcie; propozycje modyfikacji mają być ograniczone relacją kosztów do korzyści (tj. w pracy wskazano na te modyfikacje, dla których korzyści z wdrożenia mogą przewyższyć koszty wdrożenia i dalszego utrzymania zmienionego systemu rachunkowości);
- wskazanie ograniczeń w wykorzystywaniu narzędzi rachunkowości finansowej do wspierania logistyki.

Podmiotowy zakres opracowania dotyczy wszystkich jednostek gospodarczych, które z mocy prawa lub dobrowolnie prowadzą księgi rachunkowe, a w których zachodzą różnego rodzaju procesy logistyczne (nie ograniczono się więc tylko do firm świadczących usługi logistyczne).

Rozważania mają charakter teoretyczny i główną metodą badawczą wykorzystaną do przygotowania niniejszego opracowania była krytyczna analiza źródeł wtórnych (pozycje zwarte i artykuły) i pierwotnych (akty prawa bilansowego) z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz logistyki. Na potrzeby opracowania dokonano także przeglądu najbardziej aktualnych badań empirycznych w przedmiocie podjętym w pracy, skupiając się przede wszystkim na badaniach polskich jednostek gospodarczych.

Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej dotyczą przede wszystkim:

- 1) właściwych założeń systematycznego rachunku kosztów,
- 2) dostosowania zakładanych planów kont,
- 3) wykorzystania procesu inwentaryzacji,
- 4) określenia zakresu i możliwości wykorzystania informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

W takiej też kolejności narzędzia te będą omawiane w dalszej części rozważań.

2. Przydatność systematycznego rachunku kosztów w podejmowaniu decyzji w logistyce

Koszty logistyki są wciąż tą grupą kosztów, w ramach której istnieją możliwości optymalizacji. Ponadto uznaje się, że waga ujęcia, klasyfikacji, pomiaru i rozliczania kosztów logistyki w procesie osiągania celu przedsiębiorstwa, rozumianego jako maksymalizacja zysku, jest duża [Piechota 2004, s. 198]. Jednocześnie koszty są tym miernikiem, który można uznać za podstawowy w ocenie sprawności i efektywności procesów logistycznych. Podstawę takich ocen stanowi rachunek kosztów, który można określić jako proces identyfikowania, gromadzenia, przetwarzania, prezentowania i interpretacji informacji kosztowych na potrzeby dokonywania ocen i podejmowania decyzji przez użytkowników tych informacji [*Rachunkowość zarządcza...* 2003, s. 1-8].

Narzędziem rachunkowości finansowej, dostarczającym informacji o kosztach na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego, jest sprawozdawczy rachunek kosztów (inaczej zwany tradycyjnym lub systematycznym). Rachunek ten dostosowany jest do obligatoryjnych wymagań sprawozdawczych, przed którymi stają jednostki gospodarcze, a przede wszystkim musi umożliwić sporządzenie rachunku zysków i strat – w wariancie porównawczym lub kalkulacyjnym. Zatem jednostki, na potrzeby sprawozdawcze, dokonują grupowania kosztów w układzie rodzajowym, układzie podmiotowo-funkcjonalnym lub obydwu tych układach jednocześnie.

Wyodrębnienie kosztów logistyki w którymkolwiek z układów tradycyjnego rachunku kosztów jest jednak bardzo trudne, co wynika przede wszystkim ze zło-

zoności działalności gospodarczej i braku możliwości precyzyjnego wydzielenia kosztów logistyki z całości kosztów procesów zachodzących w jednostce.

Jeśli chodzi o układ rodzajowy kosztów, to koszty związane z logistyką można odnaleźć we wszystkich podstawowych grupach kosztowych – i tak dla przykładu:

- w grupie amortyzacja – amortyzację budynków magazynowych, środków transportu, programów komputerowych wspierających zarządzanie logistyczne,
- w grupie zużycie materiałów i energii – materiały i energię zużytą podczas magazynowania, transportu, przetwarzaniu informacji,
- w grupach wynagrodzenia i świadczenia na rzecz pracowników – koszty wynagrodzeń i narzutów od tych wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w wykonywanie zadań logistycznych, koszty szkoleń logistycznych, koszty ubrań roboczych,
- w grupie usługi obce – usługi przewozowe, załadunkowe, remontowe,
- w grupie podatki i opłaty – podatki od środków transportu, od nieruchomości magazynowych,
- w grupie pozostałe koszty rodzajowe – koszty podróży służbowych pracowników w związku z wykonywaniem zadań logistycznych.

Grupowanie kosztów logistyki w układzie rodzajowym wymaga zaprowadzenia dodatkowych ewidencji w formie kont analitycznych lub ewidencji pozabilansowej.

Jeśli chodzi o układ podmiotowo-funkcjonalny kosztów, to wydaje się, że pokrywa się on z fazami procesu logistycznego, obejmuje bowiem koszty: zakupu, działalności podstawowej, zarządu i sprzedaży (w procesie logistycznym wyodrębnia się fazy: zaopatrzenia, produkcji, dystrybucji i recyklingu odpadów). Jest to jednak podobieństwo złudne, gdyż funkcje logistyki są zwykle zdecentralizowane i realizowane z udziałem różnych ośrodków odpowiedzialności, na przykład koszty magazynowania powstają zarówno w fazie zaopatrzenia (magazynowanie materiałów), jak i w fazie dystrybucji (magazynowanie wyrobów gotowych przed sprzedażą). Koszty logistyki rozproszone są więc w różnych grupach kosztów układu podmiotowo-funkcjonalnego, a więc także ten układ kosztów wymaga dostosowania w celu wykorzystania go do celów decyzyjnych w logistyce [Czaja-Cieszyńska 2013, s. 75].

Jedną z propozycji dostosowania funkcjonalno-podmiotowego układu kosztów przedstawili A. Grzegorek i M. Paszula [2007, s. 118]. Zaproponowali oni wprowadzenie dwóch poziomów ewidencji analitycznej do kont kosztów według typów działalności:

- poziom pierwszy – pozwalający na wyodrębnienie kosztów logistyki według faz procesu logistycznego,
- poziom drugi – wprowadzenie podziału kosztów logistyki na trzy grupy: kosztów fizycznych przemieszczeń dóbr rzeczowych, kosztów gospodarki magazynowej, kosztów informacji logistycznych.

Włączanie kosztów logistyki w tradycyjny rachunek kosztów nie jest łatwe, szczególnie w firmach, w których nie ma wyodrębnionych działów logistyki.

Jednakże nie jest to proces niemożliwy do wprowadzenia. Wymaga przebudowy planów kont polegającej na wprowadzeniu dodatkowych kont syntetycznych lub kolejnych poziomów analityki.

Ponadto część kosztów logistyki nie jest rejestrowana w księgach rachunkowych, dotyczy to chociażby kosztów utraconych możliwości, niezbędne jest zatem wprowadzenie dla nich ewidencji pozabilansowej [Biernacki, Kowalak 2010, s. 72].

Niemniej jednak należy podkreślić, że w tradycyjnym rachunku kosztów jest potencjał, który należy wykorzystać na potrzeby zarządzania kosztami logistyki, szczególnie w tych jednostkach, które z różnych względów (organizacyjnych, oszczędnościowych) nie chcą lub nie mogą wprowadzić i stosować nowoczesnych koncepcji rachunku kosztów.

3. Propozycje przebudowy planu kont jednostki gospodarczej w kierunku wsparcia procesów logistycznych

Z rozważań na temat rachunku kosztów wynika, że jednym z ważniejszych narzędzi rachunkowości finansowej, które można wykorzystywać we wsparciu procesów logistycznych, jest plan kont. Kierownik każdej jednostki prowadzącej księgi rachunkowe jest zobligowany do przyjęcia i konsekwentnego stosowania zakładowego planu kont, który jest wykazem stosowanych w jednostce kont syntetycznych i analitycznych wraz z komentarzem, tj. opisem zasad funkcjonowania kont, powiązań między nimi, ze szczególnym uwzględnieniem zasad księgowania operacji i wyceny składników majątkowych, dla których w prawie bilansowym przewidziano rozwiązania alternatywne¹. Na potrzeby logistyki należy przyrzeć się szczególnie możliwościom dostosowania konstrukcji księgowania kosztów podstawowej działalności operacyjnej (tj. kontom zespołów 4 i 5 zakładowego planu kont). Podkreślić należy, że ustawodawca (Ministerstwo Finansów) we współpracy ze Stowarzyszeniem Księgowych w Polsce opracowało wzorcowy plan kont. Jednakże rozwiązania w nim zawarte nie przewidują pogłębionych propozycji ujęcia procesów logistycznych zachodzących w przedsiębiorstwie.

Badania przeprowadzone na grupie przedsiębiorstw polskich, białoruskich i niemieckich dowodzą², że praktycy wskazują najczęściej przydatność ewidencji działań logistycznych w wymienionych niżej zespołach kont (zdaniem badanych, w tych zespołach powinny być wydzielone konta do ewidencji operacji logistycznych przedsiębiorstwa) [Dylewski 2013, s. 142 (rys. 5.12)]:

- w zespole 4 – koszty wg rodzajów – 62% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców także 62%),

¹ Więcej o konstrukcji wzorcowego planu kont patrz m.in. [Świdarska 2012; Pałka 2014].

² Badania przeprowadzono w ramach projektu badawczego NN 113005839 w okresie od listopada 2011 do czerwca 2012 r. w przedsiębiorstwach, w których strukturze organizacyjnej wyodrębniono działy logistyki lub takich, których przedmiotem działalności jest działalność logistyczna, a ich szczegółowe wyniki zaprezentowano w: [Metodyka ... 2013, s. 116-193].

- w zespole 5 – koszty wg typów działalności – 43% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców aż 68%),
- w zespole 7 – przychody i koszty związane z ich osiągnięciem – 29% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców 32%),
- w zespole 1 – środki pieniężne, rachunki bankowe oraz inne krótkoterminowe aktywa finansowe – 24% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców 18%),
- w zespole 3 – materiały i towary – 20% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców aż 52%),
- w zespole 6 – produkty i rozliczenia międzyokresowe – 12% wskazań (wśród polskich przedsiębiorców aż 30%).

Znamienne jest, że niemieckie przedsiębiorstwa, w przeciwieństwie do firm działających w Polsce i na Białorusi, bardzo często wyodrębniają w swoich planach kont do ewidencji operacji gospodarczych dotyczących działalności przedsiębiorstw w zakresie logistyki konta zespołu 1 (środki pieniężne) i jednocześnie najczęściej wskazują na przydatność tego typu uszczegółowień (55% wskazań, przy 18% w Polsce i 0% na Białorusi).

Tak więc wsparcie procesów logistycznych poprzez właściwe wykorzystanie i ewentualne dostosowanie zakładowego planu kont jednostek gospodarczych jest szczególnie przydatne przy ewidencji operacji wynikowych, w tym szczególnie kosztów podstawowej działalności operacyjnej, ewidencji zapasów oraz środków pieniężnych. Wydaje się jednak, że także ewidencja rozrachunków z dostawcami i odbiorcami powinna zostać uszczegółowiona na potrzeby wsparcia procesów logistycznych.

Przy okazji omawiania planu kont należy zwrócić uwagę na właściwą organizację procesu obiegu dokumentów w firmie, zgodnie bowiem z ustawą o rachunkowości podstawą każdego zapisu księgowego są sprawdzone i zatwierdzone dowody księgowe. Właściwa instrukcja obiegu dokumentów, obejmująca wszystkie jego etapy, tj. od momentu wystawienia (dowody własne) lub otrzymania (dowody obce) do momentu księgowania i archiwizacji, usprawnia procesy zachodzące w firmie³. Niewłaściwy obieg dokumentów może nie tylko powodować nieprawidłowości w ewidencji, ale także zakłócać pracę wielu ogniw przedsiębiorstwa, w tym przebieg procesów logistycznych.

4. Rola inwentaryzacji we wsparciu procesów logistycznych

Rachunkowość dysponuje narzędziem, które niemal ze swej natury stworzone jest do bezpośredniego wspierania logistyki. Narzędziem tym jest inwentaryzacja, czyli proces, którego celem jest urealnienie wynikającego z ksiąg rachunkowych stanu aktywów i pasywów. Wymagania dotyczące inwentaryzacji są określone w rozdziale 3 Ustawy o rachunkowości, gdzie ustawodawca wskazuje metody inwentaryzacji

³ Więcej na ten temat patrz m.in. [Masterkiewicz 2012; Naumiuk 2000].

dla poszczególnych grup aktywów i pasywów, terminy i częstotliwość jej przeprowadzania, moment rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych. Zapisy ustawowe są bardzo ogólne, zawierają wymagania minimalne, więc jednostki we własnym zakresie opracowują i wdrażają własne szczegółowe procedury, opisane zwykle w dokumencie wewnętrznym, jakim jest zakładowa instrukcja inwentaryzacyjna [Małkowska 2008, s. 29]. Nic nie stoi więc na przeszkodzie, aby proces inwentaryzacji, który z punktu widzenia rachunkowości ma przede wszystkim zapewnić rzetelność ksiąg rachunkowych, a tym samym rzetelność sprawozdania finansowego (głównie bilansu), był tak planowany i przeprowadzany, aby możliwie najlepiej służył wsparciu systemu logistyki firmy. Podkreślić należy, że funkcja kontrolna inwentaryzacji jest także bardzo ważna dla rachunkowości, ponieważ zadaniem dodatkowym inwentaryzacji jest ochrona mienia i rozliczenie osób odpowiedzialnych, a także ocena przydatności gospodarczej aktywów jednostki (niezwykle ważna w procesie wyceny majątku). Wyniki inwentaryzacji przeprowadzanej w odpowiednich terminach i z właściwą częstotliwością pozwalają na identyfikację nieprawidłowości w zakresie gospodarowania mieniem orazna wskazanie przyczyn tych nieprawidłowości [Hejnar 2011, s. 99] (np. mogą świadczyć o niewłaściwym wykonaniu obowiązków przez pracownika lub usługodawcę lub też pozwolą na zwolnienie ich z odpowiedzialności, gdy okaże się że wina nie leżała po ich stronie, a przyczyną nieprawidłowości był np. źle zaprojektowany proces zamówień).

Na pierwszy rzut oka wydaje się, że z punktu widzenia potrzeb logistyki największą uwagę należy poświęcić inwentaryzacji drogą spisu z natury, której podlegają m.in. zapasy. Jednakże dwie pozostałe metody inwentaryzacji (potwierdzenie sald i weryfikacja) są równie ważne, gdyż inwentaryzacji w drodze weryfikacji podlegają dostawy w drodze oraz dostawy niefakturowane, a w procesie potwierdzenia sald inwentaryzuje się majątek będący w posiadaniu innych jednostek. Wszystkie te składniki majątkowe niewątpliwie leżą w polu zainteresowania logistyki.

5. Sprawozdanie finansowe jako źródło informacji o procesach logistycznych

Ostatnim omawianym narzędziem rachunkowości finansowej, stanowiącym źródło informacji o procesach logistycznych, tym razem dla użytkowników zewnętrznych, jest sprawozdanie finansowe. Forma, częstotliwość i sposób sporządzania sprawozdania finansowego regulują przepisy prawne. W Polsce większość jednostek sprawozdaje na podstawie Ustawy o rachunkowości, a jednostki sporządzające sprawozdania skonsolidowane, których papiery wartościowe znajdują się w publicznym obrocie, stosują Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF)⁴. Podstawowy zakres spr-

⁴ Możliwość sprawozdawania opartego na MSR/MSSF mają także jednostki określone w art. 45, ust. 1a-e ustawy o rachunkowości, Ustawa z dn. 24.09.1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 (dalej: uor).

wozдания finansowego obejmuje: bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową. Ponadto część jednostek sporządza jeszcze rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym. Zakres informacji prezentowanych w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego regulują stosowne akty prawne (ustawa o rachunkowości oraz MSR/MSSF). Należy zwrócić uwagę na to, że o ile polskie prawo bilansowe wskazuje określony układ poszczególnych elementów sprawozdania (załączniki do ustawy), o tyle standardy międzynarodowe pozostawiają jednostkom pełną swobodę w tym zakresie, zachęcając jednocześnie do takiej prezentacji sprawozdania, która najlepiej ukazywałaby specyfikę każdej jednostki, wymagając jednocześnie zamieszczania wszelkich objaśnień pozwalających na właściwe zrozumienie (odczytanie) sprawozdania [MSR 1... 2011, m.in. par. 55, 85, 112c]. W taką koncepcję sprawozdawczości bardzo dobrze wpisuje się zamysł raportowania działalności logistycznej firmy.

Sprawozdanie finansowe jest podstawowym źródłem informacji o sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowym jednostki gospodarczej oraz do ich oceny i podejmowania decyzji gospodarczych [Krzywda 2011, s. 65], w tym decyzji związanych z procesami logistycznymi. Potwierdzają to wyniki przywoływanych badań, zgodnie z którymi niemal aż 70% respondentów oceniło obligatoryjne sprawozdania finansowe jako dominujące lub bardzo ważne źródła informacji o procesach decyzyjnych z zakresu logistyki. Jednocześnie tylko niespełna 29% badanych firm wyodrębnia w sprawozdaniach finansowych oddzielne informacje o działalności logistycznej (w polskich firmach niecałe 13%), przy czym najczęściej informacje te wyodrębniane są w rachunku zysków i strat (niemal 50%) oraz informacji dodatkowej (niemal 45%). Natomiast w rachunku przepływów pieniężnych dane tego typu prezentuje nieco ponad 15%, a w bilansie tylko 6% badanych. Znamienne jest, że jednocześnie 31% badanych uznało sprawozdanie finansowe za narzędzie zbędne we wspieraniu decyzji logistycznych, tylko 17% za skuteczne wsparcie zarządzania procesami logistycznymi i aż 51% za nieskuteczne [Dylewski 2013, s. 130 (rys. 5.10), s. 141 (rys. 5.11)]. Szczególnie ta ostatnia dana nakazuje stwierdzić, że sprawozdanie finansowe w obecnie przyjętym kształcie nie spełnia oczekiwań jego użytkowników, jeśli chodzi o informacje o procesach logistycznych. Dodatkowo w opinii zdecydowanej większości badanych (ponad 72%) posiadanie informacji zarówno o składnikach majątku, jak i źródłach finansowania majątku zaangażowanych w działalność logistyczną może usprawnić zarządzanie procesami logistycznymi [Dylewski 2013, s. 181 (rys. 7.7), s. 183 (rys. 7.9)].

Interpretacja tych odpowiedzi nasuwa jeden wniosek: zarządzający potrzebują możliwości identyfikacji składników aktywów i pasywów wykorzystywanych w działalności logistycznej. Nie jest to łatwe do wprowadzenia. Często bowiem składniki bilansowe wykorzystywane są jednocześnie w wielu obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa i nie jest możliwe łatwe ich przypisanie do logistyki. Jednocześnie z działalnością logistyczną związane mogą być różnorodne ich pozycje (np. [Czaja-Cieszyńska 2013, s. 102]):

- w aktywach może to dotyczyć: środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności logistycznej, zapasów, należności czy środków pieniężnych,
- w pasywach może to dotyczyć: wyniku finansowego, kredytów zaciągniętych na przedsięwzięcia logistyczne, innych zobowiązań (np. z tytułu napraw majątku zaangażowanego w działalność logistyczną).

Jeśli chodzi o rachunek zysków i strat, to celowa wydaje się rozbudowa poszczególnych jego pozycji o aspekty logistyczne. Można wyodrębnić na przykład: zysk/stratę ze zbycia aktywów trwałych zaangażowanych w logistykę, koszty odsetek zaciągniętych na działalność logistyczną czy koszty z tytułu utraty wartości rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywanych w działalności logistycznej. Oczywiście w kosztach działalności podstawowej oczekiwana byłaby informacja na temat kosztów logistyki, co pozwoliłoby na ustalenie ich dynamiki (spadku lub wzrostu) oraz ocenę ich wpływu na poziom zysku/straty przedsiębiorstwa.

Podobnie w rachunku przepływów pieniężnych można wyodrębnić, w poszczególnych jego segmentach, wpływy i wydatki związane z działalnością logistyczną.

Oczywiste jest, że informacja dodatkowa jest tym elementem sprawozdania finansowego, w którym najłatwiej umieścić informacje o działalności logistycznej firmy. Jest w niej bowiem miejsce na wszelkie dodatkowe informacje, które nie zostały zamieszczone w pozostałych elementach sprawozdania. Natomiast dokonując przeglądu listy dodatkowych informacji i objaśnień zawartej w załączniku do ustawy o rachunkowości, można wskazać m.in. na możliwość ukazania w nich informacji o:

- wartości początkowej i umorzeniu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności logistycznej,
- odpisach aktualizujących wartość zapasów na skutek nieskutecznych działań logistycznych (przeterminowanie, spadek cen rynkowych),
- zobowiązaniach związanych z działalnością logistyczną zabezpieczonych na majątku jednostki,
- poniesionych i planowanych do poniesienia nakładach na aktywa trwałe wykorzystywane w działalności logistycznej,
- zatrudnieniu i wynagrodzeniach pracowników logistyki,
- kosztach szkoleń logistycznych załogi,
- wszelkich innych przejawach działalności logistycznej, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Jeszcze raz należy podkreślić, że przepisy prawa bilansowego nie obligują jednostek do wykazywania aktywów i pasywów, przychodów i kosztów, wpływów i wydatków związanych z działalnością logistyczną. Jednocześnie dopuszczają możliwość wprowadzania dodatkowych pozycji, a więc rozbudowa informacji o działalności logistycznej w sprawozdaniu finansowym jest możliwa.

Oczywiście wszelkie zmiany w sprawozdawczości finansowej wymagają zapewnienia porównywalności, co może wiązać się z dodatkowymi kosztami, a rachunek ekonomiczny w pozyskiwaniu informacji, także informacji logistycznej, powinien mieć decydujące znaczenie. Dodatkowo przekrój informacji o sytuacji majątkowo-finansowej jednostki uwzględniający procesy logistyczne jest tylko jednym z oczekiwanych. W erze społeczeństwa informacyjnego oczekuje się bowiem od sprawozdawczości zaspokajania coraz szerszego spektrum potrzeb informacyjnych⁵. Z tych powodów jednostki chętniej wprowadzają dodatkowe sprawozdania/raporty (poza sprawozdaniem finansowym), które mogą być zintegrowane ze sprawozdaniem finansowym lub mogą stanowić odrębną formę sprawozdawczości.

Podsumowując, należy stwierdzić, że sprawozdawczość działalności logistycznej (jako element obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej lub w formie dodatkowych raportów) jest warta zaprowadzenia w jednostkach gospodarczych, gdyż umożliwia m.in.:

- eliminację zjawisk niekorzystnych poprzez kontrolę wykorzystania składników majątku zaangażowanych w działania logistyczne,
- finansową ocenę rezultatów działalności logistycznej,
- sporządzanie budżetów logistyki i ocenę stopnia ich realizacji wraz z analizą przyczyn odchyleń od planów [Czaja-Cieszyńska 2013, s. 107].

6. Zakończenie

Dokonana analiza możliwości wsparcia procesów logistycznych narzędziami rachunkowości finansowej pozwala zwrócić uwagę na obligatoryjny charakter rachunkowości finansowej i wynikające z niego ograniczenia. Gromadzenie i przygotowywanie informacji rachunkowej obwarowane jest nakazanymi prawem zasadami i wymaganiami. Może to stanowić ograniczenie dla dostarczania użytecznych informacji do wspierania procesów logistycznych. Niemniej jednak w rachunkowości finansowej należy dostrzec także potencjał, który wynika z tego, że:

1) stanowi ona zintegrowany sposób pozyskiwania i prezentacji informacji ekonomicznych, które zarówno służą wspieraniu procesów decyzyjnych, jak i pełnią funkcję „tuby” informującej szeroko pojęte otoczenie firmy,

2) jest systemem, który z racji swej obligatoryjności (zakres podmiotów zobligowanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych jest określony w art. 2 ustawy o rachunkowości) funkcjonuje w jednostkach gospodarczych i można oczekiwać, że łatwiejszym procesem jest ewentualna korekta systemu już istniejącego niż wprowadzanie jakiegось systemu od podstaw.

Kształtowanie systemu rachunkowości finansowej na potrzeby logistyki powinno być dostosowane do potrzeb każdej jednostki gospodarczej. Jednakże można wy-

⁵ Aktualne i ciekawe omówienie kierunków zamian współczesnej sprawozdawczości finansowej patrz: [Samelak 2013].

snuć pewne uogólnienia i wskazać etapy dostosowywania systemu rachunkowości finansowej na potrzeby pozyskania informacji o procesach logistycznych, którymi są⁶:

- określenie potrzeb informacyjnych i ich parametrów w obszarze logistyki,
- określenie możliwości zastosowania rachunkowości finansowej w logistyce,
- określenie narzędzi rachunkowości finansowej i ich funkcjonalności w pozyskiwaniu informacji ekonomicznych na potrzeby logistyki,
- określenie systemu raportowania i kanałów przepływu tych informacji.

Właściwa organizacja i wykorzystanie rachunkowości finansowej umożliwiają efektywne wspomaganie zarządzania firmą (tak operacyjne, jak i strategiczne). W dobie globalizacji, gdy jednym z elementów rozwoju i osiągnięcia zadowalających wyników finansowych jest logistyka, rachunkowość finansowa (szczególnie omówione wyżej jej narzędzia) może – i powinna – wspierać sprawne prowadzenie systemu logistycznego jednostki gospodarczej. Na potwierdzenie tej tezy można przywołać, omawiane już wyżej, wyniki badań, w których zapytano przedsiębiorców o ocenę skuteczności wybranych narzędzi rachunkowości finansowej we wspieraniu procesów decyzyjnych w obszarze logistyki [Filipiak 2013, s. 150]. Okazało się, że bardzo rzadko wskazywano którekolwiek z narzędzi rachunkowości finansowej jako zupełnie zbędne. Natomiast za najbardziej przydatne i skuteczne w prowadzeniu działalności logistycznej badani uznali: systematyczny rachunek kosztów (55%), księgi rachunkowe (53%), zakładowy plan kont (49%). Jako nieskuteczną najczęściej określano sprawozdawczość finansową (51%), lecz pozostałe narzędzia były także nader często wskazywane jako nieskuteczne (średnio 30%). Może to tylko świadczyć o konieczności dostosowania narzędzi rachunkowości finansowej do potrzeb logistyki poprzez rozbudowanie ich o informacje z zakresu działalności logistycznej.

Oczywiste jest, że najlepsze nawet dostosowanie narzędzi rachunkowości finansowej nie jest w stanie w pełni zastąpić funkcjonalności rachunkowości zarządczej i budżetowania. Takie bowiem narzędzia, jak rachunek kosztów działań procesów logistycznych⁷, rachunek kosztów cyklu życia, rachunek kosztów docelowych czy inne nowoczesne koncepcje rachunku kosztów stanowią fundament podejmowania optymalnych decyzji logistycznych w nowoczesnych przedsiębiorstwach.

⁶ Opracowanie własne na podstawie: [Cieciura 2013, s. 57 (rys. 2.4)].

⁷ Ciekawe opracowania na temat wykorzystania rachunku kosztów działań w logistyce patrz m.in.: [Zieliński 2001, s. 10-13; Sobieszczyk 2001, s. 26-30].

Literatura

- Biernacki M., Kowalak R., *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Cieciura M., *Rachunkowość finansowa jako źródło informacji o procesach logistycznych*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, pod red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- Czaja-Cieszyńska H., *Przydatność tradycyjnego rachunku kosztów w zarządzaniu działalnością logistyczną w przedsiębiorstwie*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, pod red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- Czaja-Cieszyńska H., *Rola sprawozdawczości w podejmowaniu decyzji z zakresu działalności logistycznej przedsiębiorstw*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, pod red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- Dylewski M., *Ocena roli i miejsca systemu rachunkowości w zarządzaniu działalnością logistyczną przedsiębiorstwa w świetle badań w Niemczech, w Polsce i na Białorusi*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, pod red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- Filipiak B., *Ocena zastosowania narzędzi rachunkowości finansowej i zarządczej w zarządzaniu logistycznym przedsiębiorstwem*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, pod red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- Grzegorek A., Paszula M., *Rachunek kosztów logistyki*, [w:] *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, pod red. A. Karmańskaiej, Difin, Warszawa 2007.
- Hejnar J., *Inwentaryzacja a kontrolna funkcja rachunkowości*, [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, pod red. B. Micherday, Difin, Warszawa 2011.
- Krzywda D., *Kontrolna funkcja sprawozdania finansowego*, [w:] *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, pod red. B. Micherdy, Difin, Warszawa 2011.
- Małkowska D., *Inwentaryzacja od A do Z*, ODiDK, Gdańsk 2008.
- Masterkiewicz I., *Wzorcowe instrukcje obiegu dowodów księgowych*, ODDiK, Gdańsk 2012.
- Metodyka badań empirycznych i uzyskane wyniki badań*, [w:] *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce, doświadczenia przedsiębiorstw polskich, niemieckich i białoruskich*, część II, red. B. Filipiak, Difin, Warszawa 2013.
- MSR 1: Prezentacja sprawozdań finansowych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Oficjalne dokumenty wydane według stanu na dzień 01 stycznia 2012 r.*, IFRS Foundation, tłumaczenie publikowane przez SKwP, Londyn-Warszawa 2011.
- Naumiuk T., *Dowody księgowe – obieg i kontrola*, Infor, Warszawa 2000.
- Pałka M., *Zakładowy plan kont z komentarzem 2014*, wydanie 24, Ekspert, Wrocław 2014.
- Piechota R., *Rachunek kosztów logistyki*, [w:] E. Nowak, R. Piechota, M. Wierzbński, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, pod red. G. K. Swiderskaiej, tom 1, Difin, Warszawa 2003.
- Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.
- Sobieszczyk T., *Mierzenie kosztów łańcucha dostaw za pomocą rachunku kosztów działań ABC/M*, „Logistyka”, 2001, nr 1.
- Świderska G. K., *Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2012.
- Ustawa z dnia 24.09.1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity, DzU 2013, poz. 330.
- Zieliński T., *Rachunek kosztów działań (ABC) w audycie logistycznym przedsiębiorstwa*, „Logistyka” 2001, nr 2.

THE POSSIBILITIES TO USE THE TOOLS OF FINANCIAL ACCOUNTING IN LOGISTICS

Summary: The purpose of this paper is to answer the question about the possibility to use the tools of financial accounting for the effective management of logistics processes in the enterprise. There was discussed the role of such financial accounting tools as: systematic cost accounting, chart of accounts, inventory and financial statements. The article mentions the most important results of the research (on the use of accounting in logistics) conducted by other researchers.

Keywords: cost accounting, chart of accounts, financial statement, inventory, logistics.