

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**291**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](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](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-389-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana  
Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Małgorzata Białas</b> , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
<b>Adam Bujak</b> , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
<b>Halina Buk</b> , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
<b>Michał Chalastra</b> , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
<b>Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon</b> , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego .....	66
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej .....	82
<b>Ksenia Czubakowska</b> , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
<b>Marcin Czyczerski</b> , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
<b>Michał Dyk</b> , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
<b>Wiktor Gabrusewicz</b> , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów .....	125
<b>Stanisław Gędek</b> , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym .....	135
<b>Robert Golej</b> , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
<b>Bartosz Góralski</b> , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
<b>Beata Iwasieczko</b> , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała</b> , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
<b>Krzysztof Piotr Jasiński</b> , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
<b>Magdalena Jaworzyńska</b> , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
<b>Marcin Jędrzejczyk</b> , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej .....	219
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

<b>Marcin Klinowski</b> , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej .....	238
<b>Marta Kołodziej-Hajdo</b> , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem .....	246
<b>Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej</b> , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej .....	255
<b>Robert Kowalak</b> , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami .....	265
<b>Mieczysław Kowerski</b> , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym .....	278
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski</b> , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....	289
<b>Jarosław Kujawski</b> , Problemy językowe w Earned Value Management .....	298
<b>Justyna Kulikowska</b> , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem .....	308
<b>Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz</b> , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP .....	319
<b>Mirosława Kwiecień</b> , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling .....	331
<b>Zbigniew Leszczyński</b> , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	341
<b>Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka</b> , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych .....	353
<b>Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska</b> , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich .....	364
<b>Bożena Nadolna</b> , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej .....	380
<b>Bartłomiej Nita</b> , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego .....	393
<b>Michał Pietrzak</b> , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych .....	404
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Koszty w rachunku wyniku podatkowego .....	425
<b>Krzysztof Prymon</b> , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań .....	435
<b>Jolanta Rubik</b> , Wybrane elementy controllingu w PKP SA .....	446
<b>Paweł Rumniak</b> , Jeden raport .....	457
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz</b> , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa .....	469

<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk</b> , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego .....	481
<b>Radosław Ryńca</b> , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą .....	494
<b>Aleksandra Sulik-Górecka</b> , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym .....	503
<b>Alfred Szydelko</b> , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa .....	512
<b>Łukasz Szydelko</b> , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	522
<b>Magdalena Szydelko</b> , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki .....	531
<b>Joanna Świerk</b> , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS .....	541
<b>Adam Węgrzyn</b> , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu .....	552
<b>Marcin Wierziński</b> , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości .....	564

## Summaries

<b>Małgorzata Białas</b> , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies .....	22
<b>Adam Bujak</b> , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators .....	32
<b>Halina Buk</b> , Calculated costs in the tariff of electric energy .....	42
<b>Andrzej Bytniewski</b> , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling .....	53
<b>Michał Chalastra</b> , Profit and loss account and the requirements of strategic management .....	65
<b>Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon</b> , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity .....	81
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources .....	93
<b>Ksenia Czubakowska</b> , Planning and control in controlling .....	105
<b>Marcin Czyczerski</b> , The impact of HR function on the efficiency of controlling .....	114
<b>Michał Dyk</b> , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins .....	124
<b>Wiktór Gabrusewicz</b> , The attributes of modern cost accounting .....	134
<b>Stanisław Gędek</b> , Instruments supporting short time farms decisions .....	146

<b>Robert Golej</b> , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
<b>Bartosz Góralski</b> , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
<b>Beata Iwasieczko</b> , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała</b> , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results .....	187
<b>Krzysztof Piotr Jasiński</b> , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry .....	197
<b>Magdalena Jaworzyńska</b> , The use of controlling in health care units.....	207
<b>Marcin Jędrzejczyk</b> , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Costs management in terms of balance sheet valuation .....	226
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
<b>Marcin Klinowski</b> , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
<b>Marta Kołodziej-Hajdo</b> , Logistics costs in the process of business management.....	254
<b>Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej</b> , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative .....	264
<b>Robert Kowalak</b> , Controlling for the waste disposal plants .....	277
<b>Mieczysław Kowerski</b> , Dividend and the earnings in the last fiscal year .....	288
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski</b> , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
<b>Jarosław Kujawski</b> , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
<b>Justyna Kulikowska</b> , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
<b>Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz</b> , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
<b>Mirosława Kwiecień</b> , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling .....	340
<b>Zbigniew Leszczyński</b> , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company .....	352
<b>Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka</b> , Cost optimization in purchasing groups.....	363
<b>Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska</b> , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
<b>Bożena Nadolna</b> , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

---

<b>Bartłomiej Nita</b> , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
<b>Michał Pietrzak</b> , The need of managerial control in public universities .....	414
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
<b>Michał Poszwa</b> , Costs in the tax result statement .....	434
<b>Krzysztof Prymon</b> , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results .....	445
<b>Jolanta Rubik</b> , Chosen elements of controlling in PKP S.A. ....	456
<b>Paweł Rumniak</b> , One report.....	468
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz</b> , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk</b> , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
<b>Radosław Ryńca</b> , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education .....	502
<b>Aleksandra Sulik-Górecka</b> , Early warning systems in strategic controlling	511
<b>Alfred Szydelko</b> , The role of an accountant in company controlling .....	521
<b>Łukasz Szydelko</b> , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
<b>Magdalena Szydelko</b> , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area .....	540
<b>Joanna Świerk</b> , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS .....	551
<b>Adam Węgrzyn</b> , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
<b>Marcin Wierzbiński</b> , The rules of value chain cost analysis .....	577

**Angelika Kaczmarczyk**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W ASPEKCIE WYCENY BILANSOWEJ

---

**Streszczenie:** W artykule poruszono kwestię wpływu wyceny bilansowej na poziom kosztów w przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, jak poszczególne metody wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy wpływają na poziom kosztów w przedsiębiorstwie. Czy przyjęte w polskim prawie bilansowym regulacje w zakresie wyceny sprzyjają fałszowaniu informacji sprawozdawczej o kosztach?

**Słowa kluczowe:** koszty przedsiębiorstwa, wycena aktywów i pasywów.

### 1. Wstęp

Rzetelna wycena jest podstawą podejmowania trafnych decyzji w jednostce gospodarczej. Sprawozdawczość finansowa od wieków ewoluowała, dostosowując się do potrzeb informacyjnych jej użytkowników. W ostatnich latach użyteczna i wiarygodna informacja zaczęła nabierać coraz większego znaczenia. Rzeczywistość gospodarcza, obecne problemy związane z kryzysem finansowym powodują wzrost zapotrzebowania na informacje generowane przez system rachunkowości. Są to informacje niezbędne z punktu widzenia odbiorców zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Kierownik jednostki może w ramach przyjętej polityki rachunkowości wpływać na stosowane metody wyceny bilansowej. Metody te wpływają z kolei na poziom kosztów w danym przedsiębiorstwie. Celem artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie: Jak poszczególne metody wyceny aktywów i pasywów na dzień bilansowy wpływają na poziom kosztów w jednostce gospodarczej i czy regulacje prawne rachunkowości w tym zakresie nie sprzyjają fałszowaniu informacji sprawozdawczej?

### 2. Cel sprawozdawczości finansowej a wycena bilansowa

Teoria rachunkowości wyróżnia dwie podstawowe koncepcje dotyczące głównego celu sporządzania sprawozdania finansowego: koncepcję transakcyjną (kontynentalną) oraz koncepcję wartości.



Według koncepcji transakcyjnej głównym celem sporządzania sprawozdania finansowego jest prezentacja prawidłowego obrazu rentowności przedsiębiorstwa w danym okresie sprawozdawczym. Koncepcja ta koncentruje się na pomiarze wyniku finansowego w aspekcie transakcji zrealizowanych i rozliczonych zgodnie z zasadą współmierności kosztów i przychodów. Koncepcja transakcyjna wiąże się nierozdzielnie z podejściem „przeszłościowym”. Wycena składników majątkowych oraz ponoszonych kosztów opiera się na wartościach historycznych (cena nabycia, koszt wytworzenia).

Koncepcja wartości przewiduje natomiast, iż głównym zadaniem sprawozdawczości finansowej jest wycena i prezentacja zasobów i zobowiązań jednostki na dzień bilansowy. Zasadniczym celem tej wyceny jest ustalenie aktywów netto. W odróżnieniu od podejścia transakcyjnego za podstawę wyceny uznaje się wartość rynkową, a w przypadku jej braku wartość godziwą.

Należy zgodzić się ze stwierdzeniem E. Jezierskiej, iż „obecny etap rozwoju rachunkowości określa się jako przejście od teorii transakcyjnej ku teorii wartości. Głównym celem rachunkowości staje się pomiar wartości przedsiębiorstwa, a nie pomiar wyniku z działalności” [Jezierska 2009, s. 177]. Informacja sprawozdawcza nie powinna być tylko informacją historyczną, powinna nabrać charakteru perspektywnego. Najważniejszą częścią sprawozdania finansowego staje się więc bilans, w którym koszt historyczny zastępowany jest wartością godziwą.

Hendriksen i van Breda podkreślają, że kierownik jednostki, wybierając określoną metodę wyceny, musi kierować się celami sprawozdawczości finansowej oraz potrzebami użytkowników [Hendriksen, van Breda 2002, s. 489]. Można zaryzykować twierdzeniem, iż to odbiorcy zewnętrzni są głównymi użytkownikami sprawozdań finansowych. Do głównych użytkowników można zaliczyć:

- 1) inwestorów,
- 2) kredytodawców i pożyczkodawców,
- 3) dostawców,
- 4) klientów,
- 5) rządy i agendy rządowe,
- 6) społeczeństwo.

Grupa odbiorców jest zróżnicowana, a więc i potrzeby informacyjne są różne. Inwestorzy oczekują informacji związanych z rentownością czy oczekiwaną stopą zwrotu. Kredytodawcy oceniają potencjalną zdolność kredytową i związane z tym zadłużenie, płynność finansową oraz wypłacalność. Dostawcy biorą pod uwagę możliwości terminowych spłat zobowiązań. Rząd z kolei zainteresowany jest wskaźnikami niezbędnymi do ustalania dochodu narodowego.

Odbiorcy wewnętrzni, tacy jak pracownicy czy zarząd, zainteresowani są informacjami na temat stabilności zatrudnienia, możliwości dalszego rozwoju czy ogólnych informacji o sytuacji majątkowo-finansowej.

Trafność decyzji finansowych uzależniona jest od jakości informacji sprawozdawczej. Aby informacja była wiarygodna, musi przede wszystkim wiernie od-

zwierciedlać rzeczywistość gospodarczą. Kierownik jednostki musi odpowiedzieć na pytanie, która metoda wyceny i forma prezentacji gwarantuje wierne odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej.

**Tabela 1.** Adresaci informacji sprawozdawczej

Odbiorcy zewnętrzni	Pożądane informacje
Inwestorzy	Stopień ryzyka i warunki zwrotu zaangażowanego kapitału.
Kredytodawcy	Informacje o możliwości spłat udzielonych kredytów, pożyczek. Informacje o zasobach, zobowiązaniach, rentowności i płynności finansowej, na ich podstawie oceniają ryzyko finansowe i możliwość odzyskania wierzytelności w przypadku bankructwa podmiotu gospodarczego.
Pracownicy	Informacje o kondycji i wynikach finansowych przedsiębiorstwa w celu oceny zdolności do wypłaty wynagrodzeń, ewentualnych podwyżek płac oraz możliwości utrzymania dalszego zatrudnienia.
Klienci/Dostawcy	Głównie informacje o zdolności płatniczej przedsiębiorstwa, ale nie tylko. Klienci będą zainteresowani także sytuacją majątkowo-finansową przedsiębiorstwa oraz jego perspektywami rozwojowymi w sytuacji, gdy będą związani z przedsiębiorstwem długoterminowymi umowami lub są od nich zależni.
Spółeczeństwo	Informacje o tendencjach rozwojowych, osiągnięciach, zatrudnianiu pracowników.
Rząd i jego agendy	Informacje o działalności przedsiębiorstw, są one niezbędne do kreowania polityki podatkowej, do szacowania wielkości charakteryzujących sytuację gospodarczą kraju: dochodu narodowego, produktu globalnego, do badań makroekonomicznych.
Organy podatkowe	Informacje w celu kontroli prawidłowości rozliczeń z państwem.

Źródło: opracowanie własne.

Analizując powyższe zestawienie, można wyróżnić dwie grupy adresatów sprawozdań finansowych zainteresowanych:

- osiągniętym w przeszłości wynikiem finansowym – urzędy skarbowe, dotychczasowi akcjonariusze, zainteresowani dywidendą,
- przyszłymi wynikami finansowymi – kredytodawcy, dostawcy, pożyczkodawcy.

Oczekiwania pierwszej grupy adresatów noszą nazwę optyki kontraktowej, natomiast oczekiwania drugiej grupy – optyki predyktywnej [por. Krzywdą 2001, s. 10]. Jak widać, oczekiwania tych dwóch grup użytkowników pozostają w pewnej sprzeczności, a sprawozdanie finansowe sporządzane jest jedno. Na tym tle powstaje pytanie: jak zaspokoić potrzeby informacyjne tak szerokiego grona adresatów? Odpowiedzią na to pytanie może być stanowisko Rady Standardów Rachunkowości w Wielkiej Brytanii: „sprawozdanie finansowe, które odpowiada oczekiwaniom tych, którzy ryzykując dostarczają kapitał jednostce gospodarczej, będzie satysfakcjonowało innych jego użytkowników” [Krzywdą 2001, s.10].

Podobne stanowisko prezentuje E.A. Hendriksen i F.M. van Breda, „sprawozdawczość finansowa powinna dostarczać informacji użytecznych zarówno dla te-

rażniejszych, jak i potencjalnych inwestorów, wierzycieli oraz innych użytkowników podejmujących racjonalne decyzje inwestycyjne, kredytowe itp. [...]. Sprawozdawczość finansowa [...] powinna pomóc użytkownikom w oszacowaniu kwot, terminów i stopnia pewności ich przyszłych wpływów z tytułu dywidend [...] informacji na temat zasobów ekonomicznych przedsiębiorstwa, roszczeń wobec tych zasobów” [Hendriksen, van Breda 2002, s. 144-145]. Dużym problemem jest zdefiniowanie podstawowej grupy adresatów sprawozdań finansowych. Wskazanie głównych użytkowników informacji sprawozdawczej determinuje jej jakość, a dokładniej – użyteczność informacji sprawozdawczej. E.A. Hendriksen i F.M. van Breda stwierdzają, że taką grupą są inwestorzy i wierzyciele, ponieważ decyzje podejmują oni na podstawie sprawozdań finansowych, tak więc ich oczekiwania są jednoznacznie sformułowane (co przejawia się w tworzeniu lobbingu dotyczącego międzynarodowych standardów w zakresie ujmowania i ujawniania informacji sprawozdawczej). Owszem, dopuszcza się ujawnianie informacji dla pracowników, klientów, agencji rządowych czy społeczeństwa, ale ich uważa się za drugorzędnych adresatów sprawozdań finansowych i innych form ujawniania informacji [por. Hendriksen, van Breda 2002, s. 837].

### 3. Rezerwy i odpisy aktualizujące a koszty przedsiębiorstwa

Koszty przedsiębiorstwa to uprawdopodobnione zmniejszenie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości w formie zmniejszenia aktywów lub zwiększenia zobowiązań lub rezerw. Powodują one zmniejszenie kapitału własnego lub zwiększenie jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli. Definicja jest dosyć szeroka. Koszty, zgodnie z zasadą ostrożności, ujmowane są w księgach rachunkowych już w momencie ich uprawdopodobnienia. Zasada ta powoduje, iż kierownik jednostki powinien ujmować koszty prawdopodobne, które także wpływają na wynik finansowy. Pierwszą zaprezentowaną w artykule kategorią wpływającą na wysokość kosztów w przedsiębiorstwach są rezerwy.

Najprawdopodobniej rezerwami, które historycznie pojawiły się w systemie rachunkowości jako pierwsze były rezerwy na należności [Klimczak 2009, s. 279]. Stopniowo zauważano, iż właściwie każdy składnik majątku prezentuje określoną wartość, która może z powodu różnych przyczyn ulec zmniejszeniu. W celu zapewnienia wiarygodnej wyceny posiadanego majątku powinno się tę informację uwzględnić w prezentowanym sprawozdaniu finansowym. Tworzone rezerwy wpływają bezpośrednio na poziom kosztów w przedsiębiorstwie, obniżają wynik finansowy jednostki. Zakres tworzonych rezerw jest w dużej mierze uzależniony od systemu prawnego, w jakim funkcjonuje dane przedsiębiorstwo. Obecnie w rachunkowości duży wpływ na tworzone rezerwy ma z jednej strony koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu, a z drugiej koncepcja rachunkowości oparta na wartości godziwej. Koncepcja wiernego i rzetelnego obrazu traktuje rezerwy jako pewnego rodzaju

mechanizm kontrolny, zwiększający poziom bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Tworzone rezerwy zwiększają poziom kosztów w przedsiębiorstwie, kreując w ten sposób bardziej zachowawczy, „pesymistyczny” wizerunek przedsiębiorstwa.

Według polskiego prawa bilansowego rezerwy tworzone są na:

- zobowiązania i straty z operacji gospodarczych w toku (rezerwy na niepewne zobowiązania i straty),
- utratę wartości (odpisy aktualizujące wartość środków trwałych, środków trwałych w budowie, inwestycji, należności, zapasów),
- na koszty (na naprawy gwarancyjne i rękojmie),
- rezerwy kapitałowe.

Obowiązek szacowania rezerw na naprawy gwarancyjne związany jest z zasadą współmierności kosztów i przychodów – koszty ewentualnych napraw powinny być kosztami w okresie, gdy jednostka realizuje przychody związane ze sprzedażą produktów objętych gwarancją. Rezerwy wycenia się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości. W przypadku rezerw na naprawy gwarancyjne oszacowana wartość powinna stanowić kwotę, jaką jednostka zapłaciłaby w ramach wypełnienia obowiązku na dzień bilansowy. Wysokość tworzonych rezerw zawsze jest szacunkiem, ale takim, który wpływa na wynik finansowy jednostki danego okresu.

Jak wspomniano powyżej, jednostka powinna tworzyć także rezerwy na świadczenia pracownicze. Polska ustawa o rachunkowości nie definiuje tych świadczeń. MSR nr 19 wskazuje, iż do świadczeń długoterminowych, na które powinno się tworzyć rezerwy, należą:

- świadczenia po okresie zatrudnienia, takie jak emerytury i inne świadczenia emerytalne, ubezpieczenia na życie po okresie zatrudnienia oraz opieka medyczna po okresie zatrudnienia,
- inne długoterminowe świadczenia pracownicze, w tym urlopy z tytułu długiego stażu pracy, urlopy naukowe, nagrody jubileuszowe i inne świadczenia z tytułu długiego stażu pracy, długoterminowe renty inwalidzkie oraz jeśli nie podlegają one w całości wypłacie w ciągu 12 miesięcy od zakończenia okresu, wypłaty z zysku, premie i odroczone wynagrodzenia,
- świadczenia z tytułu rozwiązania stosunku pracy, odnoszone niezwłocznie w ciężar kosztów, gdyż nie przynoszą podmiotowi korzyści w okresie późniejszym [MSR 19, 2011, par. 7].

Zobowiązania, które ciążyą na jednostce po okresie zatrudnienia, mogą być wiarygodnie ustalone dzięki zastosowaniu technik aktuarialnych. Wymagają one przyjęcia odpowiednich założeń demograficznych i finansowych. Założenia demograficzne dotyczą:

- umieralności w trakcie zatrudnienia i po zatrudnieniu,
- wskaźników rotacji pracowników, niezdolności do pracy i wcześniejszego przechodzenia na emeryturę,
- osób będących uczestnikami programu, mających na utrzymaniu osoby, które uzyskują uprawnienia do świadczeń,

- wskaźników roszczeń w ramach programu opieki medycznej [Kuzior 2009, s. 346].

Założenia finansowe dotyczą z kolei takich zagadnień, jak: stopa dyskontowa, poziom przyszłego wynagrodzenia, przyszłych świadczeń i kosztów leczenia. Jednostka, ustalając wysokość rezerw na świadczenia pracownicze, powinna wziąć pod uwagę także ustalenia dotyczące inflacji, zmian świadczeń państwowych, przyrostu wynagrodzeń.

Z powyższych ustaleń wynika, iż określenie rezerw na świadczenia pracownicze jest uzależnione od wielu czynników, na które jednostka często nie ma wpływu. Jednostki mogą w związku z tym podejmować próby oddziaływania na wysokość ujmowanych w poszczególnych okresach kosztów.

Kolejną kategorią wpływającą na poziom kosztów w rachunku zysków i strat są odpisy aktualizujące. Tworzenia odpisów aktualizujących oraz ustalanie ich odpowiedniej wysokości należy, podobnie jak rezerwy, do zadań kierownika jednostki. Regulacje prawne pozostawiają mu dużą swobodę w tym zakresie. Stosowanie odpisów aktualizujących powinno wiązać się z zasadą ostrożnej wyceny. Kierownik jednostki powinien przedstawić zasady stosowania wartości szacunkowych i wyjaśnienie przyczyny niepewności, które zazwyczaj następuje w części opisowej sprawozdania finansowego. W rachunkowości coraz częściej wykorzystuje się profesjonalny osąd kierownictwa, dotyczący na przykład takich kwestii, jak:

- 1) okres ekonomicznej użyteczności środków trwałych,
- 2) wartość godziwa inwestycji,
- 3) wartość odzyskiwalna, będąca podstawą korekt z tytułu utraty wartości aktywów,
- 4) prawdopodobieństwo ściągnięcia należności [Gos, Hońko, Szczypa 2010, s. 33].

Odpisy aktualizujące zmniejszają wartość początkową danego składnika aktywów, a ich równowartość obciąża pozostałe koszty operacyjne lub koszty finansowe. Odpisy aktualizujące dokonywane mogą być od wszystkich aktywów jednostki: wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji, zapasów itp. Zawsze jeżeli aktywa tracą na wartości, jednostka zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny powinna dokonać odpisu aktualizującego ich wartość. Ustawa nie definiuje szczegółowo przypadków, kiedy należy takie odpisy tworzyć. Decyzję w polityce rachunkowości powinien podjąć kierownik jednostki.

Należy zadać sobie pytanie, czy kierownictwo nie będzie kierowało się poziomem wyniku finansowego, ustalając wielkość odpisów aktualizujących oraz rezerw. Jeżeli ustawa o rachunkowości nie zawiera sprecyzowanych przesłanek tworzenia takich kosztów, może dojść do nieuzasadnionego kreowania wyniku finansowego z wykorzystaniem zasady ostrożnej wyceny.

Problem komplikuje dodatkowo fakt, iż potrzeba dokonania odpisów aktualizujących jest odmiennie definiowana w polskich i międzynarodowych regulacjach prawnych. Punkt 2.2 Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości

aktywów” zakłada, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów w znacznej części lub całości nie przyniesie przyszłych korzyści ekonomicznych netto. Korzyści te stanowią prognozowane wpływy środków pieniężnych, potencjalnie związane odpowiednio z danym składnikiem majątku lub grupą zasobów, pomniejszone o prognozowane wydatki środków pieniężnych warunkujące wypracowanie przez ten składnik lub grupę zasobów prognozowanych wpływów środków pieniężnych. Utrata wartości według tego podejścia to korekta pierwotnych przewidywań dotyczących danego składnika aktywów. W MSR nr 36 utrata wartości uzależniona jest od relacji między wartością bilansową danego składnika aktywów a jego wartością odzyskiwalną. Podstawowy problem polega więc na oszacowaniu wartości odzyskiwalnej.

Przy ustalaniu utraty wartości danego składnika aktywów należy wziąć pod uwagę:

- 1) czy utrata wartości rynkowej danego składnika aktywów jest znacznie większa od „zwykłej” utraty wartości związanej z upływem czasu i użytkowaniem danego składnika,
- 2) czy nastąpiły niekorzystne zmiany technologiczne, rynkowe, gospodarcze lub prawne w otoczeniu jednostki,
- 3) zmianę stóp procentowych,
- 4) fizyczne uszkodzenia składnika aktywów,
- 5) zmianę sposobu lub zaniechanie użytkowania danego składnika aktywów.

Szacowanie odpisów aktualizujących jest w pewnym stopniu zdeterminowane regulacjami prawnymi, ale też szacowanie ma duży zakres swobody.

Reasumując, należy stwierdzić, iż koszty są kategorią bezpośrednio wpływającą na wynik finansowy przedsiębiorstwa. Przychody to kategoria, którą trudniej zarządzać, jeżeli więc kierownik jednostki chce odpowiednio kształtować wynik finansowy, musi zwrócić uwagę przede wszystkim na koszty przedsiębiorstwa.

#### 4. Zakończenie

Koszty w przedsiębiorstwie są przedmiotem szczególnego zainteresowania użytkowników sprawozdania finansowego. Wpływają na poziom wyniku finansowego, który w pewnym stopniu determinuje wizerunek danego przedsiębiorstwa w praktyce gospodarczej. Z przyjętych w ustawie o rachunkowości zasad wynika, iż jednostka gospodarcza powinna ujmować w sprawozdaniu finansowym także koszty, których wystąpienie zostało uprawdopodobnione. To uprawdopodobnienie leży jednak w gestii kierownika jednostki. Można zaryzykować twierdzeniem, iż jednostka może w wybiórczy i subiektywny sposób wyceniać powyżej opisane kategorie, wpływając bezpośrednio na wysokość kosztów. Pojęcie zarządzania kosztami może nabierać nowego znaczenia. Wykorzystywanie elastyczności w wyborze rachunkowych rozwiązań może mieć wpływ na prezentowane wyniki. W artykule przedstawiono tylko

niektóre pozycje kształtujące poziom kosztów w przedsiębiorstwie. Kierownik jednostki może wpływać na koszty i wyniki finansowe poprzez:

- przyjęte stawki amortyzacyjne,
- oszacowanie utraty wartości aktywów długoterminowych,
- wybór metody rozchodu zapasów materiałów,
- wybór terminu aktywowania nakładów na badania rozwojowe,
- aktywowanie rozliczeń międzyokresowych w bilansie.

Kluczowe pytanie brzmi: kiedy stosowane metody wyceny odzwierciedlają wierny i rzetelny obraz jednostki, zwiększają przydatność i przejrzystość informacji sprawozdawczej, a kiedy są zabiegiem mającym na celu zafałszowanie poziomu kosztów i wyników finansowych jednostki.

## Literatura

- Gos W., Hońko S., Szczypa P., *ABC sprawozdań finansowych. Jak czytać, interpretować, analizować*, CeDeWu Sp. z o.o., Warszawa 2010.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Jezierska E., *Nadrzędne zasady rachunkowości w teorii i praktyce rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, Wyd. SGH, Warszawa 2009.
- Klimczak K., *Rezerwy w historycznym rozwoju systemu rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości*, Wyd. SGH, Warszawa 2009.
- Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).
- Krzywda D., *Zasady sprawozdawczości finansowej w warunkach gospodarki rynkowej*, ZN AE w Krakowie nr 559, Kraków 2001.
- Kuzior A., *Zarządzanie zyskami bilansowymi przez wycenę wybranych elementów kapitału obrotowego*, [w:] *Rachunkowość dylematy praktyki gospodarczej*, Wyd. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2012.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*, SKwP, Warszawa 2011.

## COSTS MANAGEMENT IN TERMS OF BALANCE SHEET VALUATION

**Summary:** The article discusses the impact of the valuation of assets on the level of costs in a company. This article attempts to answer the question how various methods of valuation of assets and liabilities at the balance sheet affect the level of costs in an enterprise.

**Keywords:** enterprise costs, balance sheet valuation.