

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniami**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Wioletta Baran: Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities	11
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector	21
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting	32
Renata Biadacz: Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry	52
Anna Bialek-Jaworska: Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing	61
Jolanta Chluska: Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity	75
Dorota Czerwińska-Kayzer: Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed	83
Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz: Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management	93
Izabela Emerling: Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility	102
Wiktor Gabrusewicz: Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments	112
Marek Gajewski: Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals	122

Rafał Jagoda: Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry	136
Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior: Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
Jacek Jaworski, Marek Witkowski: Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative	155
Magdalena Jaworzyńska: Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
Beata Juralewicz: Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises	175
Marta Kołodziej-Hajdo: Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko: Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management	194
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
Robert Kowalak: Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard	213
Marcin Kowalewski: Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
Justyna Kujawska: Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals	230
Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz: Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
Paweł Kuźdowicz: Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise	249
Zbigniew Leszczyński: Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs)	258

Grzegorz Lew: Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies	270
Krzysztof Małys: Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education	278
Jarosław Mielcarek: Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification	290
Andrzej Niemiec: Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności (<i>Relevance-Manageability Matrix</i>) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
Maria Niepłowicz: Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis	317
Bartłomiej Nita: Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard	325
Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski: Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
Edward Nowak: Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
Ryszard Orliński: Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
Sabina Rokita: Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
Jolanta Rubik: Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
Wojciech Sadkowski: Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation	388
Beata Sadowska: System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
Dorota Śładkiewicz: Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

Aleksandra Sulik-Górecka: Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation	417
Anna Surowiec: Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management	428
Waldemar Szczepaniak: Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value	438
Olga Szolno: System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit	447
Alfred Szydelko: Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement	459
Lukasz Szydelko: Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks	468
Joanna Świerk: Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard	478
Monika Ucieszńska: Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration	487
Piotr Urbanek: Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access	500
Piotr Wanicki: Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value	510
Lidia Wiatrak: Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
Marcin Wierzbiński: System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model	533
Grzegorz Zimon: Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

POJEMNOŚĆ INFORMACYJNA RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT MAŁYCH JEDNOSTEK GOSPODARCZYCH

INFORMATION CAPACITY OF PROFIT AND LOSS ACCOUNTS IN SMALL ECONOMIC ENTITIES

DOI: 10.15611/pn.2016.442.33
JEL Classification: D61

Streszczenie: Zgodnie z zaleceniami dyrektywy Unii Europejskiej zakres sprawozdania finansowego powinien być odpowiedni do wielkości jednostki gospodarczej. Również rachunek zysków i strat, jako ważny element tego sprawozdania, powinien być dostosowany do skali działalności jednostki. Małe jednostki gospodarcze są zwolnione z pewnych obowiązków sprawozdawczych i mogą stosować pewne uproszczenia przy sporządzaniu rachunku zysków i strat. Takie uproszczenia są przewidziane w dyrektywie Unii Europejskiej dotyczącej sprawozdań finansowych oraz w Polsce w ustawie o rachunkowości. W artykule zaprezentowano zawartość rachunku zysków i strat małych jednostek zgodną z tymi regulacjami. Analizie został poddany zakres prezentowanych w nim informacji z punktu widzenia przydatności dla oceny rentowności działalności oraz podejmowania decyzji przez interesariuszy jednostki gospodarczej.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość finansowa, rachunek zysków i strat, małe jednostki gospodarcze, ujawnianie informacji, ocena rentowności.

Summary: In accordance with the recommendations of the EU Directive, the scope of financial reports required from economic entities should be adjusted to company size. This recommendation, in the form of the proportionality principle, should also apply to the profit-and-loss accounts submitted as part of the obligatory financial reporting procedures. Small economic entities are exempt from certain reporting obligations; they may also prepare their profit-and-loss accounts in a simplified form. Such simplifications are provided for, both in the text of the EU Directive on financial reporting and the Polish Accounting Act. This paper presents the content of such simplified forms of profit-and-loss account, as defined in the above provisions. The value of information submitted in simplified accounts is analysed, both from the viewpoint of their decision-making utility for the user and their capacity for depicting a true image for profitability evaluation purposes.

Keywords: financial reporting, profit-and-loss account, small enterprises, information disclosure, profitability evaluation.

1. Wstęp

Ważnym elementem sprawozdania finansowego sporządzanego przez jednostki gospodarcze jest rachunek zysków i strat. Rachunek ten dostarcza bowiem informacji o wyniku finansowym, który jest syntetyczną miarą rezultatów działalności gospodarczej. Jednocześnie rachunek zysków i strat zawiera informacje dotyczące osiągniętych przychodów i ponoszonych kosztów, które są podstawowymi przyczynami wpływającymi na osiągnięte wyniki finansowe. Dlatego rachunek ten jest najważniejszym źródłem informacji ekonomicznych wykorzystywanych w ocenie rentowności działalności jednostek gospodarczych.

Wielkością osiągniętych wyników finansowych oraz poziomem rentowności jednostek gospodarczych wykazują ciągle zainteresowanie różni ich interesariusze. Można przyjąć, że stopień tego zainteresowania jest proporcjonalny do skali działalności jednostki oraz jej powiązań z otoczeniem zewnętrznym. Dlatego obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej, w tym także te dotyczące sporządzania rachunku zysków i strat, zostały zróżnicowane dla jednostek o różnej wielkości. To zróżnicowanie znalazło odzwierciedlenie w regulacjach dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej o zasięgu międzynarodowym, unijnym i krajowym.

Jedną z kategorii jednostek gospodarczych wyróżnianych ze względu na wielkość są małe jednostki. Takie jednostki mają możliwość skorzystania ze zwolnień z obowiązku sporządzania pewnych raportów wchodzących w skład rocznego sprawozdania. Ponadto jednostki takie mogą stosować określone w regulacjach uproszczenia przy prowadzeniu rachunkowości oraz sporządzaniu sprawozdań finansowych. Ta druga możliwość dotyczy także sporządzania rachunku zysków i strat przez małe jednostki gospodarcze.

Problematyce zakresu informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat przez małe jednostki gospodarcze jest poświęcony niniejszy artykuł. Zakres ten został ukazany w świetle regulacji dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Głównym celem niniejszego artykułu jest ocena zawartości informacyjnej rachunku zysków i strat w wersji przewidzianej dla małych jednostek gospodarczych oraz użyteczności prezentowanych w nim informacji dla różnych interesariuszy. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że rachunek zysków i strat, sporządzany w wersji uproszczonej przewidzianej dla małych jednostek, może być źródłem istotnych informacji ekonomicznych wykorzystywanych w ocenie rentowności działalności oraz podejmowaniu racjonalnych decyzji gospodarczych. Najważniejszą metodą badawczą zastosowaną w artykule jest krytyczna analiza literatury oraz regulacji dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej o zasięgu międzynarodowym, unijnym i krajowym

2. Kryteria wyróżniania małych jednostek gospodarczych w świetle regulacji rachunkowości

Małe jednostki gospodarcze są jedną z kategorii jednostek wyróżnionych ze względu na wielkość w regulacjach dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej o różnym zakresie. Aktualnie jest to jedna z czterech grup jednostek poklasyfikowanych według tego kryterium, którymi są: mikrojednostki, małe jednostki, średnie jednostki oraz duże jednostki. W niniejszym punkcie artykułu klasyfikacja ta zostanie ukazana w świetle podstawowych regulacji rachunkowości, jakimi są: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, dyrektywy Unii Europejskiej dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz ustawa o rachunkowości.

Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Boards Standard; IASB) wydała w 2009 roku Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek – MSSF dla MSJ (International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities – IFRS for SMEs) [International... 2009]. W standardzie tym nie są podane jednakże żadne kryteria ilościowe klasyfikacji jednostek ze względu na wielkość, w tym także kwalifikacji do grupy małych jednostek gospodarczych. Decyzje dotyczące ewentualnego określenia takich progów ilościowych zostały pozostawione stosownym instytucjom i władzom [Międzynarodowy... 2012, s. 69].

Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek nie ma charakteru obligatoryjnego. Oznacza to, że różne kraje mogą stosować jego zalecenia na zasadzie dobrowolności. Standard MSSF dla MSJ miał jednakże duży wpływ na rozwiązania w zakresie sprawozdawczości finansowej przyjęte przez Komisję Europejską. Chodzi tu przede wszystkim o dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE dotyczącą sprawozdawczości finansowej spółek [Dyrektywa... 2013]. Dyrektywa ta określa m.in. zakres sprawozdań finansowych oraz zawartość poszczególnych raportów wchodzących w ich skład w jednostkach o różnej wielkości.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady wskazuje trzy kryteria ilościowe klasyfikacji jednostek ze względu na wielkość, którymi są:

- suma bilansowa,
- przychody netto ze sprzedaży,
- średnioroczne zatrudnienie.

Są to niewątpliwie najbardziej obiektywne kryteria klasyfikacji jednostek ze względu na wielkość. Na podstawie progów ilościowych dotyczących tych parametrów wyróżnia się cztery kategorie jednostek, w tym małe jednostki gospodarcze.

Za małe jednostki gospodarcze uznaje się takie, które w roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, nie przekraczają dwóch z trzech następujących progów [Dyrektywa... 2013]:

- a) suma bilansowa: 4 000 000 euro,
- b) przychody netto ze sprzedaży: 8 000 000 euro,
- c) średnia liczba zatrudnionych: 50 osób.

Przy tym państwa członkowskie Unii Europejskiej mogą określić wyższe progi dla kryteriów: a) 6 000 000 euro, b) 12 000 000 euro.

Zalecenia dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE zostały wdrożone do polskiego prawa bilansowego. Dokonana w 2015 r. nowelizacja ustawy o rachunkowości wyróżniła także grupę małych jednostek gospodarczych na podstawie kryteriów podobnych do tych określonych we wspomnianej dyrektywie. Dla takich jednostek jest przewidziana możliwość pewnych uproszczeń i zwolnień w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej [Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. ...].

Małe jednostki zostały wyróżnione w grupie jednostek prowadzących działalność gospodarczą z wyłączeniem instytucji finansowych. Są to mianowicie takie jednostki gospodarcze, które w roku obrotowym, za który sporządza się sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech następujących wielkości:

- a) suma aktywów bilansu – 17 000 000 zł,
- b) przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów – 34 000 000 zł,
- c) średnia liczba zatrudnionych – 50 osób.

Są to progi zbliżone do tych określonych w dyrektywie 2013/34/UE.

We wspomnianej ustawie określone są także inne sytuacje, w których jednostka prowadząca działalność gospodarczą może być uznana za małą. Przyjęcie rozwiązań określonych w ustawie o rachunkowości dla małych jednostek gospodarczych nie jest obligatoryjne. Jednostka może, ale nie musi stosować uproszczonych rozwiązań przewidzianych dla małych jednostek. Decyzje w tym zakresie powinien podjąć organ zatwierdzający roczne sprawozdanie finansowe [Sawicki (red.) 2016, s. 389-390].

3. Uproszczona wersja rachunku zysków i strat dla małych jednostek gospodarczych

Małe jednostki gospodarcze mogą być zwolnione z pewnych obowiązków dotyczących sprawozdawczości finansowej. Ponadto takie jednostki mają możliwość skorzystania z pewnych uproszczeń przy sporządzaniu określonych raportów. Pewne uproszczenia przewidziane są także dla rachunku zysków i strat. Przy tym małe jednostki mogą ten rachunek sporządzać w wariantcie kalkulacyjnym lub w wariantcie porównawczym.

Głównym celem uproszczeń i zwolnień małych jednostek gospodarczych z pewnych obowiązków sprawozdawczych jest zmniejszenie ich obciążeń obowiązkami administracyjnymi. Przy tym rachunek zysków i strat jest obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości. Regulacje w zakresie rachunkowości, w tym dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady oraz ustawa o rachunkowości, przewidują jedynie pewne uproszczenia przy sporządzaniu tego rachunku przez małe jednostki gospodarcze.

W tabeli 1 jest przedstawiony porównawczy wariant rachunku zysków i strat przewidziany w ustawie o rachunkowości dla małych jednostek gospodarczych. W tabeli 2 natomiast jest zawarty kalkulacyjny wariant tego rachunku dla tej samej kategorii jednostek.

Tabela 1. Uproszczony rachunek zysków i strat dla małych jednostek (wariant porównawczy)

A.	Przychody netto ze sprzedaży i zrównanie z nimi
I.	Przychody netto ze sprzedaży
II.	Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)
III.	Koszty wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki
B.	Koszty działalności operacyjnej
I.	Amortyzacja
II.	Zużycie materiałów i energii
III.	Usługi obce
IV.	Wynagrodzenia
V.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym:
–	emerytalne
VI.	Pozostałe koszty, w tym:
–	wartość sprzedanych towarów i materiałów
C.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)
D.	Pozostałe przychody operacyjne, w tym:
–	aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
E.	Pozostałe koszty operacyjne, w tym:
–	aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
F.	Przychody finansowe, w tym:
I.	Dywidendy i udziały w zyskach od jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale, w tym:
–	od jednostek powiązanych, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale
II.	Odsetki, w tym:
–	od jednostek powiązanych
III.	Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:
–	w jednostkach powiązanych
IV.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych
G.	Koszty finansowe, w tym:
I.	Odsetki, w tym:
–	dla jednostek powiązanych
II.	Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:
–	w jednostkach powiązanych
III.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych
H.	Zysk (strata) brutto (C+D-E+F-G)
I.	Podatek dochodowy
J.	Zysk (strata) netto (H-I)

Źródło: [Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. ..., poz. 1].

Tabela 2. Uproszczony rachunek zysków i strat dla małych jednostek (wariant kalkulacyjny)

A.	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów
B.	Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów
C.	Koszty sprzedaży
D.	Koszty ogólnego zarządu
E.	Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B-C-D)
F.	Pozostałe przychody operacyjne, w tym: – aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
G.	Pozostałe koszty operacyjne, w tym: – aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
H.	Przychody finansowe, w tym:
I.	Dywidendy i udziały w zyskach od jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale, w tym: – od jednostek powiązanych, w których w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale
II.	Odsetki, w tym: – od jednostek powiązanych
III.	Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym: – w jednostkach powiązanych
IV.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych
I.	Koszty finansowe, w tym:
I.	Odsetki, w tym: – dla jednostek powiązanych
II.	Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym: – w jednostkach powiązanych
III.	Aktualizacja wartości aktywów finansowych
J.	Zysk (strata) brutto (E+F-G+H-I)
K.	Podatek dochodowy
L.	Zysk (strata) netto (J-K)

Źródło: [Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. ...].

Analizując zawartość rachunku zysków i strat w części dotyczącej podstawowej działalności operacyjnej, zauważamy, że w wariantcie porównawczym koszty są wykazywane w układzie rodzajowym w sześciu pozycjach. Pozostałe koszty wyodrębnione dla tego segmentu działalności obejmują m.in. podatki i opłaty, które w pełnej wersji tego rachunku są wykazywane odrębnie. Przy tym w tej grupie kosztów została wyszczególniona wartość sprzedanych towarów i materiałów. W kalkulacyjnym wariantcie rachunku zysków i strat w jednej pozycji wykazuje się łącznie koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów. Nie ma natomiast wyszczególnionych kosztów wytworzenia sprzedanych produktów.

Uproszczenie w rachunku zysków i strat, przewidziane dla małych jednostek gospodarczych, dotyczy także przychodów osiągniętych z podstawowej działalności operacyjnej. Nie ma mianowicie wyodrębnionych przychodów netto ze sprzedaży produktów oraz przychodów netto ze sprzedaży towarów i materiałów. Jest to zgodne z podobnym podejściem do prezentacji kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

Analizując zawartość rachunku zysków i strat przedstawionego w tab. 1 i 2, zauważamy ponadto znacznie mniej szczegółowych pozycji w pozostałych segmentach działalności. W przypadku pozostałej działalności operacyjnej są to zbiorcze pozycje przychodów i kosztów, przy wyszczególnieniu aktualizacji wartości aktywów niefinansowych. W segmencie dotyczącym operacji finansowych występują cztery grupy przychodów finansowych i trzy grupy kosztów finansowych. Ponadto w ramach tych grup zostały wyróżnione pewne szczegółowe pozycje.

4. Użyteczność informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych

Rachunek zysków i strat jest tym elementem sprawozdania finansowego, w którym jednostka przedstawia informacje o zrealizowanym wyniku finansowym oraz o osiągniętych przychodach i poniesionych kosztach. Rachunek ten stwarza podstawy do oceny rentowności różnych zakresów działalności przedsiębiorstwa. Jednocześnie informacje zawarte w rachunku zysków i strat są wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji gospodarczych przez interesariuszy jednostek. Ważne jest zatem, aby informacje prezentowane w tym rachunku odznaczały się walorem użyteczności dla określonych interesariuszy jednostek gospodarczych. Uwaga ta odnosi się także do małych jednostek gospodarczych, które sporządzają rachunek zysków i strat w uproszczonej postaci.

Wynik finansowy jest elementem kapitału własnego jednostek gospodarczych, który jest równoważny wartościowo aktywom netto, czyli aktywom pomniejszonym o zobowiązania. Przy tym kapitał własny wyznacza wartość przedsiębiorstwa dla właścicieli, której maksymalizacja jest długookresowym celem finansowym działalności [Nowak 2015]. Również małe jednostki gospodarcze powinny dążyć do osiągnięcia tego celu w długim okresie. Jednostki takie zbyt często koncentrują się bowiem przy prowadzeniu działalności na celach krótkookresowych. Dlatego zarówno właściciele, jak i interesariusze małych jednostek gospodarczych powinni być zainteresowani wielkością osiągniętych wyników finansowych.

Wzrost kapitału własnego poprzez maksymalizację osiągniętych wyników finansowych wymaga poznania wpływu dwóch podstawowych czynników na ten wynik, jakimi są przychody i koszty. Osiągane przychody przyczyniają się do zwiększenia kapitału własnego, natomiast ponoszone koszty powodują jego zmniejszenie. Rachunek zysków i strat sporządzany przez małe jednostki gospodarcze dostarcza odpowiednie informacje dotyczące przychodów i kosztów, które umożliwiają ocenę tego wpływu.

Przychody i koszty małych jednostek gospodarczych są grupowane według rodzajów działalności. Są to, jak wiemy: podstawowa działalność operacyjna, pozostała działalność operacyjna i operacje finansowe. Istnieje zatem możliwość ustalenia ogólnej struktury przychodów i kosztów według tych rodzajów działalności. Na potrzeby zarządzania ważne są także szczegółowe informacje o przychodach osiąga-

nych ze sprzedaży produktów (wyrobów, usług), towarów i materiałów rozpatrywanych odrębnie. W rachunku zysków i strat te informacje są jednakże zagregowane. Bardziej szczegółowe informacje są prezentowane odnośnie do kosztów podstawowej działalności operacyjnej, co umożliwia ustalenie ich wewnętrznej struktury.

Rachunek zysków i strat w wersji uproszczonej dla małych jednostek gospodarczych umożliwia ocenę rentowności różnych zakresów działalności. Wykorzystując informacje prezentowane w tym rachunku, można zatem ocenić rentowność:

- podstawowej działalności operacyjnej,
- działalności operacyjnej ogółem,
- całokształtu działalności gospodarczej.

Przy tym rentowność całokształtu działalności gospodarczej jednostki może być oceniana na podstawie wyniku brutto i/lub wyniku netto.

W ocenie rentowności działalności małej jednostki gospodarczej można zastosować trzy podstawowe rodzaje wskaźników rentowności, jakimi są:

- wskaźniki rentowności sprzedaży,
- wskaźniki rentowności aktywów,
- wskaźniki rentowności kapitałów własnych.

Dla ustalenia wskaźnika rentowności sprzedaży wystarczą dane prezentowane w rachunku zysków i strat, przy tym wskaźnik ten można obliczyć dla sprzedaży ogółem. Do ustalenia odrębnych wskaźników rentowności sprzedaży produktów (wyrobów, usług), towarów i materiałów należy pozyskać dane szczegółowe ze sprawozdawczości wewnętrznej. W przypadku wskaźników rentowności aktywów i kapitałów własnych należy zacerpnąć dane z bilansu dotyczące tych wielkości.

Pogłębiona analiza rentowności działalności małych jednostek gospodarczych wymaga analizy poniesionych kosztów. Szczegółowej analizie powinny podlegać koszty podstawowej działalności operacyjnej. Koszty te należy analizować pod względem poziomu, dynamiki i struktury w celu ich oceny w jednostce. Informacje prezentowane w porównawczym wariantcie rachunku zysków i strat umożliwiają ocenę kształtowania się kosztów według rodzajów. Natomiast informacje przedstawione w kalkulacyjnym wariantcie tego rachunku służą ocenie kształtowania się kosztów w układzie kalkulacyjnym.

5. Zakończenie

Uproszczenia dotyczące sporządzania rachunku zysków i strat przewidziane dla małych jednostek gospodarczych są względnie niewielkie w stosunku do pełnej wersji tego rachunku. Są one znacznie mniejsze w porównaniu z tymi, które są możliwe do zastosowania w przypadku bilansu. Jest to spowodowane przede wszystkim znaczeniem informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat dla oceny rentowności małych jednostek gospodarczych. Wielkością wyników finansowych osiągniętych przez takie jednostki wykazują bowiem zainteresowanie najważniejsi ich interesariusze, w tym zwłaszcza właściciele, kredytodawcy i wierzyciele.

Informacje prezentowane w rachunku zysków i strat sporządzanym przez małe jednostki gospodarcze odpowiadają postulatowi ujawniania tego, co jest ważne w ich działalności: osiągnięcie możliwie wysokich zysków [Słotwzky, Morrison, Andelman 2000, s. 9-10]. Można je przy tym uznać za informacje użyteczne dla różnych interesariuszy takich jednostek z punktu widzenia przydatności przy dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. Przy tym spełnione jest kryterium istotności dotyczące informacji przedstawionych w rachunku zysków i strat. Ponadto odpowiada to zasadzie wyważania korzyści czerpanych z informacji finansowych oraz kosztów związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych, w tym przypadku rachunku zysków i strat.

Mimo pewnych uproszczeń rachunek zysków i strat pozostaje bardzo ważnym elementem sprawozdania finansowego w małych jednostkach gospodarczych. Stosunkowo niewielkie uproszczenia możliwe do zastosowania przy jego sporządzaniu są niewątpliwie potwierdzeniem znaczenia informacji o wynikach finansowych oraz osiągniętych przychodach i ponoszonych kosztach. Prowadzenie działalności przez małe jednostki gospodarcze bez oglądania się na poziom tych wielkości wcześniej czy później prowadzi do ich upadku. Dlatego pomiar osiągniętych wyników finansowych jest głównym zadaniem rachunkowości w przedsiębiorstwach [Dobija 2010, s. 19].

Literatura

- Dobija M. (red.), 2010, *Teoria pomiaru kapitału i zysku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r., Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej z 29 czerwca 2013 r., L 182/19.
- International Financial Reporting Standards for Small and Medium Entities – IFRs for SMEs*, 2009, International Accounting Standards Board, London.
- Nowak E., 2015, *Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat mikrojednostek*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 374, Wrocław.
- Nowak W.A. (red.), 2012, *Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek*, Oficyna Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Sawicki K. (red.), 2016, *Rachunkowość przedsiębiorstw według ustawy o rachunkowości znowelizowanej w 2015 r.*, EKSPERT Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Słotwzky A.J., Morrison D.J., Andelman B., 2000, *Strefa zysku*, PWE, Warszawa.
- Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015, poz. 1333.