

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
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 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Angelika Kaczmarczyk

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: angelika.kaczmarczyk@ue.wroc.pl

AKTYWOWANIE KOSZTÓW W BILANSIE A WIARYGODNOŚĆ INFORMACJI SPRAWOZDAWCZEJ

Streszczenie: Koszty są podstawową kategorią ekonomiczną, ściśle związaną z istotą prowadzenia działalności gospodarczej. Osiągnięcie założonych celów (wytwarzanie, sprzedaż wyrobów, usług) wymaga zużywania różnych czynników wytwórczych. Zaangażowanie to przyjmuje formę nakładów pracy żywej, nakładów środków trwałych oraz nakładów materiałowych. Ich ponoszenie jest nieodzowne. Mimo to w literaturze przedmiotu występuje brak jednolitej definicji kosztów. Ich pomiar ma wpływ na wynik finansowy jednostki. Część kosztów zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości może być aktywowana w bilansie. Powoduje to, iż wynik finansowy jednostki jest wyższy, a wskaźniki rentowności lepsze. Celem niniejszego artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na pytania: czy kategoria kosztu jest dostatecznie zdefiniowana w polskich regulacjach prawnych oraz czy aktywowanie kosztów w bilansie nie powoduje obniżenia wiarygodności informacji sprawozdawczej?

Słowa kluczowe: aktywowanie kosztów, koszt jako kategoria ekonomiczna, informacja sprawozdawcza.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.18

1. Wstęp

Koszty w przedsiębiorstwie są przedmiotem szczególnego zainteresowania użytkowników sprawozdania finansowego. Wpływają na wielkość wyniku finansowego, a ich poziom w pewnym stopniu determinuje wizerunek danego przedsiębiorstwa w praktyce gospodarczej. Wiarygodna informacja sprawozdawcza jest podstawą podejmowania trafnych decyzji przez odbiorców tych informacji. Sposób ujęcia kosztów w sprawozdaniu finansowym jest w dużej mierze zdeterminowany regulacjami prawnymi. Zgodnie jednak z nadrzędnymi zasadami rachunkowości część kosztów może być aktywowana w bilansie. Aktywowanie kosztów w bilansie wpływa na wysokość wyniku finansowego oraz ocenę rentowności danego przedsiębiorstwa. Można zaryzykować twierdzenie, iż jednostka może w wybor-

czy i subiektywny sposób wyceniać składniki aktywów i pasywów, wpływając bezpośrednio na wysokość kosztów. Pojęcie zarządzania kosztami może nabierać nowego znaczenia. Wykorzystywanie elastyczności w wyborze rachunkowych rozwiązań może mieć wpływ na prezentowane wyniki. Celem poniższego artykułu jest próba udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- czy kategoria kosztu jest dostatecznie zdefiniowana w polskich regulacjach prawnych?
- czy aktywowanie kosztów w bilansie nie powoduje obniżenia wiarygodności informacji sprawozdawczej?

2. Koszt jako kategoria ekonomiczna

Koszt to jedna z fundamentalnych kategorii ekonomicznych. Realizacja założonych celów gospodarczych wymaga ponoszenia kosztów. Rachunkowość dostarcza odbiorcom sprawozdawczości finansowej informacji o kosztach. Jednak ich ujęcie oraz precyzyjny pomiar mogą sprawiać trudności, a poprzez to wpływać na ocenę działalności jednostki gospodarczej.

W języku potocznym termin kosztu wybiega poza nauki ekonomiczne. W najszerszym jego znaczeniu koszt oznacza wartość utraconą. W polskiej literaturze przedmiotu koszty przedstawiane są jako normalne i rzeczowo dające się przewidzieć zużycie środków trwałych i obrotowych oraz usług obcych wycenionych w cenach nabycia, płac zatrudnionych pracowników, jak również część produktu dodatkowego – ponoszonych w ramach celowej, gospodarczo uzasadnionej działalności jednostek gospodarczych [Jarugowa, Malc, Sawicki 1983]. To stosunkowo wąska definicja akcentująca zużycie oraz niezbędność tego zużycia. Dodatkowo koszt jest tutaj powiązany z gospodarczo uzasadnioną działalnością podmiotu. Starsze definicje także podkreślają zużycie jako podstawową przesłankę uznania kosztu¹. M. Dobija traktuje koszt szerzej – jako „przepływ wartości poświęcenia jednej wartości na rzecz uzyskania innej [Dobija 1997]. Wycena tej „utraconej” wartości może przebiegać *ex ante* – czyli wartości potencjalnie utraconej, lub *ex post* – jako rzeczywista utrata wartości [Gierusz 2005]. Uważam, iż to szacowanie wartości potencjalnie utraconej jest najsłabszą stroną pomiaru kosztów.

Ustawa o rachunkowości definiuje koszty jako: uprawdopodobnione zmniejszenie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości w formie zmniejszenia aktywów bądź zwiększenia zobowiązań lub rezerw, powodując zmniejszenie kapitału własnego lub zwiększenie jego niedoboru, w inny sposób niż

¹ J. Lachowicz kosztami nazywa „składniki produkcji, a więc zużycie materiałów surowych i pomocniczych, robociznę bezpośrednią (robotnicy) i pośrednią (majstrowie, technicy), zużycie opału i innych materiałów pędnych oraz smarów” [Lachowicz 1932]. Komisja kosztów własnych Instytutu Organizacji i Kierowania koszt definiowała jako „wartość zużycia środków działania na wykonanie określonego działania” („Przegląd Organizacji” 1934, nr 7/8).

wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli [Ustawa o rachunkowości 1994]. Z tak sformułowanej definicji wynika, iż koszt związany jest ze zmianą wartości aktywów i pasywów. Definicja jest dosyć szeroka. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż w kategorii kosztów, według tej definicji, mieści się także niecelowe i nieekwiwalentne zużycie zasobów. Nie każdy koszt jest związany z normalnym i dającym się przewidzieć zużyciem. Nie zawsze są one gospodarczo uzasadnione. Ponadto ustawa nie odróżnia właściwie kosztów od strat. Starty podobnie jak koszty stanowią zmniejszenie korzyści ekonomicznych. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem Gierusza, iż kwota kosztów jest wyznaczana przez wartość aktywów i zobowiązań. Należy przez to rozumieć, że zasady wyceny przyjęte do ustalania wartości aktywów i zobowiązań przenoszone są wprost na pomiar kosztów. Ponieważ generalnie obowiązuje tu koncepcja ceny historycznej, także koszty odzwierciedlają historyczną wartość zużytych zasobów [Gierusz 2005].

3. Aktywowanie kosztów w bilansie a zasada współmierności kosztów i przychodów

W rachunkowości dominują dwa podstawowe podejścia w ramach wyceny: wynikowe oraz bilansowe. Podejście wynikowe kieruje rachunkowość głównie na pomiar wyniku finansowego i efektywność działania podmiotu gospodarczego. Częścią sprawozdania, która odgrywa najważniejszą rolę, jest rachunek zysków i strat. Decydujące znaczenie ma pomiar przychodów i kosztów oraz zasada współmierności. Bilans jest pomocniczą częścią sprawozdania finansowego, znajdują się w nim te pozycje, które nie mogą być wykazane w rachunku zysków i strat. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem M. Frenzla, iż w dużym uproszczeniu można założyć, że wykazane w bilansie pozycje są utożsamiane z kosztami odraczanymi w czasie. Obok rozliczeń międzyokresowych kosztów w bilansie są wykazane niezrealizowane jeszcze wpływy (udzielone pożyczki, należności), w tym m.in. wielkości wykazane w związku z ujętymi w wyniku finansowym przychodami, które zostaną uregulowane w przyszłości w środkach pieniężnych. Wykazane z kolei pasywa oznaczają przede wszystkim odroczone w czasie przychody lub przyszłe wydatki [Frenzel 2011]. Odraczanie kosztów w czasie jest ściśle związane z zasadą współmierności kosztów i przychodów. Koszty dotyczące przyszłych okresów aktywowane są w bilansie. Na wynik finansowy roku bieżącego wpływają tylko:

- uzyskane w tym roku przychody,
- związane z tymi przychodami, konieczne do ich osiągnięcia i współmierne koszty: rzeczywiście poniesione i opłacone w roku bieżącym, poniesione w latach poprzednich i aktywowane, a w części przypadające na rok bieżący, oraz koszty jeszcze nieopłacone.

Koszt jest zatem alokowany w okresie, w którym ujmowane są przychody z nim związane.

Drugim podejściem jest podejście bilansowe, ukierunkowane na prezentację bieżącej sytuacji finansowej jednostki [Jaruga 2002]. Jednostka jest oceniana z perspektywy aktywów, które posiada, oraz zobowiązań. Aktywa odzwierciedlają przyszłe korzyści ekonomiczne. W tym ujęciu to bilans jest podstawową częścią sprawozdania finansowego, a rachunek zysków i strat pełni funkcję pomocniczą. Koszty i przychody są pochodnymi wobec aktywów i zobowiązań jednostki. Jak zauważa M. Frenzel, podejście wynikowe jest utożsamiane przez niektórych autorów z teorią transakcyjną, natomiast podejście bilansowe – z teorią wartości [Frenzel 2011].

Konkludując powyższe rozważania, należy stwierdzić, iż koszty poniesione w danym okresie można podzielić pomiędzy:

- wykazane w bilansie jako majątek przedsiębiorstwa,
- konfrontowane z przychodami tego okresu w celu pomiaru wyniku finansowego.

Na tym tle powstaje pytanie, które koszty powinny być aktywowane i w jakim zakresie? Jest to ważne, ponieważ zakres aktywowania kosztów wpływa bezpośrednio na wynik finansowy jednostki. Udzielenie odpowiedzi na powyższe pytanie nie jest możliwe bez analizy definicji aktywów. Aktywa, według ustawy o rachunkowości, to kontrolowane przez jednostkę gospodarczą zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, uzyskane w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. Definicja aktywów jest dość szeroka. Aktywowane koszty ujęte w bilansie z pewnością wpisują się w definicję aktywów.

Zgodnie z polskimi i międzynarodowymi regulacjami rachunkowości aktywowaniu mogą podlegać następujące grupy kosztów:

- prace rozwojowe,
- dodatnia wartość firmy,
- ulepszenie środka trwałego,
- koszty poniesione na środki trwałe w budowie,
- wytworzenie produktów będących w magazynie jednostki,
- koszty dotyczące przyszłych okresów (rozliczenia międzyokresowe kosztów).

Koszty poniesione na prace rozwojowe są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych, jeśli spełniają następujące warunki:

1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,

2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,

3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Są to zatem koszty, których zwrot jest bardzo prawdopodobny po podjęciu produkcji i sprzedaży nowych, ulepszonych produktów. Do kosztów prac rozwojowych

nie zaliczamy prac badawczych (prace badawcze to dopiero poszukiwanie nowych rozwiązań; ich wynik nie jest pewny). Podobnie koszty reklamy, działań promocyjnych – stanowią koszt bieżącego okresu. Koszty prac rozwojowych są gromadzone wstępnie na rozliczeniach międzyokresowych kosztów, a po zakończeniu tych prac i stwierdzeniu, że spełniają definicję zakończonych prac rozwojowych, są przenoszone do wartości niematerialnych i prawnych. Problemowy wydaje się w tym miejscu fakt, iż polska ustawa o rachunkowości nie definiuje zakresu prac rozwojowych, ich rodzaju i charakteru nakładów ponoszonych na prace rozwojowe. Należy pamiętać, iż w sytuacji, gdy w polskim prawie bilansowym nie można znaleźć interesujących nas informacji, można skorzystać z regulacji zawartych w międzynarodowych standardach rachunkowości. W MSR nr 38 mamy podane przykłady prac rozwojowych oraz przykłady, czego do prac rozwojowych zaliczać nie wolno.

Kolejną pozycją kosztów, która może być aktywowana w bilansie, jest wartość firmy. Powstanie tej pozycji jest związane głównie ze stosowaniem kosztu historycznego w wycenie, co często powoduje niedoszacowanie aktywów przejmowanej jednostki. Ponadto w przejmowanym przedsiębiorstwie mogą znajdować się aktywa, które nie są ewidencjonowane, ale stanowią dla przejmującego znaczną wartość (kapitał intelektualny, organizacyjny). Bardzo często występuje także efekt synergii, polegający na tym, iż całość przedsiębiorstwa jest warta więcej niż pojedyncze aktywa wycenione oddzielnie. Definicja wartości firmy uwzględnia wprawdzie wartość godziwą przyjętych aktywów netto, przy czym ustalenie tej wartości bywa często subiektywne.

Ulepszenie środka trwałego powoduje, iż wartość kosztów poniesionych na modernizację zwiększa jego wartość bilansową. Problemowy może się wydawać głównie wybór momentu dokonania ulepszenia oraz ujęcie wartości ulepszenia w kosztach bieżącego okresu (remont) lub w aktywach (modernizacja). Ustawa nie definiuje, jakie wydatki stanowią koszty remontu. Można jedynie – uwzględniając zawartą w ustawie definicję ulepszenia – wnioskować, iż remont stanowią nakłady, które nie powodują zwiększenia wartości użytkowej z dnia nabycia i tylko takie nakłady zaliczane są bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej jednostki. Ideą remontu jest przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego obiektu wraz z wymianą zużytych składników. Remont nie zmienia charakteru i funkcji danego składnika majątku. Należy podkreślić, iż koszty poniesione na remont środka trwałego przed oddaniem go do użytkowania zwiększają jego wartość początkową, a więc są aktywowane w bilansie.

Środki trwałe w budowie są grupą aktywów, która w dużym stopniu wykorzystuje zjawisko aktywowania kosztów w bilansie. Koszty poniesione na budowę danego środka trwałego są aktywowane na koncie środka trwałego aż do momentu przyjęcia danego środka trwałego do użytkowania. Do kosztów budowy środków trwałych można zaliczyć m.in.:

- koszty wynagrodzeń kierownika budowy oraz innych pracowników związanych z budową,
- koszty odsetek, prowizji, różnic kursowych od kredytu (zaciągniętego celem finansowania budowy i w okresie realizacji danej budowy),
- koszty zużycia materiałów,
- koszty niezbędnych zezwoleń, projektów.

Należy podkreślić, iż to kierownik jednostki decyduje o przyjęciu danego środka trwałego do użytkowania. Istnieje ryzyko, że kierując się poziomem wyniku finansowego, może odraczać ten moment.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów to pozycja nierozzerwalnie związana z zasadą współmierności kosztów i przychodów. Zakres tych rozliczeń ujawnianych w danej jednostce jest subiektywny. Polega na wyeliminowaniu z kosztów działalności danego okresu sprawozdawczego tej ich części, która dotyczy okresów przyszłych, a następnie rozliczeniu ich we właściwych okresach, w których są kosztem współmiernym do przychodu okresu. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów są tworzone najczęściej na:

- koszty remontów środków trwałych,
- koszty opłat przy umowach leasingu operacyjnego (opłata wstępna),
- koszty zakupu materiałów,
- koszty prenumeraty,
- koszty opłaconych z góry czynszów, ubezpieczeń majątkowych, rocznych opłat z tytułu wieczystego użytkowania gruntów.

4. Przydatność informacji sprawozdawczej

Przydatność informacji jest zdeterminowana potrzebami informacyjnymi użytkowników sprawozdania finansowego. To odbiorcy decydują o przydatności informacji sprawozdawczej. Aby można było nadać informacji finansowej waloru przydatności, musi ona być opatrzona wieloma właściwościami, atrybutami, cechami jakościowymi, co reguluje prawo bilansowe zarówno krajowe, jak i międzynarodowe. Podstawową cechą decydującą o jakości informacji sprawozdawczej jest jej **wiarygodność**. Podobnego zdania jest B. Micherda, pisząc, że „w przypadku rachunkowości, jako pragmatycznego systemu informacyjno-kontrolnego, to wiarygodność ma najistotniejsze znaczenie” [Micherda 2003]. Aby informacja była wiarygodna, musi przede wszystkim wiernie odzwierciedlać rzeczywistość gospodarczą. Trudności związane z identyfikacją zdarzenia gospodarczego, opracowaniem i zastosowaniem odpowiednich zasad jego wyceny i prezentacji powodują, że istnieje ryzyko – informacje sprawozdawcze nie dość wiernie odzwierciedlają opisywaną rzeczywistość. Kierownik jednostki musi odpowiedzieć na pytanie, która metoda wyceny i forma prezentacji gwarantuje wiernie odzwierciedlenie rzeczywistości gospodarczej.

Na tym tle pojawia się wątpliwość, czy szeroki zakres aktywowania kosztów w bilansie nie zmniejsza wiarygodności informacji sprawozdawczej? Czy wszystkie koszty dotyczące przyszłych okresów są aktywowane w bilansie? To właściwe kierownik jednostki decyduje, w jakim zakresie będzie aktywował koszty. Ustawa o rachunkowości zezwala na rezygnację z konta rozliczenie międzyokresowe kosztów, jeśli koszty nie są istotne. Kierownik może zrezygnować z aktywowania tych kosztów lub wprost przeciwnie – aktywować wszystkie, nawet niskie koszty. Pozycją podatną na manipulację są także środki trwałe w budowie. Opóźnianie przyjęcia środka trwałego z budowy powoduje zwiększenie majątku jednostki oraz wyniku finansowego, a poprzez to poprawę rentowności. Maksymalne aktywowanie kosztów zakupu w postaci ceny nabycia powoduje podobne skutki w sprawozdaniu finansowym. Audytorzy zwracają uwagę także na aktywowanie produkcji niezakończonych. Jeśli produkcja ma być kontynuowana, jest to postępowanie prawidłowe. Niestety, często aktywowana jest także produkcja niezakończona, mimo że zlecenia produkcyjne zostały zaniechane. Podobne sytuacje dotyczą aktywowanych prac rozwojowych, które nie będą kontynuowane, a „tkwią” w bilansie w pozycji rozliczenia międzyokresowe kosztów. Dodatkowo często aktywuje się do tych prac nieuzasadnione koszty marketingu, analiz czy usług doradczych.

Być może receptą byłoby określenie ustawowego progu istotności, który byłby stosowany w kwalifikowaniu kosztów do rozliczania w czasie. Problem jednak jest większy i wynika głównie z dwóch odmiennych podejść do wyceny kosztów zawizowanych na początku referatu: wynikowego i bilansowego. Aktywa mogą być traktowane jak koszty, tylko odraczane w czasie. Dowolność, subiektywne podejście do wyceny, zawsze w jakimś stopniu zmniejsza wiarygodność informacji sprawozdawczej. Zarządzający często są rozliczani za wynik i mają skłonności do niewykazywania kosztów lub ukrywania w postaci ich aktywowania w bilansie.

5. Zakończenie

Koszty decydują bezpośrednio o finansowych rezultatach jednostki gospodarczej, stanowią podstawę rachunku ekonomicznego. Gromadzenie informacji o kosztach jest niezbędne. Obecna ustawowa definicja kosztu jest szeroka. Dodatkowo część kosztów można aktywować w danym okresie w bilansie, zwiększając tym samym wartość aktywów. Powoduje to, iż wynik finansowy w danym okresie nie zawiera takich poniesionych kosztów.

P. Drucker uważa, że „zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem musi oznaczać zarządzanie przyszłością, a żeby w ten sposób działać, należy zarządzać informacją, która umożliwi podejmowanie decyzji” [Drucker 1976]. Przydatna informacja sprawozdawcza jest obecnie jedną z informacji najbardziej pożądanymi przez użytkowników sprawozdań finansowych. Na jakość informacji duży wpływ mają przyjęte metody wyceny, które wpływają na poziom kosztów oraz wyniku finansowego.

wego jednostki. Naciski na kierownictwo, na osiągnięte wyniki finansowe, zbyt ogólnie sformułowane przepisy powodują, iż manipulowanie kosztami jest często wykorzystywanym narzędziem do kreowania wyniku finansowego jednostki.

Literatura

- Dobja M., 1997, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa, s. 25.
- Drucker P., 1976, *Skuteczne zarządzanie*, PWE, Warszawa, s. 39.
- Frendzel M., 2011, *Przedmiot pomiaru wartości dla potrzeb sprawozdawczości finansowej w kontekście podejścia bilansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” t. 61(117), Warszawa, s. 6-7.
- Jaruga A.A. (red), 2002, *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, C.H. Beck, Warszawa, s.17.
- Jarugowa A., Małc W., Sawicki K., 1983, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa, s.12.
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk, s. 44.
- Lachowicz J., 1932, *Podstawy teorii buchalterji*, Wilno, s. 32.
- Micherda B., 2003, *Rachunkowość w kreowaniu wiarygodnego obrazu działalności gospodarczej dla menedżera*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w procesie podnoszenia kwalifikacji kadry menedżerskiej*, AE Kraków, s. 466.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU nr 121, poz. 591 ze zm.

ACTIVATING COSTS IN THE BALANCE SHEET AND RELIABILITY OF THE INFORMATION REPORTING

Summary: Costs are a basic economic category. They are closely related to the core business. Achieving the goals (production, sales of products and services) requires the consumption of a variety of factors. This involvement takes the form of living labor, capital assets and investments in materials. Nevertheless, in the literature there is no uniform definition of costs. The measure has an impact on the financial result. Part of the cost in accordance with the overarching principles of accounting can be activated in the balance sheet. The result is that the financial result is higher and profitability rates better. The purpose of this article is to attempt to answer the question: whether the cost category is sufficiently defined in the Polish legal regulations and whether the activated costs in the balance sheet does not reduce the reliability of the information reporting.

Keywords: costs activated in the balance sheet, cost as a economic category, reporting information.