

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w 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 Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czycherski , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Joanna Koczar

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KOSZT WYTWORZENIA A SPLIT POLITYKI RACHUNKOWOŚCI I POLITYKI PODATKOWEJ W FEDERACJI ROSYJSKIEJ – WYBRANE PROBLEMY

Streszczenie: Ujawnienie konstrukcji i zawartości kosztu wytworzenia jest jednym z ważniejszych elementów polityki rachunkowości i polityki podatkowej, ponieważ koszt ten stanowi podstawę wyceny wyprodukowanych przez podmiot gospodarczy wyrobów oraz świadczonych usług. W konsekwencji koszt wytworzenia wpływa na wysokość wyniku finansowego i wyniku podatkowego. W praktyce rachunkowości ustalenie jego wysokości powoduje wiele problemów, wynikających z wzajemnego wpływu, jaki wywierają na siebie: prawo podatkowe i prawo bilansowe.

Słowa kluczowe: koszt wytworzenia, polityka rachunkowości, polityka podatkowa, Federacja Rosyjska.

1. Wstęp

Możliwość ustalenia polityki rachunkowości w taki sposób, aby była ona dostosowana do potrzeb funkcjonującego w warunkach gospodarki rynkowej podmiotu gospodarczego, należy uznać za przywilej, a nie za narzucony prawem obowiązek. Dokonanie wyboru zakładowych zasad rachunkowości, które będą stosowane w praktyce przez podmiot gospodarczy, ma umożliwić zgodną z prawem realizację wewnętrznych potrzeb informacyjnych podmiotu.

Wpływ na kształt polityki rachunkowości mają przepisy prawa bilansowego oraz, w praktyce, prawo podatkowe.

Wzajemne przenikanie się wymienionych praw w zakresie ustalania kosztu wytworzenia oraz ujawnienia informacji o tym koszcie w polityce rachunkowości, a także polityce podatkowej stanowi przedmiot badań przeprowadzonych na potrzeby napisania tego artykułu.

Celem jest próba określenia występujących w praktyce w Federacji Rosyjskiej (FR) problemów z określeniem kosztu własnego wytwarzanych wyrobów czy świadczonych usług i ujęciem go w polityce rachunkowości i polityce podatkowej podmiotu gospodarczego. W artykule zastosowano wnioskowanie dedukcyjne i in-

dukcyjne na podstawie studiów rosyjskojęzycznej literatury przedmiotu oraz obowiązujących w Federacji Rosyjskiej aktów prawnych.

2. Polityka rachunkowości a polityka podatkowa

W rosyjskojęzycznej literaturze można w ostatnich latach zauważyć tendencję do podkreślania roli i znaczenia polityki rachunkowości dla zarządzania podmiotem gospodarczym w warunkach gospodarki rynkowej. Podkreśla się konieczność podjęcia prób stworzenia i zaadaptowania w praktyce nietradycyjnych sposobów pozyskiwania informacji o tym, co jest przedmiotem rachunkowości, w tym przede wszystkim o kosztach poniesionych na wytworzenie wyrobów gotowych lub wykonanie usług, czyli tych kosztach, które związane są z ustalaniem kosztu wytworzenia, jak również metod analizy, kontroli wewnętrznej i zawarcia tych elementów w polityce rachunkowości jako podstawy podejmowania decyzji zarządczych [Ас-тахов 2011, s. 47–48].

Z punktu widzenia norm prawnych wpływ na konstrukcję oraz merytoryczną zawartość polityki rachunkowości mają akty prawne, uszeregowane zgodnie z obowiązującym w Federacji Rosyjskiej czterostopniowym systemem regulacji. Pierwszy stopień prawnych i metodycznych podstaw rachunkowości stanowi prawo Federacji Rosyjskiej (takie jak np. Konstytucja FR, Kodeks Obywatelski FR czy Federalne prawo o rachunkowości) oraz dekrety Prezydenta Federacji. Stopień drugi to zbiór narodowych standardów (inaczej: stanowisk)¹, wydawanych przez Ministerstwo Finansów FR. Opublikowane standardy mają charakter obowiązujący i stanowią podstawę (bazę prawną) dla podmiotów prowadzących księgi rachunkowe. Trzeci stopień regulacji stanowią metodyczne wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości, plan kont (opracowany i opublikowany przez Ministerstwo Finansów FR) czy – również wydawane przez Ministerstwo Finansów FR – komentarze do standardów. Czwarty stopień stanowią wewnętrzne dokumenty podmiotów gospodarczych [Межуева 2011; Сушбов, Жарылгасова 2005], w których na podstawie powszechnie obowiązujących zasad i założeń formułowana jest polityka rachunkowości podmiotu gospodarczego.

Do najważniejszych aktów prawnych stanowiących podstawę do opracowania przez podmiot gospodarczy polityki rachunkowości należą w Federacji Rosyjskiej:

- Federalne prawo o rachunkowości [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”],
- standard „Polityka rachunkowości” [ПБУ 1/2008],

¹ Należy podkreślić, że zarówno w rosyjskiej literaturze z zakresu rachunkowości, jak i w prawodawstwie FR można spotkać oba określenia stosowane zamiennie i oddzielnie. Jako przykład może służyć federalne prawo o rachunkowości, gdzie używa się określeń: „stanowiska (standardy)” oraz „stanowiska i standardy”.

- standard o prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej [Положение по ведению...],
- standard „Sprawozdawczość finansowa organizacji” [ПБУ 4/1999],
- rozporządzenie Ministra Finansów FR o formach sprawozdawczości finansowej [О формах бухгалтерской...].

W federalnym prawie o rachunkowości określone zostały cele i zadania rachunkowości, odbiorcy informacji, główne wymogi dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, ogólne zasady dotyczące wyceny i inwentaryzacji. Na poziomie federalnego prawa o rachunkowości uregulowano również podstawowe zagadnienia dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych [Федеральный закон „О бухгалтерском учете”].

Należy podkreślić, że regulacje dotyczące budowy polityki rachunkowości przez podmioty gospodarcze, podobnie jak zasady sporządzania sprawozdań finansowych, na poziomie prawa federalnego uregulowane są bardzo ogólnie. Zarówno formułowanie, jak i ujawnienie polityki rachunkowości w sposób zgodny z obowiązującym w Federacji Rosyjskiej prawem bilansowym wymaga korzystania ze standardów odnoszących się do wybranych pozycji aktywów (np. standard o wartościach niematerialnych), do wyniku finansowego (np. standard o dochodach, standard o kosztach) czy innych (np. standard dotyczący aktywów i zobowiązań wyrażonych w walutach obcych). To poszczególne standardy szczegółowo precyzują zasady formułowania i zakres ujawniania polityki rachunkowości, zawartość sprawozdania finansowego, treść poszczególnych elementów oraz zagadnienia związane z publikacją i badaniem [Положение по ведению...; ПБУ 4/1999].

Należy także podkreślić, że ze względu na ostre wymogi stawiane przez prawo podatkowe (jego siłę oddziaływania) trudno jest przy formułowaniu polityki rachunkowości uniknąć stosowania również przepisów podatkowych.

Jednym z najważniejszych elementów podlegających ujawnieniu w polityce rachunkowości podmiotu gospodarczego jest koszt wytworzenia. Ze względu na szczególną uwagę, jaką prawo podatkowe poświęca temu pojęciu, polityka podatkowa dotycząca kosztu wytworzenia stanowi istotny element polityki rachunkowości w tym zakresie.

3. Koszt wytworzenia jako element polityki rachunkowości i polityki podatkowej

Koszt wytworzenia jest definiowany w rosyjskojęzycznej literaturze jako ogół bieżących kosztów, wyrażonych w pieniądzu, poniesionych przez podmiot gospodarczy w celu wytworzenia wyrobów gotowych czy wykonania usług. Tradycyjnie do kosztu wytworzenia zalicza się: koszty materiałowe, amortyzację środków trwałych, wynagrodzenia pracowników stanowiących podstawowy i pomocniczy personel oraz pozostałe (dodatkowe) koszty, których poniesienie jest bezwzględnie uzasadnione koniecznością wykonania tego typu (i tej wielkości) produkcji lub

wyświadczenia danych usług [Сушбов, Жарылгасова 2005]. Ze względu na różnice występujące zarówno w nazewnictwie, jak i zakresie pojęciowym należy podkreślić, że używane w Rosji określenie „koszty materiałowe” odpowiada w klasyfikacji kosztów rodzajowych używanemu w Polsce określeniu „koszty zużycia materiałów i energii”, natomiast koszty amortyzacji obejmują również amortyzację wartości niematerialnych (wartości niematerialnych i prawnych).

W odniesieniu do obowiązującego prawa punkt wyjścia do określenia pojęcia kosztu wytworzenia stanowią wspomniane już standardy dotyczące polityki rachunkowości, sprawozdawczości finansowej oraz prowadzenia ksiąg rachunkowych. Szczegółowych regulacji związanych z ustaleniem kosztu wytworzenia należy jednak szukać w standardzie „Koszty organizacji” [ПБУ 10/1999]. Przyjmując jako punkt wyjścia wspomniany standard, należy przyjąć, że za koszt wytworzenia uważa się koszty zwykłej działalności podmiotu, związane z produkcją wyrobów lub świadczeniem usług. Należy też podkreślić, że na to, co zostanie zawarte w koszcie wytworzenia, wpływ będzie miał również standard „Dochody organizacji” [ПБУ 9/1999] i, co ma znaczenie dla polityki podatkowej podmiotu gospodarczego – rozdział 25 Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej [Налоговый кодекс, par. 318]. Podział kosztów zwykłej działalności według rodzaju kosztu w standardzie „Koszty organizacji” jest określony w następujący sposób:

- koszty materiałowe,
- koszty opłacenia pracy,
- odpisy na potrzeby socjalne,
- amortyzacja,
- pozostałe koszty [ПБУ 10/1999].

Koszt wytworzenia, jako jeden z tych problemów, które wywołują zarówno wiele pytań, jak i różnic zdań, podlega zgodnie z obowiązującym w Rosji prawem dosyć szczegółowemu ujawnieniu i w polityce rachunkowości, i w sprawozdaniu finansowym. Wydaje się, że cel, który przyświecał takiemu sformułowaniu prawa, ma również istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Ze względu na występujące między prawem bilansowym a prawem podatkowym różnice można w praktyce mówić o oddzielnej polityce podatkowej, która jest „wmontowana” w politykę rachunkowości.

4. Koszt wytworzenia a koszty poniesione przez podmiot gospodarczy

Do kosztów materiałowych zalicza się koszty zużytych materiałów i surowców, koszty opakowań, instrumentów, wyposażenia laboratoryjnego, koszty ubrań roboczych² oraz koszty zużycia wszelkiego rodzaju energii, paliw i wody.

² W rosyjskim prawie oraz w literaturze ubrania te określa się jako odzież specjalistyczną i warto zwrócić uwagę, że mogą one zarówno być zaliczane do kosztów zużycia materiałów, jak i stanowić

Podmiot gospodarczy ma obowiązek dokonać w polityce rachunkowości wyboru metody wyceny rozchodu materialno-produkcyjnych zapasów.

Zużycie materiałów, w zależności od tego, jak materiały są ewidencjonowane, może być wyceniane według trzech dopuszczonych standardem „Rachunkowość materialno-produkcyjnych zapasów” [ПБУ 5/2001] metod:

- według wartości każdej jednostki,
- według wartości średniej,
- według wartości określonej zgodnie z chronologią dostaw (FIFO).

Wcześniej, podobnie jak w MSSF, standard ten pozwalał również na stosowanie metody LIFO. Została ona jednak w 2007 r. usunięta z listy i od tej pory nie może być stosowana.

Jednak w celu ustalenia zobowiązania z tytułu podatku dochodowego, w ramach określenia polityki podatkowej, podmiot może wybrać jedną z czterech metod, w tym LIFO. Rozwiązanie takie dopuszcza Kodeks podatkowy [Налоговый кодекс, rozdz. 254.8]. Pojawia się pytanie, czy takie rozwiązanie jest przejawem opóźnienia zmian w prawie podatkowym w stosunku do prawa bilansowego (co ze względu na odległy czas wprowadzenia tej zmiany wydaje się mało prawdopodobne), czy też ma rzeczywiście czemuś służyć (tu z kolei wątpliwość budzi fakt, że przy występującej wciąż w Rosji stosunkowo dużej inflacji metoda LIFO stosowana do celów podatkowych jest korzystna dla podatników, ponieważ pozwala na utrzymanie kosztów na wyższym poziomie niż zastosowana w tych warunkach metoda FIFO). W praktyce, jak wskazują źródła, metoda LIFO jest rzadko wybierana do ustalenia kosztu zużycia materiałów na potrzeby podatku dochodowego, głównie ze względu na to, że taki wybór wiązałby się z koniecznością wykonywania dodatkowych czynności ewidencyjnych.

Kolejny element kosztu wytworzenia stanowią wynagrodzenia pracowników. Przez koszty wynagrodzeń rozumie się wszelkie wynagrodzenia wypłacane pracownikom w formie pieniężnej czy w naturze (w tym różnego rodzaju dodatki, premie), w tym również koszty związane z utrzymaniem tych pracowników, przewidziane prawem Federacji Rosyjskiej w tym zakresie, zawartymi kontraktami czy układami zbiorowymi. Jednak ostateczny wpływ na wysokość kosztów wynagrodzeń oraz ich strukturę ma zdecydowanie prawo podatkowe. W praktyce w polityce rachunkowości danego podmiotu gospodarczego elementy związane z wynagradzaniem pracowników podlegają ujawnieniu zgodnie z zasadami określonymi w Kodeksie podatkowym [Налоговый кодекс, rozdz. 255]. To Kodeks podatkowy w ostateczny sposób reguluje wysokość i zakres kosztów związanych z wynagradzaniem pracowników oraz obowiązkowymi (również z punktu widzenia prawa podatkowego) świadczeniami na ich rzecz. Ze względu na silny wpływ prawa podatkowego na politykę ra-

element środków trwałych. Można też zauważyć, że odzież ta stanowi na tyle istotny w warunkach rosyjskich problem, że w jednej z publikacji Ministerstwa Finansów (metodyczne wytyczne) poświęcono mu osobne miejsce.

chunkowości w omawianym zakresie można już właściwie mówić o polityce podatkowej, wplecionej w politykę rachunkowości.

Osobnym problemem związanym z kształtowaniem kosztu wytworzenia jest amortyzacja majątku trwałego. Zgodnie z prawem bilansowym, w tym przypadku – zgodnie ze standardem „Rachunkowość środków trwałych” [ПБУ 6/2001, III.18], do środków trwałych zalicza się aktywa:

- przeznaczone do wykorzystania w procesie produkcji, przy świadczeniu usług, najmie lub przeznaczone na potrzeby zarządzania podmiotem gospodarczym,
- o długim okresie wykorzystania (dłuższym niż 12 miesięcy),
- nieprzeznaczone do sprzedaży,
- które mają w przyszłości przynieść podmiotowi gospodarczemu korzyści ekonomiczne [ПБУ 6/2001, I.4].

W standardzie określono również granicę (20 000 rubli), poniżej której aktywa spełniające wymienione warunki mogą być traktowane nie jako środki trwałe, ale jako rzeczowe aktywa obrotowe. Zgodnie ze standardem możliwe jest amortyzowanie środków trwałych do celów bilansowych według czterech wymienionych w nim metod. Zgodnie z prawem podatkowym amortyzacji podlegają środki trwałe (należy podkreślić, że w Kodeksie podatkowym włączono również do przepisów dotyczących amortyzacji wartości niematerialne, podczas gdy prawo bilansowe poświęca im osobny standard – rachunkowość wartości niematerialnych [ПБУ 14/2007]), które stanowią własność podmiotu, są wykorzystywane w celu osiągnięcia dochodu, których okres wykorzystania jest dłuższy niż 12 miesięcy i które mają wartość początkową wyższą niż 40 000 rubli (poprzednio obowiązująca kwota wynosiła 20 000 rubli, została zmieniona w 2007 r.) [Налоговый кодекс, rozdz. 256]. Zgodnie z prawem podatkowym możliwe jest zastosowanie w celu określenia kosztu wytworzenia tylko dwóch metod amortyzacji, przewidzianych w rozdziale 259 Kodeksu podatkowego (metoda liniowa i nieliniowa) [Налоговый кодекс, rozdz. 259]. Podejście to dotyczy także wykorzystania metod amortyzacji wartości niematerialnych, podczas gdy prawo bilansowe dopuszcza stosowanie trzech metod [szerzej: Koczar 2011, s. 141-144]. Pomijając problemy związane z wyłączeniem z amortyzacji niektórych środków trwałych oraz wartości niematerialnych (innych w prawie podatkowym i prawie bilansowym), problemem staje się ustalenie kosztów amortyzacji, stanowiących element kosztu wytworzenia, do celów podatkowych i wyceny na potrzeby rachunku zysków i strat oraz wyceny wyprodukowanych wyrobów gotowych, wykonanych usług, jak też produkcji niezakończonych.

Do kosztu wytworzenia zalicza się również pozostałe koszty, których katalog według prawa obowiązującego w Federacji Rosyjskiej jest bardzo obszerny (zawartość określona jest w Kodeksie podatkowym).

Wśród kosztów tych można na przykład wymienić koszty certyfikacji wytwarzanych wyrobów gotowych czy świadczonych usług.

Trudno jednak odnaleźć związek między kosztem wytworzenia a zaliczanymi do pozostałych kosztów (i do kosztu wytworzenia) takimi kosztami, jak: usługi

ochrony, koszty utrzymania służb przeciwpożarowych, dobrowolnego ubezpieczenia majątku, utrzymanie punktów medycznych na terenie podmiotu gospodarczego, koszty rekrutacji pracowników (w tym koszty usług świadczonych w tym zakresie przez specjalistyczne firmy), obsługa posprzedażna i koszty gwarancji, koszty wymiany wyrobów, które utraciły wartość w wyniku transportu do odbiorcy, koszty usług świadczonych przez prawników, koszty zarządzania podmiotem i jego oddziałami (w tym koszty usług świadczonych w tym zakresie przez zewnętrzne firmy), prowadzenie ksiąg rachunkowych, koszty publikacji sprawozdań finansowych i innych informacji wymaganych obowiązujących prawem, wypełnianie obowiązków nałożonych w ramach statystyki publicznej, koszty reprezentacji i obsługi wizyt innych podmiotów zainteresowanych nawiązaniem współpracy, koszty materiałów biurowych, usługi telefoniczne, pocztowe i im podobne, koszty związane z bieżącą obserwacją koniunktury na rynku, utrzymania systemów informatycznych i Internetu, reklamy. Wymienione koszty stanowią tylko niewielką część katalogu zawartego w Kodeksie podatkowym. W niektórych przypadkach skatalogowanych rodzajów ubezpieczeń majątkowych trudno znaleźć związek między poniesionym kosztem ubezpieczenia a kosztem wytworzenia.

Wydaje się również, że trudny problem stanowi podział kosztów na bezpośrednie i pośrednie, ze względu na różnice w podejściu do tego podziału w prawie bilansowym i podatkowym.

W układzie kalkulacyjnym koszty bezpośrednie, do których zalicza się zużycie surowców i materiałów, amortyzację środków trwałych i wartości niematerialnych nierozzerwalnie związanych z procesem produkcji i inne koszty, obciążają wprost koszt wytworzenia wyrobów lub świadczenia usług, natomiast koszty pośrednie doliczane są do kosztu wytworzenia z tzw. ogólnoprodukcyjnych kosztów oraz kosztów ogólnogospodarczych.

Wyroby gotowe i wykonane usługi mogą być ewidencjonowane według pełnego lub niepełnego kosztu wytworzenia, w zależności od tego, co zostało przyjęte w polityce rachunkowości. Przy ewidencji według pełnego kosztu wytworzenia zalicza się do niego obie wymienione grupy kosztów pośrednich (ogólnoprodukcyjne i ogólnogospodarcze), natomiast posługując się kosztem niepełnym – do kosztu wytworzenia wlicza się tylko koszty bezpośrednie i ogólnoprodukcyjne (koszty ogólnogospodarcze odnoszone są co miesiąc w ciężar kosztów sprzedaży).

Z punktu widzenia prawa podatkowego, w celu ustalenia wysokości podatku dochodowego od osób prawnych, za koszty wytworzenia wyrobów gotowych uznaje się jedynie koszty bezpośrednie, do których zgodnie z Kodeksem podatkowym zalicza się: koszty zużytych materiałów, koszty wynagrodzeń pracowników, koszty obowiązkowych składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne oraz koszty amortyzacji środków trwałych związanych z produkcją [Налоговый кодекс, rozdz. 318]. Pozostałe koszty według prawa podatkowego stanowią koszty pośrednie.

5. Podsumowanie

Niezależnie od tego, czy zarządzający podmiotem gospodarczym odczuwają potrzebę stworzenia polityki rachunkowości w sposób umożliwiający jej wykorzystanie do zarządzania podmiotem, czy też nie, spoczywa na nich nałożony obowiązującym prawem bilansowym obowiązek jej opracowania. Zgodnie z wymogami prawa podatkowego, w celu ustalenia podatku dochodowego od osób prawnych podmiot ma też dysponować polityką podatkową.

Koszt wytworzenia występuje jako jeden z ważniejszych elementów, ujawnianych zgodnie z prawem bilansowym w polityce rachunkowości oraz sprawozdaniu finansowym. O tym, jak jest istotny dla podmiotu gospodarczego oraz dla czytelników sprawozdania finansowego, świadczą określone prawem wymogi dotyczące szczegółowości jego ujawnienia.

Istotny wpływ na konstrukcję kosztu wytworzenia, jak również na jego wysokość ma też prawo podatkowe (szczególnie Kodeks podatkowy Federacji). Konstrukcja prawa podatkowego powoduje, że w praktyce nie można opracować polityki rachunkowości bez wbudowanych elementów polityki podatkowej. Koszt wytworzenia powstaje zatem jako konstrukcja będąca wypadkową dwóch wspomnianych praw. Przeprowadzona analiza upoważnia do stwierdzenia, że występujące między jednym a drugim prawem rozbieżności przyczyniają się do występowania wielu niepotrzebnych praktykom rachunkowości problemów (np. szerszy katalog metod wyceny rozchodów materiałów w prawie podatkowym niż w prawie bilansowym, podatkowe ograniczenia kosztów amortyzacji, rozbieżności co do wartości amortyzowanego majątku, katalog kosztów wynagradzania oparty na prawie podatkowym). Otwarte pozostaje pytanie, czy tak duży wpływ polityki podatkowej na politykę rachunkowości nie powinien skutkować ponownym zbliżeniem prawa podatkowego i bilansowego.

Literatura

- Астахов В.П., *Бухгалтерский (финансовый) учёт*, Юрайт, Москва 2011.
Федеральный закон „О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 №129ФЗ.
Koczar J., *Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena wartości niematerialnych*, [w:] T. Cebrowska, W. Dotkuś (red.), *Wartości niematerialne i prawne – ujmowanie i prezentacja*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 190, Wydawnictwo UE, Wrocław 2011.
Межуева Т., *Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в РФ*, www.rosbuh.com (18.01.2011).
Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, 5 августа 2000 года № 117-ФЗ.
Положение по бухгалтерскому учёту „Бухгалтерская отчётность организации”, ПБУ 4/1999, утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 № 45н, с изменениями от 18.02.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н.

Положение по бухгалтерскому учёту „Доходы организации”, ПБУ 9/1999.

Положение по бухгалтерскому учёту „Расходы организации”, ПБУ 10/1999.

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт материально-производственных запасов”, ПБУ 5/2001.

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт нематериальных активов”, ПБУ 14/2007.

Положение по бухгалтерскому учёту „Учёт основных средств”, ПБУ 6/2001.

Положение по бухгалтерскому учёту „Учётная политика организации”, ПБУ 1/2008.

Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждено Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. Н 34н, зарегистрировано в Минюсте РФ 27 августа 1998 г. № 1598.

Приказ Минфина Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, „О формах бухгалтерской отчётности организации” (с изменениями от 31 декабря 2004 г., от 18 сентября 2006 г., от 8 ноября 2010 г.).

Сушбов А.Е., Жарылгасова Б.Т., *Бухгалтерский учёт и аудит*, Кнорус, Москва 2005.

PRODUCTION COST AND INTERRELATION BETWEEN THE ACCOUNTING POLICY AND TAX POLICY IN THE RUSSIAN FEDERATION – SELECTED ISSUES

Summary: The disclosure of the structure and contents of the production cost is one of more important elements of the accounting policy and tax policy because that cost determines the base for the evaluation of products and services provided by the economic entity. In consequence production cost has an influence on the amount of the financial and tax result. In the accounting practice the determination of the production cost causes many problems which result from the interrelation between the balance law and tax law.

Keywords: production cost, accounting policy, tax policy, Russian Federation.