

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukow
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

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

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

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

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

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

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

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

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

Summaries

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

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

Katarzyna Żuk

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

WYCENA I UJĘCIE W RACHUNKOWOŚCI PRODUKTÓW GOTOWYCH I PÓLPRODUKTÓW ZWIĄZANYCH Z PRODUKCJĄ E-LIQUIDÓW DO E-PAPIEROSÓW

Streszczenie: Rynek e-papierosów dynamicznie się rozwija. Przynależność podmiotów do branży produkcji e-liquidów determinuje specyfikę prowadzonej działalności, a wraz z tym – problemów zarówno w ujęciu rachunkowym, jak i podatkowym. Producenci e-liquidów mają problemy z ujęciem kosztów półproduktów powstających w procesie produkcyjnym. Polscy producenci tej branży to dwie znaczące firmy oraz kilkadziesiąt małych podmiotów. Nie wszystkie firmy są zobligowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych, niektóre wskutek dynamicznego wzrostu obrotów dopiero przeszły na pełną rachunkowość. Możliwe do stosowania rozwiązania to odpisanie w koszty materiałów na dzień ich zakupu i produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, wprowadzenie ewidencji według faz działalności na koncie działalności podstawowej, wprowadzenie konta półproduktu/półfabrykaty.

Słowa kluczowe: e-papierosy, e-liquidy, półprodukty, produkty gotowe, kalkulacja.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.25

1. Wstęp

W Polsce popularyzacja e-papierosów nastąpiła w 2008 roku. Od tego momentu pojawiło się wiele firm dystrybuujących e-papierosy i e-liquidy. W ostatnich latach powstało wiele krajowych producentów. Firmy te dynamicznie się rozwijają, dokonują ekspansji na rynki zagraniczne.

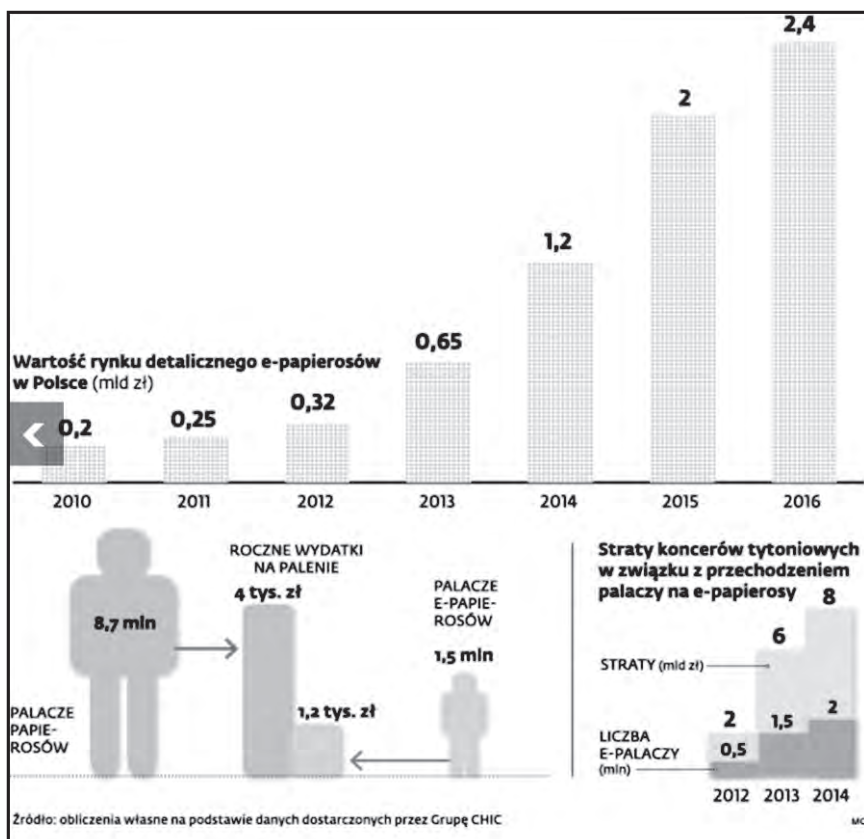
Przynależność podmiotów do branży produkcji e-liquidów determinuje specyfikę prowadzonej działalności, a wraz z tym – problemów w ujęciu zarówno rachunkowym, jak i podatkowym.

Celem niniejszej pracy jest przedstawienie problemów związanych z wyceną i ujęciem w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów w branży producentów e-liquidów do e-papierosów.

W pracy wykorzystano następujące metody badawcze: analizę przepisów dotyczących branży e-papierosów, analizę przepisów ustawy o rachunkowości, analizę rozwiązań stosowanych u producentów e-liquidów.

2. Rynek e-papierosów

Rynek e-papierosów dynamicznie się rozwija. Według informacji Portalu Spożywczego obecna wartość globalnego rynku e-papierosów jest szacowana na około 2 mld euro, natomiast analitycy obserwujący rynek elektronicznych papierosów przewidują, że w ciągu 10 lat może on objąć swoim zasięgiem rynek tradycyjnych papierosów wart 700 mld dolarów. Według prognoz analityków tylko do 2017 roku wartość tego rynku wzrośnie blisko pięciokrotnie do 10 miliardów dolarów [*Polskie marki ...* (2014)]. Większość użytkowników e-papierosów to palacze, którzy zrezygnowali z tradycyjnych papierosów (99,5%).



Rys. 1. Wartość rynku detalicznego e-papierosów w Polsce

Źródło: [Otto (2014)].

Wartość rynku detalicznego e-papierosów w 2013 roku, na którym jest 1,5 mln konsumentów, wyniosła 650 mln zł. W 2014 roku ma on już sięgnąć 1,2 mld zł. Rysunek 1 przedstawia wartość rynku detalicznego e-papierosów w Polsce.

Polscy producenci e-liquidów to Grupa CHIC, w ręku której jest około 2/3 procent krajowego rynku, oraz kilkadziesiąt drobnych prywatnych firm.

Grupa CHIC ma już ponad tysiąc stoisk w centrach handlowych w całej Polsce pod szyldem eSmoking World, jako pierwsza weszła na stacje benzynowe kilku sieci oraz do kiosków i saloników prasowych, m.in. Kolportera, ma 160 własnych sklepów. Oferta polskiej sieci sprzedaży e-SmokingWorld, która jest liderem na krajowym rynku papierosów elektronicznych, staje się coraz bardziej popularna na rynkach zagranicznych.

Właściciel firmy Smooke.pl ma 5% udziału w rynku. Pozostali polscy producenci to niewielkie firmy, realizują obrót od kilku do kilkunastu mln zł rocznie. Nie wszystkie mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, niektóre wskutek dynamicznego wzrostu obrotów dopiero przeszły na pełną rachunkowość.

E-papierosy nie są żywnością, lekiem, suplementem diety ani produktem tytoniowym, więc do momentu wdrożenia dyrektywy unijnej stosuje się do nich ustawę o ogólnym bezpieczeństwie produktów – mówi Jan Bondar, rzecznik głównego inspektora sanitarnego. W związku z tym z mocy prawa podpadają pod inspekcję handlową i Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumenta, a inspekcja sanitarna nie ma żadnych podstaw, by interesować się ich składem [Sowa 2014].

Główny Inspektor Sanitarny w piśmie z dnia 26.04.2014 GIS-PZ-PT-443-2/AM/13 wyjaśnia, że e-papierosy nie podlegają regulacjom prawnym zawartym w ustawie z dnia 9 listopada 1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych. Zgodnie z ustawą zabrania się palenia wyrobów tytoniowych, które definiowane są jako „wszelkie wyprodukowane z tytoniu wyroby, takie jak papierosy, cygara, cygaretki, tytoń fajkowy, machorka i inne, zawierające tytoń lub jego składniki, z wyłączeniem produktów leczniczych zawierających nikotynę”. Definicja ta nie obejmuje inhalatorów nikotyny, które są urządzeniami elektronicznymi, przy używaniu których nie zachodzi czynność palenia (<http://www.wsse.gda.pl>).

W lutym 2014 roku Unia Europejska uchwaliła dyrektywę regulującą podstawowe kwestie dotyczące e-papierosów. Zgodnie z tymi regulacjami papierosy elektroniczne będą dopuszczone na rynek jako konsumpcyjne produkty tytoniowe, jednak w tych krajach, w których są one uznawane za produkty farmaceutyczne, nadal będą mogły za takie uchodzić. Regulacje te ustaliły maksymalne stężenie nikotyny w e-papierosach na poziomie 20 mg/ml.

W skład e-liquidów wchodzi nikotyna, glikol propylenowy lub gliceryna albo mieszanka tych dwóch związków, woda zdemineralizowana, alkohol etylowy, substancje zapachowo-smakowe. Zawartość nikotyny najczęściej wynosi 6-24 mg/ml. Istnieją e-liquidy, które nie zawierają nikotyny, oznaczone są symbolem 0 mg/ml. Dostępne są różne rodzaje aromatów i smaków: owocowe, tytoniowe, imitujące smaki alkoholu, imitujące smaki napojów, ziołowe itd.

3. Problemy w rachunkowości producentów e-liquidów

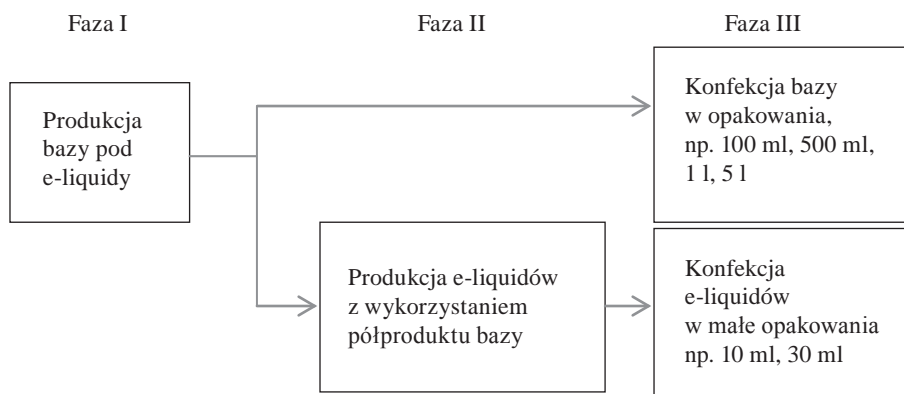
Więksi producenci e-liquidów dokonują sprzedaży przez sklepy internetowe oraz poprzez sieć własnych stoisk, sklepów detalicznych. Mniejsi producenci sprzedają e-liquidy przede wszystkim poprzez sklepy internetowe.

Producenci e-liquidów utrzymują duże ilości półproduktów (baz i e-liquidów) w dużych opakowaniach zbiorczych. Konfekcja konkretnych pojemności produktów jest uruchamiana po zmniejszeniu zapasu magazynowego konkretnego produktu bądź po otrzymaniu specjalnego zamówienia od klienta.

Proces produkcji e-liquidów nie jest skomplikowany, jednakże w tym procesie najpierw jest produkowana baza glikolowa/glicerynowa. Baza ta produkowana jest w dużych beczkach, można ją potraktować jako półfabrykat do dalszej produkcji bądź konfekcji. Baza może zawierać nikotynę.

Następnie proces produkcyjny się rozgałęzia. Po pierwsze, baza może zostać skonfekcjonowana i sprzedana jako produkt gotowy w buteleczkach o pojemności np. 100 ml, 500 ml bądź w większych pojemnikach, np. 1 l, 5 l. Po drugie, baza może być wykorzystana do produkcji e-liquidów. Zawartość bazy w e-liquidach beznikotynowych wynosi około 97-99%, pozostałe 1-3% stanowią substancje zapachowo-smakowe. E-liquidy nikotynowe zawierają najczęściej 6, 12, 18, 24% nikotyny.

W trzecim, ostatnim etapie procesu produkcyjnego e-liquidy są konfekcjonowane w mniejsze opakowania, np. 10 ml, 30 ml, i sprzedawane jako wyrób gotowy. Każdy produkt jest wkładany do kartonika, do którego jest dodawana instrukcja obsługi. Jednak dla odbiorców hurtowych e-liquidy mogą być sprzedawane w dużych pojemnikach.



Rys. 2. Fazy produkcji e-liquidów

Źródło: opracowanie własne.

W procesie produkcyjnym można rozpoznać trzy etapy (fazy produkcyjne) i powstawanie dwóch półproduktów – baza jako efekt I fazy produkcyjnej i e-liquidy jako efekt II fazy produkcyjnej. Produkt gotowy powstaje dopiero w III, konfekcyjnej fazie produkcyjnej. Rysunek 2 przedstawia fazy produkcji e-liquidów.

Mniejsze podmioty gospodarcze mają problemy z wyceną produktów na wszystkich etapach produkcji oraz z wyceną zapasu magazynowego na koniec miesiąca. Zapas magazynowy obejmuje nie tylko produkty, materiały (surowce i opakowania), lecz także półprodukty. Największą pozycję zapasów stanowią półprodukty, na które się składają duże opakowania baz i e-liquidów, z których te półprodukty są pobierane do konfekcji w mniejsze buteleczki i pojemniki.

Z uwagi na dużą wartość półproduktów nie można w takiej sytuacji zastosować uproszczenia dopuszczonego w art. 34 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, polegającego na wycenie produktów w toku produkcji – w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź nie wyceniać ich w ogóle. Uproszczenie takie mogłoby być stosowane, jeśli nie zmniejszałoby to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki. A więc produkty gotowe i półprodukty należy wycenić na dzień powstania według zasady określonej w art. 28 ust. 11 pkt 1 ustawy o rachunkowości – według kosztu wytworzenia.

Zgodnie z art. 28 ust. 3 ustawy koszt wytworzenia produktu obejmuje:

- koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem;
- uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Koszty bezpośrednio obejmują wartość zużytych materiałów bezpośrednich, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją i inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

Do uzasadnionej, odpowiedniej do okresu wytwarzania produktu, części kosztów pośrednich ustawa zalicza:

- zmienne pośrednie koszty produkcji;
- tę część stałych, pośrednich kosztów produkcji, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Dla produkcyjnych jednostek gospodarczych ten zapis ustawy oznacza konieczność uszczegółowienia w ewidencji ujęcia pośrednich kosztów produkcji z podziałem na stałe i zmienne.

W art. 28 ust. 4a zawarte jest uproszczenie, które pozwala mniejszym podmiotom nie stosować tej zasady wyceny. Jeśli roczne sprawozdanie finansowe jednostki nie podlega obowiązkowi badania i ogłaszania w myśl art. 64 ust. 1, to obliczając koszt wytworzenia produktu, jednostka może do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu, niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych. Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto.

W myśl art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości do kosztów wytworzenia produktu nie zalicza się kosztów:

- 1) będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych i strat produkcyjnych,
- 2) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- 3) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
- 4) kosztów sprzedaży produktów.

Koszty te wpływają na wynik finansowy okresu sprawozdawczego, w którym zostały poniesione.

4. Rozwiązania ewidencyjne u producentów e-liquidów

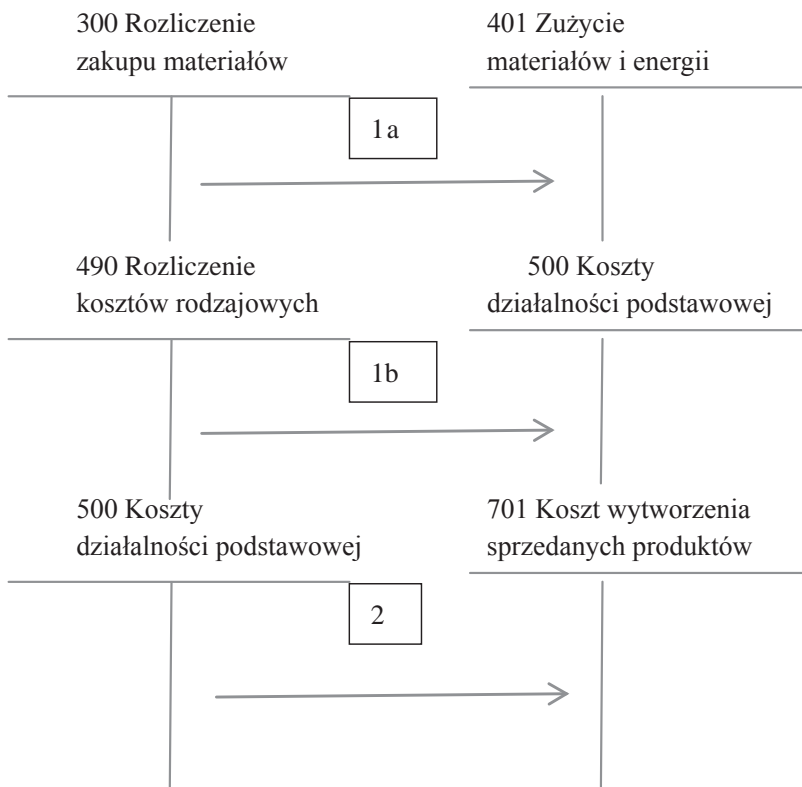
4.1. Odpisanie w koszty materiałów na dzień ich zakupu i produktów gotowych w momencie ich wytworzenia

Mniejsze podmioty gospodarcze często stosują uproszczenie zawarte w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości, w myśl którego kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, może podjąć decyzję o odpisywaniu w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy. Schemat (rys. 3) przedstawia księgowanie w takiej sytuacji.

Przepisy ustawy o rachunkowości nie wskazują, jak często należy dokonywać korekty kosztów. Wynika z nich jedynie, że ustalanie stanu tych składników aktywów i jego wycena oraz korekta kosztów o wartość tego stanu mają być dokonane nie później niż na dzień bilansowy. Schemat na rys. 4 przedstawia taką sytuację.

Przepisy podatkowe nie wskazują, jak często należy dokonywać korekty kosztów, jednak według najnowszych interpretacji organów podatkowych korekty należy dokonywać w każdym okresie, za który ustalana jest zaliczka na podatek dochodowy, a więc w zależności od podatnika – kwartalnie lub miesięcznie. Potwierdza to indywidualna interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 19 marca 2014 r., nr ILPBI/415-1420/13-2/AA.

Jedyną grupą podmiotów, które na potrzeby zarówno bilansowe, jak i podatkowe mogą tylko na koniec roku skorygować koszty o wartość niezaużytych materiałów oraz niesprzedanych produktów, są podatnicy opłacający zaliczki w formie uproszczonej jako 1/12 podatku z poprzedniego roku.



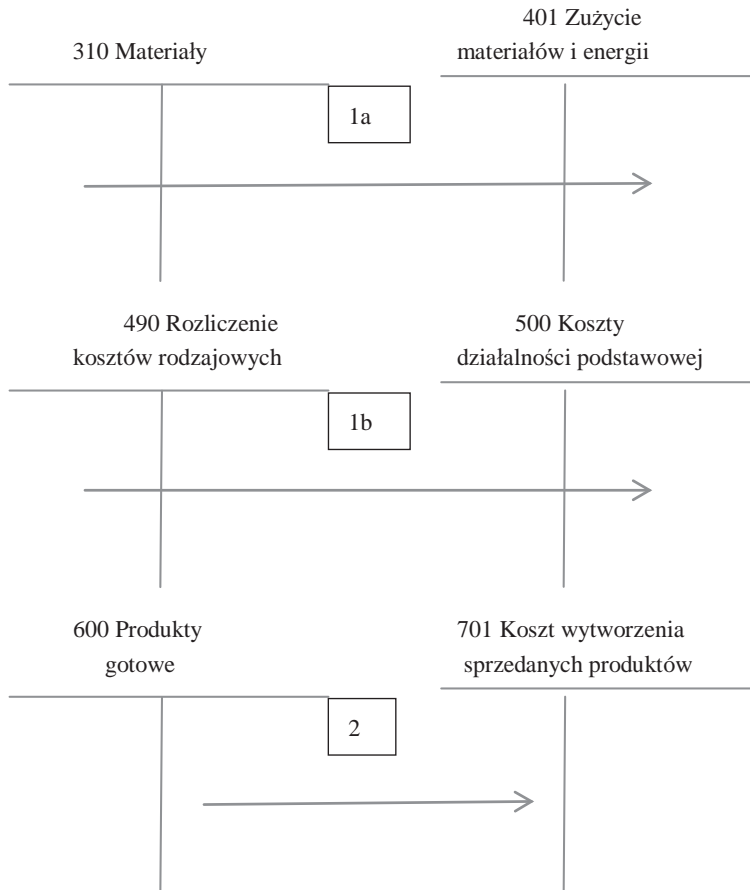
1a) odpisanie w koszty rodzajowe wartości materiałów na dzień ich zakupu

1b) w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 rozliczenie kosztu na konto zespołu „5”

2) odpisanie w koszty wartości produktów gotowych w momencie ich wytworzenia

Rys. 3. Odpisanie w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia

Źródło: opracowanie własne.



- 1a. korekta kosztów materiałów
- 1b. w jednostkach stosujących zespół 4 i 5 rozliczenie korekty kosztu na konto zespołu „5”
2. odpisanie w koszty wartości produktów gotowych w momencie ich wytworzenia

Rys. 4. Korekta kosztów na dzień bilansowy w sytuacji odpisywania w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia

Źródło: opracowanie własne.

4.2. Wprowadzenie ewidencji według faz działalności na koncie działalności podstawowej

Kolejne rozwiązanie w zakresie ewidencji u producentów e-liquidów polega na wprowadzeniu do konta 500 Koszty działalności podstawowej kont analitycznych według faz działalności.

500 Koszty działalności podstawowej		600 Produkty gotowe	
1000	400 (1)	4)1400	
1) 400	600 (2)		
2) 600	800 (3)		
300	1400 (4)		
3) 800			
200			
	100 Sk		

500 -01 Faza I		500 -02 Faza II		500 -03 Faza III	
1000	400 (1)	2) 600	800 (3)	1) 400	1400 (4)
	600 (2)	300		3) 800	
				200	
			100 Sk		

- 1) przeniesienie kosztów półproduktów (baz) do fazy III w celu konfekcji
- 2) przeniesienie kosztów półproduktów (baz) do fazy II
- 3) przeniesienie kosztów półproduktów Fazy II (e-liquidów) do fazy III w celu konfekcji
- 4) przyjęcie z fazy III do magazynu produktów gotowych (skonfekcjonowanych baz i e-liquidów).

Rys. 5. Ewidencja analityczna według faz działalności

Źródło: opracowanie własne.

W kalkulacji fazowej każdy etap procesu produkcyjnego (każda faza) traktowany jest jako osobny etap kalkulacji. Rozliczenie każdej fazy prowadzi do ustalenia kosztu jednostkowego za pomocą narzędzi dostosowanych do specyfiki danej fazy. Za pomocą tej odmiany kalkulacji można ustalić koszt półfabrykatów po każdej fazie, koszt produkcji w toku znajdującej się na koniec okresu w każdej fazie oraz koszt wyrobu gotowego i całej produkcji zakończonej w okresie sprawozdawczym [Czubakowska, Winiarska 2002].

Kalkulacja fazowa półfabrykatowa polega na obliczeniu kosztu jednostkowego produktu narastająco w wyniku wliczenia do kosztów każdej fazy wartości półfabrykatów pobranych z poprzedniej fazy [Jaruga, Nowak, Szychta 2001].

Założenia do przykładu rozliczania kosztów według faz działalności.

W fazie I poniesiono koszty na produkcję baz do e-liquidów (półprodukt fazy I) w wysokości 1000 (surowce glikol propylenowy, gliceryna, woda zdeminiarizowa-

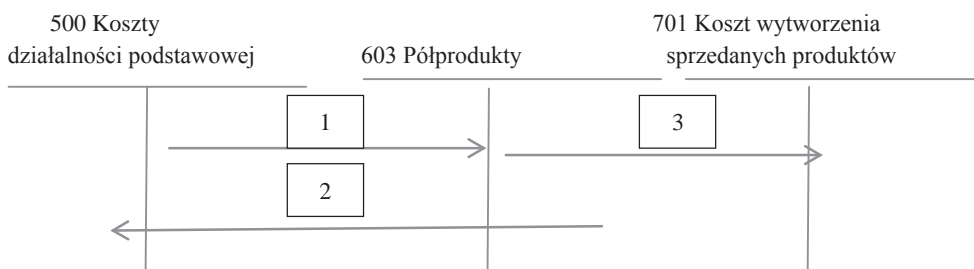
wana, nikotyna do baz nikotynowych, robocizna dotycząca produkcji baz, koszty wydziałowe odniesione wskaźnikiem narzutu do płac bezpośrednich). Wyceniono wartość baz przekazanych do konfekcji do fazy III na 400 i do produkcji e-liquidów do fazy II na 600.

W fazie II poniesiono koszty produkcji e-liquidów (półproduktów fazy II) w wysokości 300 (surowce: nikotyna, substancje zapachowo-smakowe, robocizna dotycząca produkcji e-liquidów, koszty wydziałowe proporcjonalnie do płac bezpośrednich). Z fazy II do fazy III przekazano półprodukty fazy II do konfekcji 800. W fazie II został stan produkcji w toku $600+300-800=100$.

W fazie III poniesiono koszty konfekcji baz i e-liquidów 200 (koszty opakowań – buteleczek, pojemników, ulotek, kartoników, folii, robocizny dotyczącej konfekcji, kosztów wydziałowych rozliczonych w stosunku do robocizny bezpośredniej). Z fazy III przyjęto do magazynu wyrobów gotowych produkty (skonfekcjonowane w mniejsze butelki i pojemniki bazy i e-liquidy) $400+800+200=1400$. W fazie III nie pozostał remanent końcowy (rys. 5).

4.3. Wprowadzenie konta półprodukty/półfabrykaty

Najbardziej zaawansowane rozwiązanie u producentów e-liquidów oprócz ewidencji analitycznej na koncie 500 według faz produkcyjnych dodatkowo zakłada przyjmowanie półproduktów do osobnego magazynu. W tym rozwiązaniu jest największa kontrola nad składnikami zapasów. W tym celu należy wprowadzić konto np. 603 Półprodukty/półfabrykaty. Ewidencję prowadzi się według osób materialnie odpowiedzialnych i według rodzajów półproduktów. Na tym koncie może być zastosowana wycena w rzeczywistym koszcie wytworzenia bądź w stałych cenach ewidencyjnych. W tym drugim rozwiązaniu należy wprowadzić konto np. 623 Odchylenia od cen ewidencyjnych półproduktów/półfabrykatów. Schemat na rys. 6 przedstawia przykład takiej ewidencji w rzeczywistym koszcie wytworzenia.



- 1) przyjęcie półfabrykatów z produkcji
- 2) rozchód półfabrykatów pobranych na produkcję
- 3) wydanie półfabrykatów w związku ze sprzedażą na zewnątrz

Rys. 6. Wprowadzenie konta półprodukty/półfabrykaty w rzeczywistym koszcie wytworzenia

Źródło: opracowanie własne.

Rozwiązanie uwzględniające magazynowanie półproduktów w osobnym magazynie i ich księgowo wyodrębnienie na osobnym koncie możliwe jest jedynie u większych producentów e-liquidów.

5. Zakończenie

Producenci e-liquidów to stosunkowo młode podmioty gospodarcze, które nie mają doświadczenia w prowadzeniu ewidencji księgowej i kalkulacji dostosowanej do branży. Wiele z nich dopiero przeszło na pełną księgowość z uwagi na dynamiczny wzrost obrotów. Problemy rachunkowości, z jakimi borykają się producenci e-liquidów, to przejście procesu produkcyjnego przez poszczególne fazy produkcyjne i wycena półproduktów.

Małe podmioty mogą zastosować uproszczenie polegające na odpisywaniu w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu i produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączone z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu nie później niż na dzień bilansowy. Należy pamiętać, że tylko w sytuacji opłacania zaliczek na podatek dochodowy w formie uproszczonej jako 1/12 podatku z poprzedniego roku możliwe jest dokonanie takiej korekty na koniec roku zarówno na potrzeby bilansowe, jak i podatkowe.

Kolejne bardziej dokładne rozwiązanie w zakresie ewidencji u producentów e-liquidów polega na wprowadzeniu do konta 500 Koszty działalności podstawowej kont analitycznych według faz działalności. Salda końcowe na kontach analitycznych poszczególnych faz oznaczają produkcję w toku.

W kalkulacji fazowej każdy etap procesu produkcyjnego (każda faza) traktowany jest jako osobny etap kalkulacji. Rozliczenie każdej fazy prowadzi do ustalenia kosztu jednostkowego za pomocą narzędzi dostosowanych do specyfiki danej fazy. Kalkulacja fazowa półfabrykatowa pozwala obliczyć jednostkowy koszt produktu w rachunku narastającym poprzez wliczanie do kosztów każdej fazy półfabrykatów wyprodukowanych w poprzednich fazach.

Najbardziej zaawansowane rozwiązanie u producentów e-liquidów oprócz ewidencji analitycznej na koncie 500 według faz produkcyjnych dodatkowo zakłada przyjmowanie półproduktów do osobnego magazynu i ewidencję np. na koncie 603 Półprodukty/półfabrykaty. Rozwiązanie to jest możliwe jedynie u większych producentów e-liquidów, jednak zapewnia największą kontrolę nad składnikami zapasów.

Literatura

Czubakowska K., Winiarska K., *Rachunek kosztów w przemyśle, handlu i usługach*, ODDK, Gdańsk 2002.

- Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza, Koncepcje i zastosowania*, wydanie II, Społeczna Wyższa Szkoła Zarządzania i Przedsiębiorczości, Łódź 2001.
- Otto P., *Firmy tytoniowe tracą przez e-palaczy. Sześć miliardów poszło z e-dymem*, „Dziennik Gazeta Prawna”, <http://biznes.gazetaprawna.pl/artykuly/805237,firmy-tytoniowe-traca-przez-e-palaczy-szesc-miliardow-poszlo-z-e-dymem.html> (12.07.2014).
- Polskie marki e-papierosów zdobywają rynki zagraniczne*, <http://www.portalspozywczy.pl/alkohole-uzywki/wiadomosci/polskie-marki-e-papierosow-zdobywaja-rynki-zagraniczne,95116.html> (12.07.2014).
- Sowa A., *Zadymka*, „Polityka” 2014 nr 25, 16.06-24.06.2014, s. 35.
- Ustawa z dnia 29.09.1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity DzU 2013, poz. 330, z późn. zm.) <http://www.wsse.gda.pl/pliki-do-pobrania/aktualnoci/140-elektroniczne-papierosy-gis/file> (26.06.2014).

RECOGNITION AND MEASUREMENT IN ACCOUNTING OF READY-MADE PRODUCTS AND SEMI-FINISHED PRODUCTS CONNECTED WITH THE PRODUCTION OF E-LIQUIDS TO E-CIGARETTES

Summary: The e-cigarette market is dynamically developing. Belonging of entities to the manufacturing sector of e-liquids determines the nature of business together with the problems in terms of accounting and taxation. Manufacturers of e-liquids have problems with the recognition of the cost of semi-finished products generated in the production process. Polish producers of this industry are two major companies, and dozens of small firms. Not all companies are obliged to keep books of accounts, some as a result of dynamic growth in turnover have just started full accounting. Possible solutions include the use of writing off the cost of materials on the day of purchase and ready-made products at the time of their production, introduction of records according to the phases of activity and introduction of account for semi-finished products.

Keywords: e-cigarettes, e-liquids, semi-finished products, ready-made products, calculation.