

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

www.pracnaukowe.ue.wroc.pl

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192

e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-597-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

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

www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

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

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

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

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

Wstęp

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

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

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

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

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

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

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

Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska
e-mail: szydelko@prz.edu.pl

ROLA RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W POMIARZE DOKONAŃ

THE ROLE OF FINANCIAL ACCOUNTING IN PERFORMANCE MEASUREMENT

DOI: 10.15611/pn.2016.442.44
JEL Classification: M41

Streszczenie: Celem artykułu jest próba wskazania możliwości i uwarunkowań wykorzystania rachunkowości finansowej jako źródła informacji na potrzeby pomiaru dokonań. Wyznaczony cel zdeterminował wybór metod badawczych. Jako podstawowe metody badawcze zastosowano przegląd literatury i analizę regulacji prawnych, a wnioski sformułowano, wykorzystując metody dedukcji i rozumowania przez analogię. Przedstawione rozważania wykazały, że rachunkowość finansowa jest kluczową bazą wiarygodnych informacji na potrzeby mierników finansowych stosowanych w pomiarze dokonań.

Słowa kluczowe: rachunkowość finansowa, pomiar dokonań, mierniki dokonań.

Summary: The aim of this paper is to identify the opportunities and conditions of using financial accounting as a source of information for performance measurement. The purpose determined the choice of research methods. The paper analyses literature and legal regulations as basic research methods. The conclusions are based on the methods of deduction and reasoning by analogy. The results of the research depicted in the article show that financial accounting is a key base of reliable information for financial measures, which are used in performance measurement.

Keywords: financial accounting, performance measurement, performance measures.

1. Wstęp

Zarządzanie dokonaniem (w węższym znaczeniu pomiar dokonań) jest we współczesnym przedsiębiorstwie jednym z filarów systemu zarządzania. Opiera się na pozyskiwaniu, transformowaniu, selekcyonowaniu i raportowaniu informacji w celach wspierania realizacji strategii, procesów podejmowania decyzji, planowania i kontroli w przedsiębiorstwie.

W pomiarze dokonań kluczową rolę odgrywają mierniki dokonań, w wśród nich najistotniejsze z punktu widzenia rachunkowości są mierniki finansowe.

Celem artykułu jest próba wskazania możliwości i uwarunkowań wykorzystania rachunkowości finansowej jako źródła informacji na potrzeby pomiaru dokonań. Wyznaczony cel zdeterminował wybór metod badawczych. Jako podstawowe metody badawcze zastosowano przegląd literatury i analizę regulacji prawnych, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji i rozumowania przez analogię.

2. Rachunkowość finansowa jako system informacyjny

Rachunkowość finansowa jest zasadniczym, obligatoryjnym i uregulowanym prawnie podsystemem rachunkowości, funkcjonującym w jednostce jako trwale zintegrowany system ewidencyjny i informacyjny, którego celem jest rzetelne i jasne przedstawianie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Polskie prawo bilansowe wskazuje, że rachunkowość jednostki obejmuje swym zakresem [Ustawa z 29 września 1994 r. ...]:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej prawem,
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach określonych prawem.

Zasadniczym zadaniem rachunkowości finansowej (określanej również jako rachunkowość transakcyjna) jest dostarczanie informacji głównie o charakterze finansowym interesariuszom zewnętrznym. Informacje te pochodzą przede wszystkim ze zestandaryzowanych przez prawo bilansowe sprawozdań finansowych i dotyczą obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników finansowych jednostki.

Do interesariuszy zewnętrznych zalicza się osoby oraz instytucje, które znajdują się w otoczeniu przedsiębiorstwa i wykonują na jego rzecz różnego rodzaju świadczenia oraz odbierają świadczenia (właściciele, inwestorzy, wierzyciele, organy publiczno-prawne, agendy rządowe, agencje ratingowe). Ich wpływ na przedsiębiorstwo jest ograniczony prawem lub umową.

Funkcjonujący w przedsiębiorstwie system rachunkowości finansowej spełnia na bieżąco lub okresowo funkcje informacyjną, kontrolną, sprawozdawczą, analityczno-interpretacyjną, statystyczną [Messner, Pfaff 2010, s. 13].

Funkcja informacyjna rachunkowości polega na gromadzeniu i przetwarzaniu danych z równoczesnym ich komunikowaniem interesariuszom.

Funkcja kontrolna jest realizowana przez rachunkowość w dwóch formach: jako kontrola działalności przedsiębiorstwa przez pryzmat wykonywania zadań związanych z realizacją wyznaczonych celów oraz jako kontrola zgodności rejestrowanych zdarzeń gospodarczych z obowiązującymi przepisami.

Funkcja sprawozdawcza polega na generowaniu przez rachunkowość różnego rodzaju sprawozdań. Rachunkowość finansowa dostarcza sprawozdań zgodnych z zasadami prawa bilansowego.

Funkcja analityczno-interpretacyjna rachunkowości realizowana jest przez wykorzystywanie danych liczbowych zawartych w sprawozdaniach do bieżącej i okresowej oceny działalności przedsiębiorstwa, a także wspomagających kierowników niższych szczebli zarządzania w podejmowaniu optymalnych decyzji. Funkcja ta pozwala nie tylko na ustalanie stanów i zdarzeń rzeczywistych, ale również na analizę ich przyczyn.

Funkcja statystyczna polega na zaspokajaniu potrzeb informacyjnych Głównego Urzędu Statystycznego i innych organów centralnych.

Kluczową funkcją jest funkcja informacyjna rachunkowości, polegająca na tworzeniu zbiorów informacji, odpowiednim ich przetwarzaniu i przekazywaniu interesariuszom. Jednym z warunków prawidłowej realizacji tej funkcji, czyli dostarczania interesariuszom przez rachunkowość przydatnych informacji, jest właściwe ich przygotowanie i komunikowanie, co osiąga się między innymi przez stosowanie do przedmiotu rachunkowości finansowej odpowiedniej klasyfikacji [Nowak 2015, s. 374].

Realizując swoje funkcje, rachunkowość jest przede wszystkim systemem informacyjnym, w którym zasadniczą rolę odgrywa informacja ekonomiczna (w szerszym znaczeniu) lub informacja finansowa (w węższym kontekście) oraz którego podstawowym przeznaczeniem jest zaspokajanie potrzeb informacyjnych użytkowników (interesariuszy) [Karmańska 2006, s. 151].

3. Rachunkowość finansowa zorientowana na dokonania

Jednym z podstawowych zadań systemu rachunkowości finansowej zorientowanej na dokonania jest dostarczanie informacji wspomagających proces zarządzania dokonaniem, w którym wykorzystuje się zarówno mierniki finansowe (wyrażone w jednostkach pieniężnych), jak i mierniki niefinansowe (które nie są wyrażone w jednostkach pieniężnych). Rachunkowość finansowa dokonuje tego w sposób bezpośredni i pośredni.

System rachunkowości finansowej ze swej natury służy tworzeniu informacji niezbędnych do budowy mierników finansowych. Kategoriami tworzącymi kluczowe dla pomiaru dokonań mierniki finansowe, podlegającymi bezpośrednio pomiarowi w ramach rachunkowości finansowej, są:

- zasoby majątkowe,
- rezultaty (efekty) działalności,
- przepływy pieniężne.

Zasoby majątkowe przedsiębiorstwa rachunkowość przedstawia w formie rachunku bilansowego określającego ich stan na dany dzień w przekrojach przedmiotowym (aktywa) i podmiotowym (pasywa – kapitały), z równoczesnym wyeksponowaniem zmian w kapitałach (funduszach) własnych w odrębnym sprawozdaniu.

Rezultaty działalności przybierają postać przychodów i kosztów tworzących poszczególne kategorie wyniku finansowego (wszystkie jednostki prowadzące księgi rachunkowe) oraz elementów obciążających (wszystkie osoby prawne), a także korygujących (osoby prawne zobowiązane do badania sprawozdania finansowego) wynik finansowy brutto.

Przepływy pieniężne ukazywane są przez pryzmat strumieni wpływów i wydatków z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

Poza miernikami finansowymi, na wielkość których wyłączny i bezpośredni wpływ wywierają kategorie ustalone w ramach rachunkowości finansowej, występują jeszcze mierniki finansowe, w których dane z systemu rachunkowości finansowej są pośrednio wykorzystywane do szacowania innych miar finansowych dokonań (np. wartości przedsiębiorstwa i mierników kreowania wartości).

Mierniki finansowe, tworzone na potrzeby pomiaru dokonań przez rachunkowość finansową, są pochodną jej niekwestionowanego paradygmatu, jakim jest wartość (zob. [Kwiecień 2013, s. 332; Kwiecień 2014, s. 305]). Pomiar działalności przez pryzmat dokonań postrzeganych z uwzględnieniem poprawnej kwantyfikacji w wartości ich miar jest jednym z uwarunkowań wyceny we współczesnej rachunkowości.

4. Sprawozdawczość na potrzeby zarządzania dokonaniem

Rachunkowość finansowa dostarcza rocznych, okresowych i bieżących informacji na potrzeby pomiaru dokonań za pomocą sprawozdań finansowych, sprawozdań operatywnych i systemów umożliwiających monitoring.

Powiązania między sprawozdaniami w przekrojach czasowym i rodzajowym przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Raportowanie z systemu rachunkowości finansowej

| Sprawozdania (raporty) | Roczne | Okresowe | Bieżące |
|-------------------------|--------|----------|---------|
| Sprawozdanie finansowe | x | x | – |
| Sprawozdanie operatywne | – | x | x |
| Systemy monitoringowe | – | – | x |

Źródło: opracowanie własne.

Najlepsze jakościowo informacje finansowe wykorzystywane w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa (służące do tworzenia mierników finansowych, a następnie wykorzystywane do pomiaru dokonań), zawiera roczne sprawozdanie fi-

nansowe. Sprawozdanie to prezentuje dane liczbowe wyrażone w jednostkach pieniężnych, które w sposób syntetyczny charakteryzują stan majątkowy i finansowy oraz wyniki osiągnięte przez daną jednostkę.

Sprawozdanie finansowe odzwierciedla globalne zdarzenia gospodarcze związane z działalnością danego przedsiębiorstwa, które są przekształcane w liczby i ujmowane (przetwarzane) w księgach rachunkowych będących bazą danych do jego sporządzenia. Poznanie i zrozumienie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym daje całościowy (majątkowy, finansowy i wynikowy) obraz przedsiębiorstwa [Sawicki 2001, s. 144].

Sprawozdania finansowe mogą być wykorzystane w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa w różnych obszarach i na różnych poziomach zarządzania. Typowe możliwości zastosowań to:

- wykorzystanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego i sprawozdań jednostkowych w zarządzaniu dokonaniem grupy kapitałowej,
- wykorzystanie sprawozdań finansowych samobilansujących zakładów (oddziałów) do ich oceny jako ośrodków odpowiedzialności,
- wykorzystanie sprawozdania finansowego do analizy ekonomiczno-finansowej na etapie tworzenia budżetów (planowanie dokonań), w trakcie realizacji (okresowo) i po zakończeniu (ocena dokonań),
- zastosowanie rachunku zysków i strat (sprawozdanie jednostkowe, sprawozdanie samobilansującego zakładu) oraz jego uproszczeń (ośrodki odpowiedzialności za wynik) do pomiaru rezultatów w ośrodkach odpowiedzialności,
- zastosowanie rachunku przepływów pieniężnych w ocenie realizacji założonych relacji pomiędzy przepływami z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej,
- wykorzystanie bilansu do kreowania optymalnej struktury źródeł finansowania.

Informacje w sprawozdaniu finansowym, poza wielkościami z okresów bieżącego i poprzedniego, dla celów zarządczych powinny również uwzględniać informacje z budżetów.

Sprawozdania finansowe w polskim prawie bilansowym mają ściśle określone wzory, w których prezentuje się również określone tym prawem kategorie. Do zwiększenia ich przydatności na potrzeby pomiaru dokonań można dostosować – w ramach dopuszczalnych możliwości – politykę rachunkowości, szczególnie w obszarze metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, a także sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W zarządzaniu dokonaniem szczególnie istotne są również sprawozdania (raporty) operatywne, które informacyjnie mogą być zasilane w dane pochodzące z rachunkowości finansowej. Źródłem tych informacji mogą być dane bezpośrednio pochodzące z ksiąg rachunkowych. Dotyczy to zwłaszcza informacji uzyskiwanych okresowo (co miesiąc, kwartał) z zestawień obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawień sald (w praktyce także obrotów) kont ksiąg pomocniczych (również miesięcznie i kwartalnie).

Księgi rachunkowe są nie tylko miejscem, gdzie tworzy się informacje na potrzeby okresowych sprawozdań finansowych i operatywnych, ale również pozwalają na monitoring zachodzących procesów gospodarczych. Dotyczy to szczególnie zapisów w dzienniku lub dziennikach tematycznych (tzw. rejestrach), dokonywanych w porządku chronologicznym. Ich przegląd umożliwia przeanalizowanie następstw czasowych określonych operacji gospodarczych w wybranym okresie z możliwością odniesienia się do dokumentacji źródłowej¹.

Na potrzeby pomiaru dokonań w zakresie tworzenia informacji dla finansowych mierników dokonań innych niż standardowe kategorie zgodne z prawem bilansowym w polityce rachunkowości i w ramach ksiąg rachunkowych można dokonać działań dostosowawczych podobnych jak przy dostosowywaniu ksiąg rachunkowych i polityki rachunkowości do potrzeb controllingu (zob. [Szydelko 2013, s. 129-136]).

5. Księgi rachunkowe a pomiar dokonań

Tworzenie informacji (gromadzenie danych, przetwarzanie danych, prezentacja wyników) w systemie rachunkowości finansowej dokonuje się przez prowadzenie ksiąg rachunkowych, które obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów i sald.

W skład tych ksiąg wchodzi [Ustawa z 29 września 1994 r. ...]:

- 1) dziennik,
- 2) księga główna,
- 3) księgi pomocnicze,
- 4) zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych,
- 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Możliwości wykorzystania informacji z ksiąg rachunkowych na potrzeby zarządzania dokonaniami sprowadzają się do wykorzystania danych z dziennika, księgi głównej, ksiąg pomocniczych, zestawień obrotów sald kont księgi głównej oraz zestawień sald kont ksiąg pomocniczych.

Dziennik na potrzeby zarządzania dokonaniami może być wykorzystany:

- do monitorowania zapisów tworzących kategorie zgodne z prawem bilansowym, bezpośrednio uwzględniane w finansowych miernikach dokonań,
- przez stworzenie i wykorzystywanie na wzór dziennika księgowego pozaewidencyjnych dzienników (rejestrów) pomiaru dokonań, których mierniki nie spełniają wymogów prawa bilansowego,
- do analizy kolejności monitorowanych transakcji w tych rejestrach.

Tworzenie informacji na potrzeby zarządzania dokonaniami w księdze głównej sprowadza się przede wszystkim do wzbogacenia zakładowego planu kont o kolejne

¹ Zapisy księgowe dokonywane z opóźnieniem oddalają w czasie tę możliwość, jednak coraz więcej systemów F-K stosuje księgowania automatyczne w dacie wystawienia dokumentu (dotyczy to szczególnie dokumentów własnych).

konta w celu zwiększenia ilości informacji i równoczesnego zmniejszenia stopnia jej ogólności. W tym celu należy wprowadzić nowe konta syntetyczne, wykorzystując pionowy i poziomy podział kont, jak również poszerzyć zakres księgi głównej o dodatkowe zespoły kont (por. [Szydełko 2000]), „samozamykające się”, tj. neutralne do zapisów księgowych na pozostałych zespołach kont, realizujących zadania rachunkowości finansowej zgodne z zasadami prawa bilansowego.

Księgi pomocnicze są szczególnie przydatne do tworzenia informacji zarządczych, w tym również na potrzeby zarządzania dokonaniem. Księgi pomocnicze można stosować w ujęciu wielopoziomowym, co pozwala na uzyskiwanie bardzo szczegółowych informacji, dzięki którym można dokonywać pomiaru dokonań na poziomie analitycznym. Umożliwia to również analizę przyczynową wielkości pochodzących z syntetycznych mierników dokonań.

Księgi pomocnicze można również wykorzystać do pozyskiwania informacji o wielkościach rzeczywistych za pomocą danych z budżetu i odchyleń (identyczny rezultat na wielkościach syntetycznych można uzyskać za pomocą podziału pionowego kont księgi głównej) [Szydełko 2004, s. 112-113].

Okresowo (w praktyce co miesiąc) w ramach ksiąg rachunkowych sporządza się zestawienia obrotów i sald kont syntetycznych oraz zestawienia sald ksiąg pomocniczych (wymagane prawem bilansowym na koniec roku obrotowego). Na potrzeby zarządzania dokonaniem wskazane jest, by zestawienia sald dla kont analitycznych rozbudować o obroty, umożliwić ich tworzenie w każdej sytuacji pojawienia się zapotrzebowania na informacje oraz stworzyć dostęp dla zainteresowanych osób. Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej umożliwiają sporządzanie miesięcznych raportów na temat dokonań, a zestawienia sald (poszerzone ewentualnie o obroty) mogą być wykorzystane do okresowego pomiaru dokonań i/lub bieżącego monitorowania dokonań.

6. Polityka rachunkowości na potrzeby pomiaru dokonań

Przy tworzeniu polityki rachunkowości uwzględnia się potrzeby informacyjne dotyczące interesariuszy zewnętrznych i wewnętrznych. Informacje dla celów zarządzania dokonaniem to przede wszystkim informacje tworzone dla odbiorców wewnętrznych, ale wykorzystuje się również do realizacji tych celów informacje przygotowywane przez rachunkowość dla odbiorców zewnętrznych.

Polityka rachunkowości dotyczy w szczególności:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.

Na potrzeby pomiaru dokonań należy dostosować zwłaszcza metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego i dokonać optymalnego określenia sposobu prowadzenia ksiąg.

Zasadniczym kierunkiem przy doborze metod i zasad wyceny aktywów i pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego dla celów zarządzania dokonaniaми jest wprowadzenie do wyceny bieżącej produktów kosztów ich wytworzenia zgodnych z zasadami wyceny bilansowej. Pozwoli to okresowo (miesięcznie) przeprowadzać pomiar stopnia wykorzystania normalnych zdolności produkcyjnych, a w sytuacji ich niewykorzystania pojawi się miernik kosztowy w postaci kosztów stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych [Szydelko 2014, s. 534-536].

Ponadto pomiar wielu dokonań jest wiarygodniejszy, jeśli jednostka:

- unika bezpośredniego zaliczania w koszty w dacie zakupu materiałów i towarów oraz produktów gotowych w dacie ich wytworzenia,
- stosuje ceny transferowe do rozliczeń procesów wewnętrznych,
- stosuje poprawny metodycznie rachunek kalkulacyjny w konwencji sprawozdawczego rachunku kosztów,
- ustala koszty stałych niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych w obrębie poszczególnych wydziałów (procesów),
- ustala stratę na brakach i koszty przestojów.

Określając sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy ustalić przynajmniej zakładowy plan kont, wykaz ksiąg rachunkowych oraz opis systemu przetwarzania danych.

Na etapie tworzenia zakładowego planu kont należy uwzględniać potrzeby informacyjne wszystkich interesariuszy, którzy oczekują informacji na potrzeby zarządzania dokonaniaми. Niektóre z nich mogą być zaspokojone na podstawie obowiązującego prawa bilansowego, część informacji będzie tworzona na zasadzie dobrowolności przy braku sprzeczności z prawem bilansowym, a części informacji nie można uzyskać w ramach rachunkowości finansowej przez ograniczenia natury technicznej, ekonomicznej, metodologicznej i prawnej.

Dostosowując plan kont do wymogów zarządzania dokonaniaми, należy powszechnie stosować podzielność kont i dostosować analitykę do potrzeb mierników pomiaru dokonań. Są to typowe kierunki działań w systemie rachunkowości. Dla zwiększenia zakresu informacji na potrzeby zarządzania dokonaniaми można podjąć próbę wprowadzenia do zakładowego planu kont dodatkowego zespołu (lub zespołów) kont o charakterze wewnętrznie samozamykającym [Szydelko 2000], pozwalającym na uzyskiwanie informacji niezgodnych z prawem bilansowym w ramach systemu ksiąg rachunkowych.

Drugim elementem określającym sposób prowadzenia ksiąg jest wykaz stosowanych ksiąg rachunkowych, stanowiący w praktyce zamknięty katalog wynikający z potrzeb informacyjnych zgodnie z wymogami prawa bilansowego. Dla celów zarządzania dokonaniaми można wykorzystać dane ujęte w zapisach w dzienniku, nie tylko do kont księgi głównej i kont ksiąg pomocniczych, ale również do innych ksiąg o charakterze zarządczym (rejestrów lub buforów dotyczących finansowych mierników dokonań), które nie muszą spełniać wymogów prawa bilansowego.

7. Zakończenie

Na potrzeby pomiaru dokonań niezbędne jest tworzenie wieloprzekrojowych informacji o działalności przedsiębiorstwa. Informacje te są wykorzystywane przez różnorodne mierniki pomiaru. Zasadniczą grupę tych mierników stanowią mierniki finansowe.

Jedną z kluczowych baz informacyjnych na potrzeby pomiaru dokonań jest system rachunkowości finansowej. Dostarcza on zagregowanych informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Jednak system ten może być również wykorzystywany informacyjnie pod kątem przydatności dla mierników finansowych na etapie bieżącego tworzenia informacji finansowych (dziennik, księga główna, księgi pomocnicze) i okresowego ich zestawiania (zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej, zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych). Wykorzystywanie danych wprost z ksiąg rachunkowych pozwala skracać czas pomiędzy zdarzeniem gospodarczym a jego ujawnieniem i wykorzystaniem przy pomiarze dokonań.

Warunkiem zwiększenia zakresu wykorzystywanych informacji z systemu rachunkowości finansowej na potrzeby pomiaru dokonań jest zastosowanie odpowiednich rozwiązań w polityce rachunkowości, ukierunkowujących stosowane zasady rachunkowości, funkcjonowanie ksiąg rachunkowych i rozwiązania w zakładowym planie kont pod względem przydatności dla mierników dokonań.

Literatura

- Karmańska A., 2006, *System informacyjny we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Karmańska A. (red.), Difin, Warszawa 2006.
- Kwiecień M., 2013, *Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 291.
- Kwiecień M., 2014, *Współczesna rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 344.
- Messner Z., Pfaff J., 2010, *Podstawy rachunkowości finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Centralny Ośrodek Szkolenia Zawodowego, Warszawa.
- Nowak E., 2015, *Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399.
- Sawicki K., 2001, *Analiza finansowa na potrzeby rady nadzorczej*, Rachunkowość, nr 3.
- Szydelko A., 2000, *Możliwości wkomponowania rachunku kosztów zmiennych w ewidencyjne rozwiązania systematycznego rachunku kosztów*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 8.
- Szydelko A., 2004, *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Szydelko A., 2013, *Rachunkowość jako baza informacyjna controllingu*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, Nowak E. (red.), CeDeWu, Warszawa.
- Szydelko A., 2014, *Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 343.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. 2013, poz. 330 ze zm.