

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

POMIAR EFEKTYWNOŚCI SYSTEMU RACHUNKOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA W OPARCIU O WSKAŹNIKI RENTOWNOŚCI

Streszczenie: W artykule zaprezentowane zostały specyficzne wskaźniki rentowności, które mogą być wykorzystane do analizy i oceny efektywności sposobu prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach. Omawiane wskaźniki ukazują związki, jakie występują między rachunkowością oraz całokształtem działalności danego podmiotu. Dzięki nim kadra kierownicza zyskuje możliwość objęcia sferą racjonalnego zarządzania także systemu rachunkowości, który przez to może funkcjonować efektywniej, wpływając na maksymalizację korzyści uzyskiwanych z prowadzonej działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: system informacyjny rachunkowości, efektywność, pomiar efektywności, rentowność.

1. Wstęp

Zarządzanie przedsiębiorstwem nie może być realizowane bez dostępu do odpowiednich informacji, które stanowią podstawę procesu decyzyjnego. Dlatego w każdej jednostce gospodarczej musi funkcjonować system informacyjny. Jednym z elementów składowych systemu informacyjnego jest system, a właściwie podsystem rachunkowości. Tworzy on podstawy do podejmowania decyzji poprzez przygotowywanie informacji szczególnego rodzaju: mających charakter liczbowy oraz dotyczących działalności i sytuacji majątkowo-finansowej jednostki gospodarującej.

Z pozoru wydawać by się mogło, że im większa jest ilość informacji, jaką dysponuje kierownictwo danego przedsiębiorstwa, tym większa będzie trafność podjętych decyzji. Prowadzenie rachunkowości wymaga jednak ponoszenia kosztów. W związku z tym zasób generowanych informacji powinien być tak określony, by z jednej strony dostępne były wszystkie te informacje, które pozwalają podejmować właściwe decyzje, z drugiej zaś by koszty dostarczanych informacji kształtowały się na racjonalnym poziomie. Zadaniem rachunkowości powinno być więc przygotowanie wyłącznie potrzebnych informacji przy minimalnych nakładach. Jednak ze względu na trudności związane z wyceną informacji, problemem staje się określe-

nie efektywności systemów rachunkowości funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Dlatego za cel niniejszego artykułu przyjęto wskazanie sposobów, dzięki którym tę efektywność można zmierzyć, by następnie odpowiednio zinterpretować jej poziom i w konsekwencji podjąć działania związane z eliminowaniem ewentualnych nieprawidłowości.

2. Bariery dotyczące badania efektywności systemów rachunkowości funkcjonujących w przedsiębiorstwach

Podstawową miarą efektywności gospodarowania jest stosunek wyrażonych wartościowo efektów do przeliczonych na jednostki pieniężne nakładów (por. [Nowak 1998, s. 11]). W przypadku systemu rachunkowości dość precyzyjnie, choć nie bez problemów, można ustalić wielkość nakładów, gdyż każdy podmiot prowadzący rachunkowość ma obowiązek zaewidencjonowania wszelkich poniesionych kosztów. Wiele trudności niosłaby natomiast z sobą wycena efektów, m.in. dlatego, że w sferze rachunkowości mogą mieć one dwojakiego rodzaju charakter. Efektem jest bowiem nie tylko konkretna informacja, ale także skutki ekonomiczne decyzji podjętych na jej podstawie. Efekty powstające w systemie rachunkowości odnoszą się więc częściowo do samej sfery rachunkowości, częściowo zaś dotyczą całokształtu działalności przedsiębiorstwa.

Interesujące rozważania na temat metod określania wartości informacji w literaturze przedmiotu pojawiły się już ponad trzydzieści lat temu. Jedno z podejść stawiało znak równości między wartością informacji a kosztem jej przygotowania, inne skłaniało się ku wycenie informacji na podstawie jej przydatności dla użytkownika [Ilczuk, Jerczyńska 1979, s. 113 i n.]. Opisywano również próby ustalania wartości informacji w oparciu o efekt, jaki uzyskany został dzięki jej wykorzystaniu w procesie decyzyjnym. Niestety jednak każdy z zaprezentowanych sposobów ma na tyle istotne wady, że nie gwarantuje obiektywnej wyceny. Utożsamianie wartości informacji i kosztu jej pozyskania, niezależnie od sprawności wykonywanych działań, w każdym przypadku ukształtowałoby relację efektów do nakładów na poziomie jedności. Zastosowanie drugiego podejścia i określanie wartości na podstawie przydatności informacji spowodowałoby, że wycena uwzględniałaby subiektywne osądy użytkowników. Również próby oceny wartości informacji odnoszące się do efektów, jakie dzięki niej uzyskano, są skazane na niepowodzenie. Możliwa jest przecież sytuacja, że dwa przedsiębiorstwa, dysponując nawet takimi samymi informacjami, osiągną zupełnie inne efekty, chociażby ze względu na zróżnicowane kwalifikacje kadry kierowniczej czy odmienne systemy zarządzania [Kierczyński 1975, s. 115]. Dokładnie te same problemy dotyczące pomiaru wartości informacji pojawiają się we współczesnej literaturze. Podkreśla się w niej głównie trudności związane z zachowaniem obiektywizmu w dokonywanych ocenach [Stefanowicz 2004, s. 93, Olender-Skorek, Wydro 2007, s. 74 i n.].

Opisane problemy nie oznaczają oczywiście, że system rachunkowości nie może być poddany analizie. Owszem, można tego dokonać, stosując pewne specyficzne metody oparte choćby na analizie wskaźnikowej wykorzystującej zmodyfikowane wskaźniki rentowności, analizie przyczynowo-skutkowej oraz porównawczej.

3. Problemy związane z zastosowaniem wskaźników rentowności do badania efektywności systemu informacyjnego rachunkowości

Pomiar efektywności osiąganego przez przedsiębiorstwa niezwykle często opiera się na wskaźnikach rentowności. Rentowność jest stanem finansowym podmiotu gospodarczego wyrażonym wielkością wyniku osiągniętego z prowadzonej działalności [Nowak 2005, s. 165]. Analiza rentowności uwzględnia więc dwie niezwykle istotne wielkości kształtujące wynik: osiągnięte przychody oraz ponoszone koszty.

Wskaźniki rentowności (W_r) są wielkościami stosunkowymi obliczanymi według ogólnego wzoru:

$$W_r = \frac{W_f}{P_o} \cdot 100,$$

gdzie: W_f – wynik finansowy,
 P_o – podstawa odniesienia.

Informują one, jaki procent przyjętej podstawy stanowi osiągnięty wynik lub ile groszy wyniku finansowego generuje jedna złotówka wielkości uznanej za podstawę odniesienia [Nowak 2005, s. 166]. W literaturze prezentowanych jest niezwykle dużo wskaźników opisujących rentowność przedsiębiorstw (por. np. [Sierpińska, Jachna 2004, s. 197 i n.]). Zróżnicowanie to wynika z faktu, że licznik i mianownik formuły dobierane mogą być dość dowolnie. W liczniku przykładowo ująć można wartości wyniku ze sprzedaży, z działalności operacyjnej, gospodarczej, brutto lub netto. Z kolei w mianowniku najczęściej pojawiają się wielkości aktywów, przychodów lub kapitałów [Nowak 2005, s. 166 i n.].

Bezpośrednie wykorzystanie wskaźników rentowności do oceny systemu rachunkowości przedsiębiorstwa nie jest możliwe. Żaden podmiot nie może przecież dokładnie stwierdzić, o czym była mowa w poprzednim podrozdziale, jaka jest wartość efektów osiągniętych w związku z prowadzeniem rachunkowości. Aby więc zastosować wskaźniki rentowności do badania sfery rachunkowości, konieczne jest poddanie ich pewnym modyfikacjom zarówno w zakresie konstrukcji, jak i zasad interpretacji. Wskaźniki rentowności charakteryzujące system rachunkowości ująć można w jedną z dwóch grup:

1) wskaźników ukazujących wpływ kosztów związanych z rachunkowością na ogólny poziom rentowności,

2) wskaźników ukazujących zmiany kosztów prowadzenia rachunkowości (wskaźników zmian kosztochłonności).

4. Wskaźniki ukazujące wpływ kosztów prowadzenia rachunkowości na rentowność

Koszty prowadzenia rachunkowości nie są kategorią jednorodną. Gdyby rozpatrywać je w układzie rodzajowym, to najprawdopodobniej w każdym przedsiębiorstwie wystąpiłyby wszystkie pozycje ujęte w porównawczym wariantach rachunku zysków i strat. Klasyfikację kosztów przetwarzania danych, którą można określić jako uproszczony układ rodzajowy i wprost odnieść do funkcjonowania systemu rachunkowości, przedstawił już przed wieloma laty K. Sowa. Wyróżnił on następujące grupy [Sowa 1968, s. 107]:

- 1) koszty osobowe,
- 2) koszty sprzętowe,
- 3) koszty materiałowe,
- 4) inne koszty przetwarzania (inne koszty prowadzenia rachunkowości).

Równie istotne znaczenie ma kalkulacyjne kryterium klasyfikacji kosztów i wprowadzony przez tego samego autora ich podział na podstawowe i ogólne. Koszty podstawowe to bezpośrednie koszty przygotowywania i dostarczania informacji. Koszty ogólne nie mogą być wprost powiązane z funkcjonowaniem systemu informacyjnego rachunkowości, jednakże pozostają w pośrednim związku z tym systemem [Sowa 1968, s. 107]. Jako przykłady kosztów podstawowych można wskazać płace pracowników działu rachunkowości, amortyzację wykorzystywanego przez ten dział sprzętu oraz wartość zużytych materiałów biurowych. Koszty ogólne dotyczą z kolei utrzymania czystości, ogrzewania pomieszczeń, ochrony mienia itp.

Identyfikacja kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości może przysporzyć wielu trudności. Obligatoryjnie stosowane kryteria klasyfikacji kosztów nie wymagają bowiem ich odrębnego ujmowania w zależności od istnienia lub braku powiązań ze sferą rachunkowości. Pozyskanie odpowiednich danych kosztowych wymaga więc znacznie bardziej szczegółowej ewidencji niż ta, która prowadzona jest na potrzeby sprawozdawcze.

Wskaźniki ukazujące wpływ kosztów prowadzenia rachunkowości na ogólną rentowność przedsiębiorstwa mają niezwykle duże znaczenie poznawcze. Informują one o tym, o ile wyższa byłaby rentowność badanego podmiotu, gdyby koszty funkcjonowania sfery rachunkowości zredukować do zera. Sytuacja taka jest co prawda czysto hipotetyczna, niemniej umożliwia określenie rangi systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie.

Każdy ze wskaźników ukazujących wpływ kosztów prowadzenia rachunkowości na rentowność może być wyrażony w wielkościach bezwzględnych lub względnych. Ogólna formuła wskaźników wpływu bezwzględnego (W_{bwr}) przyjmuje postać:

$$W_{bwr} = \frac{Wf + Kr}{Po} \cdot 100 - \frac{Wf}{Po} \cdot 100, \quad \text{czyli} \quad W_{bwr} = \frac{Kr}{Po} \cdot 100,$$

gdzie: Kr – łączne koszty prowadzenia rachunkowości.

Przedstawiony wskaźnik informuje, o ile punktów procentowych wyższy byłby poziom określonego wskaźnika rentowności, gdyby nie były ponoszone koszty związane z rachunkowością. Wysokie koszty prowadzenia rachunkowości oznaczają niższą efektywność badanego systemu i znajdują odzwierciedlenie w większych wartościach przyjmowanych przez wskaźnik.

Zaprezentowaną formułę stosować można niemalże do każdego wskaźnika rentowności. Szczególnym przypadkiem, wymagającym odmiennego podejścia do rozpatrywanego problemu, jest jedynie sytuacja, gdy w liczniku wskaźnika rentowności znajdzie się wynik netto. Ponieważ uwzględnia on uzależnione od kosztów obowiązkowe obciążenia wielkości wynikowych, przede wszystkim podatek dochodowy, konieczne staje się skorygowanie hipotetycznego wyniku netto. Gdyby bowiem całkowicie wyeliminować koszty prowadzenia rachunkowości, to wzrosłaby kwota płaconych podatków. Licznik wskaźnika rentowności należy więc nie tylko powiększyć o koszty, ale jednocześnie pomniejszyć o podatek dochodowy, który dzięki ich ponoszeniu był niższy. Przyjmując założenie, że wszystkie koszty dotyczące prowadzenia rachunkowości stanowią koszty uzyskania przychodów, formuła określająca bezwzględny ich wpływ na rentowność netto przedstawiałaby się następująco¹:

$$W_{bwr} = \frac{Wn + Kr - Kr \cdot r}{Po} \cdot 100 - \frac{Wn}{Po} \cdot 100, \quad \text{czyli} \quad W_{bwr} = \frac{Kr \cdot (1 - r)}{Po} \cdot 100,$$

gdzie: Wn – wynik netto,

r – stopa podatku dochodowego.

W podobny sposób funkcjonowanie systemu rachunkowości opisuje wskaźnik względnego wpływu związanych z tym kosztów na rentowność (W_{wwr}):

$$W_{wwr} = \frac{Wf + Kr}{Wf} \cdot 100 - 100, \quad \text{czyli} \quad W_{wwr} = \frac{Kr}{Wf} \cdot 100,$$

Zaprezentowany wskaźnik, w odróżnieniu od wskaźnika wpływu bezwzględnego, nie jest różnicą, lecz ilorazem hipotetycznego i rzeczywistego poziomu rentow-

¹ Zaprezentowany w pierwszym z dwóch wzorów sposób obliczania kwoty, o którą zmniejsza się podatek dochodowy, tj. $Kr \cdot r$, może być stosowany tylko w przedsiębiorstwach, które osiągnęły wynik netto większy lub równy zero. W przypadku poniesienia straty korzyść odniesiona na skutek ograniczenia płatności podatkowych ustalana byłaby odmiennie jako $(Wn + Kr) \cdot r$, przy czym wystąpiłaby ona tylko wtedy, gdyby koszty prowadzenia rachunkowości przewyższyły wartość bezwzględną wyniku netto (straty). Obniżenie kwoty podatku dochodowego jest bowiem konsekwencją poniesienia wyłącz- nie takich kosztów, które znajdują pokrycie w uzyskanych przychodach.

ności. Z tego powodu może być on obliczany oraz właściwie interpretowany jedynie w przedsiębiorstwach rentownych. Wskaźnik wpływu względnego informuje, o ile procent wzrosłaby określona kategoria wyniku finansowego, gdyby koszty związane z prowadzeniem rachunkowości spadły do zera. Niska wartość oznacza, że system rachunkowości wywiera niewielki niekorzystny wpływ na rentowność całego przedsiębiorstwa, dzięki czemu może być uznany za efektywny. Wysoki wskaźnik stanowi z kolei przesłankę do wystawienia oceny negatywnej, gdyż koszty związane z rachunkowością w znacznym stopniu obniżają poziom osiąganych wyników. Przedstawiona formuła służy do obliczania względnego wpływu kosztów prowadzenia rachunkowości na rentowność także dla wyniku netto.

5. Wskaźniki ukazujące zmiany kosztów prowadzenia rachunkowości

Do grupy wskaźników rentowności zaliczyć należy również wielkości pozwalające stwierdzić, jakie zmiany dotyczyły kosztów związanych z rachunkowością w danej jednostce gospodarczej. W pierwszej kolejności konieczne jest ustalenie absolutnej zmiany (przyrostu) kosztów prowadzenia rachunkowości (ΔKr):

$$\Delta Kr = Kr_1 - Kr_0,$$

gdzie: Kr_1 – łączne koszty prowadzenia rachunkowości w okresie badanym,
 Kr_0 – łączne koszty prowadzenia rachunkowości w okresie poprzednim.

Obliczoną kwotę przyrostu kosztów można interpretować w dwojaki sposób. Z jednej strony informuje ona, o ile złotych zwiększyły się bądź zmniejszyły koszty związane z rachunkowością w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym. Jest to podejście węższe, odnoszące się wyłącznie do sfery rachunkowości. W szerszym ujęciu zmiana wartości kosztów stanowi bieżący efekt oddziaływania systemu rachunkowości na całokształt działalności prowadzonej przez jednostkę gospodarczą. Przyrost kosztów informuje więc o tym, o ile zmienił się wynik brutto na skutek zmian kosztów prowadzenia rachunkowości.

Kwota przyrostu kosztów może być również poddana dalszym analizom. Przede wszystkim powinna ona zostać skonfrontowana z czynnikami, które w bezpośredni sposób przyczyniły się do zaistniałej zmiany. Można przyjąć, że na wysokość kosztów prowadzenia rachunkowości generalnie wpływają dwa czynniki: zaangażowany majątek oraz zasoby ludzkie. Dlatego jako kolejne z analizowanej grupy wskaźników należałoby zaproponować wskaźniki zmian kosztochłonności majątku i zatrudnienia. Wskaźnik zmian kosztochłonności majątku (W_{zkm}) obliczany byłby w następujący sposób:

$$W_{zkm} = \frac{\Delta Kr}{Mr},$$

gdzie Mr – wartość brutto majątku trwałego wykorzystywanego dla potrzeb prowadzenia rachunkowości.

Wskaźnik ten informuje, o ile złotych zmieniła się, w porównaniu z okresem poprzednim, kwota kosztów prowadzenia rachunkowości przypadająca na jedną złotówkę zaangażowaną w zasoby aktywów trwałych wykorzystywanych przez przedsiębiorstwo. Interpretacja wartości wskaźnika w przeważającej mierze zależy od znaku, jaki ma licznik. Wielkość ujemna oznacza zjawisko korzystne, ponieważ pozostający w dyspozycji jednostki gospodarczej majątek był wykorzystany w bardziej efektywny sposób. Z kolei wartość dodatnia wiąże się ze spadkiem efektywności wykorzystania składników majątkowych.

Drugi z zaproponowanych wskaźników, opisujący zmiany kosztochłonności zatrudnienia (W_{zkz}), opiera się na analogicznej do poprzedniego wskaźnika formule:

$$W_{zkz} = \frac{\Delta Kr}{Zr},$$

gdzie Zr – liczba osób zatrudnionych przy prowadzeniu rachunkowości lub zatrudnienie przeliczone na pełne etaty.

Interpretacja wartości przyjmowanej przez wskaźnik wykazuje daleko idącą zbieżność z interpretacją wskaźnika zmian kosztochłonności majątku. Mówi on więc, o ile w bieżącym okresie sprawozdawczym zwiększyły lub zmniejszyły się koszty przypadające na jednego zatrudnionego (jeden etat) w porównaniu z okresem poprzednim. Wartość ujemna potwierdza pozytywną tendencję dotyczącą kształtowania się poziomu efektywności, dodatnia natomiast świadczy o relatywnym wzroście kosztów.

6. Ocena systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o zaproponowane wskaźniki rentowności – studium przypadku

Badaniem empirycznym objęto przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą w zakresie handlu hurtowego i detalicznego artykułami elektrycznymi. Zebrane dane konieczne do dokonania obliczeń dotyczyły lat 2004-2007. Dane o charakterze syntetycznym pochodziły ze sprawozdań finansowych, natomiast dane dotyczące funkcjonowania systemu rachunkowości pozyskano dzięki analizie ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych oraz dokumentacji kadrowej. Wybrane dane charakteryzujące badany podmiot w analizowanym okresie zaprezentowano w tabeli 1.

Wykorzystując pozyskane informacje, obliczono wybrane wskaźniki rentowności charakteryzujące system rachunkowości w badanej jednostce. Wyniki obliczeń ukazano w tabeli 2.

Poddając analizie wartości obliczonych wskaźników, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na odnotowany w 2007 r. mniejszy od zera przyrost kosztów prowadzenia rachunkowości oraz ujemne wartości wskaźników zmian kosztochłonności zasobów. Zjawiska te pozwalają na pozytywną ocenę funkcjonowania systemu rachunkowości w ostatnim roku objętym analizą. Łączne koszty prowadzenia

Tabela 1. Wybrane dane dotyczące działalności badanego przedsiębiorstwa za lata 2004-2007

Wyszczególnienie	2004	2005	006	2007
Przychody netto ze sprzedaży (w tys. zł)	29 809,2	25 391,5	28 567,6	33 783,6
Wynik z działalności operacyjnej (w tys. zł)	1 314,3	1 038,0	1 392,6	1 138,5
Wynik netto (w tys. zł)	1 056,2	744,2	1 147,9	945,9
Suma bilansowa (stan na 31.12, w tys. zł)	11 476,8	11 560,6	15 859,6	16 018,4
Kapitał własny (stan na 31.12, w tys. zł)	2 241,0	3 435,6	3 599,4	4 784,0
Zobowiązania ogółem (stan na 31.12, w tys. zł)	9 235,8	8 125,0	12 260,2	11 234,4
Liczba zatrudnionych po przeliczeniu na pełne etaty (stan na 31.12)	59,0	59,0	62,0	73,5
Wskaźnik rentowności sprzedaży netto (w %)	3,5	2,9	3,9	2,7
Wskaźnik rentowności kapitału własnego (w %)	57,5	26,2	32,6	22,6
Koszty prowadzenia rachunkowości (w tys. zł)	116,6	117,9	162,2	152,5
Wartość brutto aktywów trwałych związanych z prowadzeniem rachunkowości (w tys. zł)	13,8	14,3	61,3	62,9
Liczba zatrudnionych przy prowadzeniu rachunkowości po przeliczeniu na pełne etaty (stan na 31.12)	2,0	2,0	2,0	2,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji uzyskanych z badanego przedsiębiorstwa (zasady obliczania poszczególnych wskaźników przyjęto za [Sierpińska, Jachna 2004]).

Tabela 2. Wybrane wskaźniki rentowności służące ocenie systemu rachunkowości badanego podmiotu za lata 2004-2007

Wyszczególnienie	2004	2005	2006	2007
Wskaźniki bezwzględnego wpływu kosztów rachunkowości (w p. proc.):				
na rentowność sprzedaży netto	0,3	0,4	0,5	0,4
na rentowność kapitału własnego	4,2	2,8	3,7	2,6
Wskaźniki względnego wpływu kosztów rachunkowości (w %):				
na rentowność mierzoną wynikiem z działalności operacyjnej	8,9	11,4	11,6	13,4
na rentowność mierzoną wynikiem netto	11,0	15,8	14,1	16,1
Przyrost kosztów prowadzenia rachunkowości (w tys. zł)	.	1,3	44,3	-9,7
Wskaźniki zmian kosztocłonności:				
majątku	.	0,1	1,2	-0,2
zatrudnienia (w tys. zł/etat)	.	0,6	22,2	-4,3

Źródło: opracowanie własne.

rachunkowości spadły bowiem o blisko 10 tys. zł, co wynikało ze zmniejszenia o 20 groszy kosztów generowanych przez każdą złotówkę zaangażowaną w majątek wykorzystywany w związku z rachunkowością oraz o 4300 zł kosztów przypadających na jeden etat. W 2007 r., w porównaniu z latami poprzednimi, dosyć

korzystnie kształtowały się również wskaźniki wpływu bezwzględnego: wskaźnik bezwzględnego wpływu kosztów rachunkowości na rentowność kapitału własnego był najniższy w całym analizowanym okresie, także wskaźnik odnoszący się do wartości zrealizowanej sprzedaży uległ zmniejszeniu, choć nie osiągnął swego minimum. W podsumowaniu należy stwierdzić, że koszty prowadzenia rachunkowości w ostatnim analizowanym roku w mniejszym stopniu wpływały na obniżenie wskaźników rentowności.

Pozytywnych tendencji w kształtowaniu się poziomu efektywności sfery rachunkowości w 2007 r. nie potwierdzają jedynie wskaźniki wpływu względnego, gdyż mimo spadku kosztów prowadzenia rachunkowości przyjęły one najwyższe wartości w całym analizowanym okresie. Konieczne jest więc zidentyfikowanie przyczyn zaobserwowanego zjawiska. Powodem takiej sytuacji było z jednej strony zmniejszenie uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo wyników, z drugiej zaś fakt, że spadki w tym roku „zwykłych” wskaźników rentowności mierzonych w oparciu o wynik netto oraz wynik z działalności operacyjnej okazały się większe od spadków wskaźników wpływu bezwzględnego. Na mniej korzystne wartości wskaźników wpłynęły więc w większym stopniu czynniki wykazujące związek z całokształtem działalności podmiotu (spadek wyników oraz wskaźników rentowności sprzedaży netto i kapitału własnego, które były najniższe w całym analizowanym okresie), niż pozytywne zmiany w poziomie kosztów prowadzenia rachunkowości.

Negatywnie z punktu widzenia efektywności należałoby ocenić lata 2005-2006. Koszty sfery rachunkowości w tym okresie stale rosły (szczególnie znacząco w 2006 r.), co znalazło odzwierciedlenie we wzroście większości wskaźników wpływu kosztów prowadzenia rachunkowości na rentowność oraz wszystkich wskaźników ukazujących zmiany kosztów.

7. Zakończenie

Właściwe zarządzanie systemem informacyjnym rachunkowości wymaga, aby podobnie jak inne sfery działalności jednostek gospodarczych, został on poddany wnikliwemu badaniu, następnie analizie i wreszcie ocenie, która powinna stanowić podstawę do podjęcia ewentualnych działań korygujących. Niestety współczesna literatura przedmiotu nie porusza zagadnienia efektywności prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach. Bieżące publikacje koncentrują się bowiem przede wszystkim na efektywności rozpatrywanej w skali całej jednostki gospodarczej.

Pomocne w diagnozowaniu problemów związanych z prowadzeniem rachunkowości w przedsiębiorstwach mogą być zaprezentowane w niniejszym opracowaniu specyficzne wskaźniki rentowności. Nie dadzą one co prawda całościowego obrazu funkcjonowania sfery rachunkowości, ale mogą być wykorzystane do rozpoznania związków zachodzących między rachunkowością a całokształtem działalności prowadzonej przez określony podmiot. Dzięki temu kadra kierownicza zyskuje możliwość objęcia sferą racjonalnego zarządzania także systemu rachunkowości, aby

funkcjonował on lepiej i, co równie ważne, taniej, pozwalając na maksymalizację korzyści uzyskiwanych przez jednostki gospodarcze.

Literatura

- Ilczuk J., Jerczyńska M., *Efektywność systemów informatycznych zarządzania*, PWE, Warszawa 1979.
- Kierczyński A., *Efektywność komputeryzacji*, PWE, Warszawa 1975.
- Nowak E., *Analiza sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa 2005.
- Nowak E., *Przedsięwzięcia gospodarcze a efektywność gospodarowania*, [w:] Nowak E. (red.), *Ocena efektywności przedsięwzięć gospodarczych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1998.
- Olender-Skorek M., Wydro K.B., *Wartość informacji*, „Telekomunikacja i Techniki Informacyjne” 2007, nr 1-2.
- Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Sowa K., *Efektywność przetwarzania danych gospodarczych*, PWE, Warszawa 1968.
- Stefanowicz B., *Informacja*, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2004.

THE EFFICIENCY MEASUREMENT OF THE ENTERPRISE'S ACCOUNTING SYSTEM BASED ON THE PROFITABILITY INDICATORS

Summary: The article presents specific profitability indicators which can be used to the analysis and the evaluation of the efficiency of keeping accounting in enterprises. Discussed indicators reveal relations between the accounting and the whole activity of the company. Thanks to them managers can rationally manage also the sphere of the accounting system. Thereby this system can function better and cheaper which enables to maximize profits from the pursued business activity.