

Maria Sierpińska, Piotr Litwa

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

RAPORTY WEWNĘTRZNE JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI ANALITYCZNEJ

1. Wstęp

Stale zmieniające się otoczenie, presja na obniżkę kosztów oraz skracające się cykle życia produktów powodują, że przedsiębiorstwa potrzebują coraz więcej danych dotyczących ich przyszłego rozwoju. Tradycyjna sprawozdawczość odnosi się do przeszłości, co powoduje, że nie odpowiada ona współczesnym wymaganiom. Informacji dotyczących przyszłości dostarcza controlling, którego nieodłącznym elementem są sprawozdania wewnętrzne nazywane w praktyce raportami lub meldunkami. W literaturze ekonomicznej terminów sprawozdawczość operatywna lub sprawozdawczość wewnętrzna używa się do określenia sprawozdań krótszych niż rok obrotowy.

Sprawozdania wewnętrzne są przeznaczone tylko dla członków przedsiębiorstwa, dla kierownictwa wszystkich szczebli zarządzania, nie otrzymują jej natomiast odbiorcy zewnętrzni. Orientacja tej sprawozdawczości na klienta wewnętrznego nie oznacza, że sprawozdawczość ma dotyczyć tylko i wyłącznie informacji, na które jest zgłaszane zapotrzebowanie. Kadra zarządzająca, prowadząc na bieżąco działalność operacyjną, siłą rzeczy wymaga informacji operacyjnych, szczegółowych, wyrażonych w kategoriach finansowych i rzeczowych. Sprawozdawczość ta powinna dostarczać także informacji przekrojowych, prezentujących działalność operacyjną w kontekście decyzji strategicznych, które ponadto będą ukazywać zależności i trendy występujące między zjawiskami ekonomicznymi. Informacje te wspierają prace kierownictwa w zakresie planowania i kontroli stopnia realizacji budżetów zawierających zadania poszczególnych jednostek wewnętrznych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie rodzajów i zawartości raportów wewnętrznych jako źródła informacji do sporządzania analiz krótkookresowych słu-

zących do podejmowania bieżących decyzji dotyczących wszystkich obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa.

2. Rodzaje raportów

Raporty controllingowe muszą być we właściwy sposób sporządzone i przekazywane wszystkim zainteresowanym kierownikom centrów odpowiedzialności. W celu ich maksymalnego wykorzystania przez te centra oraz przez zarząd informacje w nich zawarte powinny być dostosowane do potrzeb i poziomu odbiorców. Muszą być rzetelne i na tyle szczegółowe, aby nie utrudniały podejmowania decyzji. Zatem w raportach muszą być uwzględnione informacje najbardziej istotne. Dzięki pomijaniu zbędnych szczegółów i zmniejszaniu w ten sposób zakresu informacji, pisze K. Sawicki, ułatwia się nie tylko jej sporządzenie, ale uzyskuje się większą przejrzystość i zrozumiałość [Sawicki 2000, s. 195].

Przekazywane sprawozdania powinny być dostosowane do potrzeb adresata. Informacje przekazywane kierownikom centrów odpowiedzialności muszą być odpowiednio wyselekcjonowane. Selektywność informacji zawartych w raportach nie jest równoznaczna z rezygnacją z posiadania przez przedsiębiorstwo kompleksowej informacji ekonomicznej. Szereg raportów składa się na całościowe ich ujęcie. Raporty są wyraźnie adresowane do konkretnych kierowników, więc i informacje w nich zawarte muszą być konkretne. Oznacza to, że kierownicy powinni otrzymywać informacje o kształtowaniu się takich wielkości ekonomicznych i wskaźnikach, które mogą kontrolować i za których poziom są odpowiedzialni.

Zakres potrzebnych informacji powinien być więc z ich odbiorcą uzgodniony. Kierownicy mają czasem skłonność do żądania szerszego zakresu informacji niż możliwości systemu i ich dostarczenia. W wielu przedsiębiorstwach istnieją ograniczone możliwości dostarczenia w krótkich okresach szerszej gamy informacji ze względów techniczno-ekonomicznych. Wówczas zakres informacji w raportach musi być wynegocjowany z kierownikiem na zasadach kompromisu wynikającego z jednej strony z kosztów zbierania, przetwarzania i emisji danych, z drugiej zaś z korzyści z ich posiadania.

Stopień szczegółowości raportów powinien być określony przy tworzeniu systemu. Oprócz gromadzenia wszystkich danych niezbędnych do sporządzania sprawozdań finansowych i zeznań podatkowych powinno się zapewnić otrzymanie zestawu informacji tworzącego podstawy podejmowania decyzji operacyjnych. W procesie podejmowania tych decyzji bardzo ważne jest bowiem szybkie otrzymywanie informacji wewnętrznej. Osiągnięcie tego celu wymaga sprawnej organizacji i poprawy funkcjonowania systemu rachunkowości, wykonującego funkcje nie tylko obliczeniowo-ewidencyjne, lecz także informacyjne, kontrolne i częściowo analityczne.

Przekazywane informacje muszą odzwierciedlać aktualną sytuację przedsiębiorstwa, powinno się ograniczać dopływ danych historycznych, dotyczących prze-

szych okresów, główny nacisk musi być położony na prezentację bieżącej sytuacji i przewidywanie przyszłości.

Sprawozdania muszą być sporządzane i składane terminowo. Terminowość dostarczania raportów jest jednym z najistotniejszych warunków racjonalnego wykorzystania zawartych w nich informacji. Niektóre informacje muszą być przekazywane menedżerom codziennie, inne co tydzień czy co miesiąc. Wszystkie firmy są zainteresowane codziennie przepływem środków pieniężnych, wpływami i wydatkami, stanem środków pieniężnych, aby minimalizować koszty uzupełniania niedoborów bądź koszty utraconych możliwości w przypadku posiadania nadwyżek gotówki. Tygodniowe raporty dotyczą przychodów, kosztów i uzyskanych wyników. Część informacji ze względu na specyfikę księgowości może być uzyskiwana dopiero po miesiącu. Czas wyznaczony na ich dostarczenie powinien być dostosowany do potrzeb menedżerów. Muszą oni otrzymać raporty w takim czasie, w którym są najbardziej potrzebne i mogą być efektywnie wykorzystane w procesie podejmowania decyzji.

Informacje zawarte w raportach muszą być porównywalne. Oznacza to, że rozumienie i zakres poszczególnych kategorii ekonomicznych oraz ustalonych na ich podstawie relacji musi być identyczny w budżetach i raportach z ich wykonania, co ułatwia ocenę stopnia realizacji zadań, jest podstawą poprawnego wnioskowania i formułowania zadań dla przyszłych okresów.

Występujące w praktyce przedsiębiorstw sprawozdania można usystematyzować według różnorodnych kryteriów: szczebla zarządzania, którego dotyczą, obszaru działalności, częstotliwości i szczegółowości raportów oraz funkcji, jakie one pełnią.

Najbardziej ogólny podział raportów dokonywany jest z uwzględnieniem szczebla zarządzania. Według tego kryterium wyodrębnia się **raporty strategiczne i operacyjne**. Raporty strategiczne są sporządzane w dużych przedsiębiorstwach funkcjonujących w formie holdingów, koncernów, korporacji itp. Prezentują one informacje dotyczące realizacji strategii i rozwoju tych podmiotów i odnoszą się do długich okresów. Przedmiotem raportów operacyjnych są dane obrazujące stopień wykonania planów i budżetów bieżących oraz występujące odchylenia. Analiza odchyleń zawiera nie tylko informacje o samym fakcie i poziomie odchylenia, ale także o czasie jego trwania, utrzymującej się tendencji, przyczynach oraz możliwościach likwidacji nieprawidłowości bądź umocnienia tendencji pozytywnych zjawisk. Ustala się również skutki alternatywnych rozwiązań będących reakcją na powstałe odchylenia. Zakres raportów operacyjnych jest zawsze dostosowany do potrzeb informacyjnych kadry menedżerskiej.

Ze względu na zastosowanie informacji w procesie planowania i kontroli, istnieją trzy znaczące formy sprawozdań [Horvath 1990, s. 561]:

- sprawozdania standardowe lub planowane,
- sprawozdania inicjujące lub sprawozdania o odchyleniach,
- sprawozdania na żądania indywidualne lub sprawozdania na zapotrzebowania (*ad hoc*).

Sprawozdania standardowe lub planowane mogą dotyczyć wykonania planów (strategicznych, operacyjnych, budżetów), odchyień od planów (raporty miesięczne i kwartalne) lub opisywać stan firmy. Sprawozdania standardowe zaspokajają stałe zapotrzebowanie kierownictwa centrów odpowiedzialności na informacje i z reguły są podstawą podejmowania działań korygujących.

Sprawozdania inicjujące lub sprawozdania o odchyleniu kierują uwagę na problemy, które szczególnie wymagają indywidualnych decyzji. Podstawą sporządzenia tego typu sprawozdania jest z reguły przekroczenie określonych dla danego zjawiska granic tolerancji odchyień. Zatem jeśli nie zaistniały odchylenia wartości rzeczywistych od założonych w budżecie, sprawozdania się nie sporządza. Sprawozdania tego rodzaju są zatem formalnym wyrazem zarządzania przez wyjątki.

Sprawozdania na żądanie indywidualne lub sprawozdania na zapotrzebowanie są sporządzane tylko w określonych przypadkach i służą analizie uzupełniającej problemów, które np. są wykazywane w sprawozdaniach odchyień. W większości są to raporty, które nie są związane z rytmem sporządzania i analizowania, lecz wyłącznie z występowaniem chwilowego zapotrzebowania na informację.

Stopień trudności przy sporządzaniu różnych, wyżej wymienionych rodzajów sprawozdań jest zróżnicowany. Relatywnie proste do sporządzenia są sprawozdania standardowe i sprawozdania o odchyleniach, gdyż zawarte w raportach zagadnienia są z reguły dobrze ustrukturyzowane i ściśle określone. Natomiast trudne do sporządzenia są z reguły sprawozdania *ad hoc*, ponieważ często dotyczą problemów źle ustrukturyzowanych, a zakres danych nie jest wyznaczony wcale lub jest określony tylko częściowo.

Biorąc pod uwagę czasokres sporządzania, można wymienić raporty: dzienne, tygodniowe, miesięczne, kwartalne, półroczne, roczne.

Zakres przedmiotowy tych raportów będzie mocno zróżnicowany i zależny od odbiorców informacji. Ich treścią są dane o przychodach ze sprzedaży, o produkcji i jej strukturze, kosztach, wpływach i wydatkach pieniężnych, realizowanych inwestycjach rzeczowych i finansowych, wyniku finansowym itp. W małych przedsiębiorstwach okres raportowania jest dłuższy niż w dużych. Zazwyczaj sporządza się raporty miesięczne, kwartalne i roczne. W dużych firmach stosownie do potrzeb i indywidualnych życzeń menedżerów sporządza się raporty dzienne. W wielu firmach miesięczne terminy są najbardziej racjonalne dla sprawozdań z bieżącej działalności oraz terminy półroczne i roczne dla raportów bardziej kompleksowych.

Zaprezentowany podział raportów nie wyczerpuje kryteriów klasyfikacyjnych, według których mogą one być systematyzowane. W literaturze wykorzystuje się również takie kryteria, jak:

- podmioty odbierające raporty (centrala koncernu, spółki, ośrodki odpowiedzialności funkcjonujące wewnątrz spółek),
- nośniki raportów (papier, wersja elektroniczna),
- sposób prezentacji raportów (tabele, wykresy, teksty itp.).

Różne raporty są sporządzane równocześnie bądź w różnych okresach. Zawsze muszą one zawierać informacje i analizy istotne dla potrzeb sterowania wynikami finansowymi przedsiębiorstw.

3. Zakres raportów wewnętrznych

Raporty wewnętrzne są kierowane do naczelnego kierownictwa firmy oraz kadry średniego szczebla reprezentującej centra odpowiedzialności. Ośrodek odpowiedzialności otrzymujący raport wykorzystuje go do sprawowania swoich funkcji kierowniczych, monitorowania we właściwym zakresie działań ośrodków podległych oraz sporządzania sprawozdania z realizacji swoich zadań. Zadania te są wyrażone w budżetach i wybranymi miernikami, które zazwyczaj są inne niż mierniki szczebla niższego. Stąd sprawozdania zbiorcze nie mogą być prostą agregacją tych wielkości, lecz muszą być przetransformowane stosownie do potrzeb. Oprócz dostarczonych im raportów menedżerowie szczebla wyższego sporządzają czasami szczegółową analizę wybranych pozycji raportu, które wymagają bliższego wyjaśnienia. Przekazywane im sprawozdania powinny koncentrować się na stopniu wykonania zadań tych ośrodków.

Raporty wewnętrzne powinny odpowiadać następującym kryteriom:

- przygotowanie dla każdego szczebla kierowania tylko takich informacji, które będą dla niego interesujące i użyteczne przy podejmowaniu decyzji;
- porównanie wartości rzeczywistych z planowanymi i opracowanie analizy odchyień w krótkim czasie po zakończeniu badanego okresu; odchylenia są zwykle obliczane w ciągu 7-10 dni po zamknięciu okresu obliczeniowego (po zamknięciu miesiąca). Im szybciej będą dostarczone informacje o tym, co się działo w zeszłym miesiącu w centrum odpowiedzialności, tym szybsza będzie reakcja na ewentualne nieprawidłowości i większa możliwość podjęcia jakichkolwiek działań naprawczych;
- analizy stanu rzeczywistego powinny mieć taką samą budowę jak plany;
- sygnalizowanie niebezpiecznych odchyień. Granice tolerancji odchyień podlegające kontroli muszą być ustalone już w fazie planowania. Wyznaczają one zakres swobody kierownika danego centrum odpowiedzialności i ułatwiają mu podejmowanie decyzji;
- omawianie analiz odchyień z osobami odpowiedzialnymi, najlepiej jeszcze przed ich przedstawieniem kierownictwu (wraz z odpowiednimi komentarzami osób odpowiedzialnych);
- opracowanie wniosków na przyszłość, szczególnie dotyczących „wąskich gardeł” i sposobu ich pokonywania;
- przejrzystość prezentacji wyników analizy, która ułatwia przyswajanie faktów i wspiera procesy decyzyjne w danym centrum.

Raporty controllera pokazują, w jakim stopniu wydzielone ośrodki odpowiedzialności zrealizowały powierzone im zadania. Dlatego zawierają one przede

wszystkim odchylenia będące wynikiem porównania wartości planowanych z rzeczywistymi oraz przyczyny zaistniałych odchyień. Są one podstawą podejmowania przedsięwzięć korygujących. Analiza przyczyn odchyień musi być dokonana we współpracy z osobami odpowiedzialnymi za realizację budżetów. Pozwoli to dokonać selekcji przyczyn odchyień na zależne od pracy menedżera danego centrum i od niego niezależne, a będące wynikiem decyzji menedżera wyższego szczebla i wynikające ze zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Zawartość informacyjna raportów w miarę przekazywania ich do wyższych szczebli zarządzania będzie miała wyższy stopień agregacji. Kadra kierownicza na niższych szczeblach zarządzania potrzebuje innych informacji niż szczebel centralny, dlatego informacje w raportach dla niższych szczebli zarządzania są dość szczegółowe.

Sprawozdanie controllera musi zawierać wnioski na przyszłość dotyczące sposobu pokonywania trudności, eliminowania nieprawidłowości i wzmacniania wszystkich tych czynników, które przyczyniają się do osiągania celów ośrodka. W raportach tych można również zawrzeć ocenę wpływu wyników ośrodków odpowiedzialności na efekty ekonomiczne osiągnięte w skali całej firmy. W działaniach tych zaangażowani są kierownicy wyższych szczebli zarządzania. Analiza uzyskanych wyników staje się podstawą motywacyjnego systemu premiowania pracowników i kadry menedżerskiej.

Przy sporządzaniu sprawozdań należy zachować właściwy system hierarchii przekazywania informacji o stopniu realizacji wyznaczonych zadań, poziomie odchyień oraz przyczynach ich powstawania. Do planowania, kontroli i kierowania procesami produkcyjnymi będą w większym stopniu wykorzystane parametry pozafinansowe.

Na poszczególnych szczeblach zarządzania są potrzebne różne informacje, stąd mierniki stopnia realizacji zadań muszą być dostosowane do potrzeb tych szczebli zarządzania. Mierniki powinny być nastawione na mierzenie wewnętrznych zmian, a tym samym powinny być obojętne na zmiany zewnętrzne. System miar przyjęty w raportach musi uwzględniać sprzężenia zwrotne, gdyż ważna jest jakość informacji dostarczanych przez każdy z mierników z punktu widzenia sterowania organizacją oraz na potrzeby planowania. Musi być zachowana równowaga między miarami finansowymi i niefinansowymi. Na niższych szczeblach lepsze są miary niefinansowe. Posługiwanie się miarami finansowymi nie daje podstaw do podjęcia właściwych działań. Miary finansowe są za bardzo abstrakcyjne dla menedżera operacyjnego, który ma do czynienia z fizycznymi wielkościami, takimi jak roboczogodziny czy maszynogodziny, opóźnienie wykonania zleceń, liczba braków, dotrzymanie harmonogramu produkcji. Przetworzenie tych wielkości przez system księgowości w koszty i przekazanie raportu z powrotem na produkcję następuje zwykle w momencie, gdy wyprodukowano wiele kolejnych produktów i raport staje się zupełnie nieprzydatny do podjęcia jakichkolwiek decyzji. Praktyka wykazuje, że obliczone koszty dotyczą produkcji zwykle z poprzedniego okresu, nie

może więc być mowy o sterowaniu w czasie rzeczywistym. Do podjęcia właściwych decyzji potrzebne byłyby informacje dotyczące bieżącej produkcji. Miary działalności operacyjnej na najniższych szczeblach zarządzania operacyjnego powinny być tak dobrane, by wynik pomiaru był dostępny prawie natychmiast.

Jednak podstawą raportów ze szczebla centrum kosztów są informacje dotyczące wykonania budżetów kosztów. Powinny one zawierać tylko dane o kosztach, którymi menedżer steruje, czyli tzw. kosztach sterowalnych, nie powinny zawierać kosztów przeniesionych. Ogólnie przyjmuje się, że mierniki centrów odpowiedzialności nie powinny zawierać kosztów lub przychodów, na które menedżer nie ma wpływu, nie steruje nimi. Jednak w USA 70-80% firm stosowało alokację kosztów nieprodukcyjnych do wydziałów produkcyjnych. Postępowanie takie najczęściej było tłumaczone tym, że menedżerowie szczebla operacyjnego powinni wiedzieć o istnieniu takich kosztów i o konieczności generowania takiego przychodu, który pokryłby wszystkie koszty i zapewnił godziwy zwrot z inwestycji. Innym powodem podawania kosztu całkowitego było uwrażliwienie na konieczność większej sprzedaży i stworzenie konfliktu między menedżerami wyższego i niższego szczebla mającego sprowokować obniżkę kosztów. W niektórych branżach koszty ogólne i koszty administracyjne przydzielone do kosztu produktu mogą nawet kilkakrotnie przewyższać koszt wytworzenia [Dhavale 1996, s. 245].

Raporty dotyczące tylko dotrzymania budżetu kosztów i opieranie na nich miar mogą być sprzeczne z celami strategicznymi. Jeżeli na najniższym szczeblu zarządzania wynagrodzenie i awans menedżera zależą od dotrzymania budżetu kosztów, to naturalną rzeczą będzie koncentrowanie się menedżera na budżecie, a nie np. na podnoszeniu jakości wyrobów założonym w strategii przedsiębiorstwa. Jeśli więc zarząd chce, by kierownik centrum kosztów był zainteresowany poprawą jakości, musi być wprowadzony do oceny tego centrum miernik związany z jakością i jego poziom musi być raportowany. Mierniki dla centrów kosztów powinny być tak dobrane, aby zapewnić sprawdzenie stopnia wykorzystania poszczególnych czynników i pozwolić na zachowanie między nimi właściwej równowagi. Błędne jest przyjmowanie tylko jednego miernika lub tylko jednego aspektu procesu produkcyjnego. Pracownicy będą koncentrować się na tym aspekcie działalności, który został przyjęty do pomiaru rezultatów działalności. Może to prowadzić do suboptymalizacji zachowań pracowników, kosztem realizacji zadań całej organizacji. Nie może to być koncentracja tylko na jakości, skróceniu cyklu produkcyjnego czy redukcji produkcji w toku, gdyż np. poprawa jakości może doprowadzić do wydłużenia cyklu produkcyjnego, wzrostu kosztów i presji na wzrost cen, czego nie zaakceptuje odbiorca.

Oprócz informacji na temat kształtowania się kosztów duże znaczenie w procesie kierowania produkcją czy realizacją usług mają **informacje dotyczące procesów rzeczowych**. Zagregowane dane w ujęciu wartościowym są zastępowane przez parametry techniczno-ekonomiczne. Informacje dla kierownika produkcji nie mogą być ograniczone tylko do wskaźników ekonomicznych. Znacznie bardziej są mu

potrzebne bieżące dane o przebiegu procesu, o jakości produkcji. Jeśli proces przebiega prawidłowo, to i produkt cechuje się z reguły odpowiednią jakością, a koszty rzeczywiste odpowiadają kosztom planowanym. W wielu krajach przywiązuje się dużą wagę do przebiegu procesów produkcyjnych, gdyż tkwią w nich duże możliwości obniżki kosztów. Racjonalizacja przebiegu tych procesów prowadzi do obniżki zapasów produkcji w toku, wzrostu produktywności pracy, dotrzymania norm zużycia surowców, materiałów i energii oraz ograniczenia poziomu kapitałów zaangażowanych w procesach. Prawidłowy przebieg procesów jest podstawą zmniejszenia braków i nie tylko ogranicza koszty z nimi związane, lecz przede wszystkim powoduje zadowolenie klientów i stabilizuje wzrost sprzedaży, a często nawet do niego prowadzi. Racjonalizacja procesów wymaga zwiększenia dyscypliny i odpowiedzialności nie tylko kierowników, lecz także pracowników. Podstawą zwiększenia zakresu odpowiedzialności jest monitorowanie przebiegu procesów i przekazywanie raportów do osób, które ten zwiększony zakres obowiązków na siebie przyjęły.

Dla majstrów w produkcji bardziej praktyczne będą przykładowo informacje dotyczące godzin i ilości produkcji, długości serii produkcyjnych i dotrzymania założonych struktur asortymentowych niż sprawozdania kosztowe donoszące o odchyleniach kosztów rzeczywistych od planowanych. Mistrzowie mają w swoich kompetencjach sterowanie realizacją zadań rzeczowych i zagregowane dane o kosztach nie będą im służyły do podejmowania decyzji. Aby mogli lepiej panować nad procesem produkcji, rozwój systemów sprawozdawczości wewnętrznej musi polegać na przejściu od informacji o kosztach do uproszczonych wskaźników ilościowych. Proste wskaźniki produkcyjne są dla pracowników o wiele łatwiejsze do zrozumienia niż skomplikowane informacje o kosztach. Według H. Vollmutha dane dotyczące sztuk, ilości odpadów, godzin postojowych maszyn albo czasów jednostkowych to dla pracowników w produkcji bardziej zrozumiałe informacje o charakterze operacyjnym niż mało przejrzyste parametry kosztowe. Wiele sprawozdań dotyczących kosztów jest dla pracowników niezrozumiałych, a w dodatku pewne koszty nie są ustalone odpowiednio do przyczyn, jakie je powodują [Vollmuth 1996, s. 87].

Raporty o wykonaniu zadań w centrach kosztów przesyłane są przez controlle-
ra do centrów zysku, jeśli wchodzi w skład ich wewnętrznych struktur. Raporty z wykonania zadań w centrach kosztów procesów pomocniczych są kierowane na szczebel dyrektora, któremu podlegają.

Raporty z wykonania zadań w centrum zysku dotyczą wykonania budżetów marż pokrycia oraz dotrzymania mierników przyjętych do oceny tych centrów. Jeśli centrum zysku stanowi spółka zależna od spółki dominującej, to mierniki oceny mają szersze pole percepcji (obserwacji) niż wtedy, gdy jest to komórka organizacyjna wewnątrz podmiotu. Mierniki raportowane ze szczebla centrum zysku muszą ujmować całościowo działalność operacyjną wielu różnych komórek stanowiących w strukturze controllingowej centra kosztów. Są one zróżnicowane, np. inne będą dla działów produkcji (linii produkcyjnej czy elastycznego systemu

produkcyjnego), inne dla działu obsługi klienta czy działu serwisu gwarancyjnego. Aby można było łącznie ocenić działalność tych różnych działów, potrzebny jest wspólny miernik wyrażony wartościowo i dlatego podstawowe mierniki centrum zysku mają charakter finansowy. Oprócz mierników finansowych mogą być wykorzystywane mierniki niefinansowe¹.

W strukturze przedsiębiorstwa opartej na ośrodkach odpowiedzialności mogą występować oprócz centrów zysku pośrednie ogniwa, tzw. quasi-centra inwestycji, mające nadzór głównie nad realizacją inwestycji odtworzeniowo-modernizacyjnych. Raporty z tego poziomu struktury zawierają informacje o stopniu wykonania zadań inwestycyjnych istotne dla centrali, która w zbiorczym zestawieniu przedstawia stopień realizacji zadań inwestycyjnych organom nadzoru.

Sprawozdawczość wewnętrzna jest nieobligatoryjna i może być kształtowana w różny sposób, dla różnych celów i różnych okresów. Elementami różnicującymi sprawozdania wewnętrzne są także wielkość i charakter jednostek gospodarczych, struktura controllingowa tych jednostek, system budżetowania oraz stopień zdecentralizowania zarządzania.

4. Raporty a sprawozdawczość wewnętrzna

Zarówno raporty wewnętrzne, jak i sprawozdawczość finansowa mają dostarczać informacji o przedsiębiorstwie. Różnice między tymi sprawozdaniami powstają już podczas określania odbiorców powstałych dokumentów. Odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych różnią rodzaje i cele podejmowanych przez nich decyzji oraz zakres i szczegółowość potrzebnych do tego informacji.

Sprawozdania finansowe przekazywane na zewnątrz w formie wypełnionych formularzy sprawozdawczych są złożonym zestawieniem liczbowego materiału informacyjnego, z którego korzysta otoczenie przedsiębiorstwa. Sprawozdawczość zewnętrzna jest uregulowana ustawowo (ustawa o rachunkowości) lub określona międzynarodowymi standardami (amerykańskie GAAP oraz Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)). Celem standaryzowania sprawozdawczości zewnętrznej jest zapewnienie porównywalności danych [*Międzynarodowe Standardy...* 2005]:

- z poprzednimi okresami,
- z innymi spółkami przygotowującymi sprawozdanie według tego samego standardu.

Raporty wewnętrzne oraz sprawozdania finansowe powstają w różnych komórkach przedsiębiorstwa i wykorzystują odmienne źródła informacji. Sprawozdawczość finansowa opiera się na systemie rachunkowości finansowej, która odwzorowuje sytuację majątkowo-kapitałową i wynik finansowy przedsiębiorstwa. Na podstawie tak ogólnych informacji nie jest możliwe bieżące sterowanie działalnością operacyjną przedsiębiorstwa, jednak można je wykorzystać do podejmowania decyzji

¹ Mierniki te zostały wyczerpująco omówione w pracy [Sierpińska, Niedbała 2004].

strategicznych. Celem przygotowywania sprawozdań finansowych jest dostarczenie odbiorcom zewnętrznym informacji na temat sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, osiągniętych wyników, realizowanych przepływów środków pieniężnych. Sprawozdanie stanowi także podstawę oceny efektów działalności zarządu przedsiębiorstwa.

W raportowaniu wykorzystuje się głównie system sprawozdawczości controlingowej. Na podstawie informacji płynących z tego systemu możliwe jest bieżące monitorowanie stopnia realizacji zadań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz podejmowanie decyzji operacyjnych. Raportowanie, jako proces zorientowany na przyszłość, opiera się na informacji prognostycznej odnoszącej się do założonych celów cząstkowych.

Podstawowe różnice między raportami wewnętrznymi a sprawozdaniami finansowymi zawiera tab. 1.

Tabela 1. Różnice między raportem a sprawozdaniem finansowym

Kryterium różnicowania	Raport	Sprawozdanie finansowe
Charakter zawartych informacji	informacje szczegółowe w ujęciu ilościowym i wartościowym, informacje zagregowane	informacje syntetyczne, zagregowane w ujęciu wartościowym
Forma prezentacji	prezentacja liczbowa, graficzna, słowna	prezentacja liczbowa
Zakres informacji	stopień realizacji zadań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz przedsiębiorstwa	stan majątku i źródeł jego finansowania, wynik finansowy, przepływy pieniężne
Podstawy sporządzania	procedury wewnętrzne	przepisy prawne
Czasokres	dzień, tydzień, miesiąc, kwartał, półrocze, rok	półrocze, rok
Komórka sporządzająca	ośrodek odpowiedzialności, dział controllingu	dział finansowo-księgowy
Układ dokumentu	spójny z budżetami, ustalony przez odbiorców	ustalony przepisami prawnymi
Forma kontroli treści dokumentu	nie przeprowadzana	wykonywana przez biegłego rewidenta
Przeznaczenie	podstawa podejmowania bieżących decyzji operacyjnych, podstawa budżetowania	podejmowanie decyzji strategicznych i operacyjnych dotyczących inwestycji, źródeł finansowania i innych odnoszących się do całej organizacji

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnio obserwuje się tendencję do coraz szerszego normalizowania sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych i instytucji oraz unifikacji przepisów prawa bilansowego w skali międzynarodowej. „Wynika to z rozwoju rynku kapitałowego, przepływu kapitałów zarówno w gospodarce danego kraju, jak i w skali europejskiej oraz światowej, koncentracji kapitału oraz międzynarodowych transferów zysków, jak również powstawania ponadnarodowych korporacji gospo-

darczych i złożonych struktur gospodarczych (grup kapitałowych)” [Paczuła 1998, s. 78]. Należy podkreślić, że międzynarodowy przepływ kapitałów i transfer zysków do central spółek matek narzucił konieczność nie tylko pełnej wiarygodności danych rachunkowości i sprawozdań finansowych, ale także porównywalności danych tworzonych przez rachunkowość w czasie i przestrzeni oraz jednolitej interpretacji i prezentacji informacji finansowych zawartych w sprawozdaniach finansowych różnych podmiotów gospodarczych w poszczególnych krajach. W państwach, które chcą pozyskać na rozwój obcy kapitał, dane rachunkowości i sprawozdania finansowe muszą być zrozumiałe i jasne zarówno dla krajowego, jak i obcego inwestora oraz wszystkich pozostałych użytkowników sprawozdawczości finansowej.

Informacje generowane przez sprawozdawczość finansową podmiotu gospodarczego umożliwiają praktycznie każdemu z użytkowników [Gmytrasiewicz i in. 1999, s. 446]:

- 1) określenie rzeczywistego stanu analizowanych problemów gospodarczych,
- 2) dokonanie analiz porównawczych wewnątrz- i międzyzakładowych,
- 3) podjęcie próby znalezienia przyczyn wystąpienia korzystnej bądź niekorzystnej realizacji założonych zadań gospodarczych,
- 4) podjęcie odpowiednich kroków zaradczych – na miarę możliwości – mających na celu zapobieganie w przyszłości zdarzeniom negatywnym oraz ugruntowanie zjawisk pożądanых.

Zadaniem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, zmianach tej sytuacji w czasie oraz wynikach z działalności jednostki, które będą użyteczne dla dużego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Sprawozdanie finansowe ilustruje także, w jaki sposób kierownictwo jednostki zarządza tą jednostką oraz ochrania i pomnaża jej majątek [Olchowicz 2004, s. 286].

Raporty poszczególnych ośrodków odpowiedzialności obrazują stopień wykonania powierzonych im zadań. Wpływa on na wynik całego przedsiębiorstwa. W raportach wewnętrznych można więc szukać przyczyn kształtowania się wyniku finansowego na określonym poziomie.

5. Zakończenie

W podsumowaniu trzeba podkreślić, że sprawozdania finansowe są podstawowym źródłem informacji wykorzystywanych przez otoczenie i osoby zarządzające spółką. Jednak mimo doniosłej roli, jaką odgrywa sprawozdawczość finansowa w zarządzaniu działalnością gospodarczą, nie można nie docenić znaczenia informacji pochodzących z raportów wewnętrznych. W praktyce zakres i struktura raportów mogą być systematycznie doskonałe, gdyż są to rozwiązania wewnętrzne. Potrzeba doskonalenia raportów wynika ze znacznej zmienności otoczenia i powstawania w związku z tym potrzeb informacyjnych zgłaszanych przez kierownictwo wyższych szczebli w przedsiębiorstwie. Ponadto powstawanie przedsiębiorstw

wielonarodowych powoduje, że w oddziałach przedsiębiorstw położonych w różnych krajach muszą być sporządzane sprawozdania wewnętrzne w różnych systemach. Różnice w regulacjach prawnych w poszczególnych krajach wymagają innego rozwiązania sprawozdawczości w ramach tego samego przedsiębiorstwa wielonarodowego. W raportowaniu wewnętrznym przedsiębiorstwa dążą do ujednoczenia sprawozdawczości do celów konsolidacji danych, biorąc równocześnie pod uwagę to, że specyfika każdego z przedsiębiorstw wymaga dostarczania innych, lub w innym układzie i szczegółowości, informacji własnych.

Literatura

- Delaney P.R., Nach R., Epstein B.J., Weiss S., Budak., *Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002*, John Willey & Sons, New York 2001.
- Dhavale D.G., *Management Accounting Issues in Cellular Manufacturing and Focused-Factory System*, IMA Fondation Montvale, New York 1996.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., *Rachunkowość finansowa*, część I, Difin, Warszawa 1999.
- Horvath P., *Controlling*, wyd. 3, Verlag Franz Vahlen, München 1990.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), stan na dzień 31.03.2004*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.
- Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości*, Difin, Warszawa 2004.
- Paczuła C., *Vademecum rachunkowości. Elementy bilansoznawstwa*, Difin, Warszawa 1998.
- Sawicki K., *Krótkookresowe sprawozdania finansowe na potrzeby controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2000.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- Turyńska J., *Rachunkowość finansowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 z późniejszymi zmianami (tekst ujednoczony DzU 2002 nr 76, poz. 694).
- Vollmuth H., *Controlling; planowanie, kontrola, zarządzanie*, Wydawnictwo Placet, Warszawa 1996.

INTERNAL REPORTS AS A SOURCE OF THE ANALYTICAL INFORMATION

Summary

The paper presents basic problems of composing internal reports, their kinds, contents define and utilization for taking operational decision. They show realization degree of a task of the responsibility centre, which is translated on whole financial results of the company. Basing on generated information, it is possible to take attempt to establish reasons of forming the final financial result of whole company. The paper also presents differences between internal and external reports that are composed in organizational units.