

Wioletta Baran

Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie

IDENTYFIKACJA I WYKORZYSTANIE ŹRÓDEŁ INFORMACJI W KSZTAŁTOWANIU WYNIKÓW FINANSOWYCH PRZEDSIĘBIORSTWA

1. Wstęp

Wyniki finansowe stanowią odzwierciedlenie zdarzeń gospodarczych zachodzących w przedsiębiorstwie. O ich kształcie decydować mogą zarządzający jeszcze przed realizacją konkretnych działań. W optymalizacji efektów działalności niezbędny jest jednak zestaw danych wspierających podejmowanie decyzji zarządczych.

Celem niniejszej publikacji jest wskazanie systemów i procedur zarządzania funkcjonujących w przedsiębiorstwie, które stanowią źródło informacji wspomagających rachunkowość zarządczą i controlling w podejmowaniu decyzji zorientowanych na osiągnięcie oczekiwanych wyników finansowych.

Podjmując się bliższego omówienia zagadnienia, należy przyjąć, iż w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa za istotne trzeba uznać działania umożliwiające optymalizację wykorzystania systemu informacji finansowej poprzez:

- konstrukcję planu kont opartą na strukturze organizacyjnej jednostki, ośrodkach odpowiedzialności, a przede wszystkim na potrzebach zarządzających,
- jednoczesne zastosowania różnych modeli rachunku kosztów w tworzeniu podstaw decyzyjnych,
- adaptowanie finansowych danych do prowadzenia bieżącej analizy ekonomicznej,
- wykorzystanie generowanych informacji w planowaniu finansowym i budżetowaniu.

Jako zapewnienie realizacji przyjętych założeń wskazano na konieczność funkcjonowania w przedsiębiorstwie systemu kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego.

2. System rachunkowości finansowej jako źródło wiarygodnych danych ekonomicznych

Rachunkowość finansowa, w tym jej zakres podmiotowy i przedmiotowy oraz zasady stosowania, podlega regulacjom prawnym krajowym i ponadpaństwowym. Podmioty działalności gospodarczej, które prowadzą księgi handlowe, są obowiązane stosować się do wytycznych ustawy o rachunkowości w zakresie: zasad dotyczących ich prowadzenia, przeprowadzania i właściwej dokumentacji inwentaryzacji, wyceny posiadanych aktywów i pasywów, a także ustalania wyniku finansowego, sporządzania sprawozdań finansowych, zabezpieczania i ochrony danych oraz przyjęcia na siebie odpowiedzialności karnej za naruszenie przepisów obowiązujących w tym zakresie [24]¹.

Tylko pozornie może się wydawać, iż uregulowanie działalności gospodarczej ułatwia jej prowadzenie. Zmieniające się przepisy prawne, szczególnie w ostatnim okresie, wymagają od zarządzających, w związku z dążeniem do ich harmonizacji w skali światowej, aktualizacji wiedzy w tym obszarze i dostosowywania do nich posiadanych systemów informacyjnych.

Dodatkowe zmagania obserwuje się również w rozdzieleniu ujęcia zdarzeń gospodarczych pomiędzy odmiennym ich uregulowaniem prawem bilansowym i prawem podatkowym. Wyniki obydwu podlegają kontroli organów zewnętrznych, natomiast ich ewentualne nieprawidłowości nie pozostają dla przedsiębiorstw bez konsekwencji albo karno-skarbowych, albo w postaci utraty wiarygodności czy też utraty potencjalnych udziałowców lub wierzycieli.

Rachunkowości finansowej przypisuje się, iż jest ona źródłem danych ekonomicznych dotyczących działalności gospodarczej każdego podmiotu. Szacuje się, że system rachunkowości dostarcza obecnie 70% informacji ekonomicznych, i to zarówno tych ukierunkowanych na potrzeby decyzyjne (pod warunkiem, że system rachunkowości właściwie wykorzystuje przypisane jej cechy i walory poznawcze), jak i tych służących otoczeniu przedsiębiorstw, pozostających z nimi w związkach z tytułu różnego rodzaju transakcji gospodarczych i powiązań kapitałowych [8, s. 10-14].

Rachunkowość spełnia niewątpliwie w tym obszarze funkcję informacyjną, jednak w interesie zarządzających powinna znajdować się taka konstrukcja systemu,

¹ W sytuacjach nie uregulowanych ustawą o rachunkowości przedsiębiorstwa mogą się posłkować rozwiązaniami regulowanymi Krajowymi standardami rachunkowości, a w przypadku ich braku – Międzynarodowymi standardami rachunkowości.

która w pełni zrealizuje zadania związane z funkcją optymalizacyjną i kontrolną. Podyktowane jest to tym, iż rachunkowość, co wynika z regulujących ją zasad, gromadzi wszystkie informacje dotyczące każdego obszaru działalności, w tym m.in. produkcji, marketingu, zaopatrzenia, wyrażając je w kategoriach finansowych i podporządkowując systemowi zarządzania [14, s. 15].

Przestrzeganie zasad rachunkowości i znajomość wzajemnych zależności i skutków zmian w stanie majątku przedsiębiorstwa, nie pozostających bez wpływu na jego wyniki, zapewnia ich świadome kształtowanie na podstawie rzetelnych informacji. Podejmowanie decyzji w tym zakresie wymaga od zarządzających dokonywania wyborów dopuszczalnych prawem i zdeterminowanych celami przedsiębiorstwa rozwiązań. Nad przestrzeganiem zasad rachunkowości czuwają, poza uregulowaniami prawnymi, biegli rewidenci [17, s. 25], co dodatkowo powinno stanowić gwarancję i zapewnienie o wiarygodności gromadzonych i prezentowanych informacji.

3. Zakładowy plan kont w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwa są obowiązane posiadać system rachunkowości, który umożliwi im przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku w sposób rzetelny i jasny. Natomiast nie istnieją żadne uregulowania prawne, które zobowiązywałyby podmioty do wykorzystywania w prowadzeniu działalności gospodarczej systemów rachunkowości zarządczej i controllingu. Trudno oczekiwać również, że bez poniesienia znacznych nakładów organizacyjnych i finansowych przedsiębiorstwo będzie w stanie wdrożyć system rachunkowości zarządczej wspomagającej informacyjnie menedżerów w procesie podejmowania decyzji, planowania ekonomicznego i kontroli [22, s. 114], a tym samym controllingu, stanowiącego system określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik wspierających sterowanie i kontrolę, zorientowanych na osiągnięcie określonych wyników [19, s. 14].

W obecnych warunkach nie wydaje się również prawdopodobne, aby bez wykorzystania systemów informatycznych możliwe było przetwarzanie tak wielu informacji, które docierają do przedsiębiorstwa z otoczenia, a także pochodzą, szczególnie w rozbudowanych organizacyjnie jednostkach, z różnych komórek jego struktury wewnętrznej.

Na potrzeby ewidencyjne prowadzonej działalności większość podmiotów gospodarczych wykorzystuje informatyczne systemy finansowo-księgowo. Mimo że funkcje tych systemów sprowadzają się głównie do realizacji potrzeb sprawozdawczych, od zarządzających zależy jedynie ich optymalne wykorzystanie.

Rejestracja zdarzeń gospodarczych, zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości, odbywa się w urządzeniach księgowych, zwanych kontami. Poza obowiązkiem odzwierciedlenia – w efekcie prowadzonej działalności – majątku i

kapitału oraz przychodów i kosztów w sformalizowanych sprawozdaniach finansowych nie istnieją żadne ograniczenia w konstrukcji ksiąg głównych i pomocniczych. Stąd też zakładowy plan kont przedsiębiorstwa może odzwierciedlać określone potrzeby informacyjne zarządzających, dotyczące m.in.:

- realizowanych przedsięwzięć gospodarczych (nawet jednorazowych), obejmujących zdefiniowane, stałe procesy,
- poszczególnych faz działalności w przedsiębiorstwie, niezbędnych w wytwarzaniu jego przedmiotów,
- komórek, działów organizacyjnych jednostki,
- ośrodków odpowiedzialności, w tym m.in. za koszty, wyniki, inwestycje.

W związku z zagadnieniem kształtowania wyników finansowych najistotniejsze w tym obszarze powinno być zdefiniowanie kont zespołu czwartego, obejmującego koszty według rodzaju i ich rozliczenie, piątego, dotyczącego kosztów według typów działalności i ich rozliczenia, szóstego, ze szczególnym uwzględnieniem rozliczeń międzyokresowych kosztów, oraz siódmego, w którym ujmowane są przychody i koszty związane z ich osiągnięciem [7, s. 18-20].

Oczekując zatem, że wykorzystywane w przedsiębiorstwie systemy informatyczne będą „elastyczne”, a kadra zarządzająca jasno zdefiniuje swoje potrzeby, można założyć, że system rachunkowości finansowej w przedsiębiorstwie powstanie na postawie przemyślanej konstrukcji zakładowego planu kont².

4. Rachunek kosztów w tworzeniu informacji kosztowej

W wyniku ewidencji zdarzeń gospodarczych w systemie finansowo-księgowym, uzyskuje się nie tylko podstawę do ustalenia obciążeń publiczno-prawnych, ale i sformalizowaną informację o stanie i sytuacji finansowej jednostki – w postaci sprawozdań finansowych. Jednym z nich jest rachunek zysków i strat, który powstaje z zestawienia przychodów i kosztów w zdefiniowanych ustawą obszarach działalności.

Podobnie jak w stosunku do całego systemu rachunkowości finansowej, planu kont, również w odniesieniu do konstrukcji rachunku kosztów nie musi on stanowić tylko i wyłącznie podstawy prezentacji wyniku przedsiębiorstwa uzyskanego ze sprzedaży, z działalności operacyjnej i gospodarczej czy też wyniku netto. Od potrzeb informacyjnych zarządzających zależeć powinno, czy wyniki będą obserwowane w stosunku do pojedynczych produktów lub usług, poszczególnych miejsc

² Zakładowy plan kont mieści się w dokumentacji, którą każda jednostka, zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości, powinna posiadać. Opisując sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, zawiera/ustala wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej.

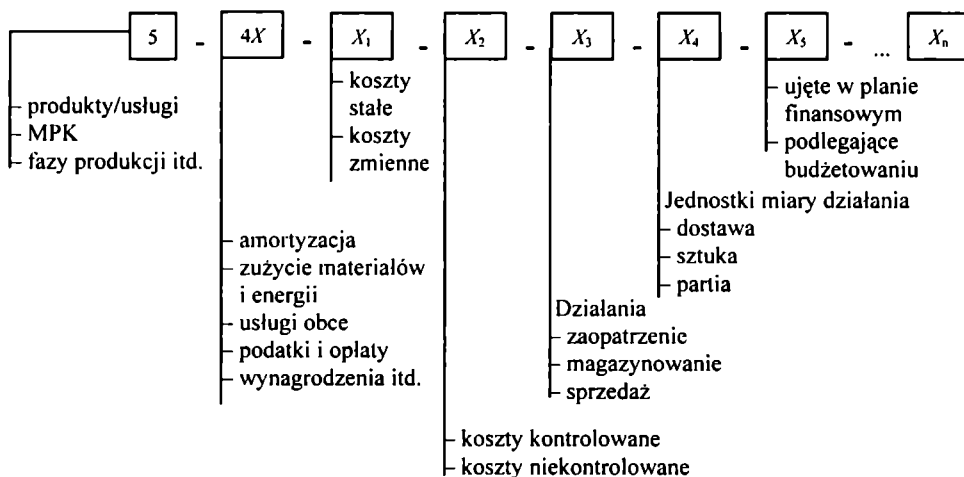
powstawania kosztów, realizowanych przedsięwzięć, procesów gospodarczych, działów czy też grup kosztów tworzących wartość wyrobów.

W podejmowaniu decyzji zarządczych trudno posługiwać się jedynie tradycyjnymi modelami rachunku kosztów, ujmowaniem ich jedynie w układzie rodzajowym, kalkulacyjnym lub w podziale na koszty bezpośrednie z ewentualnym przypisaniem kosztów pośrednich. Znaczny udział kosztów pośrednich w tworzeniu finalnych produktów pracy sprawia, iż coraz częściej przedsiębiorstwa wdrażają decyzyjne modele rachunku kosztów, w tym m.in. rachunek kosztów działów.

Nie bez znaczenia w ocenie działalności gospodarczej jest zatem ewidencja kosztów w podziale na koszty bezpośrednie i pośrednie, stałe i zmienne, kontrolowane i niekontrolowane, charakterystyczne i niezbędne do wyodrębnienia w podejmowaniu decyzji zarządczych.

Uzyskanie tak szczegółowej informacji, która w różnych przekrojach identyfikowałaby poniesiony koszt (również osiągnięty, chociaż w mniejszym stopniu szczegółowości, przychód), jest możliwe dzięki odpowiedniej konstrukcji tzw. dekretu księgowego [4, s. VII-IX].

Przyjmując zatem, że w zespole piątym zakładowego planu kont zostaną zdefiniowane – w zależności od potrzeb – miejsca powstawania kosztów, finalne produkty, fazy działalności itd., natomiast zespół czwarty będzie obejmować koszty w układzie rodzajowym, z uwzględnieniem kosztów w modelu decyzyjnym, dekret księgowy mógłby wyglądać jak na rys. 1.



Rys. 1. Konstrukcja dekretu księgowego operacji wynikowych

Źródło: opracowanie własne.

Konstrukcja dekretu księgowego sprawia, iż rachunek kosztów umożliwi, poza dostarczaniem informacji do sprawozdań finansowych i ustalaniem podstawy do opodatkowania, gromadzenie danych niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych. Wprowadzenie określonych zasad gromadzenia i grupowania kosztów wymaga, aby zarówno kadra zarządzająca, jak i pracownicy poszczególnych szczebli stosowali je ze zrozumieniem i świadomie. Przypisanie uczestnikom wytwarzania produktów, będących przedmiotem określonej działalności gospodarczej, odpowiedzialności za koszty procesu sprawia, iż w coraz większym stopniu stają się one kontrolowane. Dodatkowe zobowiązanie pracowników na poszczególnych stanowiskach pracy do ciągłego wprowadzania udoskonaleń w procesie technologicznym i organizacji pracy³ sprawia, iż można się spodziewać obniżki kosztów oraz poprawy wydajności pracy [9, s. 69], w efekcie zaś poprawy wyników finansowych przedsiębiorstwa.

5. Wykorzystanie analizy ekonomicznej w kształtowaniu wyników przedsiębiorstwa

Poza informacjami o charakterze wartościowym niezbędne jest – zarówno w kalkulacji jednostkowych kosztów wyrobów i usług, jak też w ocenie efektywności sprzedaży czy też działalności ogółem – gromadzenie danych ilościowych. W analizie ekonomicznej, przyjętej jako jedno ze źródeł informacji o wynikach przedsiębiorstwa, powinna się znaleźć ocena wszystkich istotnych obszarów zarządzania w przedsiębiorstwie.

Przedmiotem analizy ekonomicznej, poza wynikami finansowymi w ujęciu *ex post*, powinny być wielkości, które decydują o ich ostatecznej wysokości już w trakcie generowania. Niezależnie od charakteru działalności przedsiębiorstwa, niezbędna staje się szczegółowa ocena:

- wyników materialnych działalności – produkcji, obrotu lub usług w przekroju asortymentowym i jakościowym, w ujęciu dynamicznym i przestrzennym,
- zarządzania zasobami ludzkimi,
- gospodarki zasobami materiałowymi i środkami trwałymi,
- postępu technicznego i innowacji,
- umożliwiająca zebranie informacji w postaci wskaźników ilościowych dotyczących wielkości zużycia materiałów, liczby zatrudnionych, wielkości produkcji oraz wskaźników jakościowych ilustrujących rentowność, wydajność i techniczne uzbrojenie pracy [1, s. 12-13].

³ System ciągłego wprowadzania udoskonaleń do procesu technologicznego i organizacji pracy, którego bezpośrednimi skutkami są obniżka kosztów oraz poprawa wydajności pracy na poszczególnych stanowiskach pracy, stanowi koncepcję rachunku kosztów ciągłego doskonalenia (*kazein costing*). W praktyce coraz większą rolę w kształtowaniu wyników, już na etapie planowania kosztów produktu, przypisuje się rachunkowi kosztów docelowych (*target costing*).

Znajomość związków i zależności pomiędzy analizowanymi czynnikami, ich obserwacja i porównanie w kolejnych okresach funkcjonowania przedsiębiorstwa umożliwiają identyfikację rzeczywistych przyczyn prowadzących do osiągania wyników finansowych. Ponadto w kształtowaniu ich wielkości może być wykorzystana w przyszłości, mimo że najczęściej jest dokonywana na podstawie sprawozdań finansowych odzwierciedlających sytuację finansową przedsiębiorstwa w ujęciu historycznym, analiza wskaźnikowa. Wykorzystując bieżące informacje o podstawowych wielkościach aktywów i pasywów, przychodów, kosztów oraz przepływów pieniężnych, decydujących o płynności, rentowności i sprawności zarządzania, zarządzający powinni reagować i przeciwdziałać niekorzystnym, niezgodnym z przyjętymi celami tendencjom. Analizie wskaźnikowej przypisuje się ponadto udział w systemie wczesnego ostrzegania w controllingu, którego zadaniem jest sygnalizowanie wszelkich szans i zagrożeń wewnątrz przedsiębiorstwa oraz w jego otoczeniu zewnętrznym, wraz z oceną czynników bezpośrednio kształtujących odchylenia od założonych celów [6, s. 36-40].

Definiując podstawowe obszary zarządzania w przedsiębiorstwie, objęte bieżącą analizą, w harmonogramie prac analitycznych powinno się uwzględniać konieczność oceny otoczenia przedsiębiorstwa. Bez znaczenia jest w tym przypadku brak możliwości oddziaływania jednostki na czynniki zewnętrzne. Natomiast ważne, również dla wyników i efektywności działania, jest szybkie dostosowanie się do zmieniającego się otoczenia – wymogów instytucji finansujących, kontrahentów i potrzeb odbiorców. Każde działanie, mimo że konieczne do wdrożenia, powinna poprzedzać analiza opłacalności danego przedsięwzięcia, uwzględniająca wszystkie istotne parametry decyzyjne. Wiedza o możliwych do osiągnięcia wynikach, szansach i zagrożeniach umożliwia przedsiębiorstwu konstruowanie działań jeszcze przed ich realizacją. W efekcie prowadzone czynności analityczne oraz racjonalizacja działań, rozumiana jako maksymalizacja efektów przy minimalizacji nakładów, umożliwiają optymalizację wyników.

Analizę ekonomiczną w przedsiębiorstwie powinno się zatem postrzegać jako źródło informacji o prawidłowościach rozwoju i wzajemnych powiązaniach przyczynowo-skutkowych między zjawiskami ekonomicznymi [12, s. 11-12; 20, s. 9-10]. Natomiast zdefiniowanie obszaru i przedmiotu czynności analitycznych powinno się znajdować w gestii zarządzających, zainteresowanych uzyskaniem danych niezbędnych w podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłości funkcjonowania przedsiębiorstwa i kształtowania jego wyników.

6. Planowanie finansowe i budżetowanie w prognozowaniu zdarzeń wynikowych

Identyfikując planowanie z decydowaniem o stanie i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, można przyjąć stwierdzenie, iż jest ono również świadomym i przemyślanym procesem kształtowania wyników. Prawidłowość podejmowanych działań w tym obszarze jest uzależniona od wiarygodności danych dostarczanych przez funkcjonujący w przedsiębiorstwie system rachunkowości, przetworzonych informacji kosztowych, ilościowych i jakościowych parametrów zdeterminowanych charakterem działalności przedsiębiorstwa.

Uwzględniając dodatkowo w planowaniu nieunikniony wpływ czynników zewnętrznych, przedsiębiorstwo może decydować o przyszłych efektach na długo przed podjęciem konkretnych działań. Szczególnej ocenie w tym względzie podlegać powinny koszty, jako że stanowią nieodłączny element funkcjonowania każdego rodzaju podmiotu działalności gospodarczej. Nerozerwalny jest ich związek z wielkością oraz zmiennością stanu majątku i kapitału, co potwierdza, że koszty stanowią uprawdopodobnione zmniejszenie korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw [24, art. 3]. Zmniejszenie kapitału własnego, do którego w efekcie prowadzą, w omawianym zagadnieniu – kształtowania wyników finansowych, można utożsamiać z ich obniżaniem następującym w związku ze wzrostem kosztów.

Jako podstawę skutecznego osiągnięcia celów określonych w planach przyjmuje się budżetowanie stanowiące integrację planowania w przedsiębiorstwie w przekroju jego wewnętrznych jednostek organizacyjnych oraz sposób uwzględniania nowych okoliczności pojawiających się w trakcie wdrażania planów [13, s. 41].

Efektywność budżetowania w podmiotach gospodarczych jest w dużej mierze uzależniona od informacji, jakie wykorzystuje. Niezbędne w tym obszarze są dane pochodzące z prawidłowo skonstruowanego systemu rachunkowości finansowej, umożliwiającego identyfikację miejsc powstawania kosztów oraz ich rodzajów w przekrojach wspierających podejmowanie decyzji zarządczych. W konstrukcji budżetów za istotne uznaje się wykorzystanie informacji o wielkości i rodzajach przychodów oraz danych ilościowych.

Szczególnie istotne w kształtowaniu wyników finansowych są możliwość weryfikacji budżetów, ocena odchyłeń, szczególnie zaś podejmowanie w wyniku tych czynności działań zmierzających do optymalizacji posiadanych zasobów i osiągniętych wyników.

Planowaniu finansowemu i budżetowaniu, podobnie jak menedżerom zdolności, przypisuje się prognozowanie zdarzeń, które powinny zapobiec negatywnym skutkom zjawisk w przyszłości [3, s. 111-112]. Skuteczności podejmowanych działań w obszarze decydowania o kierunkach funkcjonowania, sytuacji i stanie finansowym

należy oczekiwać pod warunkiem zdefiniowania przez zarządzających wymagań informacyjnych.

7. Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny w optymalizacji wyników

Funkcjonowanie każdego podmiotu działalności gospodarczej jest regulowane prawem. Można zatem przyjąć, iż większość czynności realizowanych w przedsiębiorstwie podlega kontroli. Zadania kontroli mieszczą się ponadto wśród podstawowych funkcji rachunkowości oraz rachunku kosztów. Sprowadzają się one do aktywnego oddziaływania na przebieg działalności gospodarczej, który zapewnia jednostce osiągnięcie najbardziej korzystnych wyników oraz kontroli przebiegu procesów produkcyjnych i uzyskiwanych efektów [16, s. 15, 176].

Zarządzający, kierując się zasadą racjonalnego działania, nie powinni pozostawiać działalności przedsiębiorstwa bez nadzoru. Realizacji tej czynności sprzyja bieżąca ocena (analiza ekonomiczna) istotnych obszarów działalności, obejmująca porównanie uzyskanych wyników z wyznaczeniami, ustalenie odchyleń i przeprowadzenie analizy przyczynowo-skutkowej, której efektem powinny być działania korygujące bieżącą działalność. Podobne działania analityczno-korygujące mieszczą się w procedurze planowania finansowego i budżetowania⁴.

Wykorzystanie informacji o przyczynach wystąpienia określonych zjawisk oraz możliwości podejmowania działań w celu przeciwdziałania ich niepożądanym skutkom stanowi profilaktykę niegospodarności oraz sprzyja świadomemu kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa.

Złożoność i różnorodna specyfika procesów gospodarczych uniemożliwiają pozostawienie ich wyłącznie ocenie dokonywanej przy okazji ewidencji, kalkulacji, analizy i tworzenia planów oraz budżetowania działalności. Stąd też kontrola zasobów i działalności w przedsiębiorstwie przybiera funkcjonalne i instytucjonalne formy⁵. Analiza zadań, jakie mieszczą się w ich obszarze, nie pozostawia wątpliwości, że ich realizacja sprzyjać powinna w efekcie optymalizacji wyników finansowych przedsiębiorstwa, co zilustrowano w tabeli 1.

⁴ Budżetowaniu kosztów, traktowanemu jako instrument zarządzania, przypisuje się funkcję kontrolną, realizowaną w postaci kontroli wstępnej – przeprowadzanej przed poniesieniem kosztów, bieżącej – dokonywanej w trakcie procesu ponoszenia kosztów, i wynikowej – dotyczącej kosztów rzeczywiście poniesionych [2, s. 17]. Podobnie planowanie finansowe, któremu w zarządzaniu przypisuje się zindywidualizowany charakter, może być wykorzystywane w różnych celach, w tym m.in. do analizy i kontroli utożsamianej z jego funkcją analityczno-kontrolną [10, s. 53].

⁵ Kontrola funkcjonalna utożsamiana jest w przedsiębiorstwie ze sprawowaniem nadzoru służbowego nad pracą podległych pracowników (tzw. kontrola kierownicza). Natomiast kontrola instytucjonalna przypisana jest do wyodrębnionych organizacyjnie komórek kontroli wewnętrznej [15, s. 12-13].

Funkcjonowanie podmiotów gospodarczych w coraz trudniejszych warunkach rynkowych oraz rosnące wymagania potencjalnych kontrahentów wymuszają na przedsiębiorstwach, poza posiadaniem efektywnego systemu kontroli wewnętrznej, również niezależnego i sprawnie działającego audytu wewnętrznego [21, s. 48, 51].

Audyt wewnętrzny obejmuje działania, dzięki którym jednostki uzyskują obiektywną i niezależną ocenę funkcjonowania jednostki w zakresie gospodarki finansowej pod względem legalności, gospodarności, celowości, rzetelności, przejrzystości i jawności, oraz pełni wobec przedsiębiorstw funkcję doradczą [23, art. 35c; 17, s. 46].

Tabela 1. Zadania kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie

Rodzaj kontroli ⁶		Zadania kontroli	
KONTROLA FUNKCJONALNA	X	Kontrola wstępna	<ul style="list-style-type: none"> – ocena zdarzeń gospodarczych przed podjęciem decyzji o ich realizacji – zapobieżenie niepożądanym, nieprawidłowym efektom podejmowanych działań w przedsiębiorstwie (zapobieganie błędom)
	X	Kontrola bieżąca	<ul style="list-style-type: none"> – ocena czynności i wszelkiego rodzaju zdarzeń gospodarczych w toku ich realizacji, wykonywana na bieżąco – stwierdzenie, czy zadania wchodzące w zakres bieżącej działalności gospodarczej przebiegają rzetelnie, prawidłowo i zgodnie z wyznaczeniami, a także z zasadami racjonalnego gospodarowania
		Kontrola następną	<ul style="list-style-type: none"> – ocena określonych przedsięwzięć i zdarzeń gospodarczych po ich zakończeniu – wykrycie błędów i nieprawidłowości, likwidacja ich przyczyn i skutków, uniknięcie niepożądanych wyników w przyszłości oraz usprawnienie działalności
KONTROLA INSTYTUCJONALNA			

Źródło: opracowanie własne na podstawie [15, s. 14; 5, s. 126-129].

Sprawując niejako funkcję kontrolną wobec działającego w przedsiębiorstwie systemu kontroli wewnętrznej, audyt stanowi jedno z istotnych źródeł informacji

⁶ Kontrole wstępna, bieżąca i następną mieszczą się w ramach kontroli wykonywanej przez pracowników i kierowników z racji zajmowanych przez nich stanowisk, podczas gdy kontrola instytucjonalna działa głównie w obszarze kontroli następną [15, s. 13-14].

niezbędnych w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa. W obszarze jego funkcjonowania za istotne bowiem przyjmuje się ustalenia w stosunku do decyzji podejmowanych w przyszłości, które wspomagane, przyczynić się mogą do poprawy przyszłych wyników jednostki [11, s. 115]. Natomiast te stanowią wypadkową działań podejmowanych w obszarze zarządzania aktywami trwałymi i obrotowymi oraz kapitałami, identyfikowanych z celowością i poprawnością operacji finansowych, które determinują wielkość wyników finansowych przedsiębiorstwa.

8. Podsumowanie

Identyfikując źródła informacji w kształtowaniu wyników finansowych przedsiębiorstwa, należy zwrócić uwagę na to, iż ich występowanie, przynajmniej w formie umożliwiającej tworzenie decyzji, w znacznej mierze jest uzależnione od potrzeb informacyjnych osób zarządzających. Poza świadomym określeniem istotnych obszarów analizy i kontroli, niezbędne jest uwzględnianie w ich ocenie wpływu czynników zewnętrznych. Zmienność otoczenia bowiem wymaga od podmiotów gospodarczych elastyczności i szybkiego dostosowywania się do zmian w systemie prawnym, organizacji i w zarządzaniu.

Niejako przy okazji warto podkreślić, iż zaspokajania potrzeb informacyjnych nie zapewni najlepszy program informatyczny, do którego stosowania nie tylko przedsiębiorstwo, ale i przede wszystkim jego kadra nie będą odpowiednio przygotowane. Zakres przygotowania wiąże się ze wspomnianą koniecznością określenia potrzeb decyzyjnych, na podstawie których w efekcie zostaną zdefiniowane kolejno: podstawy systemu rachunkowości finansowej, zasady stosowania rachunku kosztów, w tym modeli decyzyjnych, oraz obszary: analizy, planowania finansowego, budżetowania oraz kontroli wewnętrznej i audytu.

LITERATURA

- [1] Bednarski L., Borowiecki R., Duraj J., Kurtys E., Waśniewski T., Wersty B., *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa*, AE, Wrocław 1996.
- [2] *Budżetowanie kosztów*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 1999.
- [3] Cegłowski B., Szczepankowski P. J., *Controlling w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem*, Instytut Przedsiębiorczości i Samorządności, Warszawa 2002.
- [4] Chalastra M., *Zasady wdrożenia systemów informatycznych wspomagających funkcjonowanie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 4.
- [5] Fedak Z., *Rewizja rocznych sprawozdań finansowych*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1996.
- [6] Fjałkowska D., *Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 4.
- [7] Gierusz J., *Plan kont z komentarzem*, ODDK, Gdańsk 1999.
- [8] Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2002.

- [9] Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.
- [10] Komorowski J., *Planowanie finansowe w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2001.
- [11] Kuc B.R., *Audyt wewnętrzny teoria i praktyka*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa 2002.
- [12] Leszczyński Z., Skowronek-Mielczarek A., *Analiza ekonomiczno-finansowa przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2004.
- [13] Nowak E., *Budżetowanie kosztów jako instrument operatywnego controllingu przedsiębiorstwa*, [w:] *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka*, red. W. Krawczyk, AGH, Kraków 2000.
- [14] Nowak E., *Rachunkowość – kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2002.
- [15] Paczuła Cz., *Kontrola wewnętrzna w procesie zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 1998.
- [16] *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, red. B. Micherda, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- [17] *Rachunkowość. Zasady prowadzenia po nowelizacji ustawy o rachunkowości*, red. T. Kiziukiewicz, Ekspert. Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław 2001.
- [18] Saunders E.J., *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Polski Instytut Kontroli Wewnętrznej SA, Częstochowa 2003.
- [19] Sierpińska M., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [20] Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
- [21] Szczepankiewicz E.I., *Perspektywy rozwoju audytu wewnętrznego w polskiej gospodarce*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2004 nr 9.
- [22] Turyna J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, UW, Warszawa 1997.
- [23] Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, DzU nr 155, poz. 1014.
- [24] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694, z późn. zm.

IDENTIFICATION AND UTILIZATION OF INFORMATION RESOURCES IN THE PROCESS OF DESIGNING FINANCIAL RESULTS IN BUSINESS ENTERPRISES

Summary

The aim of this article is to identify the systems and management procedures which can be used as information resources in the process of decision making. The appropriate utilisation this resources supports management accounting and controlling in the creation of expected future financial results.

The author claims that the most important issues in this field are:

- construction of the account scheme which is based on the organizational structure, responsibility centres and needs of managers,
- the possibility of simultaneously usage of different models of cost accounting in decision making,
- the current economic analysis,
- financial planing, budgeting and necessity of existing internal control and audit in business enterprises.