

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czczyński , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Adam Lulek

Uniwersytet Szczeciński

UŻYTECZNOŚĆ RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT W ZASTOSOWANIU NARZĘDZI RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

Streszczenie: Sprawozdania finansowe dostarczają przeszłych informacji odbiorcom zewnętrznym. Jednym z ważniejszych sprawozdań jest rachunek zysków i strat, który pokazuje wynik finansowy na różnych poziomach. Z danych przez niego generowanych korzysta rachunkowość zarządcza, która jest systemem dostarczającym informacji kadrze zarządzającej w procesie podejmowania decyzji. Informacje te są zarówno ilościowe, jak i jakościowe i charakteryzują się odpowiednimi cechami. Jak pokazuje przykład, za pomocą narzędzi rachunkowości zarządczej można uzupełnić rachunek zysków i strat, który nie zawiera informacji prognostycznych. Dzięki temu system informacyjny przedsiębiorstwa byłby bardziej doskonały, a decyzje podejmowane przez kadrę zarządzającą poprawiłyby efektywność działań wskutek porównania planów z danymi rzeczywistymi.

Słowa kluczowe: rachunek zysków i strat, informacja, narzędzia rachunkowości zarządczej, sprawozdania finansowe.

1. Wstęp

W dzisiejszych czasach bez dostępu do informacji nie jest w stanie funkcjonować żadne przedsiębiorstwo. Informacje wykorzystywane w przedsiębiorstwie mają ogromne znaczenie, gdyż zmniejszają niepewność i ryzyko oraz usprawniają działanie jednostki. Są pomocne w podejmowaniu decyzji przez kadrę zarządzającą jednostką gospodarczą. Podstawą ich uzyskiwania są m.in. sprawozdania finansowe, które w znacznym stopniu generują informacje dla przedsiębiorstwa. Są to przede wszystkim: bilans, rachunek zysków i strat oraz rachunek przepływów pieniężnych. Poprzez zbieranie, przetwarzanie, ocenianie informacji wspierają one proces decyzyjny każdego przedsiębiorstwa.

Celem artykułu jest podjęcie próby powiązania informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat z informacjami wymaganymi przez rachunkowość zarządczą. Informacje te powinny charakteryzować się odpowiednimi cechami jakościowymi, aby można było je wykorzystać w procesie decyzyjnym. Informacje pozyskiwane z rachunku zysków i strat mogłyby być bogatsze jakościowo, gdyby zostały rozsze-

rzone o narzędzia rachunkowości zarządczej. Istotą artykułu jest zatem pokazanie, o jakie informacje można uzupełnić rachunek zysków i strat i jakie byłyby konsekwencje takiego działania.

2. Istota wyniku finansowego

Efektem końcowym, a zarazem jednym z celów rachunkowości jest przygotowanie sprawozdań finansowych. Co roku jednostki gospodarcze (zarówno osoby prawne, jak i jednostki nieposiadające osobowości prawnej) określone w ustawie o rachunkowości sporządzają obligatoryjne sprawozdania finansowe zawierające informacje na temat działalności przedsiębiorstwa w podanym okresie. Tymi sprawozdaniami finansowymi są:

- bilans,
- rachunek zysków i strat (rachunek wyników),
- informacja dodatkowa,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- zestawienie ze zmian w kapitałach własnych.

Pełnią one funkcję:

- sprawozdawczą,
- dokumentacyjną,
- informacyjną (która jest najbardziej istotna).

W gospodarce rynkowej duże znaczenie mają wyniki finansowe osiągnięte przez poszczególne przedsiębiorstwa. Wynikiem finansowym nazywamy różnicę pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania, obliczoną dla określonego przedsiębiorstwa w wybranym okresie sprawozdawczym. Dodatni wynik finansowy nazywany jest zyskiem, ujemny zaś stratą. Informacje o wygenerowanym wyniku otrzymujemy z rachunku zysków i strat, który obok bilansu jest jednym z najważniejszych sprawozdań finansowych sporządzanych przez wszystkie przedsiębiorstwa. Stanowi on tabelaryczne zestawienie przychodów, kosztów, zysków i strat nadzwyczajnych oraz obowiązkowych obciążeń wyniku finansowego, sporządzane na dany rok obrotowy. Informuje on o stopniu realizacji jednego z głównych celów działalności gospodarczej, a mianowicie o wysokości osiągniętych w okresie sprawozdawczym zysków. Co więcej, obejmuje zestawienie przychodów uzyskanych ze sprzedaży dóbr i usług produkowanych przez jednostkę oraz kosztów poniesionych w tym obszarze [Duda-Piechaczek 2007, s. 60].

W rachunku zysków i strat wykazuje się pozycje odzwierciedlające skutki operacji wynikowych, czyli powodujących powstanie kosztów i strat oraz przychodów i zysków. Może on być sporządzany metodą [Urbańczyk 1998, s. 246]:

- brutto – ujmuje się tu koszty i przychody z określonych rodzajów działalności,
- netto, gdzie wykazuje się wynik (zysk lub stratę) z poszczególnych rodzajów działalności, bez przedstawienia kosztów i przychodów nań wpływających,

– mieszaną, gdy w odniesieniu do jednych pozycji (grup) stosuje się metodę brutto, a do innych metodę netto.

Rachunek zysków i strat może być sporządzany w dwóch wariantach:

- porównawczym,
- kalkulacyjnym.

W wariancie porównawczym koszty grupuje się według ich rodzaju i nie są one rozliczane na poszczególne działy (np. amortyzacja, koszty reklamy). Ujmuje się więc wszystkie koszty, jakie zostały poniesione przez przedsiębiorstwo w danym okresie sprawozdawczym, niezależnie od tego, czy są one współmierne z osiągniętymi przychodami, czy też nie [Dynus i in. 2005, s. 21-22].

W wariancie kalkulacyjnym w przeciwieństwie do porównawczego koszty klasyfikuje się według działów (np. koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu). Ujmuje się tylko koszty tych produktów, które zostały sprzedane w danym okresie, a więc koszty te będą współmierne z osiągniętymi przychodami.

„W rachunku zysku i strat przeprowadza się analizę pionową i poziomą. Analiza pionowa rozpatruje strukturę wyniku finansowego pod względem elementów kreujących wynik danego roku (okresu). Analiza pozioma zajmuje się zmianami w czasie oraz porównywaniami równoległymi w relacji bazy porównawczej (planu, założeń programowych, wielkości średnich)” [Haski 1996, s. 56].

Analizując wyniki finansowe na poszczególnych poziomach, można pozyskać informacje na temat [Nowak 2004, s. 18-20]:

- wyniku ze sprzedaży (czyli różnicy przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz kosztów działalności operacyjnej zwykłej),
- wyniku z działalności operacyjnej (która ma zmierzać do zrealizowania podstawowych celów, do których jednostka została powołana),
- wyniku z działalności gospodarczej (czyli takiej, która ujmuje wszelkie działania i czynności towarzyszące prowadzone przez jednostkę gospodarczą, stanowiące przedmiot jej działalności i będą z tą działalnością ściśle związane),
- wyniku zdarzeń nadzwyczajnych (które są trudne do przewidzenia, o charakterze losowym),
- wyniku finansowego brutto (który stanowi sumę wyniku z działalności gospodarczej oraz wyniku ze zdarzeń losowych),
- wyniku finansowego netto (będącego wynikiem brutto pomniejszonym o obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego).

Rachunek zysków i strat jest bardzo istotny z punktu widzenia generowania informacji. Stanowi on integralną część systemu informacyjnego rachunkowości. Jest również szeroko wykorzystywany jako instrument pomagający w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

3. Rachunkowość zarządcza a potrzeby informacyjne

Informacje dotyczące wyniku finansowego przedsiębiorstwa są wykorzystywane przez rachunkowość zarządczą, która stanowi system gromadzenia, pomiaru, opracowania, analizy, przygotowania i prezentacji pozyskanych informacji dotyczących przeszłych i przyszłych zjawisk gospodarczych, wykorzystywanych przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli w ramach organizacji. Rachunkowość zarządcza ma indywidualny charakter w każdym przedsiębiorstwie. Jest ona dostosowana do potrzeb każdego przedsiębiorstwa. Dzięki gromadzeniu, przetwarzaniu i analizowaniu informacji dostarcza pewnej grupie odbiorców informacji na temat przychodów i kosztów oraz ich źródeł, planów na przyszłość, zadań oraz bieżącej działalności przedsiębiorstwa. Innymi słowy, rachunkowość zarządcza [Ossowska 2008, s. 20–21]:

- przetwarza informacje ekonomiczne, które dotyczą działalności jednostki,
- dostarcza informacji odbiorcom wewnątrz przedsiębiorstwa,
- wykorzystuje informacje w procesie zarządzania jednostką,
- przyczynia się do efektywnego wykorzystania posiadanych zasobów poprzez odpowiednie wykorzystanie informacji przydatnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Rachunkowość zarządcza dostarcza m.in. informacji [Kiziukiewicz 2003, s. 29–30]:

- na temat wielkości i struktury kosztów w przedsiębiorstwie (informację tę generuje również rachunkowość finansowa),
- o źródłach zysków w przedsiębiorstwie na podstawie uszczegółowienia przychodów i kosztów,
- strategicznych, które związane są z ustalaniem trendów rozwojowych przedsiębiorstwa,
- taktycznych, związanych z realizacją zadań przedsiębiorstwa i jego ogniw,
- operatywnych, które dotyczą bieżącej działalności przedsiębiorstwa,
- interwencyjnych, które związane są ze zdarzeniami losowymi.

Większość definicji rachunkowości zarządczej wskazuje na to, że jest to pewien system informacyjny. System ten może być uznany za krwiobieg informacyjny jednostki gospodarczej (por. [Karmańska 2009, s. 28]). Według K. Dellmann system informacyjny „jest to całość sformalizowanych procesów informacyjnych składających się z sieci wszystkich wewnętrznych i zewnętrznych relacji informacyjnych, a także z techniczno-organizacyjnych urządzeń i jednostek służących do uzyskiwania, przechowywania, przetwarzania i przekazania informacji w celu realizacji zadań informacyjnych w przedsiębiorstwie” [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 29]. Zatem rachunkowość zarządcza jest ważnym elementem tego systemu, który stanowi podstawowy warunek skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. Cały system informacji zarządczej ma na celu poznanie charakterystyk dokonań systemu informacyjnego z detalami, ze względu na potrzebę zarządzania wewnątrz przedsiębiorstwa

[Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 469]. Celami szczegółowymi systemu rachunkowości zarządczej są [Dobija 2005, s. 329]:

- wsparcie dla procesów planowania przyszłości firmy,
- obserwacja otoczenia zewnętrznego przedsiębiorstwa i badanie jego wpływu na jednostkę gospodarczą,
- pomiar operacji zachodzących wewnątrz przedsiębiorstwa i przedstawianie wyników kadrze zarządzającej,
- prowadzenie rachunków wskazujących różne możliwości działań tworzących najwyższą wartość ekonomiczną,
- sporządzanie raportów przedstawiających wykonanie i motywujących pracowników do poprawy efektywności ich działań.

Rachunkowość zarządcza opiera się m.in. na danych ze sprawozdań finansowych. Ważna jest zatem jakość informacji, jakie sprawozdawczość finansowa generuje, a które rachunkowość zarządcza wykorzystuje.

4. Istota informacji generowanych przez sprawozdania finansowe, a wykorzystywanych przez rachunkowość zarządczą

We współczesnej gospodarce coraz większe znaczenie ma wykorzystanie informacji. Menedżerowie mają do czynienia z coraz większą ilością informacji w postaci raportów, sprawozdań, planów.

Informacja to powiadomienie, wiadomość, zakomunikowanie – czynnik, który zmniejsza niewiedzę o danym zjawisku i umożliwia sprawniejsze działanie [Smolski i in. 1999]. Informacja stanowi podstawę przy podejmowaniu decyzji. Każda informacja generowana przez jednostkę gospodarczą lub weryfikowana przez jej odbiorcę powinna charakteryzować się pewnymi cechami, które wpływają na jej rangę i przydatność w procesie podejmowania decyzji. Tymi cechami są [Krzywda 2006, s. 234]:

- użyteczność – przydatność, pomocność informacji w podejmowaniu decyzji przez ich użytkowników,
- wiarygodność – brak błędów i zniekształceń, a także zgodność informacji z rzeczywistością,
- porównywalność – możliwość porównania danych, informacji w celu ustalenia tendencji kształtowania się danego zjawiska,
- sprawdzalność – możliwość skonfrontowania danych liczbowych z innymi źródłami,
- terminowość – obowiązek sporządzania informacji w ustalonych z góry terminach, informacje sporządzone po terminie są nieprzydatne,
- trafność – istotność informacji, które mają wpływ na podejmowanie decyzji przez odbiorców,

- zrozumiałość – jasny i czytelny, a także zrozumiały obraz informacji dla każdego użytkownika,
- kompletność – wszelkie zmiany muszą zostać zawarte przy tworzeniu informacji.

Cechy informacji wpływają na to, jakie funkcje pełni w jednostce gospodarczej. Wśród najczęściej wymienianych funkcji informacji można wymienić [<http://www.zie.pg.gda.pl/zwi/zbiory/ekonomika/Temat3.pdf>]:

- decyzyjną – umożliwia podejmowanie właściwych decyzji przez jednostki zarządzające danym przedsiębiorstwem,
- informacyjną – odzwierciedla rzeczywistość np. danej jednostki gospodarczej, tworzy zasoby wiedzy,
- sterującą – poprzez tę funkcję informacja może wywołać określoną reakcję np. w kadrze zarządzającej,
- konsumpcyjną – jeden ze sposobów wykorzystania informacji do celów konsumpcji.

Informacja generowana przez sprawozdanie finansowe, a wykorzystywana przez rachunkowość zarządczą wspiera kierownictwo w podejmowaniu właściwych decyzji. Kadry zarządzające koncentrują się na konkretnych informacjach, które muszą zostać odpowiednio przetworzone, aby można było podjąć odpowiednie decyzje.

Odbiorcami informacji generowanych przez sprawozdania finansowe są:

a) odbiorcy wewnętrzni:

- właściciele,
- pracownicy,
- zarząd firmy;

b) odbiorcy zewnętrzni:

- kredytodawcy,
- konkurenci,
- państwo,
- banki,
- gospodarstwa domowe,
- zakłady ubezpieczeń,
- inwestorzy.

Z kolei odbiorcami informacji generowanych przez rachunkowość zarządczą są jedynie odbiorcy wewnętrzni, którzy przetwarzają informacje tak, aby efektywniej zarządzać przedsiębiorstwem, dzięki czemu w następnym okresie mogą się polepszyć wyniki finansowe tego przedsiębiorstwa. Dotyczy to zarządu, który podejmuje najważniejsze decyzje w firmie, jak i pracowników, którzy na osiągnięcia przedsiębiorstwa pracują i którzy zainteresowani są jak najlepszymi wynikami swojego pracodawcy, od którego dostają wynagrodzenie.

5. Porównanie wartości poznawczej rachunku zysków i strat w ramach narzędzi rachunkowości zarządczej

Jak zostało kilkakrotnie wspomniane, sprawozdania finansowe są wykorzystywane przez rachunkowość zarządczą. Dane zawarte w rachunku zysków i strat to nieoocnione źródło informacji. Wielość prezentowanych danych pomaga w przeprowadzaniu analiz przez osoby zarządzające i decydentów. Rachunek zysków i strat pokazuje, jaka działalność przynosi przedsiębiorstwu największe zyski. Najkorzystniejsza sytuacja ma miejsce wtedy, gdy największe zyski dotyczą działalności operacyjnej właściwej.

Generując informacje, rachunkowość zarządcza korzysta z narzędzi przez nią wypracowanych. Zalicza się do nich m.in. rachunki kosztów czy budżetowanie.

Wybrane narzędzia rachunkowości zostały zestawione w tab. 1 w kontekście porównania ich z rachunkiem zysków i strat.

Tabela 1. Narzędzia rachunkowości zarządczej w kontekście rachunku zysków i strat

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Specyfikacja narzędzi	Przydatność narzędzi	Odniesienie do rachunku zysków i strat
1	2	3	4
Rachunek kosztów zmiennych	Uwzględnia przychody ze sprzedaży produktów (towarów i usług), koszty zmienne sprzedanych produktów (towarów i usług), marżę brutto, koszty stałe oraz wynik ze sprzedaży.	Dostarcza informacji na temat rentowności sprzedaży oraz informuje, czy marża brutto pokrywa koszty stałe. Wskazuje na decyzje, jakie przedsiębiorstwo powinno podjąć w związku z produkcją i sprzedażą wyrobów.	Rachunek zysków i strat w przeciwieństwie do rachunku kosztów zmiennych nie rozróżnia kosztów na stałe i zmienne. Obydwa rachunki jednak pozwalają określić wynik na poziomie sprzedaży, lecz każdy w inny sposób.
Rachunek kosztów pełnych	Uwzględnia przychody ze sprzedaży, koszty wytworzenia produkcji sprzedanej, koszty nieprodukcyjne oraz wynik ze sprzedaży.	Informuje o wyniku na poziomie sprzedaży, wykorzystując dane dotyczące kosztów produkcji sprzedanej oraz kosztów nieprodukcyjnych.	Rachunek kosztów pełnych dostarcza informacji na temat wyniku ze sprzedaży, który stanowi część składową rachunku zysków i strat. Różnicę stanowi sposób wyliczenia wyniku na sprzedaży w obydwu rachunkach.
Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów	Uwzględnia przychody ze sprzedaży, koszty zmienne sprzedanych produktów, marżę brutto (na kilku poziomach), koszty stałe indywidualne dla każdej części przedsiębiorstwa oraz wynik ze sprzedaży.	Pokazuje, czy marże brutto na poszczególnych poziomach pokrywają koszty stałe odpowiednie dla wyrobu, wydziału lub całego przedsiębiorstwa. Informuje również o wyniku ze sprzedaży całego przedsiębiorstwa.	Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów ma przewagę nad rachunkiem zysków i strat, gdyż pokazuje wynik ze sprzedaży na różnych poziomach: wydziału, asortymentu, produktu. Brakuje w nim jednak wyników na poziomach operacyjnym, gospodarczym oraz wyniku brutto i netto.

Tabela 1. (cd.)

1	2	3	4
Rachunek kosztów standardowych	Uwzględnia planowane i rzeczywiste wartości kosztów materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i innych kosztów rodzajowych, które stanowią techniczny koszt wytworzenia, oraz przychody.	Pokazuje różnice między wartościami planowanymi a rzeczywistymi, dzięki czemu kadra zarządzająca może podjąć odpowiednie decyzje.	Zaletą rachunku kosztów standardowych jest, w przeciwieństwie do rachunku zysków i strat, pokazanie obok wielkości rzeczywistych wielkości planowanych i możliwość obliczenia odchyleń od założonych planów, co daje większe możliwości decyzyjne w przedsiębiorstwie.
Rachunek kosztów działań	Przypisuje koszty do nośników działań. Pozwala na obliczenie kosztów jednostkowych danego wyrobu.	Informuje, jak kosztowne są działania i procesy zachodzące w przedsiębiorstwie i w jakiej części dotyczą one poszczególnych produktów lub usług.	Rachunek zysków i strat uszczegółowiony o rachunek kosztów działań mógłby uwidocznic, jakie działania i ich miary przyczyniają się do powstawania danych kosztów.
Rachunek kosztów docelowych	Uwzględnia ustalenie ceny docelowej oraz zysku docelowego, a także kosztów docelowych i dopuszczalnych.	Informuje, czy przedsiębiorstwo powinno szukać oszczędności (gdy koszty bieżące przekroczą koszty dopuszczalne), czy produkt może zostać wprowadzony na rynek (gdy koszty bieżące są niższe od kosztów dopuszczalnych).	Rachunek kosztów docelowych zaimplementowany w rachunek zysków i strat pozwoliłby na przyszłościowe spojrenie w wynik finansowy poprzez ustalenie požądanej przez przedsiębiorstwo ceny i zysku, a także kosztów. Umożliwiłoby to np. ustalenie odchyleń pomiędzy kosztami bieżącymi a dopuszczalnymi.
Rachunek kosztów jakości	Obejmuje koszty jakości wewnętrzne i zewnętrzne (w tym koszty prewencji, oceny i braków).	Informuje o jakości wyrobów przedsiębiorstwa. Umożliwia obniżkę kosztów i polepszenie jakości produktów.	Rachunek kosztów jakości uzupełniłby rachunek zysków i strat o szczegółowe dane jakościowe dotyczące np. błędów, zapobiegania i oceny.
Budżetowanie	Obejmuje budżety, czyli plany zadań i środków do ich realizacji w danym okresie. Może być to zestawienie danych faktycznych lub planowanych.	Informuje o planowanych wydatkach i wpływach, kosztach i przychodach przedsiębiorstwa, najczęściej na okres roku obrotowego.	Budżet rachunku zysków i strat uzupełnia rachunek zysków i strat o dane prognozowane, planowane. Dzięki temu można oszacować odchylenia między wielkościami planowanymi i rzeczywistymi i podjąć odpowiednie działania w celu ich skorygowania.

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek zysków i strat nie jest sprawozdaniem idealnym. Jak zostało pokazane w tab. 1, ma on niewiele części wspólnych z wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej, dlatego też powinno się go uzupełniać o informacje generowane przez nie. Dzięki temu powstałby pełniejszy, bardziej wyrazisty i patrzący w przyszłość obraz przedsiębiorstwa, który charakteryzowałby się zawartymi w nim informacjami o wysokiej jakości. Przełożyłoby się to na nowocześniejszy i bardziej elastyczny system informacyjny jednostki, co z kolei miałyby wpływ na efektywniejsze podej-

mowanie decyzji w przedsiębiorstwie przez kadrę zarządzającą, a w efekcie na jego przyszłe koszty i przychody, a także na wynik finansowy.

6. Podsumowanie

W każdym przedsiębiorstwie istotne znaczenie mają sprawozdania finansowe. Pokazują one przeszłość jednostki gospodarczej na różnych płaszczyznach. Ich największą wadą jest niewielka ilość danych jakościowych oraz brak prognoz na przyszłość. Z informacji generowanych przez sprawozdania finansowe korzysta rachunkowość zarządcza, tworząc pewien system informacyjny przedsiębiorstwa. Przykład porównania rachunku zysków i strat w oparciu o narzędzia rachunkowości zarządczej pokazuje, że jest to sprawozdanie niedoskonałe i schematyczne. Co więcej, przykład ten pokazuje, że przy użyciu narzędzi rachunkowości zarządczej można by ten rachunek uzupełnić o informacje jakościowe oraz przyszłościowe, tworząc doskonały system informacyjny charakteryzujący się informacjami użytecznymi, wiarygodnymi, porównywalnymi, sprawdzalnymi, terminowymi, trafnymi, zrozumiałymi i kompletnymi, czyli jakościowo najlepszymi. Sprawny system informacyjny, zawierający informacje ze sprawozdawczości finansowej, a także z rachunkowości zarządczej, to priorytet w funkcjonowaniu każdego przedsiębiorstwa. Gwarantuje on skuteczne i efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem poparte podejmowaniem właściwych decyzji. Pozwala również na eliminację ryzyka, wykorzystanie szans i przeciwdziałanie zagrożeniom, a także umożliwia osiągnięcie wyznaczonych celów przedsiębiorstwa. Dzięki temu systemowi możliwe jest tworzenie prognoz na przyszłość i korygowanie odchyleń między prognozami a stanem rzeczywistym.

Literatura

- Dobja M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Duda-Piechaczek E., *Analiza i planowanie finansowe*, Helion, Gliwice 2007.
- Dynus M., Kołosowska B., Prewysz-Kwinto P., *Analiza finansowa przedsiębiorstwa*, TNOiK, Toruń 2005.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, wyd. II, Difin, Warszawa 2006.
- Haski K., *Rachunkowość i analiza finansowa w kierowaniu firmą*, SIGMA, Skierniewice 1996.
- Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009.
- Kiziukiewicz T., *Zastosowanie rachunkowości finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003.
- Krzywda D., *Sprawozdanie finansowe jako produkt rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Nowak E., *Istota i zasady sporządzania rachunku wyników*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunek wyników*, Difin, Warszawa 2004.

- Ossowska M., *System rachunkowości – jego funkcje i zasady*, [w:] P. Szczypa (red.), *Rachunkowość dla Ciebie. Podstawy rachunkowości*, CeDeWu, Warszawa 2008.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Smolski R., Smolski M., Stadtmüller E.H., *Słownik encyklopedyczny: edukacja obywatelska*, Europa, Wrocław 1999.
- Szczypa P., *Rachunkowość zarządcza. Klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa 2008.
- Urbańczyk E., *Analiza finansowa w zarządzaniu przedsiębiorstwem (wybrane zagadnienia)*, Instytut Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw, Prace Naukowe Zakładu Analizy Ekonomicznej nr 1, Szczecin 1998.
- <http://www.zie.pg.gda.pl/zwi/zbiory/ekonomika/Temat3.pdf> (2.11.2011).

INCOME STATEMENT AS A FINANCIAL STATEMENT FOR THE NEED OF MANAGEMENT BASED ON ELECTED MANAGEMENT ACCOUNTANCY TOOLS

Summary: Financial statements provide past information to external users. One of the most important statements is income statement, which shows financial result on different levels. The data generated by this statement is used by management accountancy, which is a system providing information to the board of directors in the process of decision making. This information is either quantitative or qualitative and has got adequate attributes. As an example shows, based on management accountancy tools, it is possible to complement the income statement, which does not include future information. This should improve the information system of a company, and the decisions undertaken by the board of directors should boost the efficiency of operations thanks to the comparison of plans with real data.

Keywords: income statement, information, management accountancy tools, financial statements.