

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Adam Bujak

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej

e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

CHARAKTERYSTYKA PROBLEMÓW DECYZYJNYCH DOTYCZĄCYCH FUNKCJONOWANIA SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Streszczenie: W artykule została podjęta próba sklasyfikowania decyzji dotyczących sposobu funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w jednostkach gospodarczych. Dokonano tego ze względu na dwa kluczowe kryteria, za które uznano zakres czasowy oczekiwanych skutków podejmowanych decyzji oraz charakter efektów, jakie w wyniku określonej decyzji mają być osiągnięte. Poddając analizie literaturę przedmiotu, zdefiniowano również pojęcie decyzji o charakterze inwestycyjnym, odnoszącej się do sposobu prowadzenia rachunkowości. Znaczenie decyzji tego rodzaju wynika z faktu, że generując pewne koszty lub wydatki, mogą one wywierać istotny wpływ na efektywność mierzoną w skali całego przedsiębiorstwa. Scharakteryzowano także podstawowe kryteria rachunku ekonomicznego, jakie kadra zarządzająca powinna brać pod uwagę przy podejmowaniu decyzji dotyczących sfery rachunkowości.

Słowa kluczowe: system informacyjny rachunkowości, podejmowanie decyzji, rachunek ekonomiczny.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.06

1. Wstęp

Podejmowanie decyzji stanowi istotny element procesu zarządzania podmiotami gospodarczymi [Mintzberg 2012], który związany jest z każdą sferą funkcjonowania przedsiębiorstwa. Nowoczesne zarządzanie można nawet zdefiniować jako jeden ciąg decydowania i tworzenia warunków skutecznej realizacji decyzji [Penc 1995]. Właściwe decyzje powinny przede wszystkim odnosić się do podstawowej działalności, czyli przykładowo do sposobu zaopatrzenia w materiały, metod produkcji czy zasad sprzedaży wyrobów gotowych odbiorcom. Nie można jednak zapominać, że obok działalności podstawowej występuje wiele innych sfer aktywności jednostek gospodarczych, którymi również należy właściwie zarządzać.

Jednym z podsystemów funkcjonujących w przedsiębiorstwach jest rachunkowość, a właściwie system informacyjny rachunkowości. Zarządzanie nim również wymaga podejmowania decyzji, które mają specyficzny charakter. Prowadząc do realizacji różnych efektów, w bezpośredni sposób wpływają na wyniki osiągane przez jednostki gospodarcze. Z tego względu za cel niniejszego artykułu przyjęto scharakteryzowanie problematyki decyzji związanych z prowadzeniem rachunkowości w przedsiębiorstwach, począwszy od próby klasyfikacji (ze szczególnym uwzględnieniem decyzji o charakterze inwestycyjnym), a skończywszy na przesłankach podejmowania konkretnych decyzji, a więc kryteriach, jakie powinny być uwzględniane przy wyborze sposobu funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości. Należy zaznaczyć, że sformułowany cel odnosi się nie tylko do sposobu organizacji badanego systemu, ale też do systemu informacyjnego rachunkowości rozpatrywanego jako zespół wielu współdziałających elementów.

Niniejsze opracowanie ma charakter teoretyczno-empiryczny. Na potrzeby osiągnięcia przyjętego celu wykorzystano literaturę przedmiotu, niezwykle cenne informacje pozyskano z również z praktyki gospodarczej, przeprowadzając wywiady swobodne i pogłębione z personelem kierowniczym oraz wykonawczym działów finansowo-księgowych czterech przedsiębiorstw mających swoje siedziby i jednocześnie główne rynki zbytu w województwie lubelskim.

2. Klasyfikacja decyzji dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości

Występujące w rzeczywistości gospodarczej sytuacje problemowe, które mogą dotyczyć sposobu prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach, są niezwykle zróżnicowane. Powoduje to, że podejmowane decyzje także muszą być różne. W literaturze z zakresu zarządzania jest prezentowanych bardzo wiele kryteriów służących klasyfikacji decyzji (zob. np. [Penc 2001]). Jednakże, biorąc pod uwagę zarządzanie systemem rachunkowości, za najważniejsze należy uznać dwa z nich: pierwszym jest zakres czasowy oddziaływania skutków decyzji, drugim natomiast charakter efektów, jakie w wyniku określonej decyzji mają być osiągnięte.

Jeśli rozpatrywać horyzont czasu, którego dotyczą decyzje odnoszące się do funkcjonowania systemu rachunkowości, to należałoby wyodrębnić decyzje strategiczne, taktyczne i operacyjne (por. np. [Bieniok, Halama, Ingram 2006]). Decyzje strategiczne wyznaczają sposób działania przedsiębiorstwa w długim okresie, czyli od kilku do nawet kilkunastu lat, odznaczając się przy tym najwyższym poziomem agregacji (ogólności). Przykłady decyzji tego rodzaju zostały wskazane przez głównych księgowych badanych jednostek. Uznano za nie choćby określenie sposobu organizacji działów zajmujących się rachunkowością w przedsiębiorstwie, a więc to, czy będą one zlokalizowane w strukturze organizacyjnej podmiotu, czy też umiejscowione na zewnątrz. Charakter strategiczny mają również decyzje dotyczą-

ce zakresu rachunkowości. Wiązą się one z określeniem celu jej prowadzenia: czy będzie nim wyłącznie przygotowywanie informacji sprawozdawczych, które ewentualnie zostaną wykorzystane w zarządzaniu, czy też do zaspokojenia potrzeb zarządczych posłuży wyodrębniony podsystem, którego podstawą stanie się jedna z uznawanych za nowoczesne koncepcji zarządzania, np. zarządzanie oparte na działaniach, zarządzanie jakością czy controlling.

Decyzje taktyczne obejmują swym zasięgiem krótszy okres, od około roku do maksymalnie kilku lat, i dotyczą rozwiązywania problemów na średnim poziomie uogólnienia. Oczywiście specyfika decyzji taktycznych jest podporządkowana uprzednio podjętym decyzjom strategicznym. W jednostkach, których kierownictwo zdecydowało, że rachunkowość będzie prowadzona we własnym zakresie, jako przykłady decyzji tego rodzaju wskazywano umiejscowienie w strukturze organizacyjnej odpowiednich komórek i stanowisk pracy, przydzielenie im zadań do realizacji oraz zapewnienie niezbędnych zasobów majątkowych i kadrowych. Z kolei w przedsiębiorstwach, które prowadzenie rachunkowości powierzyły podmiotowi zewnętrznemu, jako przykłady decyzji taktycznych podawano ustalenie katalogu usług, jakie powinna wykonywać obca jednostka, zasad wzajemnego przekazywania danych źródłowych oraz informacji wynikowych i wreszcie wybór odpowiedniego kontrahenta – biura rachunkowego, które byłoby zdolne spełnić przynajmniej najważniejsze wymagania stawiane przez podmiot zlecający.

Zarówno decyzje strategiczne, jak i taktyczne odznaczają się niskim stopniem programowości, ponieważ podejmowane są przy rozwiązywaniu problemów ważnych lub pojawiających się zbyt rzadko, by być przedmiotem ustalonej zasady postępowania [Bieniok, Halama, Ingram 2006]. Należy ponadto zauważyć, że decyzje taktyczne mają zasadniczy wpływ na długookresową efektywność systemów rachunkowości. To one bowiem, rozstrzygając o rodzajach wykorzystywanych zasobów, wyznaczają poziom kosztów przesądzonych, a więc takich kosztów, które w perspektywie najbliższych kilku lat trzeba będzie ponieść.

Najniżej w hierarchii stoją decyzje operacyjne. Stwierdzenie takie oczywiście nie oznacza, że są one najmniej ważne. Cechują się jednak powtarzalnością, znaczną szczegółowością oraz krótkim czasem obowiązywania liczoną w miesiącach, dniach lub nawet godzinach. Podobnie jak decyzje taktyczne są konsekwencją decyzji strategicznych, tak samo decyzje operacyjne powinny wynikać z decyzji podejmowanych na wyższych poziomach ogólności. Decyzje strategiczne ograniczają więc swobodę wyboru decyzji taktycznych, te zaś wpływają na zakres możliwych do podjęcia decyzji operacyjnych. Przykładami decyzji o charakterze operacyjnym, które wymieniały zarówno osoby zarządzające działami rachunkowości badanych przedsiębiorstw, jak i pracownicy tych działów, były chociażby:

- przywracanie dostępności czasowo niewykorzystywanych zasobów (konserwacja i bieżące naprawy sprzętu komputerowego, organizacja doraźnych zastępstw w przypadku nieobecności pracowników),

- zapewnienie ciągłości dostaw zużywanych materiałów i energii,
- kontrola sprawności realizowania procesów informacyjnych.

O znaczeniu decyzji operacyjnych przesądza fakt, że podobnie jak decyzje taktyczne wpływają one bezpośrednio na efektywność prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach, choć nie powodują powstawania kosztów przesądzonych, a jedynie koszty bieżące.

Drugim niezwykle ważnym kryterium, według którego należy klasyfikować decyzje odnoszące się do sposobu funkcjonowania systemów rachunkowości w jednostkach gospodarczych, jest charakter (rodzaj) spodziewanych efektów. Kierownicy działów rachunkowości badanych jednostek wskazywali dwa rodzaje nadrzędnych celów podejmowania jakichkolwiek decyzji strategicznych, taktycznych czy operacyjnych. Uznano za nie zaspokojenie nowo pojawiających się potrzeb informacyjnych lub też zmniejszenie nakładów (kosztów) związanych z przygotowaniem informacji wynikowych. Oczekiwanie innego rodzaju efektów trudno zresztą uznać za racjonalne.

Decyzje dostosowujące zasób tworzonych informacji do wymagań odbiorców można określić mianem proinformacyjnych. Warunkiem ich podjęcia jest istniejąca potrzeba pozyskania zupełnie nowych informacji, których system rachunkowości dotychczas nie generował. Oczywiście dostosowanie może równocześnie wiązać się z wyeliminowaniem informacji, które były wykorzystywane przez decydentów tylko w niewielkim stopniu lub w ogóle pomijane w procesie zarządzania.

Decyzje mające na celu zmniejszenie nakładów (kosztów) związanych z prowadzeniem rachunkowości należałoby z kolei nazwać oszczędnościowymi. Występują one jednak nie tylko wówczas, gdy kierownictwo danego przedsiębiorstwa uzna kwotę ponoszonych kosztów za zbyt wysoką, ale również jeśli zakres przygotowywanych informacji okaże się na tyle szeroki, że wykracza poza oczekiwania odbiorców. Efektem ograniczenia zbioru dostępnych informacji wynikowych powinna być bowiem obniżka kosztów.

3. Specyfika decyzji inwestycyjnych odnoszących się do sposobu prowadzenia rachunkowości

Sposób funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w jednostkach gospodarczych uzależniony jest od wielu czynników. Zaliczyć do nich należy specyfikę danej organizacji, m.in. branżę, w której działa, jej wielkość, ale także preferencje osób podejmujących decyzje. Zmienne warunki, w jakich przedsiębiorstwa prowadzą działalność gospodarczą, powodują, że przeobrażeniom musi podlegać również sfera rachunkowości, tak aby realizowała swój podstawowy cel. Można go sformułować jako dostarczanie wszelkich wymaganych informacji przy najniższych możliwych kosztach.

Zmiana sposobu prowadzenia rachunkowości, która dla wielu przedsiębiorstw może okazać się konieczna, wiąże się z podejmowaniem specyficznych decyzji – decyzji o charakterze inwestycyjnym. O ile w przypadku działalności produkcyjnej pojęcie decyzji inwestycyjnej rozumiane jest dość intuicyjnie, o tyle w kontekście rachunkowości i zasad jej prowadzenia użyty termin wymaga dodatkowych wyjaśnień.

Ustawa o rachunkowości inwestycjami nazywa aktywa, z których korzyści osiągnane są w inny sposób niż poprzez ich wykorzystanie w cyklu operacyjnym przedsiębiorstwa (por. [Ustawa z 29 września 1994 r.]). Określenie zawarte w prawie bilansowym należy jednak uznać za zbyt wąskie w kontekście problematyki niniejszego opracowania, tym bardziej że literatura z zakresu analizy finansowej czy zarządzania finansami nie wprowadza tego rodzaju ograniczeń. Przykładowo jedna z definicji stwierdza, iż inwestycje polegają na wyrzeczeniu się bieżącej konsumpcji w celu osiągnięcia przyszłych korzyści, niezależnie od sfery działalności przedsiębiorstwa, której badane przedsięwzięcie dotyczy. Może być więc ono inwestycją finansową, bliższą ustawowym regulacjom, może być również inwestycją rzeczową, która pozostaje w bezpośrednim związku z podstawową działalnością przedsiębiorstwa, z normalnym cyklem operacyjnym [Rogowski 2004].

Przytoczona w poprzednim akapicie definicja inwestycji nie może być jednak wprost odniesiona do sfery rachunkowości. Wynika to z faktu, że nie zawsze ograniczany jest poziom bieżącej konsumpcji. Choćby w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo decyduje się powierzyć prowadzenie ksiąg rachunkowych podmiotowi zewnętrznemu, nie pojawiają się żadne nakłady początkowe. Decyzja tego rodzaju ma jednak charakter inwestycyjny, gdyż wpływa na osiągnięcie w przyszłości pewnych celów w inny niż dotychczas stosowany sposób, powodujący np. redukcję kosztów lub zwiększenie zasobu dostępnych informacji wynikowych. Dlatego w sferze rachunkowości decyzjami inwestycyjnymi należałoby nazywać wszelkie decyzje strategiczne uszczegółowione na poziomie taktycznym, jak również decyzje taktyczne podejmowane w celu zmiany trybu realizacji już przyjętej strategii, oddziałujące na sposób organizacji rachunkowości lub wykorzystywane zasoby majątkowe i kadrowe. Z punktu widzenia charakteru oczekiwanych efektów decyzje inwestycyjne mogą oczywiście być zakwalifikowane do grupy proinformacyjnych lub oszczędnościowych. Warto jednocześnie zaznaczyć, że samodzielnej decyzji strategicznej nigdy nie można określić mianem inwestycyjnej, gdyż nie jest ona na tyle skonkretyzowana, by pozwalała zidentyfikować przyszłe efekty i nakłady.

4. Kryteria rachunku ekonomicznego związane z funkcjonowaniem sfery rachunkowości

W poprzednich punktach opracowania scharakteryzowano zróżnicowany katalog decyzji, jakie dotyczą sposobu prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwach. W związku z tym powstaje jednak problem przesłanek, czyli określonych kryteriów, którymi należy się kierować przy ich podejmowaniu.

W zarządzaniu jednostkami gospodarczymi każda decyzja powinna mieć uzasadnienie o charakterze ekonomicznym, musi być więc poprzedzona analizą efektywności. Zastosowanie odpowiednich rachunków ma jednak sens wyłącznie wtedy, gdy brany jest pod uwagę więcej niż jeden wariant przyszłego działania. W przeciwnym razie analizowanie skutków decyzji przestaje być celowe, gdyż niezależnie od związanych z nią kosztów i korzyści zostanie ona podjęta. W przypadku przedsięwzięć proinformacyjnych należy więc sformułować co najmniej dwa warianty decyzyjne, natomiast w jednostkach, które zamierzają wdrożyć przedsięwzięcia o charakterze oszczędnościowym, wystarczy tylko jeden. Wariantem alternatywnym wobec niego będzie bowiem dotychczasowy sposób prowadzenia rachunkowości¹.

Badanie efektywności jakichkolwiek przejawów działalności gospodarczej wymaga przede wszystkim określenia czynników, które wywierają istotny wpływ na efektywność. Literatura przedmiotu wskazuje cztery ich grupy: nakłady, korzyści (efekty), czas i ryzyko [Rogowski 2004].

Nakłady i korzyści mogą, a nawet powinny być rozpatrywane łącznie, gdyż efekt realizowanego przedsięwzięcia ma zawsze charakter różnicowy. Jest on bowiem różnicą między uzyskanymi korzyściami a poniesionymi nakładami (tzw. korzyść netto) [Rogowski 2004]. Efektem decyzji, a szczególnie decyzji o charakterze inwestycyjnym, odnoszących się zarówno do sfery rachunkowości, jak i każdego innego segmentu działalności jednostek gospodarczych, powinien być wzrost wartości firmy [Karmańska (red.) 2006]. Podejmując jakąkolwiek decyzję, należy więc mieć na uwadze jej wpływ na korzystniejszą wycenę przedsiębiorstwa, która zostanie dokonana w przyszłości. W praktyce jednak bardzo trudno jest określić, jaka kwota stanowi lub będzie stanowić wyrażony w pieniądzu ekwiwalent danego podmiotu gospodarczego. Wartość przedsiębiorstwa zależy przecież od wielu czynników, m.in. od celu wyceny czy preferencji osoby lub osób, na potrzeby których jest ona dokonywana [Mączyńska 2005]. Dlatego najczęściej za kryteria wyboru przyjmuje się optymalizację zysku lub nadwyżkę przepływów pieniężnych, ponieważ uważa się, że w dłuższym okresie podnoszą one wartość firmy [Sierpińska, Jachna 2004].

W przypadku decyzji dotyczących prowadzenia rachunkowości efekty mają inny, specyficzny charakter: niewymierny, gdy są informacjami pozyskanymi dzięki realizacji określonego przedsięwzięcia, oraz wymierny. Jednak efektem wymiernym nie są zysk czy nadwyżka przepływów pieniężnych, ale koszty lub wydatki związane z przygotowaniem informacji w przypadku decyzji proinformacyjnych bądź kwota redukcji kosztów (wydatków) przy realizacji przedsięwzięć oszczędnościowych. Im niższe będą koszty i wydatki związane z rachunkowością, tym większe zyski i nadwyżki pieniężne osiągnie całe przedsiębiorstwo. Dlatego, biorąc pod uwagę kryterium efektów powstających w sferze rachunkowości, należy wybierać

¹ W przypadku przedsięwzięć proinformacyjnych nie występuje możliwość wykorzystania jako wariantu alternatywnego dotychczasowego sposobu prowadzenia rachunkowości, gdyż nie dostarcza on wszystkich wymaganych informacji.

te warianty, które zapewnią dostarczenie wszystkich wymaganych informacji przy najniższych możliwych kosztach lub wydatkach. Nieprzypadkowo w tym miejscu eksponowane jest kryterium wydatków. To bowiem wydatki, a konkretnie ich ograniczanie, mogą być wyznacznikiem korzystnej przyszłej sytuacji przedsiębiorstwa zarówno w zakresie potencjału dochodowego, jak i płynności. Należy jednak pamiętać, że kwoty kosztów i wydatków wymagają rozróżnienia głównie w przypadku decyzji krótkookresowych. W dłuższych przedziałach czasu wielkości te mają tendencję do wyrównywania się i w zasadzie można je utożsamiać² [Gabruszewicz, Kamela-Sowińska, Poetschke 2002].

Kolejnym czynnikiem, który trzeba wziąć pod uwagę przy ocenie podejmowanych decyzji, jest czas. Przedsięwzięcia rozwojowe obejmują okresy minimum kilkuletnie, w trakcie których warunki gospodarowania mogą ulegać zmianom. Przede wszystkim zmienia się wartość pieniądza. Z tego powodu niezwykle istotne znaczenie ma sposób rozłożenia wpływów i wydatków w kolejnych latach. W przypadku przedsięwzięć dokonywanych w sferze rachunkowości występują głównie wydatki. Dlatego za korzystniejsze należy uznać te warianty, które szczególnie w pierwszych latach charakteryzować się będą niską ich wielkością. W ujęciu realnym bowiem ta sama kwota z każdym kolejnym rokiem warta jest coraz mniej. Urealnienie wartości pieniądza w czasie umożliwia technika dyskonta oparta o właściwie obliczony współczynnik dyskontujący. W literaturze przeważają poglądy, by wartość tego współczynnika uzależnić od kosztu kapitału jednostki gospodarczej (por. np. [Sierpińska, Jachna 2004]). Jego ustalenie jest jednak dość skomplikowane i nie zawsze precyzyjne, w związku z czym błędne byłoby stwierdzenie, że istnieje całkowita pewność prawidłowego odzwierciedlenia stopnia utraty wartości przez pieniądź. Dlatego w zamian można wykorzystać np. stopę procentową krajowej długoterminowej lokaty kapitałowej wolnej od ryzyka.

Ostatnim elementem, jaki musi być uwzględniony w procesie analizy przedsięwzięć dotyczących sfery rachunkowości, jest ryzyko. Wiąże się ono z zagrożeniem niezyskania zaplanowanych efektów. W systemie rachunkowości ryzyko ma nieco inny wymiar i można je rozpatrywać na dwóch poziomach. Pierwszy dotyczy informacji generowanych przez rachunkowość. Ryzyko w tym przypadku polega na tym, że oczekiwane informacje w odpowiednim czasie nie zostaną przygotowane. Pojawienie się tego rodzaju problemu świadczyłoby o niewłaściwej organizacji systemu rachunkowości ewentualnie o wyznaczeniu nieosiągalnych lub bardzo trudnych w realizacji celów. Sytuacja taka w praktyce nie powinna więc wystąpić. Ryzyko niezyskania informacji należy wyraźnie odróżnić od ryzyka związanego z niewłaściwym wykorzystaniem informacji. Kierownicy przedsiębiorstw mogą bowiem na podstawie nawet tych samych przesłanek podejmować różne decyzje, z których nie

² Znaczące różnice między poziomami kosztów i wydatków mogą jednak wystąpić np. w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo wykorzystuje obce źródła finansowania. Spłata zaciągniętych kredytów czy pożyczek jest przecież wydatkiem, który nie stanowi kosztu.

wszystkie okażą się skuteczne. Ryzyko tego rodzaju nie ma więc bezpośredniego związku ze sferą rachunkowości, jest to ryzyko dotyczące systemu zarządzania.

Drugi poziom ryzyka obejmuje błędy w prognozach kształtowania się wielkości, od których zależy efektywność rozpatrywanych wariantów działania. Są to przede wszystkim koszty, wydatki, a także poziom stopy procentowej. Nieprawidłowe szacunki, a więc użycie do obliczeń zarówno zbyt wysokich, jak i zbyt niskich wartości, mogą spowodować podjęcie niewłaściwych decyzji. Oczywiście im dłuższy jest horyzont czasowy planowanych działań, tym najprawdopodobniej większe będą różnice między wielkościami szacowanymi i rzeczywistymi.

5. Zakończenie

Prawidłowe funkcjonowanie systemu informacyjnego rachunkowości w jednostkach gospodarczych nierozzerwalnie wiąże się z koniecznością podejmowania wielu różnorodnych decyzji, począwszy od tych o charakterze strategicznym, a skończywszy na powtarzalnych decyzjach operacyjnych. Proces decyzyjny musi jednak opierać się na właściwych przesłankach, aby skutki realizowanych działań w pozytywny sposób wpływały na całokształt działalności danej organizacji, znajdując odzwierciedlenie w osiągniętych przez nią efektach.

Z punktu widzenia zarządzania niezwykle ważne jest, by decydenci mieli świadomość specyfiki wszelkich decyzji odnoszących się do systemu informacyjnego rachunkowości, a także skutków, zarówno pozytywnych, jak i negatywnych, jakie może spowodować ich wprowadzanie w życie.

Literatura

- Bieniok H., Halama H., Ingram M., 2006, *Podjęcie decyzji menedżerskich*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H., 2002, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Karmańska A. (red.), 2006, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Mączyńska E., 2005, *Wycena przedsiębiorstw. Zasady, procedury, metody*, SKWP, Warszawa.
- Mintzberg H., 2012, *Zarządzanie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Penc J., 2001, *Decyzje menedżerskie – o sztuce zarządzania*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Penc J., 1995, *Decyzje w zarządzaniu*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Rogowski W., 2004, *Rachunek efektywności przedsięwzięć inwestycyjnych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Sierpińska M., Jachna T., 2004, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330 ze zm.

**THE PROFILE OF DECISION PROBLEMS
RELATING TO THE FUNCTIONING
OF THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM
IN AN ENTERPRISE**

Summary: The article attempts to classify decisions about the functioning of accounting information system. The special attention was drawn to the investment decisions that can have a significant impact on the efficiency of the entire enterprise. There are also presented the basic criteria of economic calculation that managers should take into consideration when they decide about the sphere of accounting.

Keywords: accounting information system, decision making, economic calculation.