

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu
Wydział Finansów i Bankowości

Ewelina Szczygielska

**Sprawozdania finansowe i ich powiązania z narzędziami rachunkowości
zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym**

Rozprawa doktorska

Promotor:

prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska

Poznań, 10 kwietnia 2021 r.

Spis treści

Spis skrótów	5
Wstęp	6
Rozdział 1. Podstawy teoretyczne i instytucjonalno-prawne sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej	20
1.1. Uregulowania prawne polskie i międzynarodowe dotyczące wybranych elementów sprawozdawczości finansowej.....	21
1.2. Wybrane rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej w literaturze przedmiotu w odniesieniu do sprawozdań finansowych.....	38
1.3. <i>Zintegrowana koncepcja ramowa</i> jako fundament kontroli wewnętrznej wspierającej narzędzia rachunkowości zarządczej	46
1.4. Sprawozdawczość finansowa i zarządca jako postawa wyznaczania celów finansowych przedsiębiorstwa	55
Rozdział 2. Powiązania pomiędzy sprawozdaniami finansowymi, narzędziami rachunkowości zarządczej i kontrolą wewnętrzną	59
2.1. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w odniesieniu do wybranych elementów sprawozdania finansowego.....	61
2.2. Wdrożenie instrumentów kontroli wewnętrznej wspierających narzędzia rachunkowości finansowej i zarządczej	79
2.3. Relacja pomiędzy rachunkowością finansową, zarządcą, kontrolą wewnętrzną a zarządzaniem ryzykiem w przedsiębiorstwie	94
Rozdział 3. Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej jako instrumenty wspierające cele finansowe przedsiębiorstwa	113
3.1. Okresowe przeglądy zarządcze jako kompleksowy instrument rachunkowości zarządczej.....	115
3.2. Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej	126
3.3. Ewidencja kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej jako rozszerzone źródło informacji finansowej w przedsiębiorstwie	136
3.4. Optymalizacja kosztów i innych wybranych wskaźników przedsiębiorstwa poprzez digitalizację i centralizację procesu zamówień	143
3.5. Koszty i inne wybrane wskaźniki przedsiębiorstwa a wdrożenie elektronicznej ewidencji czasu pracy .	151
3.6. Zastosowanie wybranych metod analizy finansowej i narzędzi kontroli wewnętrznej jako narzędzi nadzoru nad gospodarką zapasami.....	160
Rozdział 4. Analiza powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym i ich skutków	169
4.1. Przykładowy model powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.....	170
4.2. Analiza wpływu wdrożenia wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na kształtowanie się wybranych wskaźników finansowych przedsiębiorstwa	176
4.3. Wielowymiarowa analiza porównawcza oparta na wybranych wskaźnikach dla lat 2016-2019	198
Zakończenie	212
Bibliografia	217
Spis tabel	234
Spis wykresów	236
Spis rysunków	237
Spis schematów	237
Spis załączników	239
Załączniki	240

Spis skrótów

ABC – *Activity Based Costing*

ABM – *Activity Based Management*

AICPA – *The American Institute of Certified Public Accountants*

CIMA – *The Chartered Institute of Management Accountants*

COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CPA – *Certified Public Accountant*

EFQM – *European Foundation for Quality Management*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAPC – *The International Auditing Practices Committee*

IASB – *International Accounting Standards Board*

ICWA – *Institute of Cost and Work Accountants*

IFAC – *International Federation of Accounting*

IFRIC – *International Financial Reporting Committee*

IIA UK – *The Institute of Internal Auditors of United Kingdom*

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IMA – *Institute of Management Accountants*

MSR – *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości*

MSSF – *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej*

NAA – *National Association of Accountants*

SAC – *Standards Advisory Council*

SEC – *US Securities and Exchange Commission*

SFAC – *Statement of Financial Accounting Concepts*

SFAS – *Statement of Financial Accounting Standards*

SMAC – *Society of Management Accountants of Canada*

TQM – *Total quality management*

US GAAP – *United States Generally Accepted Accounting Principles*

Wstęp

Przedsiębiorstwo jest postrzegane i oceniane z różnych perspektyw. Niewątpliwie ogromną rolę w jego ocenie odgrywa wymiar stricte finansowy, bowiem niemal wszelkie decyzje podejmowane przez zarządzających mają odzwierciedlenie w konkretnych wartościach, wyrażających sytuację finansową, czy wynik przedsiębiorstwa. Mając to na uwadze, z jednej strony niezwykle istotna wydaje się umiejętność jak najlepszego odczytywania i prawidłowego interpretowania danych wynikających z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Z drugiej strony, jeszcze ważniejszą umiejętnością jest podejmowanie decyzji i działań, które sprawią, że konkretne dane, we wspomnianej sprawozdawczości finansowej, ulegną oczekiwanej zmianie, a więc zostaną osiągnięte założone przez organizację cele.

Niezwykle cenną kompetencją jest zatem umiejętność powiązania danych wynikających ze sprawozdawczości finansowej z działaniami i procesami zachodzącymi w organizacji. Dzięki tej wiedzy możliwe jest określenie zależności przyczynowo-skutkowej pomiędzy danymi finansowymi a decyzjami i działaniami zarządzających. Podkreślenia wymaga fakt, że częstokroć menedżerom nie tylko trudno jest dokonać analizy sprawozdawczości finansowej, ale jeszcze większym wyzwaniem jest umiejętność takiego podejmowania decyzji i realizowania działań, aby przynosiły one zakładane efekty¹. Ogromne znaczenie ma także umiejętność przewidywania, jakie skutki na przyszłość przyniosą konkretne decyzje i działania dla wyników organizacji, które znajdą swoje odzwierciedlenie w sprawozdawczości finansowej.

Niemożliwe wydaje się zatem skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem i podejmowanie słusznych decyzji bez umiejętności oceny, powiązania decyzji i idących za nimi działań, z ich efektem wykazywanym w raportowanych danych czy wskaźnikach. Istotnym jest w związku z tym, budowanie kompetencji i wyposażanie osób zarządzających w narzędzia wspomagające realizację celów poprzez właściwe działania, które zgodnie z założeniami, odpowiednio ukształtują wskaźniki i wartości danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

Literatura przedmiotu wskazuje, że w wielu przypadkach ustalenie przyczyn niezgodności założeń z rezultatami jest trudne lub wręcz niemożliwe. Dotyczy to sytuacji, w których negatywne skutki wynikają z bałaganu organizacyjnego, niejasności kompetencji,

¹ Np. oczekiwane wartości danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, ustalone poziomy wskaźników, czy konkretne cele finansowe.

uprawnień i zakresu odpowiedzialności². Co więcej, określenie bezpośredniego powiązania pomiędzy danymi prezentowanymi w sprawozdawczości finansowej z czynnikami i działaniami je kształtującymi jest trudnym zadaniem. Wylimitowanie jednego z kluczowych czynników ograniczających, poprzez zrozumienie powiązań danych pochodzących z raportów finansowych z obszarami w organizacji, które są w nich odzwierciedlone i mają na nie wpływ, wymaga głębszego spojrzenia zarówno na sprawozdawczość finansową, jak i procesy zachodzące w organizacji.

Spojrzenie na organizację od jej wnętrza powinno dawać zarządzającym możliwość powiązania działań i decyzji z ich odzwierciedleniem w wynikach przedsiębiorstwa. W literaturze przedmiotu wiele mówi się o rosnącej roli służb finansowych w zarządzaniu, o dramatycznym zwiększeniu znaczenia, kompleksowości i zakresu działania komórek finansowych w przedsiębiorstwach, w szczególności znaczeniu ich roli prowadzącej do polepszenia wyników działania organizacji³. Umiejętność spojrzenia na organizację przez pryzmat finansowego efektu działań (lub też ich zaniechania) stwarza niewątpliwie możliwości lepszego powiązania wyników z identyfikacją obszarów wymagających poprawy. Już Francis Bacon mówił, że prawdziwa wiedza to znajomość przyczyn⁴.

Rozpoznanie jednak obszarów wymagających zmiany sprzężonych z konkretnymi wynikami w kontekście finansowym nie gwarantuje jeszcze, że ta poprawa nastąpi. Dane prezentowane w sprawozdawczości finansowej trudno bezpośrednio przełożyć i połączyć z działaniami stojącymi za ich kształtowaniem. Aby do tego doprowadzić, konieczne jest stworzenie kompleksowego narzędzia składającego się ze współdziałających ze sobą instrumentów rachunkowości zarządczej, które obok sprawozdań finansowych są fundamentem informacji finansowej o przedsiębiorstwie oraz, wynikających z nich i wspierających je, narzędzi kontroli wewnętrznej, które pozwalają na pożądane kształtowanie działań i procesów. Docelowo, te trzy współdziałające ze sobą obszary pozwalają na wykreowanie w przedsiębiorstwie mechanizmów zabezpieczających prawidłowe działanie konkretnych jego obszarów, a w efekcie polepszenia skutków decyzji i działań.

W teorii i praktyce istnieje wiele narzędzi z obszaru finansów i rachunkowości. Kluczowym ich elementem są szeroko pojęte sprawozdania finansowe przygotowywane

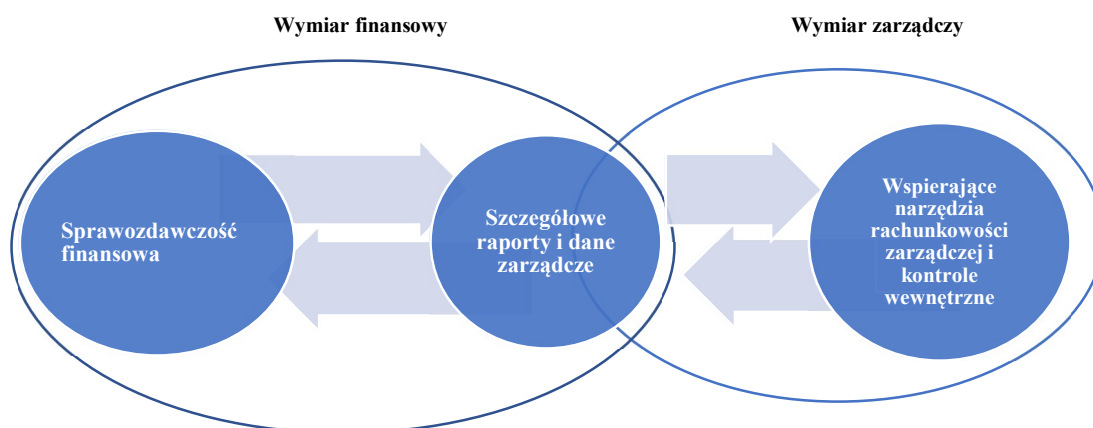
² B. R. Kuc, *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009, s. 9.

³ Na podstawie: *The CFO's Changing Role: Building the Future*, October 2018, <https://hbr.org/webinar/2018/10/the-cfos-changing-role-building-the-future> [dostęp z dnia 03.03.2019 roku].

⁴ Angielski filozof, żył w latach 1561-1626, uchodzi za jednego z twórców nowożytnej metody naukowej opartej na eksperymencie i indukcji.

zgodnie z przepisami prawa. Z punktu widzenia organizacji dostarczają one jednak bardzo ograniczonego zakresu informacji o przedsiębiorstwie i nie zawsze jest ona wystarczająco szczegółowa. Dlatego ważnym narzędziem uzupełniającym i zwiększającym jakość informacyjną danych finansowych są narzędzia rachunkowości zarządczej. W ramach rozprawy rozważane będą narzędzia rachunkowości zarządczej, które wdrażane w przedsiębiorstwie istotnie pogłębiają wiedzę o jego wynikach i sytuacji finansowej, kreując dowolnie konstruowany wachlarz danych o charakterze zarządczym, pozwalający na pełniejszą analizę sytuacji organizacji.

Istotnym zagadnieniem, które również będzie podjęte, jest problem powiązania wyników prezentowanych w sprawozdaniach finansowych oraz bardziej szczegółowych danych pochodzących z narzędzi rachunkowości zarządczej, z ich źródłami pochodzenia w organizacji. Określenie takich powiązań pozwolić będzie na wdrożenie działań korygujących tak, aby zagwarantować realizację celów przedsiębiorstwa. Ważnym z tego punktu widzenia aspektem, wymagającym zbadania, jawi się powiązanie sprawozdań finansowych, a w szczególności ich bardziej szczegółowych raportów zarządczych z konkretnymi instrumentami kontroli wewnętrznej, których zastosowanie może wpłynąć na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa. Zobrazowanie tego modelu zaprezentowane jest na schemacie 1.



Schemat 1. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej

Źródło: Opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę **zakres analizy** rozprawa będzie miała interdyscyplinarny charakter i pozwoli na wskazanie oraz zbadanie powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową, raportowaniem zarządczym, oraz narzędziami z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, które będą stanowiły inherentne wsparcie dla realizacji celów finansowych przedsiębiorstwa.

Wspomnianą już, często napotykaną w przedsiębiorstwach trudnością, jest **powiązanie skutków finansowych z decyzjami i działaniami w organizacji**. Dlatego też traktując sprawozdania finansowe jako punkt wyjścia do analizy wyników finansowych przedsiębiorstwa ważnym aspektem będzie wskazanie w rozprawie na **konieczność prawidłowego zaprojektowania raportów, zawierających dane o charakterze zarządczym tak, aby dostarczały one bardziej szczegółowych informacji dla realizacji celów finansowych przedsiębiorstwa**. W kolejnym etapie istotnym zagadnieniem będzie wskazanie przełożenia danych pochodzących z tych raportów na konkretne, wymagające zmiany obszary w organizacji. Analiza konkretnych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej oraz efektów ich zastosowania na rzeczywistym organizmie przedsiębiorstwa wraz z analizą wpływu ich wdrożenia na efekty jego działalności prezentowane w sprawozdaniach finansowych jawi się jako bardzo interesujący materiał badawczy.

Literatura przedmiotu bogata jest głównie w teoretyczne opracowania rozpatrywanych w pracy obszarów **traktując je rozłącznie**. Brak jest opracowań wskazujących na powiązania pomiędzy badanymi elementami, przedstawiających ich łączne współdziałanie, synergię i jej skutki. Przedsiębiorstwa z założenia nie publikują danych o charakterze zarządczym, a jeśli są one wykorzystywane w celach przygotowania sprawozdawczości zewnętrznej, to są to dane ujawniane wyłącznie w bardzo ograniczonym zakresie.

Często zdarza się też, że w przedsiębiorstwach nie są wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej lub nie są znane wyniki ich zastosowania. Bywa, że nawet jeśli narzędzia są wdrożone, to nie są one efektywnie używane. Często też narzędzia te nie są budowane w sposób kompleksowy tak, aby możliwe było wykorzystanie wzajemnych ich zależności i relacji dla osiągnięcia jeszcze lepszych efektów. Problematicznym jest też właściwe interpretowanie wyników prezentowanych przez narzędzia rachunkowości zarządczej i przekładanie ich na konkretne procesy w przedsiębiorstwie wymagające poprawy.

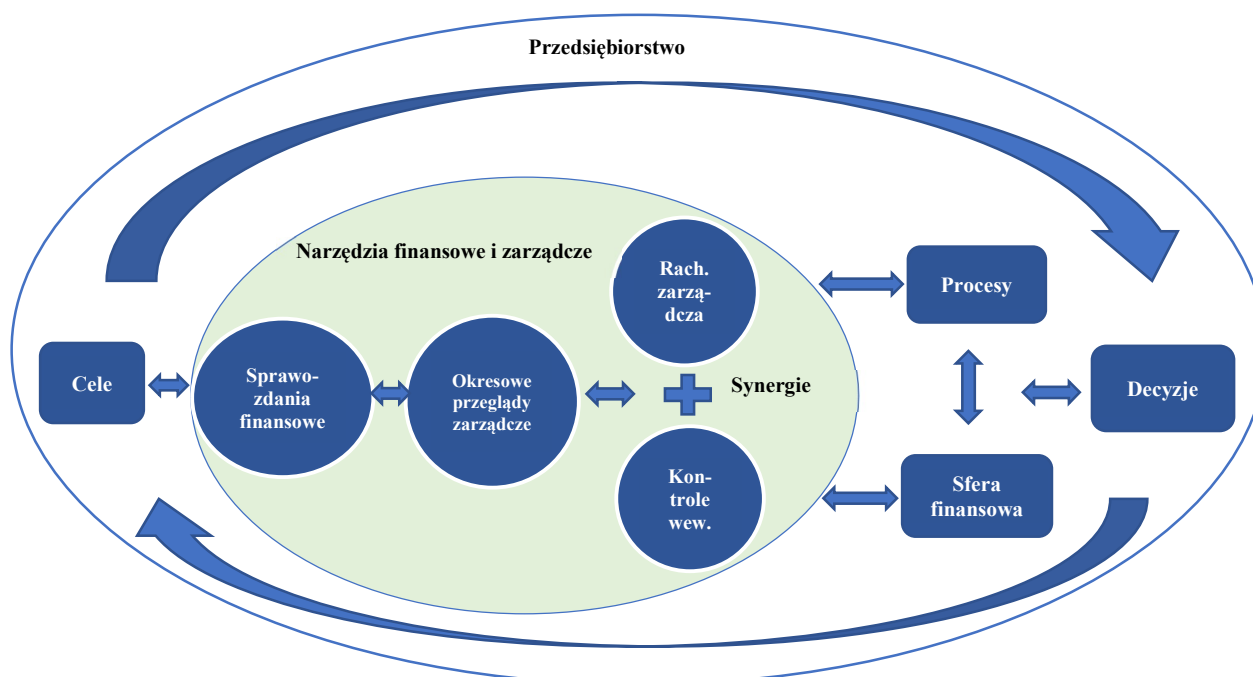
Wybór tematu rozprawy, poza wymienionymi powyżej przesłankami, wynika z zainteresowań autorki, jej doświadczeń w tym zakresie, a przede wszystkim chęci upowszechniania wiedzy na temat istotności i zalet wdrażania dodatkowych narzędzi z obszaru rachunkowości zarządczej oraz kontroli wewnętrznych w organizacjach⁵. Ważnym aspektem jest także **walor aplikacyjny**, polegający na wypracowaniu w niniejszej rozprawie możliwych

⁵ Zdaniem autorki ważne jest wdrażanie ich również we wczesnych fazach rozwoju organizacji, kiedy to proces ten jest znacznie prostszy, mniej czasochłonny i w efekcie tańszy, a przynoszący konkretne efekty i silnie wspierający procesy zarządcze.

do wdrożenia w różnorodnych przedsiębiorstwach rozwiązań, które pozwalają na sterowanie organizacją dla osiągnięcia oczekiwanych celów. Istotnym elementem jest również wykazanie faktycznego wpływu proponowanych rozwiązań na organizację.

Opracowanie tematu pozwoli na holistyczne spojrzenie na wdrożenie prezentowanych rozwiązań w przekroju całej organizacji. Dzięki interdyscyplinarności pracy wskazane zostanie, jak wdrożone narzędzia przełożyły się na konkretne decyzje zarządcze czy wyniki działania przedsiębiorstwa.

Graficzny obraz przedmiotu analizy przedstawia schemat 2.



Schemat 2. Oddziaływanie narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na przedsiębiorstwo

Źródło: Opracowanie własne.

W rozprawie przedstawione zostaną także **praktyczne aspekty** projektowania narzędzi zindywidualizowanych dla potrzeb i celów konkretnego przedsiębiorstwa. Faktem jest przecież, że w każdym przedsiębiorstwie przyczyny takich, a nie innych wyników działań są bardzo indywidualne, uzależnienie od wielu czynników, jednak w dużej mierze są one identyfikowalne, co pozwala na ich skuteczne określenie i wdrożenie odpowiednich narzędzi kontroli zarządczej.

Podsumowując, wybór tematyki i zakresu rozprawy wynika z chęci uzupełnienia luki w literaturze przedmiotu poprzez opracowanie przykładowego, możliwego do aplikowania w organizacjach, modelu powiązania sprawozdawczości finansowej z narzędziami

rachunkowości zarządczej i wspierającymi ich narzędziami kontroli wewnętrznej. Rozprawa obejmować będzie również **analizę skutków** wdrażania zaprezentowanych rozwiązań na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa. Pojawiające się w tym obszarze różnego rodzaju wątpliwości i dylematy, które nurtują zarówno przedstawicieli nauki finansów, rachunkowości, jak i praktyków gospodarczych, mogą być sformułowane we wskazanych niżej **problemach badawczych**:

1. Na ile zarządzający przedsiębiorstwem są w stanie powiązać wyniki finansowe przedsiębiorstwa z działaniami i podejmowanymi decyzjami?
2. Czy zarządzający są w stanie zidentyfikować faktyczne decyzje, działania, lub ich brak, które przełożyły się na wyniki, szczególnie, gdy dane określające szeroko pojętą sytuację finansową nie są satysfakcjonujące?
3. Czy możliwe jest precyzyjne określenie nie tylko przyczyn, ale również podjęcie działań eliminujących negatywny wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa w przyszłości?

Problemem badawczym rozprawy będą powiązania pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, narzędziami rachunkowości zarządczej i wspierającymi je kontrolami wewnętrznymi w przedsiębiorstwie.

Celami rozprawy są natomiast:

- C1: Badanie powiązań pomiędzy wybranymi elementami sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i wspierającymi ich działanie instrumentami kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie.
- C2: Wykazanie praktycznych zastosowań wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i wynikających z nich instrumentów kontroli wewnętrznej dla realizacji celów finansowych przedsiębiorstwa.
- C3: Analiza wpływu wdrożenia wybranych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej w badanym przedsiębiorstwie na wybrane wskaźniki finansowe przedsiębiorstwa w latach 2016-2019.

Aby realizować powyższe cele rozprawy sformułowane zostały następujące **pytania badawcze**:

- PB1: Czy w przedsiębiorstwie obok sprawozdawczości finansowej, powinny być zaprojektowane i wdrożone dodatkowe wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej oraz instrumenty kontroli wewnętrznej?

PB2: Czy w przedsiębiorstwie można zastosować model powiązań sprawozdanie finansowe → narzędzia rachunkowości zarządczej → kontrola wewnętrzna dla realizacji konkretnych działań i celów przedsiębiorstwa?

PB3: Czy narzędzia rachunkowości zarządczej mogą wspierać cele i działania przedsiębiorstwa bez wdrożenia ich łącznie z narzędziami kontroli wewnętrznej?

PB4: Czy narzędzia rachunkowości finansowej, zarządczej i kontroli wewnętrznej mogą wspierać zarządzanie finansami przedsiębiorstwa?

PB5: Czy wdrożenie modelu powiązań narzędzi rachunkowości i kontroli wewnętrznej wywiera wpływ na przedsiębiorstwo, jego wskaźniki finansowe i poziom realizacji celów?

Podmiotem badawczym będzie przedsiębiorstwo produkcyjne. Materiał empiryczny w postaci danych o charakterze finansowym, ilościowym, a także w formie konkretnych opracowań i dokumentacji, będzie pochodził z przedmiotowej organizacji lub zostanie opracowany w toku przeprowadzanej rozprawy. Warunkiem udostępnienia danych przez przedsiębiorstwo, ze względu na ich stricte wewnętrzny charakter, jest utajnienie jego nazwy w pracy.

Przedmiotem badania będzie powiązanie elementów sprawozdania finansowego z konkretnymi narzędziami z obszarów rachunkowości zarządczej i wspierających je instrumentów kontroli wewnętrznej. Analiza dokonana zostanie na podstawie przeglądu literatury i publikacji polskich i zagranicznych, jak również ich umiejscowienia w wytycznych i regulacjach polskich i międzynarodowych. Zasadnicza część badań oparta zostanie na przygotowaniu i przeglądzie modelu powiązań pomiędzy elementami sprawozdania finansowego, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Badaniu i ocenie zostaną w ten sposób poddane relacje i współzależności pomiędzy sprawozdawczością finansową, a wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Dodatkowo rozprawa opierać się będzie na analizie efektów wdrożenia wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w badanym przedsiębiorstwie w latach 2016-2019.

Zakres czasowy rozprawy, w kontekście analizy skutków wdrożenia badanych rozwiązań na badane przedsiębiorstwo, obejmie lata 2016-2019. Uwzględnienie w analizie danych za 2020 rok nie będzie możliwe ze względu na bardzo istotny wpływ, jaki wywarła na przedsiębiorstwo pandemia Covid-19. Negatywne skutki wstrzymania działalności operacyjnej, włączając w to okresowe zatrzymanie linii produkcyjnych i tymczasowe zawieszenie współpracy ze strategicznymi partnerami, miały wymierny, negatywny, wpływ na

działalność przedsiębiorstwa, jego wyniki i sytuację finansową. Istotny spadek przychodów i podjęte działania restrukturyzacyjne wpłynęły na dane finansowe spółki⁶, do tego stopnia, że niemożliwe byłoby zachowanie porównywalności danych. Ograniczenie zakresu analizowanych lat nie wpływa jednak zdaniem autorki na możliwość dokonania prawidłowej analizy – badane narzędzia wdrażane były w 2017 roku, ustalenie zatem zakresu poddanych analizie lat 2016-2019 pozwala na porównanie wybranych wskaźników przed i po wdrożeniu opisywanych narzędzi⁷ i wyciągnięcie na jej podstawie wniosków. Dzięki takiemu doborowi zakresu czasowego badania możliwe jest porównanie wpływu zastosowania konkretnych rozwiązań na wyniki działań organizacji oraz stojące za nimi decyzje.

Rozprawa będzie opierała się na studium przypadku przedsiębiorstwa. Będzie ona miała charakter ilościowo-jakościowy. W pierwszym etapie badania przeprowadzona zostanie analiza podstaw teoretycznych i instytucjonalno-prawnych sprawozdawczości finansowej. W dalszej części analizie zostaną poddane wybrane prezentowane w literaturze polskiej i anglojęzycznej rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej, a także *Zintegrowana Koncepcja Ramowa* jako dokument stanowiący fundament kontroli wewnętrznej.

Etap drugi będzie stanowiła analiza narzędzi sprawozdawczości finansowej i zarządczej jako podstawy do ustalania celów finansowych przedsiębiorstwa.

Celem trzeciego etapu pracy będzie opis powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznych z uwzględnieniem praktycznych zastosowań narzędzi rachunkowości zarządczej i wspierających ich kontroli wewnętrznych w przedsiębiorstwie, uwzględniając również zagadnienie zarządzania ryzykiem w organizacji.

Kolejny, czwarty etap będzie obejmował charakterystykę wybranych przykładów narzędzi rachunkowości zarządczej i współdziałających z nimi narzędzi kontroli wewnętrznej jako instrumentów wspierających cele finansowe przedsiębiorstwa. W etapie tym punktem wyjścia do oceny działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz konkretnych jego obszarów, będzie narzędzie rachunkowości zarządczej, jakimi są okresowe przeglądy zarządcze. Wskazane zostaną także inne narzędzia rachunkowości zarządczej oraz wspierające je

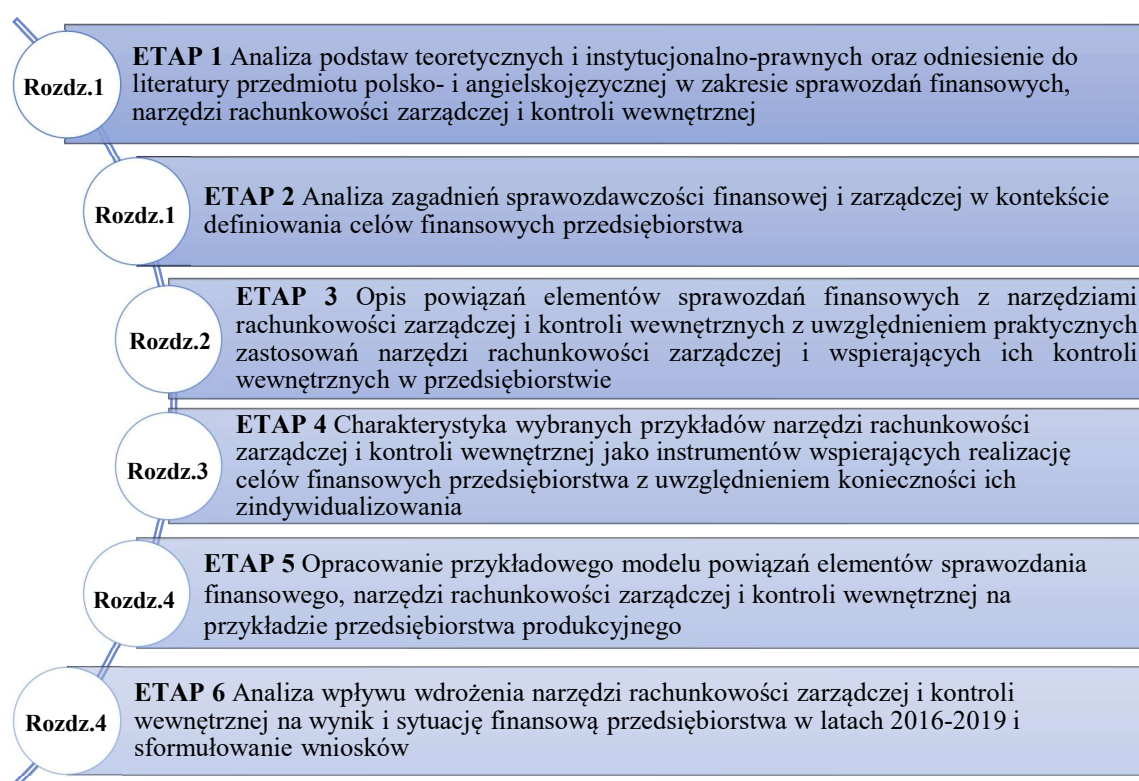
⁶ Przychody ze sprzedaży przedsiębiorstwa w 2020 stanowiły niewiele ponad 17% średnich przychodów ze sprzedaży za lata 2016-2019. Dodatkowo dane finansowe zaburzone zostały dużą ilością transakcji i charakterze jednorazowym podyktowanych nadzwyczajną sytuacją pandemii Covid-19.

⁷ Ze względu fakt, że wdrożenie badanych narzędzi miało miejsce w 2017 roku – dla roku 2016 brak jest dostępnych danych o charakterze zarządczym. W związku z tym analiza zostanie dokonana w dwóch wariantach – za pełen zakres analizowanych lat 2016-2019 oparta będzie wyłącznie na wybranych wskaźnikach pochodzących z obszaru sprawozdawczości finansowej. Za zakres lat 2017-2019 analiza oparta będzie o szersze spektrum wskaźników, które pochodzą również z obszaru rachunkowości zarządczej.

instrumenty kontroli wewnętrznej, które na podstawie danych pochodzących z raportów zarządczych zostały dodatkowo wdrożone w przedsiębiorstwie⁸.

Etap piąty stanowi opracowanie autorskiego modelu powiązań elementów sprawozdania finansowego, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego.

Szóstym etapem pracy będzie analiza wpływu wdrożenia badanych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie w latach 2016-2019 na wyniki i sytuację finansową, a także sformułowanie wniosków określających znaczenie wdrożonych rozwiązań dla osiągnięcia celów przedsiębiorstwa. Wymienione etapy składać będą się na zaprezentowaną na schemacie 3 procedurę badawczą.



Schemat 3. Procedura badawcza przyjęta w rozprawie

Źródło: opracowanie własne.

Głównymi **źródłami badawczymi** będą uregulowania i wytyczne instytucji polskich i zagranicznych w zakresie sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Analizie poddane zostaną również akty prawa krajowego i międzynarodowego.

⁸ Szczegółowe uzasadnienie doboru narzędzi będzie wyjaśnione w dalszej części rozprawy.

W pracy wykorzystana również zostanie literatura przedmiotu oraz opracowania polsko- i anglojęzyczne.

Materiałami źródłowymi będą opracowania i dokumentacja przygotowana w czasie wdrożenia badanych rozwiązań w przedsiębiorstwie, w tym przygotowany w toku badania model powiązania wybranych pozycji sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Dodatkowy wkład empiryczny stanowią będą dane pierwotne pozyskane z badanego przedsiębiorstwa.

Metody badawcze, które zostaną wykorzystane w toku rozprawy, można podzielić na dwie główne grupy:

- metody zastosowane w części teoretycznej rozprawy,
- metody zastosowane w części empirycznej pracy doktorskiej.

Wśród metod wykorzystanych w części teoretycznej można wyróżnić:

- studia literaturowe z teoretycznych podstaw rachunkowości zarządczej,
- analizę uregulowań i wytycznych instytucji polskich i zagranicznych w obszarze sprawozdawczości finansowej i kontroli wewnętrznej.

Metody, które znajdą zastosowanie w części empirycznej są to m.in.:

- konstrukcja modelu powiązań elementów sprawozdań finansowych, wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznych,
- analiza danych ilościowych oraz analiza informacji jakościowych pozyskanych z przedsiębiorstwa uwzględniająca wybraną dokumentację, dane i wskaźniki finansowe dla lat 2016-2019 (przed i po wdrożeniu badanych rozwiązań).

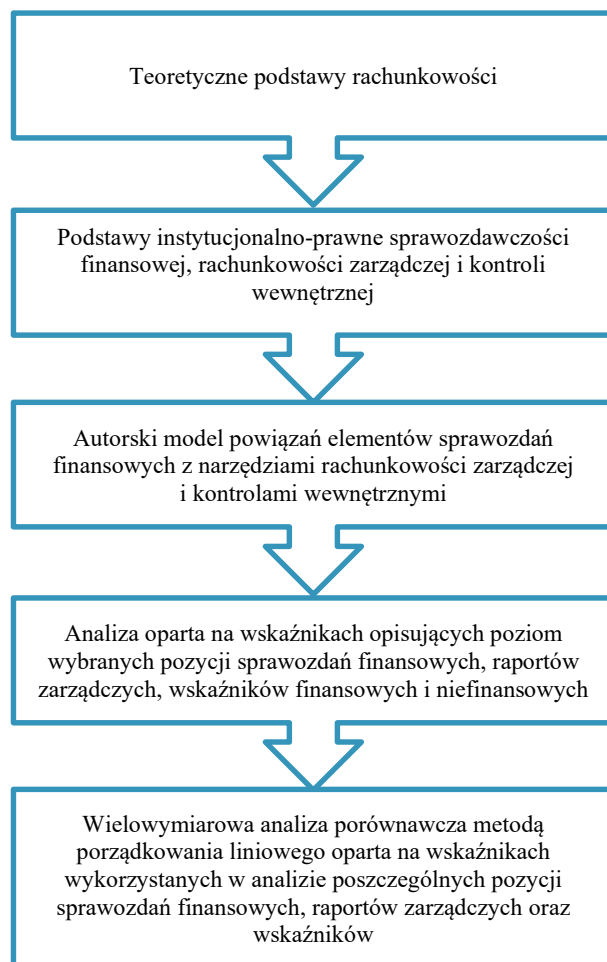
Dobór wskaźników oparty będzie na wybranych pozycjach sprawozdania finansowego⁹, z którymi będą powiązane wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej i oddziaływać będą wdrożone kontrole wewnętrzne. W zależności od rodzaju analizowanej pozycji sprawozdania – wskaźniki konstruowane będą w odniesieniu do innych paramentów, np. wartość przychodów czy poziom zatrudnienia tak, aby zredukować oddziaływanie innych niż badane w rozprawie czynników. Analizie poddane zostaną zarówno wskaźnikami o charakterze wynikowym, jak również opisujące sytuację finansową i płynność przedsiębiorstwa.

- wielowymiarowa analiza porównawcza, metodą porządkowania liniowego dla lat 2016-2019, obrazująca stan przed i po wdrożeniu narzędzi rachunkowości zarządczej

⁹ Szczegółowe uzasadnienie ich wyboru zostanie przedstawione w dalszej części rozprawy.

i kontroli wewnętrznych. Analiza zostanie dokonana na podstawie wybranych wskaźników charakteryzujących m.in. wyniki, sytuację finansową i płynność przedsiębiorstwa w porównywanych latach 2016-2019¹⁰.

Graficzny obraz metodyki wywodu w rozprawie doktorskiej prezentuje schemat 4.



Schemat 4. Struktura logiczna prowadzonych analiz w rozprawie

Źródło: opracowanie własne.

Praca będzie miała charakter teoretyczno-empiryczny i oparta będzie na przykładzie konkretnego przedsiębiorstwa produkcyjnego. Rozprawa będzie się składać z czterech rozdziałów. W pierwszym z nich dokonana zostanie analiza polskich i międzynarodowych uregulowań prawnych dotyczących wybranych elementów sprawozdawczości finansowej. Analizie poddana zostanie literatura przedmiotu z zakresu rachunkowości zarządczej jako

¹⁰ Analiza ta ze względu na ograniczony zakres danych sprzed wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej – dla roku 2016 brak jest danych o charakterze zarządczym - zostanie przeprowadzona w dwóch wariantach, co szerzej zostanie opisane w dalszej części rozprawy.

fundamentalnego narzędzia pozyskiwania bardziej szczegółowej wiedzy o sytuacji w przedsiębiorstwie. W dalszej części przeanalizowane zostaną uregulowania dotyczące kontroli wewnętrznej jako instrumentu wspierającego poprawne działanie narzędzi rachunkowości zarządczej. Ostatnia część pierwszego rozdziału poświęcona zostanie sprawozdawczości finansowej i zarządczej jako fundamentów do definiowania celów finansowych przedsiębiorstwa.

Rozdział drugi zajmować się będzie analizą powiązań pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, rachunkowości zarządczej i narzędzi kontroli wewnętrznej. Wykazane zostaną w nim praktyczne zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w odniesieniu do wybranych elementów sprawozdania finansowego. W dalszej części drugiego rozdziału zostanie podjęty temat wdrożenia instrumentów kontroli wewnętrznej wspierających narzędzia rachunkowości finansowej i zarządczej, a także relacja pomiędzy rachunkowością finansową, zarządczą, kontrolą wewnętrzną a zarządzaniem ryzykiem w przedsiębiorstwie. Dodatkowymi zagadnieniami inherentnie związanymi z wdrożeniem analizowanych instrumentów, branyymi pod uwagę w pracy, będą aspekty dotyczące analizowania i adresowania ryzyka w przedsiębiorstwie, w szczególności relacje rachunkowości zarządczej, wspierającej ją kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem.

W kolejnym, trzecim, rozdziale zaprezentowane zostaną konkretne wybrane rozwiązania. Punktem wyjścia będą **okresowe przeglądy zarządcze** jako narzędzie rachunkowości zarządczej, dające holistyczne (rozszerzające zakres danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych) spojrzenie na przedsiębiorstwo.

W dalszej części tego rozdziału prezentowane będą dodatkowe, wspierające je instrumenty z zakresu rachunkowości zarządczej, tj.:

- **budżetowanie,**
- **ewidencja kosztów dla celów zarządczych.**

Oba powyższe narzędzia są nierozzerwalnie związane z procesem **przeглядów zarządczych**. Informacje z nich pochodzące wchodzi w skład raportów i pozwalają na analizowanie działań i wyników przedsiębiorstwa w bardzo szerokim zakresie. Ich wdrożenie istotnie poprawia jakość informacyjną danych w przedsiębiorstwie, pozwala na znacznie szersze i głębsze analizy finansowe, a samo budżetowanie stwarza dodatkowo ramy funkcjonowania przedsiębiorstwa i pozwala na wdrożenie szeregu dodatkowych kontroli wewnętrznych.

Jako narzędzia uzupełniające poprawne działanie narzędzi rachunkowości zarządczej – charakterystyce poddane zostaną również instrumenty z obszaru kontroli wewnętrznej, tj.:

- optymalizacja kosztów i innych wybranych wskaźników przedsiębiorstwa poprzez digitalizację i **centralizację procesu zamówień**,
- wpływ na wynik i sytuację finansową wdrożenia **nadzoru** nad gospodarką zapasami,
- wpływ na koszty zatrudnienia i inne wybrane wskaźniki przedsiębiorstwa wdrożenia **elektronicznej ewidencji czasu pracy**.

Wdrożenie wyżej wymienionych kontroli wewnętrznych wynikać będzie z jednej strony z analiz i obserwacji pochodzących z okresowych przeglądów, z drugiej – wykazane zostanie ich przełożenie na konkretne zmiany w procesach i docelowo wynikach przedsiębiorstwa.

Istotnym elementem pracy będzie nie tylko przedstawienie zasad funkcjonowania wymienionych narzędzi wynikających z opracowań w literaturze przedmiotu oraz polskich i zagranicznych uregulowaniach, ale także wskazanie na ich **indywidualizowanie** dla potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa.

Czwarty rozdział stanowi opis przykładowego modelu powiązań wybranych elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Zawiera również będzie analizę wpływu wdrożenia wybranych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej na wybrane wskaźniki finansowe w badanym przedsiębiorstwie. Dla potrzeb rozprawy analizowane będą dane finansowe za lata obrotowe przed i po wdrożeniu opisywanych narzędzi. Jako podsumowanie przeprowadzona zostanie wielowymiarowa analiza porównawcza metodą porządkowania liniowego, oparta na wybranych wskaźnikach finansowych dla lat 2016-2019, pozwalająca kompleksowo porównać zmianę przed i po wdrożeniu narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

Uzyskane w toku przeprowadzonej rozprawy **rezultaty** pozwolą na wskazanie, w jaki sposób traktując jako punkt wyjścia informacje zawarte w wybranych elementach sprawozdania finansowego, poprzez wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej można wspierać realizację celów finansowych w przedsiębiorstwie. Wykazany zostanie również wpływ wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej na wybór narzędzi z obszaru kontroli wewnętrznej tak, aby te drugie wspierały ich działanie.

Dodatkowo zbadane zostaną relacje i możliwe do osiągnięcia synergie w stosowaniu rozwiązań z obszaru rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Ze względu na połączenie w pracy aspektów teoretycznych ze wskazaniem praktycznych, indywidualnych dla danego przedsiębiorstwa rozwiązań, pozwoli ono na zaprezentowanie tematu w szerszym kontekście i przyczyni się do pogłębienia wiedzy na temat sprzężenia konkretnych decyzji zarządczych z ich wynikami i odwrotnie.

Przewidywanym rezultatem badania będzie określenie przykładowego modelu powiązań pomiędzy elementami sprawozdania finansowego, narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Istotnym elementem rozprawy będzie również stwierdzenie, że nieodłącznym aspektem prawidłowo działających narzędzi rachunkowości zarządczej są właściwie zaprojektowane i równolegle wdrożone kontrole wewnętrzne. Narzędzia rachunkowości zarządczej nie mogą funkcjonować poprawnie bez wsparcia narzędzi kontroli wewnętrznej.

Rezultaty pracy mogą stanowić wskazówki do zmiany podejścia osób zarządzających do badanych w rozprawie narzędzi z obszarów rachunkowości zarządczej. Przyczynią się także do poszerzenia wiedzy na temat możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej i wspierających ją narzędzi kontroli wewnętrznej, wskazując na ich praktyczne zastosowanie i efekty finansowe, jakie przyniosło ich wdrożenie.

Opracowanie przykładowego **modelu powiązań sprawozdanie finansowe → narzędzia rachunkowości zarządczej → kontrole wewnętrzne** może być rozwiązaniem, które docelowo znajdzie **zastosowanie aplikacyjne** w wielu przedsiębiorstwach. Wskazanie obszarów wymagających indywidualizacji dla konkretnych przedsiębiorstw pozwoli na elastyczne jego zastosowanie w każdej organizacji, szczególnie stawiającej sobie konkretne cele finansowe.

Analiza i przedstawienie wdrożonych narzędzi może również przynieść pogłębienie wiedzy z obszaru sprawozdawczości finansowej w powiązaniu z kontrolą zarządczą w przedsiębiorstwach. Praca może więc przyczynić się do rozszerzenia spojrzenia na finanse i rachunkowość przedsiębiorstw, podkreślając jednocześnie znaczenie rachunkowości zarządczej jako narzędzia analizy finansowej przedsiębiorstwa. W szerszym kontekście, rozprawa dostarczy również głębszej wiedzy na temat możliwości projektowania procesów i wdrażania konkretnych kontroli wewnętrznych wspierających narzędzia finansowe, a w konsekwencji przyczyniających się do wspomagania realizacji celów finansowych. Zaprezentowanie zindywidualizowanych rozwiązań zaś może być inspiracją do tworzenia własnych projektów na bazie wiedzy teoretycznej zaprezentowanej w rozprawie w oparciu o literaturę przedmiotu i inne uregulowania, oraz świadomości swobody ich kreowania.

Sposób przedstawienia analizowanych w rozprawie zagadnień pozwoli ostatecznie na szersze, bardziej holistyczne, spojrzenie na organizację i wskazanie powiązań efektów działań, w szczególności zmierzających do realizacji konkretnych celów, z ich źródłami leżącymi w decyzjach i działaniach.

Rozdział 1. Podstawy teoretyczne i instytucjonalno-prawne sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej

W rozdziale zostanie dokonana analiza polskich i międzynarodowych uregulowań prawnych dotyczących wybranych elementów sprawozdawczości finansowej. Zakres rozważań będzie obejmował zarówno badanie obszaru instytucjonalnego, kształtującego unormowania prawne polskie i międzynarodowe, jak i analizę kreowanych przez konkretne instytucje norm prawnych. Dodatkowo prześledzone zostaną kierunki rozwoju rachunkowości, w szczególności analizie poddany zostanie trend harmonizacji przepisów dotyczących sprawozdawczości finansowej na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci i jego wpływ na krajowe ustawodawstwo. W dalszej kolejności zostanie dokonana analiza struktury polskich unormowań prawnych dotyczących sprawozdawczości finansowej oraz zbadane zostaną wytyczne stawiane przez te uregulowania wybranym elementom sprawozdań finansowych.

W dalszej części rozdziału przeanalizowana zostanie literatura przedmiotu z zakresu rachunkowości zarządczej jako fundamentalnego narzędzia pozyskiwania szczegółowej wiedzy o sytuacji w przedsiębiorstwie. Zaprezentowany zostanie rys historyczny i źródła zmian w zakresie rachunkowości zarządczej, jakie miały miejsce na przestrzeni lat. W rozdziale tym przedstawione zostaną także przykładowe rozwiązania z obszaru rachunkowości zarządczej, i ich znaczenie dla sprawozdawczości finansowej, jak również kluczowe zadania rachunkowości zarządczej jak wspieranie decyzji zarządzających. Analizie zostaną poddane Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej i obszary, w jakich rachunkowość zarządcza znajduje zastosowanie w organizacjach. Zestawione zostanie także porównanie cech charakterystycznych rachunkowości finansowej i zarządczej ich wzajemne relacje i obszary współdziałania.

W pierwszym rozdziale rozprawy przeanalizowane zostaną również uregulowania dotyczące kontroli wewnętrznej jako instrumentu wspierającego poprawne działanie narzędzi rachunkowości zarządczej. Przeanalizowany zostanie charakter kontroli wewnętrznej w odniesieniu do rachunkowości finansowej i zarządczej oraz zadania przed nią stawiane. Badaniu poddane zostaną podstawy systemów rachunkowości i kontroli wewnętrznej, a także instytucje zajmujące się i tworzące te uregulowania. W ramach organizacji zajmujących się kontrolą wewnętrzną szczegółowo zaprezentowany zostanie Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway i stworzona przez niego *Zintegrowana Koncepcja Ramowa*, określająca definicje, cele i zasady funkcjonowania kontroli wewnętrznej w organizacjach.

Ostatni fragment pierwszego rozdziału poświęcony zostanie sprawozdawczości finansowej i zarządczej jako fundamentom do definiowania celów finansowych przedsiębiorstwa. W ramach rozdziału zostanie również określone ich znaczenie informacyjne. Analizie zostaną poddane ich wzajemne powiązania, a także waga narzędzi kontroli wewnętrznej w fazie realizacji celów ustanowionych przez organizację.

1.1. Uregulowania prawne polskie i międzynarodowe dotyczące wybranych elementów sprawozdawczości finansowej

Rozważania dotyczące uregulowań prawnych sprawozdawczości finansowej zarówno na polskim, jak i międzynarodowym gruncie, mogą być rozpatrywane co najmniej na dwóch różnych płaszczyznach. Pierwszą z nich jest obszar związany z otoczeniem instytucjonalnym i procesem ich tworzenia oraz ustanawiania. Drugą perspektywą jest ich treść, szczególnie w kontekście konkretnych uregulowań odnoszących się do sprawozdawczości finansowej i jej elementów. Analiza obu punktów widzenia dostarcza z jednej strony informacji na temat organizacji i kreowanych przez nie uregulowań prawnych w zakresie sprawozdawczości finansowej, z drugiej strony pozwala na szczegółowy przegląd tworzonych przez poszczególne organizacje rozwiązań w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej. Ważnym elementem tej analizy jest również możliwość obserwacji trendów, jakie na przestrzeni lat miały wpływ zarówno na organizacje tworzące przepisy i wytyczne, jak i same uregulowania.

Analizując zmiany, jakie można zaobserwować na przestrzeni lat, bez wątpienia bezpośredni wpływ na kształtowanie się zaplecza instytucjonalnego, jak również na postać tworzonych przez nie regulacji, miały przede wszystkim procesy zachodzące w życiu biznesowym, w szczególności trendy związane z globalizacją¹¹ oraz rozwojem coraz to nowszych technologii¹². Rozwój gospodarczy i zapotrzebowanie informacyjne w wymiarze lokalnym, regionalnym i międzynarodowym i zachodzące w tym zakresie zmiany, są bezsprzecznie jednymi z głównych czynników kształtujących uregulowania prawne w obszarze sprawozdawczości finansowej. Ważnym, obserwowanym od kilkadziesiąt lat procesów, jest

¹¹ Por: J. Gierusz, *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, w: Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015, T. 82(138), s. 21; J. Turyna, *Standardy sprawozdawczości finansowej*, Difin, Warszawa 2016, s. 13; M. Strojek-Filus, E.W. Maruszewska, *Rachunkowość finansowa*, Poltext, Warszawa 2018, s. 64; J. Marchel, *Wdrożenie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Rewizji Finansowej w krajach Unii Europejskiej w tym w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005, s.245.

¹² Por. K. Świetla, *Wpływ instytucji międzynarodowych oraz środowisk zawodowych na konwergencję sprawozdawczości i rewizji finansowej*, w: *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, pod red. B. Micherda, Difin, Warszawa 2012, s.31.

harmonizacja¹³ rachunkowości, konsekwentnie zmierzająca do ujednoczenia stosowanych unormowań w przestrzeni międzynarodowej tak, aby możliwe były spójna prezentacja i rozumienie zarówno poszczególnych transakcji, jak i sprawozdawczości finansowej w jej pełnym wymiarze przez współpracujące ze sobą podmioty, często zlokalizowane w różnych częściach globu. Zmiany wprowadzane we współczesnej sprawozdawczości są więc najczęściej efektem oczekiwań podmiotów gospodarczych działających na rynkach globalnych¹⁴.

Rozpatrując historię koncepcji rozwoju rachunkowości i ściśle związanej z nią sprawozdawczości finansowej należy sięgnąć do roku 1904, kiedy miał miejsce Pierwszy Światowy Kongres Księgowych w St. Louis USA¹⁵. Podkreślenia jednak wymaga fakt, że dopiero powołanie Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości doprowadziło do ich sukcesywnego promulgowania do praktyki gospodarczej wielu krajów¹⁶. Harmonizacja przepisów i próby ich ujednoczenia mają więc ponad stuletnią historię. Kluczowe wydarzenia i umiejscowienie ich w czasie zostały zaprezentowane w tabeli 1.

¹³ Harmonizacja określana jest jako proces mający na celu zwiększenie porównywalności praktyk stosowanych w rachunkowości poprzez ustalanie zasad i akceptowalnego poziomu odchyień, za: C. Nobes, P. Parker, *Comparative International Accounting*, 9th Edition, Pearson, Essex 2006, s.75.

¹⁴ Ibidem, s.32.

¹⁵ A. Dennis, *Taking account of history*, Journal of Accountancy, May 2014, <https://www.journalofaccountancy.com/Issues/2004/May/TakingAccountOfHistory.htm>, [dostęp:01.07.2019]

¹⁶ A.A. Jaruga, *Systemy regulacji rachunkowości a międzynarodowa harmonizacja i standaryzacja*, w: *Międzynarodowe regulacje rachunkowości. Wpływ na rozwiązania krajowe*, pod red. A.A. Jarugowej, C. H. Beck, Warszawa 2002, s.3.

Tabela 1. Harmonizacja rachunkowości na przestrzeni lat

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
1904	I Światowy Kongres Księgowych St. Louis, USA (zainicjowanie idei harmonizacji)		
1911 1913 1926	I,II i V Światowe Kongresy Księgowych (inicjatywy w kierunku umiędzynarodowienia krajowych systemów rachunkowości)		
1917	Wydanie przez Radę Rezerwy Federalnej (<i>Federal Reserve Board</i>) broszury „Jednolita Rachunkowość” (<i>Uniform Accounting</i>)		
1936	Powołanie Komitetu Procedur Rachunkowości (<i>Committee on Accounting Procedures</i>), który wydał 51 <i>Accounting Research Bulletins</i> . Wydanie przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (<i>American Accounting Association</i>) „Wstępnej deklaracji zasad rachunkowości tkwiących u podstaw sprawozdań finansowych” (<i>A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statement</i>)		
1940	Opublikowanie przez W.A. Patona i A.C. Lottletona książki „Wprowadzenie do standardów rachunkowości przedsiębiorstw” (<i>An Introduction to Corporate Accounting Standards</i>)		
1959	Powołanie Rady ds. Zasad Rachunkowości (<i>Accounting Principles Board</i>) oraz Wydziału Badań Rachunkowości (<i>Accounting Research Division</i>) w miejsce Komitetu Procedur Rachunkowości		
1966	Wydanie przez Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości publikacji „Deklaracja podstawowej teorii rachunkowości” (<i>A Statement of Basic Accounting Theory</i>)		
1967			Powołanie Międzynarodowej Grupy Badawczej Księgowych (<i>Accountants International Study Group</i>) – zainicjowanie działań na rzecz harmonizacji rachunkowości w Europie

ciąg dalszy tabeli 1

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
1970	Wydanie przez Radę ds. Zasad Rachunkowości Deklaracji nr 4 „Podstawowe koncepcje i zasady tkwiące u podstaw sprawozdań finansowych przedsiębiorstw” (<i>Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises</i>)		
1972		X Światowy Kongres w Sydney – urzeczywistnienie idei powołania międzynarodowej organizacji ds. standaryzacji rachunkowości	
1973	Powołanie Rady Standardów Rachunkowości Finansowej (<i>Financial Accounting Standards Board</i>) w miejsce Rady ds. Zasad Rachunkowości. Akceptacja przez amerykańską Komisję Papierów Wartościowych i Giełd (<i>US Securities and Exchange Commission</i>) US GAAP jako podstawy przygotowania sprawozdań finansowych przez spółki publiczne	Powołanie Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (<i>International Accounting Standards Committee</i>)	
1975		Opublikowanie pierwszego Międzynarodowego Standardu Rachunkowości oraz wstępu do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości	
1978 - 2000	Opublikowanie sześciu dokumentów tworzących Założenia koncepcyjne rachunkowości (<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i>)		IV dyrektywa 78/660/EWG w sprawie rocznych jednostkowych sprawozdań finansowych spółek
1983			VII dyrektywa nr 83/349/EW w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek
1984			VIII dyrektywa nr 84/253/EWG w sprawie kwalifikacji osób i firm uprawnionych do badania sprawozdań finansowych
1989		Przyjęcie przez Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości założeń koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych	
1993		Ograniczenia liczby dopuszczalnych opcji w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości do dwóch – zasady wzorcowej i dopuszczalnej	

ciąg dalszy tabeli 1

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
1995	Unia Europejska zezwoliła spółkom notującym akcje na rynkach zagranicznych na stosowanie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości lub US GAAP jako podstawy sporządzania Sprawozdań finansowych		
2000	Akceptacja przez Międzynarodową Organizację Papierów Wartościowych (<i>International Organisation of Securities Commissions</i>) 30 Międzynarodowych Standardów Rachunkowości		
		Powołanie Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (<i>International Accounting Standards Board – IASB</i>)	
2002	Nawiązanie współpracy między IASB i FASB (umowa z Norwalk)		
	Wydanie Sarbnes – Oxley Act of 2002		
2005	Uzgodnienie przez IASB i FASB tzw. mapy drogowej konwergencji (<i>Road Map of Convergence</i>) stanowiącej plan współpracy na lata 2006-2008 w celu wyeliminowania podstawowych różnic		
		Rozporządzenie nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i rady Europejskiej nakładające spółki notowane na regulowanych rynkach EOG obowiązek stosowania MSSF jako podstawy przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych	
2006		Deklaracja współpracy IASB z krajowymi komitetami standardów	Dyrektywa nr 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (uchyliła VIII dyrektywę z 1984 roku)
2007	Wyrażenie zgody przez SEC na stosowanie MSSF jako podstawy przygotowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez spółki zagraniczne notowane na giełdzie w Nowym Jorku		
2009	Ujednolicenie (kodyfikacja) US GAAP	Publikacja Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw	
2010	Publikacja uzgodnionych przez IASB i FASB zmian Założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej”. Cel sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia” i „Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych”. W Stanach Zjednoczonych opublikowano SFAC8 „Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej”. Publikacja przez IASB oraz FASB projektu MSSFX „Prezentacja sprawozdań finansowych”		
2011	Publikacja przygotowanego przez IASB we współpracy z FASB MSSF 13 „Wycena wartości godziwej”		

ciąg dalszy tabeli 1

Rok	Stany Zjednoczone	Wymiar ponadregionalny	Unia Europejska
2013		Japonia zezwala na stosowanie MSSF przedsiębiorstwom notowanym na rynkach papierów wartościowych. Ustanowienie (<i>Accounting Standards Advisory Forum</i>)	Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG
2014		Fundacja MSSF oraz Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (<i>European Securities Markets Authority</i>) podpisują wspólne komunikat o protokołach Fundacja MSSF publikuje pierwszy Kieszonkowy Przewodnik po MSSF i ich zastosowaniu	
2015		Chiny potwierdzają chęć pełnego ujednoczenia regulacji z MSSF. Indie wdrażają standardy rachunkowości oparte na MSSF	Fundacja MSSF publikuje założenia misji polegającej na rozwoju MSSF dla poprawy transparentności, wiarygodności i efektywności rynków finansowych na świecie
		Komisja europejska publikuje pozytywną ocenę 10 lat zastosowania MSSF w Europie. Podobne oceny I konkluzje publikowane są w Kanadzie, Korei i Australii	
2016		Indonezja potwierdza chęć osiągnięcia pełnej zgodności przepisów z MSSF	Fundacja MSSF i Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych wzmacniają współpracę
	Fundacja MSSF i Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) wzmacniają współpracę		
2017		Arabia Saudyjska wymaga stosowania MSSF od 2017 roku; Kapitalizacja giełdowa spółek notowanych na giełdzie w Tokyo, które stosują lub planują stosować MSSF przekracza 30% łącznej kapitalizacji rynkowej	
	Fundacja MSSF i Bank Światowy pogłębiają współpracę w celu wspierania rynków rozwijających się w stosowaniu standardów raportowania		
2018		Organizacja dla Harmonizacji Prawa Afrykańskiego i Papua Nowa Gwinea komunikują konieczność stosowania MSSF	Wydano zrewidowane Ramy koncepcyjne sprawozdawczości finansowej przedstawiające nowe pojęcia sprawozdawczości finansowej - zastępują Ramy z 2010 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Gierusz, *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, SKWP, Warszawa 2015, s. 22-26 oraz *Chronology of major moments in the history of the IFRS Foundation and the International Accounting Standards Board*, <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> [dostęp z dnia: 01.07.2019].

Analiza historii rozwoju uregulowań dotyczących sprawozdawczości finansowej wskazuje na trzy główne obszary, w których zachodziły zmiany obejmujące Stany Zjednoczone, obszar ponadregionalny i Unię Europejską.

Podział geograficzny wynikał m.in. z uwarunkowań historycznych i wiązał się z różnorodnością instytucji, stanowiących regulacje, jak i wielorakością samych regulacji. Jak wynika z tabeli 1, początkowo procesy harmonizacji przebiegały w poszczególnych obszarach niezależnie od siebie¹⁷, dopiero na przełomie wieków można było zauważyć tendencję zbliżania się i przenikania ścieżek¹⁸.

Aktualnie współpraca w zakresie stanowienia norm prawnych związanych ze sprawozdawczością finansową skupia się w ograniczonej ilości podmiotów, które ściśle ze sobą współpracują i czerpią z wypracowanych rozwiązań. Współczesne instytucje oraz stanowione przez nie uregulowania prawne w obszarze sprawozdawczości finansowej, odzwierciedlające nie tylko podział geograficzny, ale także filozofię rachunkowości, są zaprezentowane w tabeli 2.

Tabela 2. Instytucje i źródła standaryzacji sprawozdawczości finansowej

Obszar	Instytucja	Źródło standaryzacji
Stany Zjednoczone	FASB ¹⁹	US GAAP ²⁰ SFAC oraz SFAS
	AICPA ²¹ oraz SEC ²²	Interpretacje standardów
Ponadregionalny	IASB ²³	MSR oraz MSSF
	SAC ²⁴ oraz IFRIC ²⁵	Interpretacje standardów
Unia Europejska	Parlament Europejski i Rada Europejska	Dyrektywy UE

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://www.ifrs.org/>, <https://ec.europa.eu/>, <https://www.fasb.org/> [dostęp z dnia 02.07.2019].

¹⁷ Warto zauważyć, że na świecie ukształtowały się dwie odmienne filozofie rachunkowości, oparte na różnych od siebie koncepcjach i cechach – rachunkowość typu kontynentalnego (Europa jako kontynent) oraz typu anglosaskiego.

¹⁸ Por. J. Gierusz, op. cit., s. 28.

¹⁹ *Financial Accounting Standards Board* - Rada Standardów Rachunkowości Finansowej.

²⁰ *US Generally accepted Accounting Principles* – Ogólnie akceptowalne zasady rachunkowości.

²¹ *American Institute of Certified Public Accountants* – Amerykański Instytut Certyfikowanych Biegłych Rewidentów.

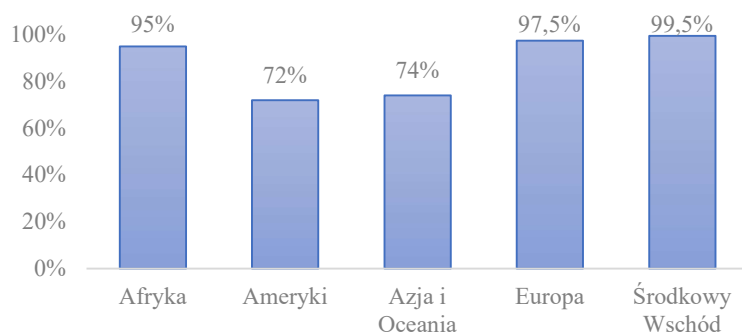
²² *US Securities and Exchange Commission* - Komisja papierów wartościowych i giełd.

²³ *International Accounting Standards Board* – Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

²⁴ *Standards Advisory Council* – Zespół Doradczy ds. Standardów.

²⁵ *International Financial Reporting Committee* – Stały Komitet Interpretacji.

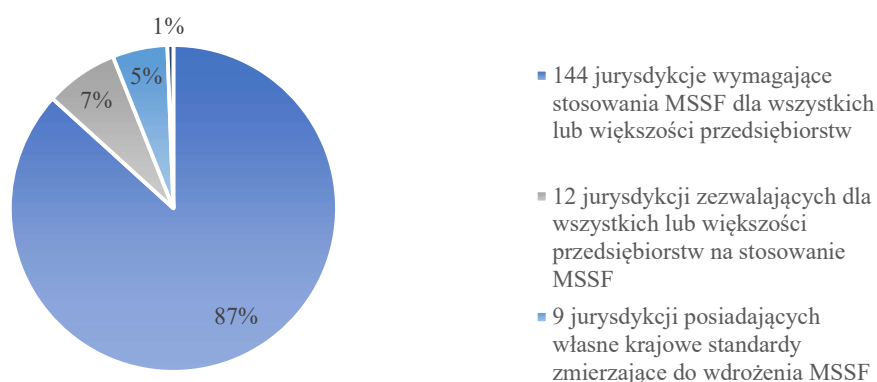
Skala oddziaływania na harmonizację przepisów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej we współczesnym prawodawstwie jest bardzo wysoka. Miernikiem wskazującym na to, może być określenie stopnia wdrożenia ujednoczonych przepisów międzynarodowych. Najbardziej aktualne wskaźniki poziomu wdrożenia w praktykę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej zaprezentowane są na wykresie 1.



Wykres 1. Jurysdykcje stosujące MSSF w regionie

Źródło: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards>, [dostęp z dnia 02.07.2019].

Zgodnie z raportem przygotowanym przez IFRS Foundation²⁶, w roku 2018 Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Finansowej stosowane były w 87% jurysdykcjach. Szczegóły skali zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej w przedsiębiorstwach przedstawia wykres 2.

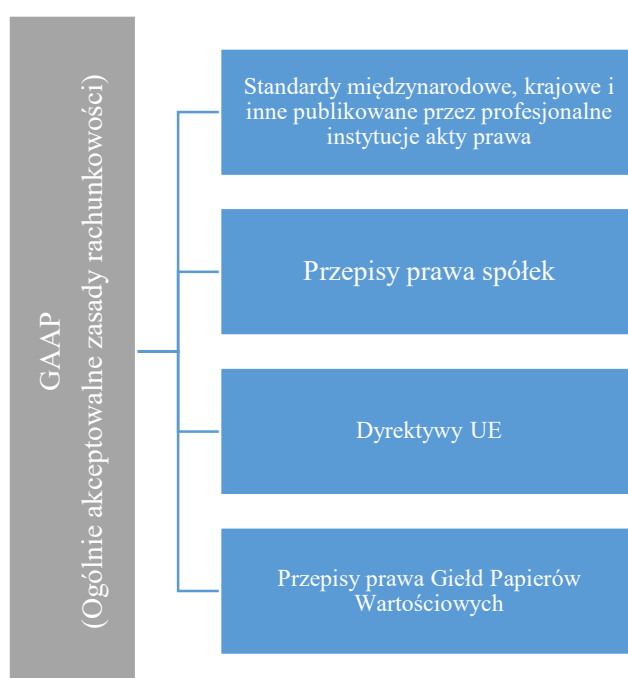


Wykres 2. Skala zastosowania MSSF w przedsiębiorstwach

Źródło: Raport: *Use of IFRS Standards around the world*, <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf?la=en>, [dostęp z dnia 01.07.2019].

²⁶ *The International Financial Reporting Standards Foundation* – Fundacja Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

Przenosząc rozważania na grunt lokalny, podkreślenia wymaga fakt, że instytucje o charakterze międzynarodowym i kreowane przez nie uregulowania prawne mają bezpośredni wpływ na harmonizację i procesy legislacyjne poszczególnych państw. Rozpatrując system regulacyjny w ramach, którego przygotowywane są sprawozdania finansowe, najogólniejszymi ramami regulacyjnymi są GAAP²⁷, czyli ogólnie akceptowalne zasady rachunkowości, na które składają się w zależności od jurysdykcji konkretne, obowiązujące w nich regulacje. Przepisy GAAP w różnych krajach mogą się różnić, jednak wynikają one z tych samych źródeł regulacji, które bezpośrednio wpływają na ich kształt. Najogólniej źródła ogólnie akceptowanych zasad rachunkowości w krajach należących do Unii Europejskiej prezentuje schemat 5.



Schemat 5. Źródła ogólnie akceptowalnych zasad rachunkowości i sprawozdawczości państw UE

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Advanced Financial Accounting*, Accounting Technicians, Ireland 2015, s. 21.

http://www.accountingtechniciansireland.ie/Files/Documents_and_Forms/Advanced_Financial_Accounting_Sample_Chapter.pdf, [dostęp z dnia: 01.07.2019].

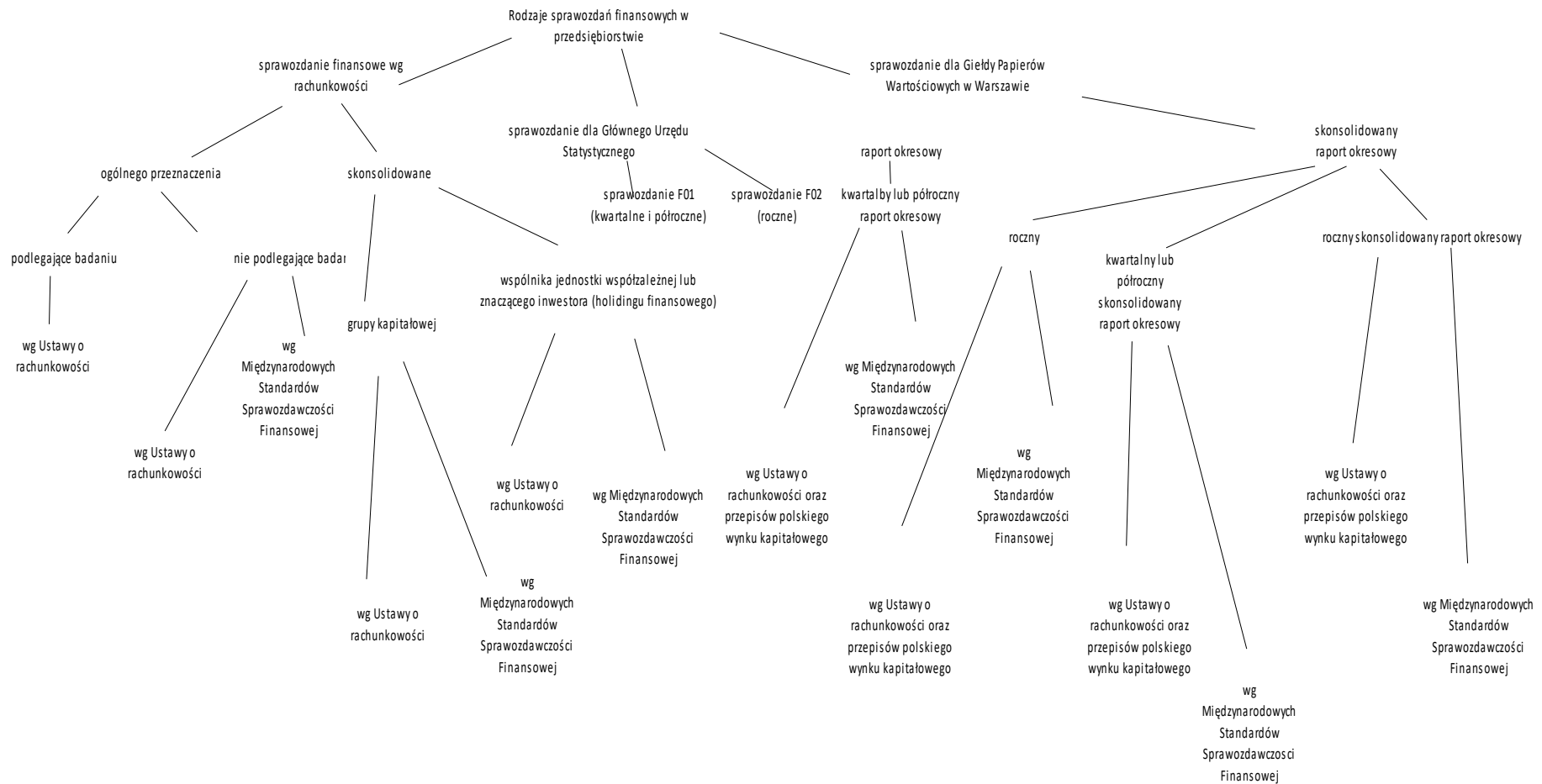
W większości rozwiniętych krajów stosowane są krajowe standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, jednakże nie bez znaczenia dla ich kształtu są uregulowania

²⁷ *Generally Accepted Accounting Principles*.

określane na arenie międzynarodowej²⁸. W przypadku Polski wpływ na krajowe przepisy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej mają wdrażane dyrektywy UE oraz Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości finansowej²⁹. Ponadto dla kształtu sprawozdawczości finansowej nie bez znaczenia są także przepisy Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie, jak i inne uregulowania krajowe. Zestawienie rodzajów sprawozdań finansowych i podmiotów sporządzających te sprawozdania zawiera schemat 6.

²⁸ Por. B.K.B. Kwok, *Accounting Irregularities in Financial Statements: A Definitive Guide for Litigators, Auditors and Fraud Investigators*, Routledge, New York 2016, s. 23.

²⁹ Przykładami są uchwalenie w 1994 roku ustawy o rachunkowości jako rezultatu wdrożenia dyrektyw UE (IV, VII i VIII), jak również nowelizacja tejże ustawy w 2000 roku, która weszła w życie w 2002 roku. W kolejnych latach również miały miejsce korekty prawa krajowego. Podobne zmiany miały miejsce w prawie krajowym innych państw członkowskich UE.



Schemat 6. Zestawienie rodzajów sprawozdań finansowych i podmiotów sporządzających te sprawozdania

Źródło: D. Wędzki, *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa według polskiego prawa bilansowego*, Wolters Kluwer S.A., Warszawa 2014, s. 17.

Co do zasady, przepisy będące uregulowaniami prawnymi w Polsce opierają się na ramach wynikających z założeń koncepcyjnych wypracowanych wspólnie przez IASB i FASB³⁰. Wspomniane *Ramy konceptualne* stanowią fundamenty sprawozdawczości finansowej o charakterze międzynarodowym, a nawet globalnym, jednak nie zawierają szczegółowych wytycznych i konkretnych uregulowań w tym zakresie. Zrewidowane w 2018 roku *Ramy koncepcyjne*³¹ regulują następujące kwestie:

1. Cele sprawozdawczości finansowej.
2. Cechy jakościowe użytecznych informacji finansowych.
3. Opis jednostek sprawozdawczych i jego ramy.
4. Definicje składników aktywów, zobowiązań, kapitałów, przychodów i kosztów, oraz wytyczne objaśniające te definicje.
5. Kryteria kwalifikowania aktywów i zobowiązań w sprawozdaniach finansowych (ich rozpoznawanie) oraz wytyczne do zaprzestania ich prezentacji (zaprzestanie ujmowania).
6. Podstawy wyceny i wytyczne w tym zakresie.
7. Koncepcje i wytyczne w zakresie prezentacji i ujawniania informacji w sprawozdaniach finansowych.
8. Koncepcje dotyczące kapitału i jego utrzymania.

Zależność pomiędzy *Ramami konceptualnymi*³² a opierającymi się na nich uregulowaniami międzynarodowymi i lokalnymi prezentuje schemat 7.

³⁰ Dialog tych dwóch instytucji zapoczątkował proces konwergencji MSSF i US GAAP i wytyczenie wspólnych obszarów regulacji.

³¹ Por. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework> [dostęp z dnia 10.07.2019].

³² Warto zauważyć, że *Ramy konceptualne* traktowane są jako teoria rachunkowości.



Schemat 7. Założenia koncepcyjne jako fundament MSR/MSSF

Źródło: por. J. Samelak, *Koncepcja sprawozdania finansowego według "Ram Konceptualnych" i Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 oraz polskiego prawa bilansowego*, w: *Funkcje Rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, pod red. W. Gabrusewicz, Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań 2005, s. 48.

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej zostały wdrożone³³ do polskiego prawa bilansowego poprzez rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 1606/2002 w sprawie zastosowania międzynarodowych standardów rachunkowości³⁴.

Analizując w dalszym zakresie uregulowania prawne dotyczące sprawozdawczości finansowej w Polsce wyróżnić należy przede wszystkim:

- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości i Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, wraz z odnoszącymi się do nich interpretacjami.

Od 1 stycznia 2005 roku spółki notowane na regulowanych rynkach Unii Europejskiej zobowiązane są do stosowania MSR/MSSF dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Dodatkowo wprowadzono obowiązek stosowania globalnych MSSF

³³ Aplikowane Rozporządzeniem (WE) Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 roku w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości. Dz.U. L 243/1 z 11 września 2002 r.

³⁴ Wspomniane rozporządzenie i aplikowane w nim MSSF nie były pierwszymi regulacjami rachunkowości obowiązującymi we wspólnocie; wprowadzenie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 roku uchyliło wcześniej obowiązujące Czwartą Dyrektywę Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek oraz Siódmą Dyrektywę Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 roku w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

w przypadku innych podmiotów dla osiągnięcia spójności standardów stosowanych w Europie z MSSF. W Polsce poza spółkami notowanymi na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie, raportującymi skonsolidowane sprawozdania finansowe, przepisy te nałożyły również obowiązek stosowania MSSF na banki.

Listę obowiązujących na dzień 11 lipca 2019 roku MRS, MSSF oraz dotyczących ich interpretacji zawiera załącznik 1.

- Przepisy Ustawy o rachunkowości oraz odpowiednie rozporządzenia wykonawcze.

Wprowadzenie przepisów wdrażających dyrektywy Unii Europejskiej wymusiło wiele zmian w Ustawie o rachunkowości. Obszerne nowelizacje, w szczególności nowelizacja przeprowadzona w 2000 roku, doprowadziły w dużej mierze do zgodności przepisów polskiej ustawy z regulacjami MSR/MSSF, a także dyrektyw Unii Europejskiej.

Listę obowiązujących na dzień 11 lipca 2019 roku rozporządzeń do Ustawy o rachunkowości zawiera załącznik 2.

- Krajowe Standardy Rachunkowości uznawane za element prawa bilansowego³⁵ zawierają szczegółowe unormowania, które nie zostały zawarte w Ustawie o rachunkowości³⁶.

Listę obowiązujących na dzień 11 lipca 2019 Krajowych Standardów Rachunkowości zawiera załącznik 3.

- Przepisy polskiego rynku kapitałowego (w tym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie) – określają, jakie informacje finansowe, obok informacji poufnych i raportów bieżących, powinny być przekazywane do publicznej wiadomości przez emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku oficjalnych notowań giełdowych. Informacje te stanowią najistotniejsze źródło informacji finansowych o spółkach notowanych na rynku regulowanym i są nazywane informacjami okresowymi³⁷. Obowiązek przekazywania raportów okresowych ma

³⁵ Patrz: art. 10 ust. 3 Ustawy o rachunkowości.

³⁶ Instytucją odpowiedzialną za wydawanie i aktualizację Krajowych Standardów Rachunkowości jest ustanowiony przez Ministra Finansów Rozporządzeniem z 28 listopada 2004 roku Komitet Standardów Rachunkowości.

³⁷ Por. M. Pachucki, A. Plutecki, *Jak prawidłowo wypełniać obowiązki informacyjne*, KNF, Warszawa 2018, s. 23.

swoje bezpośrednie źródło w przepisach dyrektywy o przejrzystości³⁸, która określa zakres i terminy publikacji tych raportów. Regulacje dyrektywy mają swoje odzwierciedlenie na gruncie prawa polskiego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r.³⁹

Listę wybranych, obowiązujących emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku oficjalnych notowań giełdowych w Polsce regulacji prawnych na dzień 11 lipca 2019, zawiera załącznik 4.

Przechodząc od unormowań prawnych do analizy faktycznych przepisów przez nie stanowiących w zakresie sprawozdawczości finansowej, poza nadrzędnymi kwestiami regulowanymi przez wspomniane *Ramy konceptualne*, istotne są konkretne uregulowania artykułowane w przepisach. W zakresie sprawozdawczości finansowej jako punkt wyjścia do tego typu analizy można przyjąć MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”, który jak zostało przedstawione na schemacie 7, jest bezpośrednim rozwinięciem założeń koncepcyjnych i zawiera wskazówki przełożenia ich zastosowania na wymiar praktyczny.

Celem MSR 1 jest uregulowanie podstaw prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, aby zapewnić porównywalność danych zawartych w sprawozdaniach finansowych jednostki z jej sprawozdaniami z poprzednich okresów oraz ze sprawozdaniami innych jednostek. Aby ten cel osiągnąć, standard podaje ogólne wymagania dotyczące prezentacji sprawozdań finansowych, wytyczne dotyczące ich struktury i wymogi odnoszące się do ich minimalnej zawartości⁴⁰. W zakresie wspomnianych wytycznych dotyczących minimalnej struktury sprawozdania finansowego MSR 1 zakłada, że pełne sprawozdania finansowe składają się z⁴¹:

- sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu,
- sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów za dany okres,
- sprawozdania ze zmian w kapitale własnym za dany okres,

³⁸ Dyrektywa o przejrzystości – dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L 390 z dnia 31 grudnia 2004 r., str. 38, z późn. zm.).

³⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, (Dz. U. z 2018 r. poz. 757).

⁴⁰ MSR 1, par. 1.

⁴¹ Por. MSR 1, par. 10.

- sprawozdania z przepływów pieniężnych za dany okres,
- informacji dodatkowych, zawierających podsumowanie istotnych zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające,
- informacji porównawczych w odniesieniu do poprzedniego okresu,
- sprawozdania z sytuacji finansowej na początek poprzedniego okresu, jeżeli jednostka zastosowała zasady (politykę) rachunkowości retrospektywnie lub dokonała retrospektywnego przekształcenia pozycji w sprawozdaniach finansowych lub przeklasyfikowała pozycje w sprawozdaniach finansowych.

W ramach swoich uregulowań MSR 1 zawiera nie tylko informacje na temat struktury sprawozdania finansowego, ale daje także konkretne wytyczne dotyczące wymogów stawianych strukturze i treści konkretnych już elementów sprawozdań finansowych⁴². Dodatkowo, zgodnie z zależnościami zaprezentowanymi na schemacie 7, inne MSR i MSSF ustalają dalsze, bardziej szczegółowe zasady dotyczące uznawania, wyceny, pomiaru, ujawniania i ujmowania poszczególnych transakcji i zdarzeń. Wraz z odnoszącymi się do nich interpretacjami stwarzają ramy dla sprawozdawczości finansowej⁴³. O ile przepisy MSR/ MSSF nie określają obligatoryjnego całościowego wzoru sprawozdania finansowego i jego poszczególnych elementów, a tylko określają minimalne wymagania co do ich szczegółowości⁴⁴, to w ramach polskich uregulowań prawnych wytyczne w zakresie sprawozdawczości finansowej zawarte w Ustawie o rachunkowości określają wzorcowe zakresy informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych, które zawarte są załącznikach do wspomnianej ustawy⁴⁵.

Ważnym podsumowaniem uregulowań prawnych odnoszących się do sprawozdawczości finansowej jest fakt, że celem sprawozdań finansowych jest uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i efektywności finansowej jednostki. Wskazany w MSR 1 celem sprawozdania finansowego jest dostarczanie informacji na temat sytuacji finansowej, efektywności finansowej i przepływów pieniężnych jednostki, które są użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu przez nich decyzji gospodarczych.

⁴² Patrz: MSR 1, par. 47 i następne.

⁴³ Podkreślenia wymaga również fakt, że uregulowania MSR 1 w par. 15 i następnych, zawierają szereg zasad, wywodzących się m.in. z Ram konceptualnych, określanych jako cechy główne, których zastosowanie jest wymagane dla przygotowania prawidłowej sprawozdawczości finansowej.

⁴⁴ Patrz: MSR 1.

⁴⁵ Przepisy dotyczące sprawozdań finansowych określone są w rozdziale 5 i 6 Ustawy o rachunkowości, zaś wzory sprawozdań finansowych zawierają załączniki 1 – 6 ustawy.

Ponadto sprawozdanie finansowe przedstawia także rezultaty staranności w zarządzaniu przez kierownictwo powierzonymi mu zasobami⁴⁶. Dla poszerzenia obrazu i zakresu informacji ujawnianych o jednostce, wiele podmiotów prezentuje dodatkowo analizę finansową sporządzoną przez kierownictwo, zawierającą opis oraz wyjaśnienie głównych wyznaczników efektywności finansowej i sytuacji finansowej jednostki oraz najistotniejsze obszary niepewności, jakie jednostka napotkała. Raport taki może zawierać omówienie⁴⁷:

- głównych okoliczności i czynników wpływających na efektywność finansową, w tym zmian w środowisku, w którym jednostka prowadzi działalność gospodarczą, reakcji jednostki na te zmiany i ich efektów, jak również polityki inwestycyjnej jednostki zmierzającej do utrzymania i dalszej poprawy efektywności finansowej, w tym polityki dotyczącej dywidend,
- źródeł finansowania, a także docelowy wskaźnik zobowiązań do kapitału własnego, oraz
- zasobów jednostki, które nie zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej sporządzonym zgodnie z MSSF.

Podkreślenia jednak wymaga fakt, że wszystkie wymienione w niniejszym podrozdziale uregulowania prawne odnoszą się do sprawozdawczości zewnętrznej i spełniają wymogi informacyjne stawiane przez instytucje i interesariuszy spoza wnętrza jednostki gospodarczej. Dane te częstokroć nie są wystarczające dla efektywnego zarządzania jednostkami. Stwierdzenie to wyrażone zostało wprost w Uzasadnieniu wniosków do *Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, które wskazuje, że ze względu na fakt, że kierownictwo ma możliwość uzyskania dostępu do dodatkowych informacji finansowych, sprawozdawczość finansowa nie musi być wyraźnie kierowana do kierownictwa⁴⁸.

⁴⁶ MSR 1, par. 9.

⁴⁷ Por. MSR 1, par.13.

⁴⁸ Por. *Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting* (2018), IFRS Foundation, London 2018, s.21.

1.2. Wybrane rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej w literaturze przedmiotu w odniesieniu do sprawozdań finansowych

Zmiany w regulacjach zachodzące w Polsce na przestrzeni dziesięcioleci w zakresie samych zasad rachunkowości, jak i sporządzania sprawozdań finansowych, miały ogromny wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej. Na uwagę zasługuje fakt, że w systemie gospodarki planowej przedsiębiorstwa nie posiadały samodzielności decyzyjnej, a system rachunkowości zarządczej nie był potrzebny kadrze zarządzającej do podejmowania decyzji. Mocno rozbudowana była natomiast sprawozdawczość zewnętrzna firm w szczególności w związku z zapotrzebowaniem informacyjnym do budowania planów. W procesie transformacji gospodarki (1989-1991) przedsiębiorcy ciągle jeszcze na mocy rozporządzeń Ministra Finansów, jeszcze z czasów gospodarki planowej (1968 i 1983), były zobowiązane do stosowania tradycyjnych systemów rachunku kosztów pełnych. Wpływało to na brak podejmowania działań zmierzających do zbudowania nowych systemów informacyjnych dla procesów zarządzania. Zmiana taka została zapoczątkowana w Polsce dopiero w 1991 roku, kiedy to w życie weszły przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 1991⁴⁹. Zgodnie z nowymi regulacjami rachunek kosztów przedsiębiorstwa przestał podlegać bezpośrednim regulacjom rządowym w Polsce i stał się przedmiotem decyzji kadry zarządzającej. Zapoczątkowało to wdrażanie zmian w systemach rachunku kosztów i rozpoczęcie budowania systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Celem było zagwarantowanie użytkownikom wewnętrznym informacji dla efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem. W gestii bezpośrednich regulacji rządowych pozostał tylko obszar rachunkowości finansowej dostarczający informacji dla użytkowników spoza organizacji, takich jak: inwestorzy, kontrahenci, agendy rządowe, banki i instytucje finansowe, itd., w formie sprawozdań rocznych: bilans rachunek wyników (wariant porównawczy i kalkulacyjny)⁵⁰.

Kolejna faza zmian w regulacjach rachunkowości nastąpiła po przyrzeczeniu przyjęcia Polski do Unii Europejskiej i była wynikiem wdrożenia w polskie ustawodawstwo wytycznych dyrektywy IV Unii Europejskiej⁵¹. Przepisy te wprowadzając wymogi w zakresie sprawozdawczości finansowej wywarły bezpośredni wpływ na systemy rachunku kosztów

⁴⁹ Dz.U. z 1991r. nr 10.

⁵⁰ Por. I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 617.

⁵¹ Regulacje zostały przyjęte w randze ustawy. Zmiany zostały wprowadzone do ustawy o rachunkowości z dnia 24.09.1994 (Dz.U. z 2002, nr 76, poz.694 z późn. zm.).

stosowane w przedsiębiorstwach i wymusiły wdrożenie konkretnych zmian. W ten sposób regulacje związane z rachunkowością i sprawozdawczością finansową istotnie oddziaływały na systemy informacji wewnętrznej przedsiębiorstw takie, jak stosowane systemy rachunku kosztów, a więc i elementy rachunkowości zarządczej.

Dalsze zmiany przepisów określających zasady sprawozdawczości finansowej wprowadzone zostały nowelizacją ustawy o rachunkowości w celu zharmonizowania jej z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości. Zmiany te miały charakter paradygmatu i zorientowały polską praktykę sporządzania sprawozdań finansowych z transakcyjnej na bilansową, opartą na teorii wartości dla akcjonariuszy⁵². Był to kolejny krok otwierający sprawozdawczość finansową na obszar rachunkowości zarządczej. Sprawozdania finansowe oprócz danych historycznych, mogły prezentować również dane szacowane wynikające z systemów rachunkowości zarządczej⁵³.

Trzeci etap zmian w uregulowaniach rachunkowości miał miejsce po wejściu Polski do Unii Europejskiej i dotyczyła zasad przygotowania sprawozdań finansowych spółkach publicznych, o czym szerzej była mowa w rozdziale 1.1. Co do zasady zmiany w obszarze rachunkowości i sprawozdawczości finansowej spowodowały zorientowanie sprawozdań finansowych na pomiar wartości przedsiębiorstwa, a co się z tym wiąże, wymusiło zintegrowanie systemów rachunkowości finansowej z informacją pochodzącą z rachunkowości zarządczej. Ta zaś wymaga wdrożenia i zastosowania różnorodnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Dostosowywanie narzędzi zarówno rachunkowości finansowej, jak i rachunkowości zarządczej, do potrzeb sprawozdawczych, zmierzających do dostarczania informacji istotnych dla jej odbiorców, spowodowało wprowadzenie zmian w obu tych obszarach. Na konwergencję wielu informacji tworzonych dla użytkowników wewnętrznych w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy zarządzania strategicznego do sprawozdania finansowego, wskazują zasady i wymogi zawarte w większości MSSF⁵⁴. Przykładowe rozwiązania z obszaru rachunkowości zarządczej, które pozwalają na dostarczenie informacji wymaganych uregulowaniami Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej zaprezentowane zostały w tabeli 3.

⁵² Por. I. Sobańska, op. cit., s. 618.

⁵³ Na przykład budżety czy prognozy.

⁵⁴ Por. I. Sobańska, op. cit., s. 631.

Tabela 3. Wybrane przepisy MSSF a rachunkowość zarządcza

Wybrane regulacje Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej	Wybrany obszar / narzędzie rachunkowości zarządczej
<p>MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych - analiza finansowa zawierająca opis i wyjaśnienia składników wyniku i sytuacji finansowej podmiotu, obszarów niepewności, źródeł finansowania, politykę zarządzania ryzykiem⁵⁵ - prezentacja dodatkowych raportów, np. o wpływie jednostki na środowisko naturalne⁵⁶</p>	<p>Informacje odpowiednio ewidencjonowane, analizowane i dostarczane przez w systemy rachunkowości zarządczej</p>
<p>MSR 2 Zapasy - wskazanie rachunku kosztów standardowych jako techniki ustalania kosztu wytworzenia</p>	<p>Dane ilościowe pochodzące z rachunkowości zarządczej opartej na rachunku kosztów standardowych, dane pochodzące z budżetów dla określenia możliwej do zrealizowania z wartości netto zapasów</p>
<p>MSR 11 Umowy o usługę budowlaną - oszacowanie przychodów lub strat z niezakończonych umów budowlanych</p>	<p>Informacje o stopniu zaawansowania poszczególnych budów, jak również kategoriach wynikowych (przychody, koszty) ewidencjonowanych w systemach rachunkowości zarządczej na poszczególne projekty budowlane</p>
<p>MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe - prawidłowa wycena, ewidencjonowanie i prezentacja rzeczowych aktywów trwałych</p>	<p>Dane rachunkowości zarządczej w tym dane budżetowe będące podstawą do określania okresów użytkowania aktywów, ich wartości końcowej, wartości odzyskiwanej, wycena kosztu wytworzenia składnika aktywów trwałych wykonywanych we wlanym zakresie, itd.</p>
<p>MSR 33 Zysk przypadający na jedną akcję - przykład wymogu prezentacji wskaźników opartych również na danych niefinansowych</p>	<p>Dane, np. liczby zatrudnionych, wielkości relatywnych (tj. zysk na akcję) generowane i pozyskiwane ze systemów rachunkowości zarządczej</p>
<p>MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa</p>	<p>Dane pochodzące z aktualizacji budżetów i prognoz w ciągu roku sprawozdawczego, będące podstawą do szacowania danych zamieszczanych w sprawozdaniach</p>
<p>MSR 36 Utrata wartości aktywów MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów - szacowanie wartości odzyskiwanej, zwłaszcza wartości użytkowej w procesie oceny stopnia utraty wartości aktywów - ujęcie w sprawozdaniach finansowych zmian wartości szacunkowych, zmian zasad rachunkowości</p>	<p>Dane i wielkości szacunkowe, prognozowane, budżetowane pochodzące z narzędzi rachunkowości zarządczej. Dane pochodzące np. z: - rachunków cyklu życia produktów, projektów lub składników aktywów - rachunku kosztów celu⁵⁷ - rachunku redukcji kosztów⁵⁸ - analizy wartości⁵⁹ - łańcucha tworzenia wartości, - rachunków efektywności działań restrukturyzacyjnych - szacunki przyszłych przepływów pieniężnych uwzględniających wartość pieniądza w czasie⁶⁰</p>

⁵⁵ Patrz: MSR 1, par.13.

⁵⁶ Patrz: MSR 1, par.14.

⁵⁷ *Target costing*.

⁵⁸ *Kaizen*.

⁵⁹ *Value engineering*.

⁶⁰ Np. przez ośrodki wypracowujące środki pieniężne.

ciąg dalszy tabeli 3

Wybrane regulacje Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej	Wybrany obszar / narzędzie rachunkowości zarządczej
MSR 38 Wartości niematerialne - prawidłowa wycena, ewidencjonowanie i prezentacja składników aktywów	Dane pochodzące z systemu rachunku kosztów jako podstawowego narzędzia rachunkowości zarządczej pozwalające określić: np. koszty prac badawczych, koszty wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych w wyniku prac rozwojowych prowadzonych we własnym zakresie
MSSF 5 Aktywa trwale przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana - prawidłowa wycena, ewidencjonowanie i prezentacja działalności zaniechanej i aktywów przeznaczonych do sprzedaży	Dane pochodzącej z ewidencji / klasyfikacji zarządczej, np. dotyczące nieefektywnych obiektów (działalności, produkcji, linii technologicznych, zakładów itd.), w której informacje wynikowe (przychody i koszty) identyfikowane z analitycznymi obiektami wyodrębnionymi w jednostce umożliwiają prawidłowe oddzielenie przychodów, kosztów i wyników dla działalności kontynuowanej i zaniechanej
MSSF 8 Segmenty operacyjne – ujawnienia w wybranych sprawozdaniach finansowych dotyczące segmentów operacyjnych ⁶¹	Informacje o poszczególnych segmentach operacyjnych przedsiębiorstwa pochodzące z ewidencji zarządczej, w które segment operacyjnych jest jednym z obiektów pomiaru przychodów, kosztów i wyników. Pozwalają na dostarczenie informacji dla sprawozdań finansowych, w których dane agregowane są wertykalnie i dezagregowanie horyzontalnie, np. w przypadku segmentów wydzielonych wg kryterium geograficznego
MSSF 15 Przychody z umów z klientami - właściwa prezentacja i rozpoznawanie przychodów	Dane pochodzące z systemu budżetowania, szacowania przychodów i kosztów w czasie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej* oraz I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 629 - 639.

Należy jednak podkreślić, że wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej, o ile ma szerokie zastosowanie dla wspierania systemu sprawozdawczości finansowej, nie jest jej najważniejszym i kluczowym celem. Zgodnie z jej definicjami przytaczanymi w literaturze, rachunkowość zarządcza ma na celu przede wszystkim wspieranie decyzji zarządzających. Wybrane definicje rachunkowości zarządczej obrazujące zakres i cel jej jako systemu rachunkowości zostały zaprezentowane w tabeli 4.

⁶¹ Szerzej na ten temat patrz: B. Nita, *Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388, Wrocław 2015, s.285-294 oraz E. Nowak, *Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 251, Wrocław 2012, s.350-359.

Tabela 4. Definiowanie rachunkowości zarządczej

Autor	Rok	Definicja
Institute of Management Accountants (IMA) ⁶²	1982	Rachunkowość zarządcza jest procesem identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy przygotowania, interpretacji i komunikacji informacji finansowych wykorzystywanych przez zarządzających dla planowania, oceny i kontroli w ramach organizacji, a także dla zapewnienia właściwego wykorzystania zasobów
H.T. Johnson, R.S. Kaplan ⁶³	1987	Rachunkowość zarządcza dostarcza informacji do podejmowania decyzji i zarządzania przedsiębiorstwem
T.Kiziukiewicz ⁶⁴	1995	System gromadzenia, opracowywania (klasyfikacji, syntezy, analizy) i prezentacji informacji (finansowych i operacyjnych) dotyczących przeszłych i przyszłych zjawisk gospodarczych w celu wspomaganie kierownictwa w planowaniu, podejmowaniu decyzji i kontroli
M. Dobjija ⁶⁵	1996	Rachunkowość zarządcza stanowi naturalną kontynuację rachunku kosztów i wyników. Jej celem jest pogłębienie i rozszerzenie możliwości tworzenia informacji ekonomicznej, racjonalizującej decyzje zarządzających
H. Coombs, D. Hobbs, E. Jenkins ⁶⁶	2005	Rachunkowość zarządcza dostarcza użytecznych informacji dla zarządzających (niezależnie kim są menedżerowie z niej korzystający). W tym rozumieniu rachunkowość dostarcza wszystkich niezbędnych informacji dla prowadzenia organizacji
I. Sobańska ⁶⁷	2006	System rachunków służących „odkrywaniu” efektywnych obszarów podmiotu
A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta ⁶⁸	2014	Proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio dla potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa
S. Sojak ⁶⁹	2015	System gromadzenia, klasyfikacji, agregacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i nie finansowych, wspomagających kierowników w procesie podejmowania decyzji i kontroli (sterowania)
A. Kamela-Sowińska, M. Macuda ⁷⁰	2017	Metody, techniki i procesy pozyskiwania klasyfikacji, ewidencji, agregacji, analizy i prezentowania informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych na potrzeby podejmowania przez kierownictwo jednostki decyzji, planowania, kontroli i innych działań o charakterze zarządczym

Źródło: Opracowanie własne.

Na podkreślenie zasługuje także fakt, że o ile sprawozdawczość finansowa, charakteryzuje się dużym poziomem sformalizowania, służącym zapewnieniu wypełnienia konkretnych zasad stawianych przed sprawozdaniami finansowymi, to rachunkowość zarządcza nie podlega żadnym rygorom formalnym i nie rządzą nią żadne uregulowania prawne. Niemniej jednak tematyką rachunkowości zarządczej na przestrzeni lat zajmowało się wiele instytucji, również próbując sformułować jej jak najlepszą definicję. Wykaz organizacji

⁶² Statement No. 1A, New York: Institute of Management Accountants, 1982.

⁶³ H.T. Johnson, R.S. Kaplan, *The Rise and Fall of Management Accounting*. Management Accounting January 1987, BI/INFORM Global, s.22.

⁶⁴ T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Ekspert, Warszawa 1995, s.7.

⁶⁵ M. Dobjija, *Zarys rachunkowości zarządczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1996, s.9.

⁶⁶ H. Coombs, D. Hobbs, E. Jenkins, *Management accounting. Principles and applications*, SAGE Publications, London 2005, s. 2.

⁶⁷ J. S. Czarnecki, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C.H. Beck, Warszawa 2006, s 35.

⁶⁸ A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s.22.

⁶⁹ S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Dom Organizatora, Toruń 2015, s. 36.

⁷⁰ A. Kamela-Sowińska, M. Macuda, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo UEP, Poznań 2017, s.11.

w ujęciu chronologicznym opublikowania przez nie definicji rachunkowości zarządczej zawiera tabela 5⁷¹.

Tabela 5. Instytucje zajmujące się systemem rachunkowości zarządczej na przestrzeni lat

Rok definicji	Nazwa instytucji
1956, 1966	Amerykańskie Stowarzyszenie Rachunkowości (American Accounting Association)
1966	Instytut Księgowych Kosztów i Pracy (Institute of Cost and Work Accountants – ICWA) w Wielkiej Brytanii
1981	Krajowe Stowarzyszenie Rachunkowości (National Association of Accountants – NAA) w USA
1986	Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accounting – IFAC)
1991	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants – IMA) w USA
1993	Kanadyjskie Stowarzyszenie Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (Society of Management Accountants of Canada – SMAC)
2005	Licencjonowany Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (The Chartered Institute of management Accountants – CIMA) w Wielkiej Brytanii
2008	Instytut Specjalistów Rachunkowości Zarządczej (IMA) w USA
2014	Amerykański Instytut Certyfikowanych Publicznych Księgowych (American Institute of CPAs) i CIMA

Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Szychta, *Definicja rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2018, s 387.

Najnowsza definicja rachunkowości zarządczej pochodzi z 2014 roku i została zaproponowana przez AICPA i CIMA, tj. dwie światowe organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości. Jest ona zawarta w wydanych przez nie Globalnych Zasadach Rachunkowości Zarządczej⁷², które stanowią zbiór dobrych praktyk w tej dziedzinie. Zgodnie z Globalnymi Zasadami Rachunkowości Zarządczej jest to pozyskiwanie, analizowanie, komunikowanie oraz wykorzystywanie informacji finansowych i niefinansowych – które mają znaczenie przy podejmowaniu decyzji biznesowych – w celu tworzenia i ochrony wartości dla organizacji⁷³.

⁷¹ Ze względu na ograniczoną objętość pracy nie będą w niej przytaczane wszystkie wypracowane przez wspomniane organizacje definicje.

⁷² Patrz: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>, [dostęp z dnia 20.07.2019].

⁷³ N. Smith, *Global Management Accounting Principles*, Chartered Institute of Management Accountants, London 2017, s.50.

Globalne Zasady Rachunkowości zarządczej, jak zostało wcześniej wspomniane, nie są zbiorem konkretnych narzędzi, a raczej prezentują zbiór dobrych praktyk, mający pomagać różnorodnym organizacjom w czerpaniu wartości z coraz większej ilości informacji. Należy jednak podkreślić, że wdrażane w organizacjach systemy rachunkowości zarządczej są rozwiązaniami indywidualnymi, wypracowanymi przez przedsiębiorstwa i są często ściśle chronione tajemnicą, ponieważ częstokroć są czynnikiem decydującym o przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstwa⁷⁴. Charakterystyka podstawowych cech rachunkowości finansowej (regulowanej przepisami prawa) i rachunkowości zarządczej (wypracowywanej indywidualnie przez organizacje), przytaczana jest w wielu opracowaniach i literaturze przedmiotu. Podstawowe różnice⁷⁵ pomiędzy obiema dziedzinami zostały zaprezentowane w tabeli 6.

Tabela 6. Cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej

Rachunkowość zarządcza	Rachunkowość finansowa
Zorientowana do wnętrza organizacji	Zorientowana na otoczenie zewnętrzne organizacji
Brak obowiązkowych uregulowań prawnych	Obowiązują uregulowania prawne
Informacja finansowa i niefinansowa, może to być informacja o charakterze subiektywnym	Informacja finansowa o charakterze obiektywnym
Podkreśla znaczenie przyszłych zdarzeń	Zorientowana na informacje historyczne
Dostarcza informacji wewnętrznej o znacznym stopniu szczegółowości	Dostarcza informacji o firmie jako całości
Szerokie spektrum zainteresowania i wielodyscyplinarna	Funkcjonująca samodzielnie i niezależnie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. S. Rich, J. P. Jones, D. L. Heitger, M. M. Mowen, D. R. Hansen, *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting. Current Trends Update*, South-Western Cengage Learning, Mason 2010, s.707.

Jako podsumowanie cech charakterystycznych rachunkowości zarządczej i finansowej warto podkreślić, że rachunkowość zarządcza nie ma charakteru podrzędnego w stosunku do rachunkowości finansowej. Jest raczej procesem, który obejmuje rachunkowość zarządczą, podatkową, analizę danych i inne działania w obszarze rachunkowości⁷⁶ i ma charakter ściśle

⁷⁴ Por. G. Lew, E.W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019, s.28.

⁷⁵ Ze względu na objętość opracowania nie zaprezentowano pełnego spektrum porównania. Szerzej na ten temat: I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa 2010, s. 75; A.A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s.40; S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Dom Organizatora, Toruń 2015, s. 39; B.E. Needles, M. Powers, S.V. Crosson, *Financial and Managerial Accounting, 9th Edition*, South-Western Cengage Learning, Mason 2011, s.5.

⁷⁶ Por. S. V. Crosson, B. E. Needles, Jr., *Managerial Accounting 8th edition*, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2008, s. 4.

wspierający w stosunku do sprawozdawczości finansowej, o czym była mowa wcześniej w niniejszym rozdziale. Zgodnie z Globalnymi Zasadami Rachunkowości Zarządczej jej system ma zastosowanie w różnych obszarach organizacji, a jego zastosowanie ma różnorodny charakter. Podstawowe obszary zastosowania rachunkowości zarządczej zostały zaprezentowane w tabeli 7.

Tabela 7. Obszary zastosowania rachunkowości zarządczej

Obszary praktyki	Opis
Transformacja kosztów i zarządzanie kosztami	Wzrost satysfakcji klienta dzięki dostarczaniu produktów wysokiej jakości odznaczających się korzystnymi cenami
Sprawozdawczość Zewnętrzna	Zapewnia integrację z szeroką bazą interesariuszy w celu informowania ich o strategii organizacji, modelu biznesowym i dokonaniach
Strategia finansowa	Zapewnia zrównoważenie pomiędzy potrzebami kapitałowymi organizacji a oczekiwaniami interesariuszy
Kontrola wewnętrzna	Gwarantuje zabezpieczenie aktywów oraz właściwy rozrachunek ze zużytych zasobów
Ocena projektów Inwestycyjnych	Podkreśla konieczność pozyskiwania funduszy, które tworzą wartość dla interesariuszy, oraz zasadność unikania przedsięwzięć, które mogą ją obniżyć
Budżetowanie	Ocenia dokonania z punktu widzenia osiągnięcia celów i umożliwia podjęcie działań usprawniających
Decyzje cenowe	Zwiększa rentowność oraz pomaga organizacji pozycjonować produkty i usługi na rynkach docelowych
Zarządzanie projektami	Zapewnia kontrolę nad projektami i prawdopodobieństwo uzyskania korzyści z realizacji projektów, a także ograniczanie ryzyka
Zapewnienie zgodności z przepisami	Chroni wartość i minimalizuje straty poprzez unikanie ponoszenia bezpośrednich i pośrednich kosztów działań związanych z egzekwowaniem przestrzegania obowiązujących przepisów
Zarządzanie zasobami	Umożliwia skuteczne i sprawne zarządzanie transformacyjnym i ciągłym ulepszaniem produktów i procesów
Zarządzanie ryzykiem	Ogranicza niepewność poprzez zwiększanie prawdopodobieństwa sukcesu oraz ograniczanie ryzyka porażki w procesie realizacji strategii
Strategiczne zarządzanie podatkami	Podnosi świadomość i zapewnia lepsze zrozumienie wpływu odpowiednich regulacji podatkowych obowiązujących w danym systemie prawnym
Zarządzanie finansami	Zapewnia dostęp do środków pieniężnych wystarczających na pokrycie zobowiązań i sfinansowanie kluczowych szans biznesowych
Audyt wewnętrzny	Gwarantuje właściwe sterowanie wszystkimi rodzajami ryzyka i ochronę długoterminowej wartości

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: N. Smith, *Global Management Accounting Principles*, Chartered Institute of Management Accountants, London 2017, s.17
 oraz <https://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples/practice-areas.html>, [dostęp z 15.07.2019].

Jak wynika z tabeli 7, rachunkowość zarządcza ściśle wiąże się z innymi dziedzinami, np. ze sprawozdawczością finansową (zewnętrzną), kontrolą wewnętrzną, zarządzaniem kosztami, czy budżetowaniem. Jest to dziedzina, która czerpie z jednej strony ze standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, z drugiej strony dostarcza informacji zwrotnej dla potrzeb zgodności sprawozdań finansowych z przepisami prawa. Podobnie jest w przypadku współdziałania z obszarem kontroli wewnętrznej – z jednej strony rachunkowość

zarządca jest źródłem informacji na temat obszarów wymagających wdrożenia lub poprawy funkcjonowania kontroli wewnętrznej, z drugiej dostarcza informacji zwrotnej o wynikach jej działania. Przeplatanie się i współdziałanie elementów sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej tworzy niejako system, który nałożony na konkretne organizacje pozwala na:

- prawidłowe raportowanie zewnątrz (obszar sprawozdawczości finansowej),
- wydobywanie z dużej ilości danych – tych najbardziej istotnych i wartościowych informacji, jak również takie projektowanie narzędzi, aby możliwe było kreowanie, ewidencjonowanie i analiza danych finansowych i niefinansowych, dla podejmowania trafnych decyzji i efektywnego zarządzania podmiotem (obszar rachunkowości zarządczej),
- wdrażanie rozwiązań monitorujących i pozwalających na sterowanie procesami dla potrzeb poprawy efektywności działania organizacji w poszczególnych jej obszarach (obszar kontroli wewnętrznej).

Wszystkie te rozwiązania, o bardzo odmiennym charakterze, uzupełniają się wzajemnie. Możliwości ich zastosowania i wykorzystywania ich wzajemnych zależności, relacji i interakcji zostaną zaprezentowane w dalszej części rozprawy.

1.3. Zintegrowana koncepcja ramowa jako fundament kontroli wewnętrznej wspierającej narzędzia rachunkowości zarządczej

Jednym z ważnych, wskazanych w poprzednim rozdziale obszarów oddziaływania rachunkowości zarządczej jest kontrola wewnętrzna. O ile rachunkowość zarządcza dostarcza szerokiego wachlarza narzędzi pozwalających na wygenerowanie i analizę informacji (w szczególności dla kadry zarządzającej i osób podejmujących decyzje), to kontrola wewnętrzna jest przede wszystkim źródłem narzędzi, które zastosowane w organizacji pozwalają na odpowiednie nią sterowanie dla osiągnięcia konkretnych zamierzeń. W literaturze przedmiotu kontrola wewnętrzna często dzielona jest na kontrolę funkcjonalną i instytucjonalną.⁷⁷ Ze względu na charakter pracy przedmiotem badania i analiz będzie przede

⁷⁷ Kontrola wewnętrzna w ujęciu funkcjonalnym (podejście anglosaskie) jest to typ funkcji kierowniczej. Jej realizacją zajmuje się każdy szczebel organizacji w trakcie realizacji zadań. Polega na ustalaniu stanu faktycznego, porównaniu z ustalonym wzorcem i wyprowadzeniu wniosków wraz z podjęciem działań korygujących. Kontrola wewnętrzna w ujęciu instytucjonalnym (tradycyjne podejście polskie) jest to specjalistyczna komórka wydzielana

wszystkim pierwszy z wymienionych rodzajów kontroli wewnętrznej – o charakterze funkcjonalnym⁷⁸.

Jako ważny element funkcjonowania organizacji na przestrzeni ostatnich dziesięć lat kontrola wewnętrzna była przedmiotem zainteresowania wielu teoretyków,⁷⁹ którzy wypracowali jej definicje i zajmowali się jej teorią. Wybrane definicje kontroli wypracowane przez naukowców zarówno z obszaru zarządzania, jak i finansów i rachunkowości zostały zaprezentowane w tabeli 8.

Tabela 8. Wybrane definicje kontroli wewnętrznej

Teoria	Definicja kontroli wewnętrznej
Zarządzania	<p>Systematyczne działanie na rzecz:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ustanowienia norm efektywności przy planowanych celach - zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych - porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami - ustalania uchybień i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby przedsiębiorstwa były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia celów <p>Ciągły, aktywny proces stanowiący integralny element systemu kierowania, mający na celu uzyskanie przekonania, że wszystkie zasoby przedsiębiorstwa wykorzystywane są w sposób optymalny dla realizacji ustalonych w jednostce celów</p>
Finansów i rachunkowości	<p>Funkcja – konieczne stadium zorganizowanego działania (procesu kierowania), polegająca na sprawdzaniu i ocenianiu równych obszarów działalności</p> <p>System organizacyjny (system kontroli wewnętrznej) charakteryzujący się:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wewnętrzną koordynacją, określoną strukturą elementów, gdzie poszczególne składowe powinny się wzajemnie uzupełniać i tworzyć logiczną całość - powiązaniem i współzależnością elementów kontroli wewnętrznej z poszczególnymi składnikami jednostki i jej funkcjami - funkcjonowaniem systemu w podmiocie polega na działaniach kontrolnych osób wchodzących w skład systemu kontroli jak również działaniami, mechanizmami i procedurami wpisanymi w funkcje pozostałych elementów tego systemu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. R. Gilbert, *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001, s. 538; R. J. Mockler, *The management control process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1984, s. 2; E. I. Szczepankiewicz, *Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym*, Difin, Warszawa 2016, s.76⁸⁰.

w organizacjach, której podstawowym zadaniem jest opracowywanie, wdrażanie i doskonalenie mechanizmów i procedur kontroli wewnętrznej.

⁷⁸ Zaznaczenia wymaga fakt, że kontrola instytucjonalna jest bardzo silnie powiązana z pojęciem audytu wewnętrznego, ze względu jednak na ograniczone rozmiary niniejszego opracowania nie będzie on szerzej rozpatrywany w tej rozprawie.

⁷⁹ Kontrola wewnętrzna definiowana była m.in. wg J. A. F. Stonera, R. E. Freemana, D. R. Gilberta, R. W. Griffina, R. J. Mocklera (za: E. I. Szczepankiewicz, *Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym*, Difin, Warszawa 2016, s. 76).

⁸⁰ Definicje kontroli wewnętrznej opublikowali w swoich opracowaniach również m.in.: E. Terebucha, *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Poradnik księgowego, PWE, Warszawa 1976; K. Klimas, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985; K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Univers, Warszawa 1996; K. Winiarska (red. nauk.), *Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej. Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, PWE, Warszawa 2010.

Jak wynika z definicji zaprezentowanych w tabeli 8, kontrola wewnętrzna pełni funkcję dostosowawczą, zaś rachunkowość finansowa i zarządcza, poprzez dostarczanie informacji, mają charakter inicjujący⁸¹. Istotną cechą kontroli wewnętrznej jest jej ustrukturyzowanie i wzajemne oddziaływanie oraz uzupełnianie się jej elementów, które łącznie tworzą system kontroli wewnętrznej. Ze względu na charakter potrzeb konkretnych podmiotów w zakresie kontroli wewnętrznej, system ten, podobnie jak narzędzia rachunkowości zarządczej, powinien być ustalany indywidualnie dla danej organizacji tak, aby był adekwatny do jej potrzeb i pozwalał na skuteczne i efektywne działanie. Należy podkreślić, że ze względu na charakter systemów kontroli wewnętrznej i ich osadzenia w organizacjach są one ściśle związane również z systemem rachunkowości (zarówno finansowej, jak i zarządczej). W tym zakresie szczególnie wymagania stawiane kontroli wewnętrznej to zapewnienie⁸²:

- zgodności działania jednostki z przepisami prawa i innymi regulacjami (np. procedury, instrukcje, plany),
- wiarygodnej sprawozdawczości zewnętrznej i wewnętrznej,
- efektywnego wykorzystania i ochrony zasobów podmiotu,
- bieżącego reagowania w przypadku nieprawidłowości (np. błędy, nadużycia czy oszustwa).

Ze względu na fakt, że wszystkie procedury kontrolne rachunkowości są ze sobą powiązane i zawierają się w systemie kontroli wewnętrznej, bardzo ważne jest takie zaprojektowanie prawidłowej struktury systemu kontroli wewnętrznej, aby odzwierciedlała ona oddzielenie m.in. funkcji ewidencji operacji gospodarczych od funkcji zarządzania majątkiem, dzięki czemu możliwa jest ich wzajemna kontrola i sygnalizowanie nieprawidłowości w jednostce⁸³. Biorąc to pod uwagę, oba systemy (rachunkowości i kontroli wewnętrznej) powinny być one oparte na co najmniej:⁸⁴

- racjonalnej strukturze organizacyjnej z podziałem uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności,
- prawidłowych systemach przetwarzania danych osobowych,

⁸¹ Por. E. I. Szczepankiewicz, op. cit. s. 76.

⁸² Por. A. Karmańska, *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009, s. 26, E. I. Szczepankiewicz, op. cit. s. 79.

⁸³ Por. M. Stępień, *Procedury badania zgodności i wiarygodności*, SKwP, Warszawa 2005, s. 134-135.

⁸⁴ A. Helin, *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1997, s.20.

- efektywnej kontroli zarządzania zasobami,
- kontroli czynności mających wpływ na zmiany majątkowe w jednostce.

Podkreślenia wymaga fakt, że jak każde systemy – są one narażone na nieefektywności, niesprawności ich funkcjonowania, czy dysfunkcje, nie przeciwdziałając wtedy ryzykom lub wręcz tworząc dodatkowe ryzyka w organizacjach⁸⁵. Dla zapobiegania wszelkim nieprawidłowościom ich działania, jak również dla zagwarantowania ich jak najefektywniejszego działania, oba systemy, zarówno rachunkowości, jak i kontroli wewnętrznej, powinny obejmować czynności wykonywane przez kadre zarządzającą i pracowników w postaci procedur kontrolnych opartych na przepisach prawa i wewnętrznych regulacjach. Dla ustanowienia właśnie tych regulacji i praw na świecie od ponad 100 lat prowadzone są prace badawcze i koncepcyjne nad jej problematyką. Aktualnie dyskusje w tym zakresie prowadzi wiele znaczących światowych organizacji. Wiodące w tym obszarze są instytucje zrzeszające środowisko osób związanych z rachunkowością, audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów, m.in.:

- Amerykański Instytut Dyplomowanych Księgowych (Biegłych rewidentów)⁸⁶,
- Instytut Audytorów Wewnętrznych UK⁸⁷,
- Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych w USA⁸⁸,
- Międzynarodowy Komitet Praktyk Audytowych⁸⁹,
- Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway⁹⁰.

Analizując opublikowane dokumenty tych organizacji należy stwierdzić, że w ostatnim półwieczu spojrzenie na system kontroli wewnętrznej i jego powiązanie z rachunkowością znacznie ewaluowało. Przy czym, jak już wcześniej zostało wspomniane, koncepcja kontroli wewnętrznej zasadniczo oparta jest na modelu kontroli funkcjonalnej⁹¹. Wartym uwagi jest także fakt, że o ile wiele instytucji skupia swoją uwagę na teorii kontroli wewnętrznej w kontekście rachunkowości i sprawozdawczości (audytorzy czy biegli rewidenci), to z punktu widzenia organizacji jako całości i procesów w niej zachodzących, ogromne znaczenie ma

⁸⁵ Zagadnienie niepoprawności działania systemów kontroli wewnętrznej ze względu na tematykę i ograniczoną objętość niniejszej rozprawy nie będą analizowane w szerszym zakresie.

⁸⁶ AICPA – *The American Institute of Certified Public Accountants*.

⁸⁷ IIA UK – *The Institute of Internal Auditors of United Kingdom*.

⁸⁸ IIA – *The Institute of Internal Auditors*.

⁸⁹ IAPC – *The International Auditing Practices Committee*.

⁹⁰ COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

⁹¹ Por. E. I. Szczepankiewicz, op. cit. s. 92.

spojrzenie na kontrolę wewnętrzną w szerszej perspektywie. Taki właśnie zakres – traktujący przedsiębiorstwo w sposób holistyczny, wykraczając poza kontrolę stricte rachunkową, dają regulacje wypracowane przez Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (dalej: COSO) w wytycznych *Zintegrowanej Koncepcji Ramowej*⁹².

Pierwsza *Zintegrowana Koncepcja Ramowa* została opublikowana przez COSO w 1992 roku i zgodnie z jej założeniami miała na celu wesprzeć organizacje w efektywnym rozwijaniu i utrzymywaniu sprawnie działających kontroli wewnętrznych, które wspomagają osiągnięcie przez nią celów, jak również jej adaptacje do zmian biznesowych i środowiska operacyjnego⁹³. Na przestrzeni lat następował rozwój w zakresie kontroli wewnętrznych, ostatnim zaktualizowanym dokumentem jest wydana w 2013 roku *Zintegrowana Koncepcja Ramowa*, która prowadziła zmiany w stosunku do poprzednich dokumentów polegające przede wszystkim na wprowadzeniu zmian i poprawek mających na celu ułatwienie użycia i aplikacji narzędzi kontroli wewnętrznej. Jedną z głównych zmian była też formalizacja podstawowych pojęć, które były użyte w poprzednich wersjach koncepcji. W najnowszej *Zintegrowanej Strukturze Ramowej* koncepcje te zostały zaprezentowane jako zasady powiązane z pięcioma komponentami, które zapewniają użytkownikom przejrzystość w projektowaniu i wdrażaniu systemów kontroli wewnętrznej oraz zrozumieniu wymagań dotyczących skuteczności jej stosowania. Dodatkowo, dokument został poszerzony o dodanie innych celów sprawozdawczości finansowej, np. raportowanie danych niefinansowych, czy raportowanie wewnętrzne. Generalnie, korekty wprowadzone do najnowszej koncepcji są odpowiedzią na zmiany, jakie zachodziły w biznesie i środowisku operacyjnym na przestrzeni ostatnich dekad i dotyczyły:

- oczekiwań dotyczących nadzoru w zakresie zarządzania,
- procesu globalizacji rynków i operacji,
- zmian i większej skali skomplikowania biznesu,
- wymagań i złożoności przepisów, zasad i standardów,
- oczekiwań co do kompetencji i odpowiedzialności,

⁹² *Internal Control – Integrated Framework*. Warto podkreślić, że raport COSO stał się podstawą do wydawania różnych regulacji na świecie, a regulacje *Zintegrowanej Koncepcji Ramowej* zostały wdrożone w różnych standardach i wytycznych wydawanych przez krajowe i międzynarodowe instytucje.

⁹³ Za: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s. 11.

- wykorzystania ewoluujących technologii i polegania na nich,
- oczekiwań dotyczących zapobiegania oszustwom i ich wykrywania⁹⁴.

Dostosowywanie do bieżących potrzeb biznesowych zasad dotyczących kontroli wewnętrznej doprowadziło do powstania jej definicji zawartej w Zintegrowanej Koncepcji Ramowej. W najnowszym kształcie z 2013 roku kontrola wewnętrzna jest to proces przeprowadzany przez zarząd jednostki, kierownictwo i inny personel, mający na celu zapewnienie wystarczającej pewności co do osiągnięcia celów związanych z operacjami, sprawozdawczością i zgodnością z zasadami czy przepisami. Kontrola wewnętrzna jest więc:

- dostosowana do osiągnięcia celów w jednym lub więcej obszarach – operacji, raportowania i zgodności,
- procesem składającym się z bieżących zadań i działań – środkiem do osiągnięcia celu, a nie celem sam w sobie,
- realizowana przez ludzi – nie tylko poprzez instrukcje, podręczniki, systemy i formularze dotyczące polityk i procedur, ale przede wszystkim przez ludzi i działania podejmowane na każdym poziomie organizacji,
- w stanie udzielić racjonalnej pewności – ale nie absolutnej pewności, kierownictwu i organom nadzorującym organizację,
- dostosowywalna do struktury jednostki – elastyczna i możliwa do zastosowania dla całej jednostki, dla konkretnej jednostki zależnej, działu, jednostki operacyjnej czy pojedynczego procesu biznesowego⁹⁵.

Tak szeroka definicja wskazuje na wszechstronne możliwości zastosowania kontroli wewnętrznej, elastyczność jej projektowania, wdrażania i stosowania w organizacjach jako całości lub poszczególnych jej elementach, aż do pojedynczych procesów włącznie. Na zróżnicowanie wdrażanych systemów, czy elementów kontroli wewnętrznej wpływ mają kategorie celów, które stawiane są przez organizacje. Zgodnie ze *Zintegrowaną Koncepcją Ramową* mogą to być cele z kategorii:

⁹⁴ Por. *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s 11.

⁹⁵ Tłumaczenie za: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s 17.

- celów operacyjnych – dotyczących efektywności i wydajności operacji podmiotu, w tym jej celów w postaci oczekiwanych wyników operacyjnych i finansowych oraz zabezpieczenia aktywów przed stratą,
- celów sprawozdawczych – odnoszących się zarówno do wewnętrznej, jak i zewnętrznej sprawozdawczości finansowej i niefinansowej. Ten rodzaj celów może obejmować ich rzetelność, terminowość, przejrzystość lub inne warunki określone przez regulacje prawne, standardy czy wewnętrzne polityki jednostki,
- celów zgodności działań jednostki z obowiązującymi przepisami prawa, którym podlega podmiot.

Opisane wyżej cele mogą być realizowane poprzez kontrole wewnętrzne składające się z pięciu komponentów (środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, czynności kontrolne, informacja i komunikacja, czynności monitorujące), które są ze sobą wzajemnie powiązane i przenikają się wzajemnie, jak również oddziałują na wszystkie poziomy organizacji.

Jak już wcześniej zostało wspomniane, kontrola wewnętrzna nie jest jednakowa dla wszystkich podmiotów, są to działania indywidualne i dynamiczne dla danego podmiotu. Jej zasady mogą być stosowane w różnych organizacjach odmiennych co do ich charakteru, wielkości czy rodzaju prowadzonej działalności. Dlatego też, w zależności od organizacji, wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej i zastosowane w niej rozwiązania, mogą się różnić. *Zintegrowana Koncepcja Ramowa* jest dokumentem prezentującym ogólne zasady, które w zależności od organizacji i jej potrzeb, mogą zostać wykorzystane i indywidualnie do niej dostosowane. W ten sposób stworzone ramy pozwalają na zaprojektowanie i wdrożenie efektywnych narzędzi kontroli wewnętrznej dostosowanych indywidualnie do konkretnych organizacji. Relacje pomiędzy celami organizacji i komponentami oraz elementami struktury podmiotu przedstawia rysunek 1 – zaprezentowane są na nim wcześniej omówione:

- trzy rodzaje celów – w kolumnach,
- pięć komponentów kontroli wewnętrznej – w wierszach,
- struktura organizacyjna podmiotu – w trzecim wymiarze.



Rysunek 1. Relacje celów, komponentów kontroli wewnętrznej i elementów organizacji

Źródło: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s 18.

Poza wskazaniem zależności pomiędzy celami stawianymi sobie przez organizację, komponentami kontroli wewnętrznej i poszczególnymi poziomami i obszarami organizacji, *Zintegrowana Koncepcja Ramowa* zawiera również wytyczne stanowiące fundamentalne zasady kontroli wewnętrznej. Zdefiniowane w niej siedemnaście pryncypiów⁹⁶ ma za zadanie wspierać poszczególne komponenty kontroli wewnętrznej. Istotne jest natomiast, że by móc powiedzieć o systemie, że jest efektywny, należy zastosować całą ich grupę⁹⁷. Wszystkie pryncypia odnoszą się i mają zastosowanie do wszystkich poziomów i obszarów organizacji. Zestawienie komponentów z wspierającymi ich zasadami zaprezentowane zostało w tabeli 9.

⁹⁶ Więcej na temat zasad patrz: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s 43.

⁹⁷ Por. J. Anioła, *Współczesny pogląd na system kontroli wewnętrznej*, w: T. Gabrusewicz, K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski (red. nauk.), *Rachunkowość, finanse, audyt i kontrola*, CeDeWu, Warszawa 2013, s.19.

Tabela 9. Komponenty i zasady kontroli wewnętrznej

Komponent systemu kontroli wewnętrznej	Fundamentalne zasady kontroli wewnętrznej
Środowisko kontroli	1. uczciwość i wartości etyczne 2. niezależność organów nadzoru, które wspierają i nadzorują rozwój i efektywność kontroli wewnętrznej 3. zarządzający ustanawiają pod nadzorem odpowiednich organów nadzorczych, strukturę, ścieżki raportowania, uprawnienia i odpowiedzialności dla zapewnienia realizacji celów, 4. organizacja wykazuje zaangażowanie w pozyskanie, rozwój i otrzymanie kompetencji zasobów ludzkich dla realizacji celów 5. organizacja pociąga osoby do odpowiedzialności za zachowanie zasad kontroli wewnętrznej
Oszacowanie ryzyka	6. organizacja określa precyzyjnie cele dla zapewnienia możliwości identyfikacji i oceny związanego z nimi ryzyka 7. organizacja identyfikuje ryzyka związane z osiągnięciem celów w całej jednostce i analizuje ryzyko jako podstawę do ustalenia sposobów zarządzania ryzykiem 8. organizacja bierze pod uwagę możliwości popełnienia oszustw w ocenie ryzyka dla osiągnięcia celów 9. organizacja identyfikuje i ocenia zmiany, które istotnie mogą wpłynąć na system kontroli wewnętrznej
Czynności kontrolne	10. organizacja selekcjonuje i rozwija czynności kontrolne, które mają znaczenie dla obniżenia poziomu ryzyka dla osiągnięcia celów do jego akceptowalnego poziomu 11. organizacja wybiera i rozwija główne czynności kontrolne w zakresie technologii dla wspierania osiągnięcia celów 12. organizacja wdraża czynności kontrolne poprzez polityki, które ustanawiają oczekiwania i procedury, które wdrażają zasady w życie
Informacja i komunikacja	13. organizacja pozyskuje lub generuje we własnym zakresie, oraz używa wysokiej jakości informacje w celu wspierania funkcjonowania innych komponentów kontroli wewnętrznej 14. organizacja komunikuje wewnętrznie informacje, włączając w to cele i obowiązki w zakresie kontroli wewnętrznej, które są niezbędne dla właściwego jej funkcjonowania 15. organizacja komunikuje się z podmiotami zewnętrznymi w kwestiach mających wpływ na funkcjonowanie komponentów kontroli wewnętrznej
Czynności monitorujące	16. organizacja wybiera i rozwija oraz przeprowadza bieżące lub dodatkowe oceny dla weryfikacji czy komponenty kontroli wewnętrznej są obecne i poprawnie funkcjonują 17. organizacja ocenia i komunikuje nieefektywności w zakresie kontroli wewnętrznej w odpowiednim czasie do odpowiednich jej komórek odpowiedzialnych za działania korygujące, włączając w to zarządzających wyższego szczebla i organy nadzorcze odpowiednio

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s 18.

Podsumowując, poza przeanalizowanymi powyżej celami, komponentami i zasadami, *Zintegrowana Koncepcja Ramowa* dostarcza także informacji na temat wymagań, jakie muszą być zrealizowane, aby kontrola wewnętrzna była w organizacji efektywna. Dokument określa również ograniczenia związane z kontrolą wewnętrzną i ich przyczyny. Koncepcja każdorazowo podczas wdrażania systemu kontroli wewnętrznej w organizacji wymaga więc indywidualnego osądu w projektowaniu, wdrażaniu, a także przeprowadzaniu czynności kontroli wewnętrznej, jak i samej oceny jej efektywności w organizacji. Wdrożenie systemu kontroli wewnętrznej jest rolą kierownictwa, a jej powiązanie z wcześniej opisanymi narzędziami rachunkowości zarządczej, może przynieść dodatkowe efekty synergii, o czym będzie mowa w dalszej części rozprawy.

1.4. Sprawozdawczość finansowa i zarządcza jako postawa wyznaczania celów finansowych przedsiębiorstwa

To, co organizacje starają się osiągnąć, a zatem jakie kwestie finansowe, inwestycyjne czy organizacyjne powinny starać się podejmować, jest jedną z kluczowych kwestii ich działalności⁹⁸. Biorąc pod uwagę charakter organizacji, ich cele mogą być bardzo różne. Co do zasady jednak przedsiębiorstwa, są tym rodzajem organizacji, które działają dla zrealizowania konkretnych celów finansowych. Cel przedsiębiorstwa można najogólniej zdefiniować jako pożądany stan spraw, które organizacja usiłuje zrealizować. W przypadku wyniku definiowanego jako rezultat jakiejś działalności, pracy, zjawiska, skutek, następstwo⁹⁹. Cele stricte finansowe są wyrażone i mierzone w kategoriach pieniężnych (liczbowych) takich, jak na przykład konkretna wartość, czy stopa procentowa w zadanym okresie i różnią się od celów niefinansowych. Te drugie są przede wszystkim znacznie trudniejsze do zmierzenia¹⁰⁰.

Ustalanie celów w podmiotach, zgodnie z teorią ekonomii, podporządkowane jest maksymalizacji zysków¹⁰¹. Jednak w praktyce, zgodnie z badaniami¹⁰² przedsiębiorstwa dążą do bardziej złożonych celów niż tylko maksymalizacja zysków w krótkim okresie, jednym z nich jest maksymalizacja ich wartości. Złożoność celów powoduje, że proces ich wyznaczania i planowania sposobów ich osiągnięcia jest częstokroć złożony i wymaga dostarczenia danych pomocnych w ich sprawowaniu zarówno w horyzoncie krótko, jak i długookresowym. Takich informacji dostarczają sprawozdawczość finansowa (zewnętrzna), jak i dane pochodzące z rachunkowości zarządczej. Ze względu na charakter i zakres informacji dostarczanej przez oba rodzaje sprawozdawczości, cele wyznaczane na ich bazie są różne, przede wszystkim mają odmienny poziom szczegółowości. Warto jednak podkreślić, że wraz z rosnącym profesjonalizmem i zwiększonymi oczekiwaniami podmiotów zewnętrznych zakres informacji dostarczanych w sprawozdawczości zewnętrznej coraz częściej jest generowany na tej samej bazie, co informacje zarządcze wykorzystywane przez menedżerów¹⁰³. Wspólną bazę

⁹⁸ Por. E. McLaney, *Business finance. Theory and practice*, Pearson, Essex, 2009, s.21.

⁹⁹ *Nowy słownik języka polskiego* PWN, red. E. Sobol, PWN, Warszawa 2002, s. 1178.

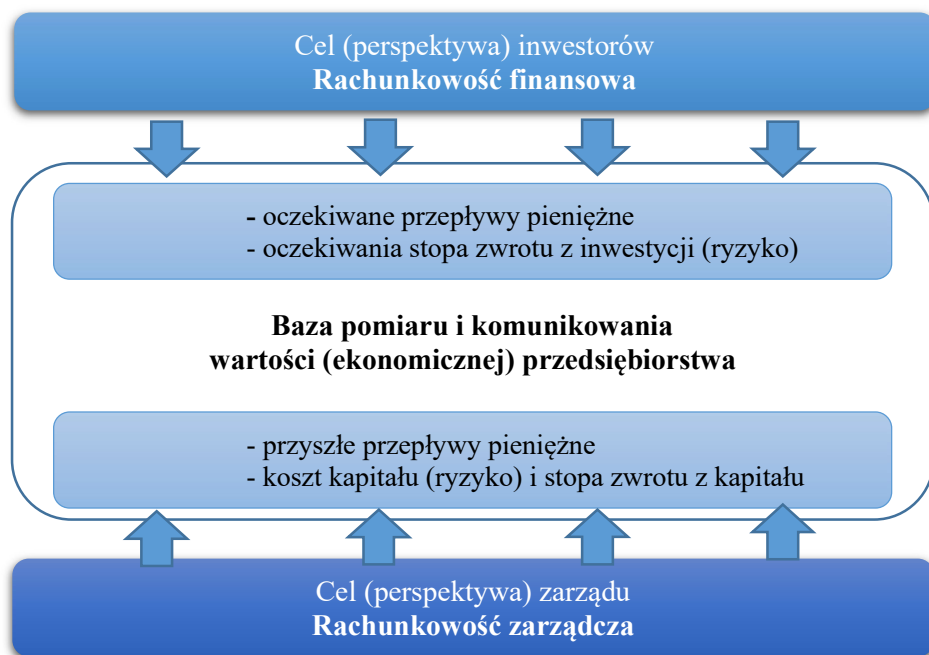
¹⁰⁰ Por. <http://www.businessdictionary.com/definition/financial-objective.html> [dostęp z dnia 08.08.2019].

¹⁰¹ W literaturze przedmiotu występuje wiele koncepcji w zakresie celów zarządzania przedsiębiorstwem, poza maksymalizacją zysków innymi koncepcjami są m.in. koncepcja maksymalizacji jego wartości z punktu widzenia korzyści dla właścicieli (*shareholder value*), czy koncepcja wartości dla wszystkich grup interesantów powiązanych z przedsiębiorstwem (teoria interesariuszy – *stakeholder value* – na bazie której zrodził się m.in. nurt określany jako koncepcja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw).

¹⁰² T. Donaldson, P. Werhane, *Ethical issues in business. A philosophical approach*, Pearson Prentice Hal, 2008.

¹⁰³ Coraz częściej modyfikowane Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej prezentują podejście menedżerskie do sprawozdawczości finansowej. Por. np. MSSF 8. Zmiany te prowadzą do sytuacji, w

zintegrowanej rachunkowości zarządczej i finansowej oraz przykładowe mierniki celów w perspektywie sprawozdawczości finansowej i zarządczej przedstawia schemat 8.



Schemat 8. Wspólna baza zintegrowanej rachunkowości zarządczej i finansowej

Źródło: M. Michalak, *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa 2010, s 495.

Znaczenie rachunkowości, jej narzędzi i sprawozdawczości dla teorii przedsiębiorstwa przejawia się w różnorodny sposób. Jedną z istotnych ról, jaką spełniają rachunkowość i sprawozdawczość¹⁰⁴, jest dostarczanie informacji zgodnej z potrzebami odbiorców.

Dane pochodzące ze sprawozdawczości finansowej dostarczają przede wszystkim informacji o charakterze historycznym (orientacja retrospektywna), dane z systemów rachunkowości zarządczej poszerzają i pogłębiają szczegółowość tych danych, a także uzupełniają je o informacje o charakterze prognostycznym (orientacja prospektywna). Wykorzystanie więc sprawozdawczości finansowej i narzędzi rachunkowości zarządczej pozwala z jednej strony na określenie historycznej i aktualnej sytuacji organizacji („jak jest”), z drugiej zaś wyznaczenie kierunków i celów działań dla osiągnięcia pożądanego stanu docelowego („jak ma być”). Jednakże poza pomiarem danych prezentowanych

której bez wdrożenia w przedsiębiorstwie zaawansowanych systemów rachunkowości zarządczej niemożliwe staje się rzetelne przygotowanie sprawozdawczości finansowej zgodnie z wymogami wielu MSSF.

¹⁰⁴ Rolę tę spełniają zarówno rachunkowość i sprawozdawczość finansowa, jak i te należące do obszaru zarządczego. Ze względu na odmienny charakter obu rodzajów rachunkowości i sprawozdawczości ich zakres informacyjny, obszar zastosowania i odbiorcy są odmienni, o czym była już mowa w tym rozdziale.

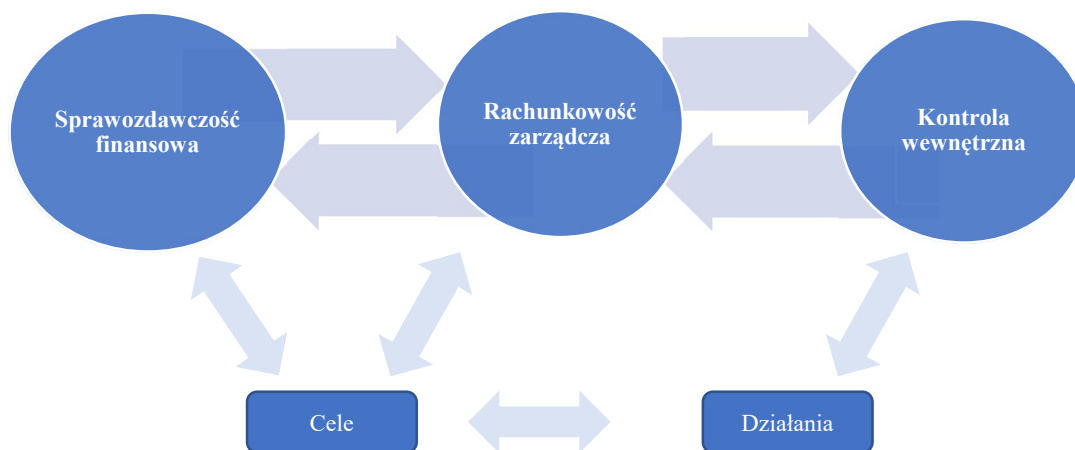
w sprawozdaniach zewnętrznych i wewnętrznych oraz wyznaczeniem ich oczekiwanych poziomów, istotnym jest stworzenie narzędzi i systemów pozwalających na ich osiągnięcie.

Poza wspomnianymi sprawozdawczością finansową (która jest regulowana przepisami prawa) oraz rachunkowością zarządczą, kolejnym ważnym elementem tego systemu jest kontrola wewnętrzna jako narzędzie pozwalające na odpowiednie sterowanie organizacją i procesami w niej zachodzącymi dla osiągnięcia wyznaczonych celów. W procesie realizacji celów nie bez znaczenia jest też możliwość ustalenia rozbieżności pomiędzy stanem oczekiwanym oraz przyczyn stojących za tymi różnicami. Dla określenia i pomiaru realizacji celów istotne są więc kwestie podjęte w niżej wymienionych pytaniach badawczych:

- Na ile zarządzający przedsiębiorstwem są w stanie powiązać wyniki finansowe przedsiębiorstwa z działaniami i podejmowanymi decyzjami?
- Czy są w stanie zidentyfikować faktyczne decyzje, działania, lub ich brak, które przełożyły się na wyniki, szczególnie, gdy dane określające szeroko pojętą sytuację finansową nie są satysfakcjonujące?
- Czy możliwe jest precyzyjne określenie nie tylko przyczyn, ale również podjęcie działań eliminujących negatywny wpływ na sytuację finansową przedsiębiorstwa w przyszłości?

Analiza i odpowiednie praktyczne zastosowanie opisanych w niniejszym rozdziale systemów pozwala stworzyć kompleksowe narzędzie składające się ze współdziałających ze sobą instrumentów rachunkowości zarządczej, które obok sprawozdań finansowych są fundamentem informacji finansowej o przedsiębiorstwie oraz, wynikających z nich i wspierających je, narzędzi kontroli wewnętrznej. Te trzy współdziałające ze sobą obszary pozwalają na wykreowanie w przedsiębiorstwie mechanizmów zabezpieczających prawidłowe działanie konkretnych jego obszarów, a w efekcie polepszenia wyników decyzji i działań – w rezultacie osiągnięcie stawianych celów.

Ważnym z tego punktu widzenia aspektem jest więc powiązanie sprawozdań finansowych, a w szczególności ich bardziej szczegółowych raportów zarządczych z konkretnymi instrumentami kontroli wewnętrznej, których zastosowanie może wpłynąć na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa. Zobrazowanie tego modelu zaprezentowane jest na schemacie 9.



Schemat 9. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej

Źródło: Opracowanie własne.

Szczegółowe zastosowanie elementów sprawozdawczości finansowej, narzędzi rachunkowości zarządczej i wspierających je kontroli wewnętrznych dla realizacji celów przedsiębiorstwa w postaci modelu będzie przedmiotem dalszej części niniejszej rozprawy.

Rozdział 2. Powiązania pomiędzy sprawozdaniami finansowymi, narzędziami rachunkowości zarządczej i kontrolą wewnętrzną

Rozdział drugi rozprawy zawiera wszechstronny opis powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej z uwzględnieniem praktycznych zastosowań narzędzi rachunkowości zarządczej i wspierających ich kontroli wewnętrznych w przedsiębiorstwie. Rozdział ten zawiera również analizę wymienionych elementów powiązań poprzez pryzmat ryzyka występującego w organizacji.

Zaprezentowane w nim zostaną przykładowe powiązania pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, rachunkowości zarządczej i narzędzi kontroli wewnętrznej. W pierwszym rzędzie wykazane zostaną płaszczyzny styku sprawozdawczości finansowej i rachunkowości zarządczej. Zaprezentowane zostaną również rodzaje narzędzi rachunkowości zarządczej, usystematyzowane według różnorodnych, przytaczanych w literaturze, klasyfikacji oraz zasady towarzyszące konstruowaniu i wdrażaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. Rozdział wskazuje także na praktyczne zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej w odniesieniu do wybranych elementów sprawozdania finansowego. W ramach tych rozważań – jako punkt wyjścia przeprowadzona zostanie analiza wybranych elementów sprawozdania finansowego i wskazane zostaną obszary, dla których zaprojektować można szczegółowe raporty o charakterze zarządczym. W dalszej części zaproponowane zostaną konkretne przykłady instrumentów rachunkowości zarządczej, które w powiązaniu z odpowiednimi pozycjami sprawozdania finansowego, pozwalają na ich znacznie bardziej szczegółową analizę i dostarczają informacji niezbędnych dla realizacji konkretnych celów przedsiębiorstwa.

W rozdziale drugim zostanie również podjęty temat wdrożenia instrumentów kontroli wewnętrznej wspierających narzędzia rachunkowości finansowej i zarządczej, a także opisana zostanie relacja¹⁰⁵ pomiędzy rachunkowością finansową, zarządczą, kontrolą wewnętrzną a zarządzaniem ryzykiem w przedsiębiorstwie. Ponadto, zaprezentowane zostaną wybrane cele, których osiągnięcie może być wspierane przez analizowane narzędzia i sprzężenia między nimi. W dalszym etapie analizie poddane zostaną elementy procesu kontroli, jak również wymienione zostaną klasyfikacje i rodzaje kontroli wewnętrznej, a także kluczowe zasady towarzyszące projektowaniu i jej wdrażaniu w przedsiębiorstwie. Ważną część niniejszego rozdziału stanowić będzie zaprezentowanie przykładowych powiązań sprawozdawczości

¹⁰⁵ M.in. sprzężenie zwrotne zachodzące wspomnianymi narzędziami.

finansowej, narzędzi rachunkowości zarządczej i elementów systemu kontroli wewnętrznej, jak również analiza ograniczeń związanych z funkcjonowaniem systemu kontroli wewnętrznej.

Dodatkowymi zagadnieniami, inherentnie związanymi z wprowadzeniem analizowanych instrumentów, będą aspekty dotyczące analizowania i adresowania ryzyka. W szczególności opisane zostaną jego źródła i rodzaje, a także wpływ na organizację. Ryzyko i proces zarządzania nim – rozpatrywane będą w szczególności przez pryzmat sprawozdawczości finansowej, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Określone zostaną także cechy charakterystyczne i klasyfikacje ryzyka, a także sposoby ich identyfikacji w poszczególnych pozycjach sprawozdań finansowych, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Analizie poddane zostaną także zależności w występowaniu ryzyka w wymienionych obszarach analizy, a także scharakteryzowane zostaną konkretne ich przykłady w przedsiębiorstwie.

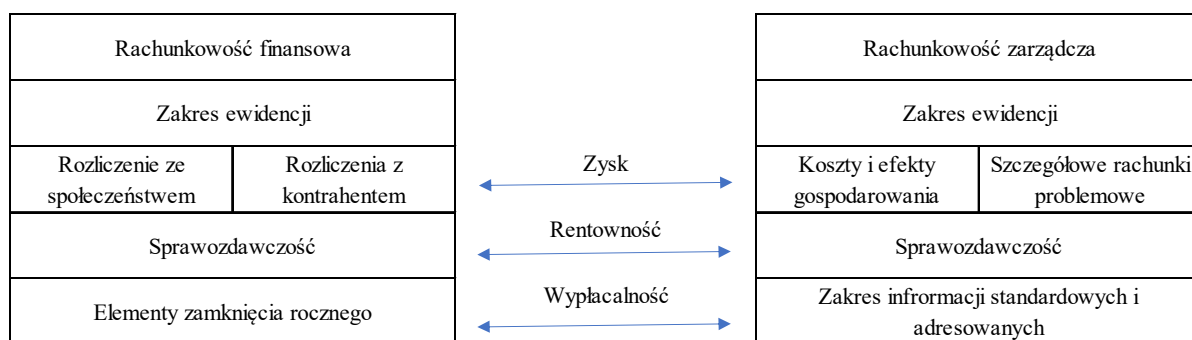
2.1. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej w odniesieniu do wybranych elementów sprawozdania finansowego

Jak zostało zaprezentowane w rozdziale pierwszym, właściwe zaprojektowanie powiązań i sprzężenie elementów sprawozdania finansowego z odpowiednimi narzędziami rachunkowości zarządczej, przy wspierającej funkcji kontroli wewnętrznej, daje możliwość wpływania na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa.

W przypadku narzędzi rachunkowości zarządczej ich właściwy dobór powinien z jednej strony gwarantować możliwość oddziaływania na wybraną pozycję sprawozdania finansowego, z drugiej strony zastosowanie konkretnego narzędzia powinno dawać możliwość osiągnięcia oczekiwanego celu w wymiarze finansowym. W ten sposób przedsiębiorstwo ma zdolność stworzenia indywidualnego modelu powiązań pomiędzy wybranymi elementami sprawozdania finansowego, które wymagają zmian dla osiągnięcia stawianych celów, i oddziałującymi na ich wartość – narzędziami zarządczymi.

Pomimo, że rachunkowość zarządcza i finansowa są przeznaczone dla różnych użytkowników, dla których informacje finansowe prezentowane są w odmienny sposób, łączy je wiele wspólnych płaszczyzn. Punkty styku rachunkowości finansowej i zarządczej zaprezentowane są na rysunku 2.

Przykładowe obszary wspólne



Rysunek 2. Płaszczyzny styku rachunkowości finansowej i zarządczej

Źródło: T. Kiziukiewicz, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Ekspert, Warszawa 1995, s. 10.

Częścią wspólną obszarów rachunkowości finansowej i zarządczej jest stosowany w przedsiębiorstwie plan kont. Szczegółowość ewidencji prowadzonej na kontach syntetycznych i analitycznych ksiąg rachunkowych jest podyktowana przede wszystkim

wymogami sprawozdawczości zewnętrznej (finansowej)¹⁰⁶. Jednocześnie potrzeby informacyjne stawiane przed rachunkowością zarządczą dodatkowo determinują szczegółowość i różnorodność stosowanych klasyfikacji zdarzeń gospodarczych. Wśród instrumentów rachunkowości zarządczej najogólniej można wyróżnić instrumenty o charakterze:

- ilościowym (analityczne i syntetyczne),
- jakościowym.

Przykładowe zestawienie instrumentów w podziale na ilościowo – jakościowe zaprezentowano w tabeli 10.

Tabela 10. Przykładowa klasyfikacja instrumentów rachunkowości zarządczej

Instrumenty ilościowe		Instrumenty jakościowe
Analityczne	Syntetyczne	
Próg rentowności	Rachunek kosztów pełnych	Rozwiązywanie problemów
Prognoza przychodów	Rachunek kosztów zmiennych	Reguły decyzyjne
Prognoza kosztów i ich podziału	Budżetowanie	Zarządzanie konfliktem
Analiza odchyleń	System wskaźników	Techniki negocjacyjne
Rachunki efektywności decyzji	Rachunek kosztów działań	Zarządzanie zmianami
Analiza Pareto	Rachunek kosztów docelowych	Zarządzanie zespołem
Wskaźniki	Analiza wartości kosztów pośrednich	Techniki prezentacji
Instrumenty strategiczne:	Budżetowanie przy podstawie zero	
- analiza potencjałów	Zrównoważona karta wyników	
- analiza SWOT	Systemy motywacyjne	
- krzywa doświadczeń	Instrumenty strategiczne:	
	- matryce portfelowe	
	- analiza SWOT	
	- bilans strategiczny	
	- krzywa doświadczeń	
	- łańcuch wartości	

Źródło: J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 72¹⁰⁷.

Co do zasady w literaturze przedmiotu wymienianych jest wiele różnych klasyfikacji narzędzi rachunkowości zarządczej. Innym, stosowanym podziałem jest zaprezentowane w tabeli 11 zestawienie narzędzi o charakterze operacyjnym, zarządczym, strategicznym.

¹⁰⁶ Warto podkreślić, że istotną rolę w kształtowaniu zakładowego planu kont odgrywają również wymogi prawa podatkowego. Ewidencja księgowa, stanowiąca bazę do rozliczeń podatkowych, częstokroć kształtowana jest również przez przepisy tego prawa.

¹⁰⁷ W badaniach przeprowadzonych przez *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) w 2009 roku 10 najczęściej stosowanych przez badane organizacje narzędzi to: prognozowanie wyników i przepływów (w tym prognozowanie kroczące), wynik netto i marża brutto, analiza odchyleń, alokacja kosztów ogólnego zarządu, analiza SWOT, oraz planowanie strategiczne.

Tabela 11. Przykładowe kategorie narzędzi rachunkowości zarządczej

Narzędzia operacyjne	Narzędzia zarządcze	Narzędzia strategiczne
- kosztowe	- pomiar efektywności	- raportowanie wyników
- cenowe	- zarządzanie efektywnością	- techniki strategiczne
- budżetowe	- systemy motywacyjne	
- analizy zyskowności		
- decyzji inwestycyjnych		
- zarządzanie przez jakość (TQM ¹⁰⁸)		
- benchmarking		
- inne narzędzia operacyjne		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: CIMA, *Management accounting tools for today and tomorrow*, London 2009, s. 3.

W ramach poszczególnych kategorii przedstawionych w tabeli 11 wymieniane są jednocześnie liczne narzędzia. Ich przykłady w odniesieniu do konkretnych obszarów zaprezentowane są w tabeli 12.

Tabela 12. Przykładowe narzędzia dla poszczególnych kategorii rachunkowości zarządczej

Narzędzia operacyjne		
Kosztowe	Przychodowe	Zyskowność / rentowność
Metoda kosztów działań (ABC)	Metoda koszt-plus	Analiza zyskowności produktów/ usług
Metoda kosztów działań w czasie	Metoda wrażliwości cenowej rynku	Analiza rentowności klientów
Alokacja kosztów ogólnego zarządu	Metoda segmentowa	Analiza kosztów istotnych dla decyzji
Zintegrowane rachunki kosztowe	Przegląd rynków	Analiza prognozy rentowności
Rachunek kosztów zmiennych i marginalnych	Penetracja cenowa	Analiza wartości dla klienta
Analiza odchyleń	Ceny transferowe	
Rachunek kosztów standardowych		
Rachunek kosztów Kaizen		
Koszty cyklu życia produktu		
Rachunek kosztów docelowych		
Rachunek kosztów jakości		
Rachunek kosztów pełnych		
Rachunek kosztów projektów, procesów, kontraktów		

Narzędzia operacyjne		
Budżetowanie	Decyzje inwestycyjne	Inne
Beyond budgeting	Audyty powykonawcze	Teoria ograniczeń
Budżetowanie oparte na priorytetach	CAPM (analiza beta)	Programowanie liniowe
Budżetowanie oparte na działaniach	Analiza wrażliwości	Krzywa uczenia
Kroczące budżetowanie i prognozowanie	Kwestie niefinansowe	Benchmarking
Prognozowanie przepływów	Wartość bieżąca netto (NPV)	Analiza drzewa decyzyjnego
Budżet od zera	Zwroty z inwestycji	Zarządzanie przez relacje z klientami
Budżetowanie przyrostowe	Zwrot zdyskontowany	Ocena 360 stopni

¹⁰⁸ ang. *Total quality management*.

ciąg dalszy tabeli 12

Narzędzia zarządcze	
Pomiar efektywności	Systemy motywacyjne
Zwrot na zaangażowanym kapitale	Systemy bonusowe kadry zarządzającej
Zwrot na inwestycji	Systemy bonusowe kadry średniego szczebla
Ekonomiczna wartość dodana	Wypłaty z wyników
Zysk przed opodatkowaniem	Opcje na udziały / akcje
Zrównoważona karta wyników	
Projektowanie procesów biznesowych	
Zarządzanie przez cele	
Zarządzanie przez działania	
Mapowanie wartości	
SixSigma	
Pryzmat wydajności	
Narzędzia strategiczne	
Raportowanie wyników i techniki strategiczne	
Raportowanie wartości dodanej	
Udział po kosztach zmiennych	
Marża brutto po pełnych kosztach sprzedaży	
Marża zysku netto po alokacji kosztów zarządu	
Mapowanie strategiczne	
Planowanie długoterminowe	
Zarządzanie ryzykiem	
Ocena wpływu na środowisko	
Efektywność finansowa audytów	
Analiza łańcucha wartości	
Analiza konkurencji	
Planowanie strategiczne	
Analiza SWOT	
Macierz bostońska	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: CIMA, *Management accounting tools for today and tomorrow*, London 2009, s. 10-27.

Wskazane w powyższych tabelach instrumenty rachunkowości zarządczej i sama ich kategoryzacja nie wyczerpuje znacznie bardziej rozbudowanych struktur i zestawień nie tylko opisywanych w literaturze przedmiotu, ale i stosowanych w praktyce gospodarczej. Wpływ na wielość i różnorodność tych narzędzi ma przede wszystkim ich zindywidualizowany, przygotowywany dla konkretnej organizacji, charakter, a także fakt, że instrumenty te ewoluują, są modyfikowane i częstokroć na bieżąco dostosowywane dla aktualnych potrzeb przedsiębiorstw i osób nimi zarządzających. Warty uwagi jest również fakt, że narzędzia te różnią się w zależności od skali, czy rodzaju działalności organizacji. Projektowanie ich i wdrażanie, tak jak już wcześniej zostało wspomniane, jest zindywidualizowane dla danej organizacji, jej potrzeb, a także, co ważne, możliwości finansowych. Wdrożenie i stosowanie niektórych z rozwiązań bywa częstokroć kosztowne lub wymaga wprowadzenia zmian organizacyjnych, które mogą ją nadmiernie komplikować. Ważnym aspektem staje się zatem automatyzacja i informatyzacja tam, gdzie to możliwe. Przy wyborze narzędzi rachunkowości

zarządczej, a w dalszym kroku kontroli wewnętrznej, istotne jest porównanie i ocena kosztów zarówno ich wdrożenia, jak i stosowania, w odniesieniu do korzyści, które docelowo będą osiągnięte przez ich stosowane. Dla potrzeb niniejszej rozprawy analizowane będą w szczególności nieskomplikowane narzędzia o relatywnie niskim koszcie zaprojektowania, wdrożenia i stosowania, dające jednakże wymierne korzyści wynikające z ich zastosowania. Założeniem jest zaprezentowanie narzędzi wchodzących w skład analizowanego w rozprawie modelu, które są łatwo dostępne i organizacje są w stanie je zaprojektować i wdrożyć w sposób nie wymagający dużych nakładów finansowych. Przykłady wybranych narzędzi zostaną szczegółowo zaprezentowane w rozdziale 3. Z kolei analiza wpływu ich wdrożenia na wyniki i sytuację finansową organizacji zostanie przeprowadzona w rozdziale czwartym rozprawy¹⁰⁹.

Rozpatrując narzędzia rachunkowości zarządczej – ważnym, charakteryzującym się najczęściej niskim kosztem wdrożenia, źródłem informacji zarządczej jest odpowiednio zmodyfikowana ewidencja księgową, która może polegać na przykład na dodatkowym wprowadzeniu¹¹⁰:

- odrębnej ewidencji materiałów podstawowych, pomocniczych, odpadów i kosztów zakupu poniesionych przy zakupie materiałów,
- wyodrębnieniu kosztów zleceń produkcyjnych każdego wyróżnionego w jednostce rodzaju,
- zapewnieniu ewidencji analitycznej dla przyporządkowania przychodów ze sprzedaży do sprzedawców odpowiedzialnych za obsługę danego klienta (zamówienia).

Podkreślenia wymaga fakt, że wymienione wyżej egzemplifikacje w żadnym względzie nie wyczerpują nieskończonej gamy ewidencji projektowanej w przedsiębiorstwach na potrzeby decyzji osób zarządzających. W zakresie, w jakim informacje gromadzone w podsystemie rachunkowości finansowej są przydatne dla kreowania narzędzi rachunkowości zarządczej, dane są czerpane z zapisów księgowych. Niemniej jednak częstokroć, ze względu na znacznie bardziej szczegółowe potrzeby informacyjne rachunkowości zarządczej, przedsiębiorstwa prowadzą dodatkowo osobne ewidencje.

¹⁰⁹ Przedmiotem niniejszej rozprawy nie będzie natomiast analiza samych kosztów wdrożenia narzędzi, która traktowana jest jako osobne zagadnienie.

¹¹⁰ G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 29.

Dla zapewnienia wysokiej jakości i wiarygodności danych zarządczych ważnym aspektem jest zapewnienie, aby obie (finansowa i zarządcza) ewidencje były spójne, a rejestrowane w nich dane były sprzężone. W szczególności ma to znaczenie ze względu na fakt, że w obszarze rachunkowości zarządczej brak jest sformalizowanych zasad prowadzenia ewidencji, co może skutkować błędami ewidencyjnymi. Dlatego też sprzężenie obu systemów pozwala na stosowanie reguł wypracowanych w ramach rachunkowości finansowej (np. zasada podwójnego zapisu), co automatycznie wprowadza mechanizmy kontrolne. Spójność ewidencyjna rachunkowości finansowej i zarządczej pozwala też na jednoczesne ich prowadzenie, co pozytywnie wpływa na czaso- i kosztochłonność procesu rejestrowania danych. Przykładami obszarów ewidencyjnych, które mogą być wspólne dla obu podsystemów, są¹¹¹:

- ewidencja bezpośrednich i pośrednich kosztów wytworzenia produktów zakończonych i niezakończonych,
- ewidencja przychodów ze sprzedaży,
- ewidencja zróżnicowanych grup środków pieniężnych i ich ekwiwalentów,
- ewidencja kosztów stałych utrzymania jednostki (w tym kosztów administracyjnych i sprzedaży).

Uspójnienie ewidencji rachunkowej na potrzeby sprawozdawczości finansowej i zarządczej wymaga takiego ustalenia metodyki na potrzeby zarządcze, aby nie stała ona w sprzeczności z regulowanymi przepisami prawa krajowymi czy międzynarodowymi standardami rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

Ze względu na brak regulacji prawnych odnoszących się do zasad kreowania narzędzi i raportów rachunkowości zarządczej, wypracowany został zbiór zasad projektowania rachunkowości zarządczej. Wśród których wyszczególnione są trzy zasadnicze ich kategorie – zasady merytoryczne, jakościowe i organizacyjne. Szczegółowe zestawienie zasad zawiera tabela 13.

¹¹¹ G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, op. cit., s. 30.

Tabela 13. Zasady projektowania rachunkowości zarządczej

ZASADY MERYTORYCZNE	<ul style="list-style-type: none"> - sprawozdanie powinno mieć jednolity format (nagłówki, kolejność informacji pojedynczych i sumarycznych itp.) - informacje nie powinny być przedstawiane bez możliwości porównania ich z innymi wielkościami, obok danych rzeczowych przedstawić można wielkości planowe, przeszłe, trendy i odchylenia - przegląd sytuacji – poszczególne pozycje analityczne i syntetyczne należy w widoczny sposób oddzielić - w sprawozdaniach należy zwracać uwagę na wyjątki zaistniałe w przedsiębiorstwie i na działania jednorazowe; należy wyodrębnić czynniki wyjątkowe, jednorazowo wpływające na poziom danych wielkości i oddzielić je od tych, które stale kształtują stan badanego zjawiska - raport należy opracować terminowo i szybko, gdyż zbyt długi czas dostarczania informacji opóźnia podejmowanie na ich podstawie decyzji operacyjnych; im dłużej trwa przygotowanie i dostarczenie informacji, tym mniej czasu pozostaje na podjęcie decyzji i reakcję - prezentacja graficzna jest bardziej nośna od tabelarycznego przedstawienia danych, ale najbardziej nośny jest krótki komentarz słowny; nie wystarczy przedstawić liczby i fakty, należy je zinterpretować
ZASADY JAKOŚCIOWE	<ul style="list-style-type: none"> - nastawienie na odbiorcę – sprawozdania muszą zawierać skonkretyzowane i potrzebne odbiorcom informacje, nie może w nich być zbędnych danych lub ich brakować; szczegółowe informacje muszą być stworzone dla konkretnego odbiorcy; sprawozdania powinny obejmować taki zakres danych, aby zarządzający mógł podejmować określone decyzje - szczegółowość – tworzone raporty muszą mieć określony stopień szczegółowości poprzez wstępne wyznaczenie celu i sposobu wykorzystania tego raportu - powtarzalność źródła informacji i wiarygodność danych – informacje zawarte w sprawozdaniu muszą być rzetelne i wiarygodne oraz pochodzić z takich źródeł, aby ponowny dostęp do nich był szybki i łatwy - aktualność – informacje zawarte w sprawozdaniach muszą jak najbardziej odzwierciedlać rzeczywistą sytuację - szybkość uzyskiwania informacji – dostęp do informacji pochodzących z raportów musi być na tyle szybki, aby nie zakłócał procesu podejmowania decyzji choćby na poziomie operacyjnym - komunikatywność – sprawozdania muszą być napisane w sposób jasny i przejrzysty, językiem zwięzłym i wyrazistym - obiektywizm informacji – tworzone raporty muszą być bezstronne, nie mogą zawierać subiektywnych opinii i wyrażań, treść raportów powinna charakteryzować się pozycją neutralną – bez osobistych preferencji i życzeń - ekonomiczność – sprawozdania powinny zawierać niezbędne informacje - stabilność układu sprawozdań i jednolitość stosowanych form w przedsiębiorstwie – aby sprawozdania były porównywalne i zawierały adekwatne dane, muszą być tworzone w określony wcześniej sposób, w określonym miejscu i czasie - adekwatność prezentacji – przedstawiane w raporcie informacje muszą być opatrzone komentarzem słownym lub grafiką, ma to na celu ułatwienie interpretacji przez odbiorcę - terminowość – sprawozdania muszą być sporządzone w odpowiednim czasie oraz muszą mieć określony termin prezentacji, musi być również określona częstotliwość tworzenia danych sprawozdań - porównywalność – informacje w raportach muszą być porównywalne, powinny zawierać takie same kategorie ekonomiczne czy wskaźniki; brak porównywalności wynika głównie z zakłóceń: metodologicznych (zmiana systemów informacyjnych, przepisów prawnych), finansowych (np. zmian cen wyrobów, stawek opłat itd.), przedmiotowych (nowe produkty na rynku, zmiana asortymentu) oraz podmiotowych (fuzje, przejęcia, restrukturyzacja)
ZASADY ORGANIZACYJNE	<ul style="list-style-type: none"> - kalendarz sprawozdawczy: terminy dostarczenia danych przez inne systemy, np. system finansowo- księgowy, terminy i częstotliwość dostarczania raportów, terminy spotkań - krąg adresatów: zarząd i rada nadzorcza, kierownicy działów, inne upoważnione osoby - opis zawartości raportów w zależności od odbiorców: sposób obliczania wyniku dla poszczególnych poziomów zarządzania (według typów ośrodków odpowiedzialności, przedsiębiorstwo grupa kapitałowa), sprawozdawczość projektów, karty BSC (zrównoważona karta wyników) - rodzaje nośników informacji (media): poczta elektroniczna, Internet/intranet, raporty z systemów informatycznych, dyskiety, pamięć zewnętrzna, np. pendrive, papier - słownik: definicja wskaźników, spis używanych skrótów

Źródło: K. P. Jasiński, *Sprawozdawczość zarządcza w przedsiębiorstwie jako instrument podejmowania decyzji menedżerskich*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 268, Wrocław 2012, s. 60.

Wśród obszarów wspólnych rachunkowości finansowej oraz rachunkowości zarządczej tworzących środowisko powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową i zarządczą są m.in. **ewidencja kosztowa i wynikowa, a także rachunek kosztów**¹¹². Warto w tym miejscu podkreślić, że podsystem rachunkowości finansowej bazuje głównie na miernikach wyrażonych w pieniądzu, podczas gdy podsystem rachunkowości zarządczej dodatkowo stosuje mierniki naturalne, ilościowe i jakościowe. Odmienne zakresy i charakter danych stosowanych w obu obszarach mają uzasadnienie w różnych celach stawianych przed sprawozdawczością finansową i zarządczą, o czym była mowa w rozdziale pierwszym. Głównymi różnicami w zakresie sprawozdawczości finansowej i zarządczej są przede wszystkim¹¹³:

przedmiot:

- w sprawozdawczości finansowej – majątek jednostki oraz źródła jego finansowania oraz działalność gospodarcza (zdarzenia i procesy gospodarcze),
- w sprawozdawczości zarządczej – problemy decyzyjne i dotyczące ich dane o procesach, stanach zasobów, rezultatach działalności gospodarczej,

dane:

- w sprawozdawczości finansowej – dane wartościowe,
- w sprawozdawczości zarządczej – dane wartościowe, ilościowe, jakościowe,

pomiar:

- w sprawozdawczości finansowej – pomiar w mierniku pieniężnym,
- w sprawozdawczości zarządczej – pomiar z zastosowaniem miernika pieniężnego, mierników naturalnych, jak i miar stworzonych przez przedsiębiorstwo na potrzeby konkretnych problemów decyzyjnych,

metody wyceny:

- w sprawozdawczości finansowej – oparte na regulacjach pranych,

¹¹² Rachunek kosztów w literaturze przedmiotu uznawany jest za początek wyodrębnienia rachunkowości zarządczej, por. J. S. Czarnecki, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 42.

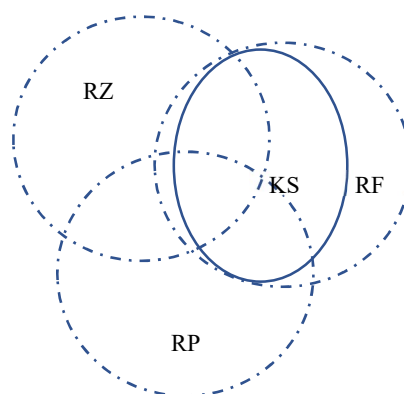
¹¹³ Por. G. Lew, E.W. Maruszewska, P. Szczypa, op. cit. s. 32.

- w sprawozdawczości zarządczej – zróżnicowane, indywidualne dla przedsiębiorstwa,

cechy dostarczanych informacji:

- w sprawozdawczości finansowej – zagregowane, wiarygodne, sprawdzalne, *ex post*,
- w sprawozdawczości zarządczej – zagregowane lub szczegółowe, istotność, szybkość, *ex post*, *in tempora*, lub *ex ante*.

Strukturę systemów rachunkowości, które są źródłami danych będącymi podstawą do przygotowywania sprawozdań finansowych, zarządczych, czy podatkowych, przedstawia schemat 10.



gdzie:
 RF – rachunkowość finansowa
 RZ – rachunkowość zarządcza
 RP – rachunkowość podatkowa
 KS – system ewidencji księgowej

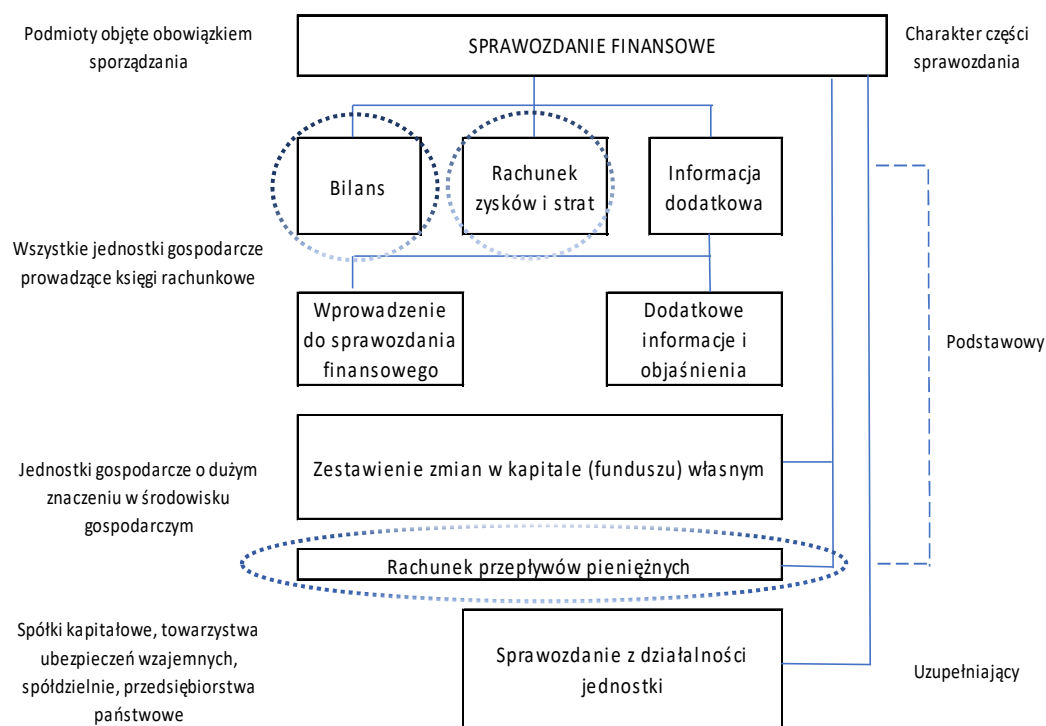
Schemat 10. Struktura systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie

Źródło: B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 59.

Istotnym źródłem danych, na którym opiera się system rachunkowości, jest system ewidencji księgowej, właśnie z niego pochodzą dane wykorzystywane przede wszystkim w obszarze rachunkowości finansowej. System ewidencji księgowej uzupełniony¹¹⁴ o dodatkowe, bardziej szczegółowe ewidencje jest również bazą wykorzystywaną w obszarach rachunkowości zarządczej i podatkowej.

Opisane w niniejszym rozdziale struktury ewidencji stanowią odpowiednio podstawę do sporządzania sprawozdań finansowych i raportów zarządczych. Jak już wielokrotnie zostało podkreślone, sprawozdawczość finansowa podlega regulacjom prawnym, a strukturę sprawozdania finansowego ilustruje schemat 11.

¹¹⁴ Między innymi poprzez poszerzenie i pogłębienie ewidencji o dodatkowe wymiary o charakterze zarządczym.



Schemat 11. Struktura sprawozdania finansowego

Źródło: B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 107.

Z perspektywy sprawozdawczości finansowej narzędzia rachunkowości zarządczej mają przede wszystkim zastosowanie do trzech głównych elementów sprawozdania, jakimi są:

- bilans,
- rachunek wyników,
- rachunek przepływów pieniężnych¹¹⁵.

Nadmienić należy, że w przypadku ostatniego z wymienionych elementów sprawozdania – rachunku przepływów pieniężnych – oddziaływanie na jego poszczególne pozycje odbywa się przez zmiany prowadzące do zmodyfikowania wartości odpowiednich pozycji bilansu. Oddziaływanie na wartości bilansowe ma bowiem swoje odzwierciedlenie w generowanych przez przedsiębiorstwo przepływach pieniężnych.

Oczekiwane wyniki w zakresie poszczególnych elementów sprawozdania są bardzo indywidualne dla danej organizacji. Cele przedsiębiorstw częstokroć uzależnione są od strategii

¹¹⁵ W przypadku sprawozdań sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej elementy te noszą odpowiednio nazwy określone w MSR 1.

dyktowanej przez właścicieli, ta natomiast przekłada się na konkretne działania operacyjne zarządzających. W przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych, ze względu na ich charakter, najczęstszymi obszarami szczególnego zainteresowania zarządzających są przede wszystkim takie elementy sprawozdania, jak zaangażowany w prowadzenie działalności kapitał pracujący oraz rentowność zarówno w skali przedsiębiorstwa, jak i na poziomie zakładu produkcyjnego, danego klienta, projektu, czy produktu. Są to pojęcia bardzo szerokie i stanowiące o ogólnej sytuacji finansowej organizacji, poziomie jej płynności i efektywności finansowej jej działania.

Z punktu widzenia sprawozdawczości finansowej parametry te są odzwierciedlone w różnych pozycjach sprawozdania finansowego. W przypadku kapitału pracującego jest to różnica między aktywami obrotowymi a zobowiązaniami krótkoterminowymi przedsiębiorstwa. W przypadku rentowności sprawozdawczość finansowa ogranicza jej prezentację wartościową w rachunku zysków i strat wyłącznie do wyników całej organizacji, ewentualnie dla jej poszczególnych segmentów¹¹⁶.

Rozpatrując powyższe parametry przez pryzmat sprawozdania finansowego, w przypadku kapitału pracującego analizie poddane powinny zostać pozycje sprawozdania finansowego¹¹⁷ zaprezentowane w tabeli 14.

¹¹⁶ W przypadku przedsiębiorstw przygotowujących sprawozdawczość finansową w oparciu o Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

¹¹⁷ Zgodnie z bilansem sporządzonym wg przepisów ustawy o rachunkowości.

Tabela 14. Wybrane pozycje bilansu jako składniki kapitału pracującego

AKTYWA	PASywa
Aktywa obrotowe	Zobowiązania krótkoterminowe
I. Zapasy	III. Zobowiązania krótkoterminowe
1. Materiały	1. Zobowiązania wobec jednostek powiązanych
2. Półprodukty i produkty w toku	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:
3. Produkty gotowe	- do 12 miesięcy
4. Towary	- powyżej 12 miesięcy
5. Zaliczki na dostawy i usługi	b) inne
II. Należności krótkoterminowe	2. Zob. wobec pozost. jedn., w których jedn.pos. zaang.w kapit.
1. Należności od jednostek powiązanych	a) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	- do 12 miesięcy
- do 12 miesięcy	- powyżej 12 miesięcy
- powyżej 12 miesięcy	b) inne
b) inne	3. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek
2. Nal. od pozost. jedn., w których jedn. posiada zaang.w kapit.,	a) kredyty i pożyczki
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych
- do 12 miesięcy	c) inne zobowiązania finansowe
- powyżej 12 miesięcy	d) z tytułu dostaw i usług, o okresie wymagalności:
b) inne	- do 12 miesięcy
3. Należności od pozostałych jednostek	- powyżej 12 miesięcy
a) z tytułu dostaw i usług, o okresie spłaty:	e) zaliczki otrzymane na dostawy i usługi
- do 12 miesięcy	f) zobowiązania wekslowe
- powyżej 12 miesięcy	g) z tyt. pod., dot., ceł, ubezpie. społ. zdr. i in. tyt. pub. pr.
b) z tyt. pod., dot., ceł, ubezpie. społ. i zdr. i in. tyt. pub. pr.	h) z tytułu wynagrodzeń
c) inne	i) inne
d) dochodzone na drodze sądowej	4. Fundusze specjalne
III. Inwestycje krótkoterminowe	
1. Krótkoterminowe aktywa finansowe	
a) w jednostkach powiązanych	
- udziały lub akcje	
- inne papiery wartościowe	
- udzielone pożyczki	
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	
b) w pozostałych jednostkach	
- udziały lub akcje	
- inne papiery wartościowe	
- udzielone pożyczki	
- inne krótkoterminowe aktywa finansowe	
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	
- środki pieniężne w kasie i na rachunkach	
- inne środki pieniężne	
- inne aktywa pieniężne	
2. Inne inwestycje krótkoterminowe	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ustawa o rachunkowości, Dz. U. z 2019 r. poz. 351.

Z punktu widzenia osób podejmujących decyzje zarządcze w przedsiębiorstwie sprawozdawczość finansowa zdecydowanie nie jest wystarczającym nośnikiem informacji, ponieważ dostarcza ona ograniczonego zakresu danych, które nie są z punktu widzenia decydentów dostatecznie szczegółowe. Dlatego ważnym narzędziem uzupełniającym

i zwiększającym jakość informacyjną danych finansowych są właśnie narzędzia rachunkowości zarządczej.

Podobnie jest w przypadku, tak ważnej dla oceny wyników przedsiębiorstw – rentowności. W sprawozdawczości finansowej informacje na jej temat ograniczone są do prezentowania wyników poszczególnych poziomów działalności przedsiębiorstwa jako całości lub jego głównych segmentów. W zależności od stosowanej wersji rachunku zysków i strat – zakres prezentowanych danych zarówno po stronie przychodów, jak i kosztów różni się w obszarze podstawowej działalności operacyjnej. Rachunek wyników w wersji kalkulacyjnej prezentuje koszty według miejsc ich powstawania, natomiast rachunek zysków i strat w wersji porównawczej specyfikuje koszty według ich rodzaju. Porównanie obu wersji rachunków wyników zaprezentowane zostało w tabeli 15.

Tabela 15. Zestawienie rachunku wyników w wersji kalkulacyjnej i porównawczej

Elementy różniące wersje rachunków wyników	
Wariant porównawczy	Wariant kalkulacyjny
<p>A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> - od jednostek powiązanych <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Zmiana stanu produktów</p> <p>III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki</p> <p>IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p>	<p>A. Przychody netto ze sprzedaży prod., tow. i mat., w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> - od jednostek powiązanych <p>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów</p> <p>II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</p>
<p>B. Koszty działalności operacyjnej</p> <ul style="list-style-type: none"> I. Amortyzacja II. Zużycie materiałów i energii III. Usługi obce IV. Podatki i opłaty, w tym: <ul style="list-style-type: none"> - podatek akcyzowy V. Wynagrodzenia VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym: <ul style="list-style-type: none"> - emerytalne VII. Pozostałe koszty rodzajowe VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów 	<p>B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> - jednostkom powiązanym <p>I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</p> <p>II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</p>
<p>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</p>	<p>C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)</p> <p>D. Koszty sprzedaży</p> <p>E. Koszty ogólnego zarządu</p>
<p>C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)</p>	<p>F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)</p>

ciąg dalszy tabeli 15

Elementy spójne dla obu wersji rachunków wyników

D. Pozostałe przychody operacyjne
I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych
II. Dotacje
III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
IV. Inne przychody operacyjne
E. Pozostałe koszty operacyjne
I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych
II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych
III. Inne koszty operacyjne
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)
G. Przychody finansowe
I. Dywidendy i udziały w zyskach, w tym:
a) od jednostek powiązanych, w tym:
- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale
b) od jednostek pozostałych, w tym:
- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale
II. Odsetki, w tym:
- od jednostek powiązanych
III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:
- w jednostkach powiązanych
IV. Aktualizacja wartości aktywów finansowych
V. Inne
H. Koszty finansowe
I. Odsetki, w tym:
- dla jednostek powiązanych
II. Strata z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym:
- w jednostkach powiązanych
III. Aktualizacja wartości aktywów finansowych
IV. Inne
I. Zysk (strata) brutto (F+G-H)
J. Podatek dochodowy
K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)
L. Zysk (strata) netto (I-J-K)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ustawa o rachunkowości, Dz. U. z 2019 r. poz. 351.

Warto podkreślić, że informacje zamieszczone w dodatkowych notach objaśniających¹¹⁸ w sprawozdaniach finansowych uszczegółwiają dane z podstawowych sprawozdań, takich jak bilans czy rachunek wyników, jednak ciągle nie są wystarczającym źródłem informacji zarządczej.

Sprawozdawczość finansowa, jak już wielokrotnie zostało wspomniane, jest przygotowywana na potrzeby odbiorców zewnętrznych, zarządzający zaś wymagają spojrzenia na te dane w sposób o wiele bardziej szczegółowy tak, aby możliwa była nie tylko ocena wartości pieniężnych (prezentowanych w sprawozdaniach finansowych), ale czynników które kształtują wartości tych pozycji w sprawozdaniu. Co więcej, informacja zarządcza powinna

¹¹⁸ Por. schemat 11.

wskazywać obszary wymagające poprawy, aby docelowo możliwe było stworzenie narzędzi kontroli wewnętrznej wspierających ich zmianę. Prawidłowo zaprojektowane kontrole wewnętrzne generują działania doprowadzające do korekty wartości konkretnych pozycji raportów zarządczych, a w konsekwencji sprawozdań finansowych, co pozwala zagwarantować realizację ustalonych dla przedsiębiorstwa celów finansowych. Zobrazowanie ogólnego modelu powiązań zaprezentowane zostało na schemacie 12.



Schemat 12. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej

Źródło: Opracowanie własne.

Ze względu na kompleksowość zagadnienia, dla potrzeb niemiejszej rozprawy jako przedmiot analizy zostaną wybrane trzy główne pozycje sprawozdania finansowego kształtujące poziom kapitału pracującego – zapasy, należności handlowe i zobowiązania handlowe¹¹⁹. Są to pozycje o istotnym znaczeniu dla przedsiębiorstw o charakterze produkcyjnym i właściwe zarządzanie tymi obszarami ma niebagatelne znaczenie dla zarządzania ich płynnością. Dodatkowym założeniem stojącym za wyborem wymienionych wyżej pozycji bilansu jest skupienie uwagi na tych obszarach działalności operacyjnej, na którą wymierny wpływ mają decyzje biznesowe zarządzających. Podkreślenia wymaga, że analiza nie obejmuje pozycji bilansu, które są obligatoryjne, albo ich znaczenie w działalności produkcyjnej ma charakter poboczny¹²⁰, np. podatki. W ramach powiązań zaprezentowanych w tabeli 16 do wybranych pozycji kapitału pracującego wskazane zostały przykładowe

¹¹⁹ Te same pozycje bilansowe jako kluczowe w analizie kapitału pracującego wskazuje również J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 535.

¹²⁰ Oczywiście w zakresie tych pozycji bilansowych również wskazane jest wdrożenie raportów zarządczych i kontroli wewnętrznej, ale nie jest to przedmiotem niniejszej rozprawy.

narzędzia rachunkowości zarządczej¹²¹. Konsekwentnie w kolejnym podrozdziale, zaprojektowane i opisane zostaną wspierające je kontrole wewnętrzne¹²².

Tabela 16. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej do wybranych elementów bilansu

Pozycja sprawozdania finansowego	Przykłady narzędzi rachunkowości zarządczej
Zapasy	<p>Analizy i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - szczegółowe ilościowe i wartościowe stany zapasów magazynowych - wiekowanie i rotacja zapasów - zapasów bezpieczeństwa na poziomie projektów i indeksów zapasów - planowania ilości i terminów dostaw w odniesieniu do zapotrzebowania produkcyjnego - jakości i kompletności przyjmowanych dostaw - zużycia lub rozliczenia materiałów w przypadku zmian produkcyjnych - minimalnych ilości zamawianych materiałów - wpływu na zapas materiałów zmienności zamówień na wyroby gotowe - procesu inwentaryzacji ciągłej - uprawnień systemowych w zakresie gospodarki zapasami - odpisów aktualizujących zapasy
Należności z tytułu dostaw	<p>Analizy i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wiekowania należności - terminowości wystawiania i dostarczania faktur do klientów - prognozy przepływów - przeglądów terminów płatności - odpisów aktualizujących należności
Zobowiązania z tytułu dostaw	<p>Analizy i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - rotacji zobowiązań - przeglądów terminów płatności - terminów fakturowania przez dostawców w korelacji z datą dostaw - zgodności przyjmowanych dostaw z zamówieniami - zgodności przyjmowanych dostaw z fakturami

Źródło: Opracowanie własne.

W zakresie rentowności wybór pozycji rachunku zysków i strat, do których zaprojektowane zostały narzędzia rachunkowości zarządczej, oparty jest na ich istotności w przedsiębiorstwach produkcyjnych, w szczególności ich udziału w łącznej puli kosztów. Pozycjami rachunku wyników (wariant kalkulacyjny), objętymi analizą, są przychody ze sprzedaży, koszty wytworzenia sprzedanych produktów, pozostałe przychody i koszty

¹²¹ Jako przykłady powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową a narzędziami rachunkowości zarządczej zgodnie ze schematem 12.

¹²² Jako zestaw powiązań pomiędzy rachunkowością zarządczą a narzędziami kontroli wewnętrznej zgodnie ze schematem 12.

operacyjne. Ze względu na obszerność pojęcia kosztów wytworzenia produktów analizowane będą wchodzące w ich skład, najistotniejsze pod względem wartościowym, koszty materiałów i robocizny¹²³. Dla zobrazowania wpływu wdrożenia narzędzi kontroli wewnętrznej w obszarze kosztów przeanalizowane zostaną również wskaźniki dotyczące wybranych kosztów rodzajowych klasyfikowanych jako koszty sprzedaży i ogólnego zarządu. W przypadku pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych analiza dotyczy kar, obciążeń, kosztów reklamacji i odpisów aktualizujących. Nadmienić należy, że część analizowanych w niniejszej rozprawie narzędzi rachunkowości zarządczej ma charakter holistyczny i ich zastosowanie pozwala na oddziaływanie na bazę kosztową w znacznie szerszym zakresie niż wymienione kategorie kosztów, co wykazane zostanie w dalszej części rozprawy.

Tabela 17. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej do wybranych elementów rachunku wyników

Pozycja sprawozdania finansowego	Przykłady narzędzi rachunkowości zarządczej	
Przychody ze sprzedaży	Analizy i raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - terminowość fakturowania - kompletność fakturowania - zgodność cen z umowami, zastosowanie i aktualizowanie cenników 	
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu	Analizy i raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - zużycia materiałów podstawowych - kosztów odpadów i strat w materiałach - kosztów osobowych - ilości i kosztów nadgodzin - ilości i wydajności pracowników - wybranych kosztów rodzajowych 	
Pozostałe przychody i koszty operacyjne	Analizy i raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - przychodów z obciążeń podmiotów zewnętrznych - kosztów obciążeń jakościowych i kar - odpisów aktualizujących 	

Źródło: Opracowanie własne.

Zaprezentowane w tabelach 16 i 17 narzędzia rachunkowości zarządczej są wyłącznie przykładami szerokiej gamy indywidualnych, możliwych do zastosowania rozwiązań. Niezależnie od formy i rodzaju stosowanych narzędzi – ich wykorzystanie istotnie pogłębia

¹²³ Przede wszystkim koszty nadgodzin.

wiedzę o wynikach i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, gwarantując bardziej kompleksowe spojrzenie na organizację od jej wnętrza. Wdrożenie instrumentów zarządczych pozwala dowolnie konstruować wachlarz danych finansowych, zapewniając pełniejszą analizę finansów organizacji.

W ramach obszaru rachunkowości zarządczej, przedsiębiorstwa projektują i wdrażają konkretne narzędzia, które odnoszą się do poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, dostarczając o nich dodatkowych informacji, częstokroć o charakterze nie tylko wartościowym, ale również ilościowym, czy jakościowym. Pomiar zarządczy wybranych elementów sprawozdania finansowego jest źródłem informacji, które docelowo pozwalają na głębsze i bardziej szczegółowe zbadanie konkretnej pozycji sprawozdania finansowego. Taka informacja zarządcza w powiązaniu z konkretnymi narzędziami z zakresu kontroli wewnętrznej, stwarza mechanizm pozwalający na oddziaływanie w szerszym niż wyłącznie wymiar finansowy spektrum czynników, które kształtują analizowaną pozycję sprawozdania finansowego. Znajomość nie tylko wymiaru finansowego (wartości) danej pozycji sprawozdania, ale innych czynników jakościowych i ilościowych kreujących tę wartość, daje możliwości poznania przyczyn i bardziej kompleksowego wpływania na ten element sprawozdania poprzez wdrożenie konkretnych działań m.in. z zakresu kontroli wewnętrznej.

Sprawozdawczość finansowa dostarcza więc informacji retrospektywnej – jak jest, narzędzia rachunkowości zarządczej mają również charakter prospektywny – jak powinno być, a opisane w kolejnym podrozdziale narzędzia kontroli wewnętrznej pozwalają na zaprojektowanie działań zmierzających do realizacji tych celów. Doprowadzenie do zmiany tak zdefiniowanych wartości wymaga stworzenia połączeń pomiędzy sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolami wewnętrznymi zaprezentowanymi na schemacie 9 w podrozdziale 1.4.

2.2. Wdrożenie instrumentów kontroli wewnętrznej wspierających narzędzia rachunkowości finansowej i zarządczej

Globalne Zasady Rachunkowości Zarządczej wśród podstawowych obszarów stosowanej praktyki wymieniają kontrolę wewnętrzną¹²⁴. Wskazuje to więc na bezpośrednie wzajemne powiązanie tych dwóch narzędzi. W myśl definicji wywodzącej się z dokumentu ustanawiającego zasady rachunkowości zarządczej, kontrola wewnętrzna to udokumentowany zestaw regulacji wewnętrznych, systemów, procesów i procedur zarządzania ryzykiem służących generowaniu i zachowaniu wartości, skuteczne wdrażanie tego systemu, jego działanie oraz raportowanie i nadzór nad nim¹²⁵. Powiązanie jej z narzędziami rachunkowości zarządczej przynosi organizacji szczególną wartość dodaną gwarantując, że aktywa trwałe i niematerialne zostaną zabezpieczone oraz że zasoby finansowe i pozafinansowe zostaną właściwie rozliczone. Dodatkowo, skuteczne wdrożenie instrumentów kontroli wewnętrznej ogranicza ryzyko błędów i oszustw, a także prawdopodobieństwo strat finansowych, podnosząc zaufanie do zarządzania finansowego organizacją. To z kolei gwarantuje wiarygodność raportowania, umożliwiając podejmowanie rozsądnych decyzji i lepsze zarządzanie finansowe¹²⁶.

Aby osiągnąć trwały sukces, organizacje muszą wskazać i wykorzystać szanse na wygenerowanie wartości dla interesariuszy, jednocześnie aktywnie zarządzając kosztami i ryzykiem. Taką możliwość daje sprzężenie narzędzi rachunkowości zarządczej z kontrolą wewnętrzną. Efektywne współdziałanie tych narzędzi istotnie wpływa na trafność podejmowanych decyzji, a co się z tym wiąże, budowanie organizacji osiągających sukces. Kontrola wewnętrzna jest rozpatrywana jako jeden z obszarów odpowiedzialności osób zarządzających organizacją¹²⁷. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że funkcja zarządzania ma charakter znacznie szerszy niż kontrola wewnętrzna, nie wszystkie decyzje i działania zarządzających są związane z kontrolą wewnętrzną¹²⁸:

- o ile (określona jako jedna z podstawowych zasad kontroli wewnętrznej¹²⁹) niezależność organów nadzoru, które wspierają i nadzorują rozwój i efektywność

¹²⁴ Por. N. Smith, *Global Management Accounting Principles*, Chartered Institute of Management Accountants, London 2017, s. 25.

¹²⁵ Ibidem, s. 25.

¹²⁶ Ibidem, s. 25 i n.

¹²⁷ Zgodnie z teorią zarządzania składają się na nie takie elementy, jak: planowanie, organizowanie, motywowanie (kierowanie, przewodzenie), kontrolowanie.

¹²⁸ Por. *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s. 46.

¹²⁹ Patrz tabela 9.

kontroli wewnętrznej jest jej częścią, to wiele decyzji podejmowanych przez ten organ nie jest związanych z kontrolami wewnętrznymi. Przykładem jest zatwierdzanie konkretnych wizji i misji – organy nadzoru wypełniają dodatkowo wiele różnorodnych obowiązków w zakresie zarządzania, oprócz działań w zakresie samego nadzoru nad kontrolą wewnętrzną,

- podejmowanie strategicznych decyzji, mających wpływ na cele jednostki nie jest częścią kontroli wewnętrznej – organizacja może stosować metody zarządzania ryzykiem przedsiębiorstwa lub inne metody ustalania celów,
- ustalanie akceptowanego przez organizację ryzyka i związanej z nim skłonności do podejmowania ryzyka nie leży w obszarze kontroli wewnętrznej – jest częścią planowania strategicznego i zarządzania ryzykiem w organizacji. Podobnie ustalanie poziomu tolerancji ryzyka w odniesieniu do konkretnych celów nie leży w zakresie kontroli wewnętrznej,
- wybieranie i rozwijanie kontroli mających na celu ograniczenie ryzyka w oparciu o proces oceny ryzyka organizacji jest częścią kontroli wewnętrznej, jednak wybór, która reakcja na ryzyko jest preferowana, aby zająć się konkretnym zjawiskiem, nie jest już częścią kontroli wewnętrznej.

Należy również podkreślić, że z praktycznego punktu widzenia projektowanie i wdrażanie mechanizmów kontroli wewnętrznej powinno być przeprowadzane dopiero w momencie, gdy określone są jasne cele organizacji. Ustalanie w przedsiębiorstwie konkretnych celów, a także wiążących się z nimi celów cząstkowych, jest elementem i wynika z planowania strategicznego. Proces ten powinien przebiegać z uwzględnieniem przepisów prawa, zasad i standardów organizacji, a także być oparty na decyzjach osób zarządzających.

Kontrola wewnętrzna wspierająca realizację ustalonych celów powinna być projektowania i wdrażania dopiero po ich zdefiniowaniu – nie może ona bowiem ich ani dyktować, ani ustalać. Najbardziej istotnym elementem wyróżniającym kontrolę z całokształtu czynności zarządzania jest fakt pozbawienia jej wszelkich elementów decyzji zarówno w fazie ich podejmowania, jak i realizacji; kontrola składa się z badania, ustalania, konfrontowania, formułowania wniosków i ocen, a więc nie wchodzi w obszar podejmowania decyzji o dalszym przebiegu kontrolowanych procesów i zjawisk¹³⁰. Kontrola wewnętrzna niemniej jednak

¹³⁰ Por. A. Karmańska, op. cit., s. 162.

dostarcza informacji, które wspomagają podejmowanie decyzji przez zarządzających i wspiera proces wdrażania zmiany dla osiągnięcia celów stawianych przed przedsiębiorstwem.

W obszarze kontroli wewnętrznej ustalanie celów w przedsiębiorstwie następuje poprzez:

- określenie i kodyfikację konkretnego, mierzalnego lub możliwego do zaobserwowania, osiągalnego, istotnego z punktu widzenia organizacji i umiejscowionego w czasie celu,
- ocenę wpasowania celów i wchodzących w ich skład celów częściowych, w kontrole wewnętrzne oparte na faktach, ustalonych przepisach, zasadach, regulacjach i standardach,
- komunikowanie celów i celów częściowych w organizacji¹³¹.

Proces ustalania i wyznaczania celów w organizacji w ujęciu decyzji zarządczych w skali całej organizacji, jak i w węższym zakresie – kontroli wewnętrznej – prezentuje tabela 18.

Tabela 18. Zastosowanie kontroli wewnętrznej w procesie wyznaczania celów

Podmioty zewnętrzne	Część procesu zarządczego	Część kontroli wewnętrznej	
Ustanawianie	Wyznaczanie	Precyzowanie	Zastosowanie
Podmioty zewnętrzne ustanawiają prawa, zasady (tam, gdzie mają zastosowanie) standardy dotyczące stosowania i celów finansowej sprawozdawczości zewnętrznej	<p>Ustalenie i wybór odpowiednich celów strategicznych dla realizacji misji i wizji organizacji</p> <p>Ustalenie celów dla całej organizacji i opracowanie poziomów tolerancji ryzyka bazujących na potrzebach organizacji w danych okolicznościach</p> <p>Dopasowywanie celów do strategii i możliwego do zaakceptowania ryzyka</p> <p>Ustalenie celów i celów częściowych dla całej organizacji i jej poszczególnych obszarów</p>	<p>Ustalenie precyzyjnych, mierzalnych i możliwych do weryfikacji, osiągalnych, istotnych dla organizacji i określonych w czasie celów i celów częściowych</p> <p>Ocena i potwierdzenie poprawności celów i celów częściowych z punktu widzenia kontroli wewnętrznej opartych na faktach, przepisach prawa, zasadach i standardach</p> <p>Zakomunikowanie celów i celów częściowych w całej organizacji i poszczególnych jej obszarach</p>	Zastosowanie celów i celów częściowych do oceny poziomu ryzyka w organizacji

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s. 46.

Zgodnie z już zaprezentowaną teorią, cele wspierane przez kontrole wewnętrzne mogą mieć charakter celów operacyjnych, sprawozdawczych, oraz zgodności z obowiązującymi przepisami prawa i innymi regulacjami¹³². Przedmiotem niniejszej rozprawy są przede

¹³¹ Por. *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s. 46 i n.

¹³² Szerzej na ten temat w rozdziale 1.3.

wszystkim obszarach operacyjnych i stosowane w ich ramach kontrole wewnętrzne. Przykład zastosowania narzędzi kontroli wewnętrznej dla ustalania celów w obszarze operacyjnym organizacji prezentuje tabela 19.

Tabela 19. Przykład zastosowania kontroli wewnętrznej w aspekcie wyznaczania celu operacyjnego

Podmioty zewnętrzne	Część procesu zarządczego	Część kontroli wewnętrznej	
Ustanawianie	Wyznaczanie	Precyzowanie	Zastosowanie
Nie ma zastosowania w wyznaczaniu celów operacyjnych	Przedsiębiorstwo zamierza poprawić wyniki poprzez zwiększenie rotacji zapasów do poziomu 12/rok. Niższe poziomy zapasów mogą skutkować większą ilością niezrealizowanych zamówień dla klientów	Dział zarządania operacyjnego ocenia dostosowanie celu operacyjnego związanego z rotacją zapasów do możliwego poziomu zaległych zamówień. W przypadku, gdy cel nie spełnia warunków przekazywana jest informacja zwrotna	Dział zarządania operacyjnego identyfikuje i ocenia ryzyko związane z osiągnięciem rotacji zapasów na poziomie 12/rok

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Internal Control – Integrated Framework*, COSO 2013, s. 46.

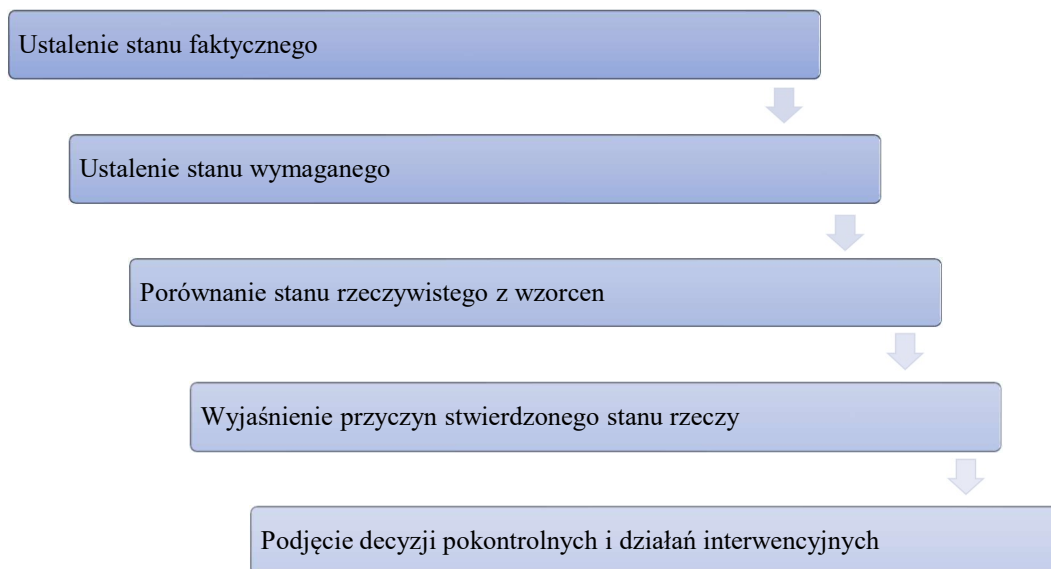
Wyznaczenie celów, a następnie wdrożenie wspierających ich realizację narzędzi z zakresu rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, jest ważnym elementem procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Sam proces kontrolny ma niebagatelne znaczenie dla kreowania możliwości realizowania zadań stawianych przed organizacjami. W literaturze przedmiotu kontrola wewnętrzna w sensie czynnościowym obejmuje cztery zasadnicze czynności:

- ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego),
- ustalenie stanu rzeczywistego (faktycznego),
- porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między stanem faktycznym a stanem wyznaczonym¹³³.

Część autorów uzupełnia powyższą listę o bardzo ważne dodatkowe zadania o charakterze post kontrolnym, polegające na doprowadzeniu do zgodności stanu faktycznego

¹³³ Por. L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Podstawy kontroli finansowej*, PWE, Warszawa 1988, s.32; E. Karwowski, *Organizacja i kontrola wewnętrzna w przykładach spółek prawa handlowego*, Perfektum - Audit, Warszawa 1998, s. 71.

i wyznaczonego¹³⁴, czy też podjęcie działań interwencyjnych¹³⁵. Ważnym aspektem zaliczanym do procesu kontroli, poza ustalaniem planu działania organizowania systemu informacji o przebiegu działań rzeczywistych, porównywaniem osiągniętych wyników z zamierzeniami, jest podejmowanie decyzji na podstawie uzyskanych w tym procesie informacji¹³⁶. Wszystkie pięć opisanych elementów procesu kontroli przedstawia schemat 13.



Schemat 13. Elementy procesu kontroli

Źródło: Por. A. Karmańska, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, s. 163.

Warto podkreślić, że kontrola wewnętrzna dzieli się na różne rodzaje. Są one uzależnione od przyjętych kryteriów podziału i sposobu, w jaki przebiega jej proces. Jedną z klasyfikacji kontroli przedstawia tabela 20.

¹³⁴ Patrz: K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Univers, 1996, s. 18; Cz. Paczuła, *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003, s.7; B. R. Kuc, *Niektóre problemy automatyzacji kontroli*, *Prakseologia* nr 3-4/1973, s. 19.

¹³⁵ Por. J. Kisielnicki, *Zarządzanie organizacją*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2004, s. 198-199.

¹³⁶ Por. T. G. Rose, *Higher control in management*, Sir Issac Pitman and Sons Ltd., London 1963, s. 27-28.

Tabela 20. Klasyfikacja kontroli

Kryterium klasyfikacji	Rodzaje kontroli
Podmioty i jednostki organizacyjne wykonujące kontrole	Wewnętrzna, zewnętrzna, funkcjonalna, instytucjonalna, samokontrola
Moment przeprowadzenia kontroli w stosunku do czynności badanych	Wstępna, bieżąca, następną
Baza porównań	Faktyczna, dokumentalna
Przedmiot kontroli	Pełna, wycinkowa
Zakres kontroli	Całkowita, wrywkowa
Miejsce wykonywania kontroli	Kameralna, wykonana na miejscu
Częstotliwość kontroli	Ciągła, doraźna
Cel i zadanie kontroli	Prewencyjna, wykrywająca

Źródło: A. Karmańska, op. cit., s. 164.

Niezależnie od rodzaju kontroli pozwala ona określić postęp w realizacji celów i zadań organizacji, odpowiednio wcześniej podjąć działania korygujące, porównać wyniki działalności menedżerów, a także utrzymać dyscyplinę ekonomiczną organizacji¹³⁷.

Ważne jest oczywiście zagwarantowanie zgodności funkcjonujących w przedsiębiorstwie kontroli wewnętrznych z opisanymi wcześniej 17 fundamentalnymi zasadami kontroli wewnętrznej¹³⁸. Właściwe stosowanie zasad projektowania i wdrażania kontroli wewnętrznej ma istotne znaczenie dla jej efektywności i zapewnienia wystarczającej pewności osiągnięcia celów przedsiębiorstwa. Ze względu na to, że kontrola wewnętrzna wdrażania jest nie tylko w skali całej jednostki, ale przede wszystkim dla poszczególnych jej obszarów, w zależności od kształtu struktury organizacyjnej¹³⁹, duże znaczenie dla efektywności jej działania ma prawidłowe zaaplikowanie jej w kontekście opisywanych w pierwszym rozdziale relacji pomiędzy celami organizacji, komponentami kontroli wewnętrznej, oraz elementami struktury organizacyjnej podmiotu. Skuteczny system kontroli wewnętrznej zmniejsza do akceptowalnego poziomu ryzyko nieosiągnięcia celu związanego z jedną, dwiema lub wszystkimi trzema kategoriami. Wymaga to między innymi, aby¹⁴⁰:

- każdy z pięciu komponentów kontroli wewnętrznej (środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, czynności kontrolne, informacja i komunikacja, czynności

¹³⁷ H. Buk, *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, Serwis F-K nr 4/1998, s. 14.

¹³⁸ Patrz tabela 9.

¹³⁹ Patrz rysunek 1 prezentujący poza celami przedsiębiorstwa i komponentami kontroli wewnętrznej również elementy organizacji zgodne z jej strukturą organizacyjną.

¹⁴⁰ Por. A. Karmańska, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, s. 48.

monitorujące) został skutecznie wdrożony i sprawnie funkcjonował wraz z tworzącymi mu pryncypiami,

- wszystkie pięć komponentów było zintegrowane i współdziałało ze sobą.

Podczas oceny skuteczności działania kontroli wewnętrznej zarządzający dokonują osądu i oceny, czy każdy z komponentów wraz z odpowiednimi zasadami są obecne i prawidłowo funkcjonują, a komponenty współdziałają. Rozpatrując kontrole wewnętrzne w kontekście ich współdziałania i wspierania narzędzi rachunkowości zarządczej bardzo istotne jest także ich dobranie, aby możliwe było zagwarantowanie realizacji wyznaczonych celów. A więc prawidłowe wykreowanie powiązań sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej¹⁴¹. Przykład takich powiązań prezentują odpowiednio dla sytuacji finansowej przedsiębiorstwa tabela 21, dla wyników – tabela 22.

¹⁴¹ Patrz schemat 9.

Tabela 21. Zastosowanie narzędzi kontroli wewnętrznej do wybranych elementów bilansu

Pozycja sprawozdania finansowego	Przykład narzędzia kontroli wewnętrznej	Proces budżetowania i prognozowania Okresowe przeglądy kontroli wewnętrznych
Zapasy	<p>Procedury i przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - organizacji i podziału magazynów w perspektywie różnych wymiarów (np. projektów) - cyklicznych przeglądów wskaźników wiekowania i rotacji zapasów - okresowego przeglądu poziomów zapasów bezpieczeństwa - wieloetapowej akceptacji zamówień (weryfikacji zapotrzebowania na poziomie składanych zamówień) - kontroli jakości i kompletności dostaw - zasad rozliczania z kontrahentami w przypadku zmian produkcyjnych - kontroli ilości zamawianych materiałów w ramach procesu zamówień - zasad rozliczania z kontrahentami w przypadku zmienności zamówień - okresowych przeglądów przebiegu inwentaryzacji, w tym nadzór nad stratami w zapasach - nadawania i okresowych przeglądów uprawnień systemowych - tworzenia odpisów aktualizujących zapasy 	
Należności z tytułu dostaw	<p>Procedury i przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - okresowe przeglądy wiekowania należności - windykacji należności - kontroli procesu fakturowania i dostarczania dokumentów klientom - okresowego planowania przepływów wraz z analizą odchyłeń od realizacji - stosowanych terminów płatności - kontroli zgodności nadawanych terminów płatności z warunkami umów - ustalania terminów płatności w procesie zakładania kontrahentów - okresowych przeglądów i renegotjowania terminów płatności - tworzenia odpisów aktualizujących należności 	↑ ↑
Zobowiązania z tytułu dostaw	<p>Procedury i przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - okresowych przeglądów wiekowania zobowiązań - okresowych przeglądów terminów płatności zobowiązań - weryfikacji zgodności nadawanych terminów płatności z warunkami umów - ustalania terminów płatności w procesie zakładania kontrahentów - okresowych przeglądów i renegotjowania terminów płatności - terminów wystawienia faktury, terminu płatności i fizycznej dostawy - przyjęć i kontroli jakości i kompletności dostaw - weryfikacji zgodności dokumentów dostaw z fakturami zakupu 	↓ ↓

Źródło: Opracowanie własne.

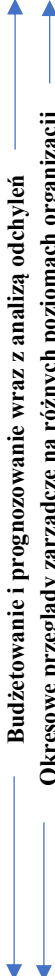

Tabela 22. Zastosowanie narzędzi kontroli wewnętrznej do wybranych elementów rachunku wyników

Pozycja sprawozdania finansowego	Przykład narzędzia kontroli wewnętrznej		
Przychody ze sprzedaży	Procedury i przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - procesu monitorującego terminowość wystawiania i dostarczenia klientom faktur - ograniczeń systemowych wymuszających fakturowanie do wystawionych dokumentów wydania zewnętrznego - weryfikacji kompletności fakturowania - referencja do wydań zewnętrznych - okresowych przeglądów cenników, ograniczeń systemowych w zakresie zmian cen 		
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i ogólnego zarządu	Procedury i przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - scentralizowanego procesu zamówień - złomowania materiałów - wnioskowania i akceptacji pracy w nadgodzinach - monitoringu planowania i zarządzania czasem pracy, w tym planem urlopów - weryfikacji ilości pracowników, tras i częstotliwości transportów w połączeniu z planowaniem czasu pracy 		
Pozostałe przychody i koszty operacyjne	Procedury i przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - przenoszenia kar i obciążeń na podmioty zewnętrzne - zarządzania zwrotami i naprawami - dokonywania odpisów aktualizujących 		

Źródło: Opracowanie własne.

Kompleksowe zestawienie powiązań w przekroju wybranych pozycji sprawozdania finansowego, zaprojektowanych dla ich bezpośredniego wsparcia narzędzi rachunkowości zarządczej i odpowiednio kontroli wewnętrznych prezentuje tabelach 23 i 24.

Tabela 23. Przykładowe powiązania wybranych pozycji sprawozdania finansowego z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej – bilans

	Przykłady narzędzi rachunkowości zarządczej		Przykład narzędzia kontroli wewnętrznej	
Zapasy	Ewidencja zarządcza, wskaźniki, systemy wskaźników, analizy, raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - szczegółowe ilościowe i wartościowe stany zapasów magazynowych - wiekowanie i rotacja zapasów - zapasów bezpieczeństwa na poziomie projektów i indeksów zapasów - planowania ilości i terminów dostaw materiałów vs. zapotrzebowanie - jakości i kompletności przyjmowanych dostaw - zużycia lub rozliczenia materiałów w przypadku zmian produkcyjnych - minimalnych ilości zamawianych materiałów - wpływu na zapas materiałów zmienności zamówień na wyroby gotowe - procesu inwentaryzacji ciągłej - uprawnień systemowych w zakresie gospodarki zapasami - odpisów aktualizujących zapasy 	 Budżetowanie i prognozowanie wraz z analizą odchyżeń Okresowe przeglądy zarządcze na różnych poziomach organizacji	Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - organizacji i podziału magazynów w perspektywie różnych wymiarów (np. projektów) - cyklicznych przeglądów wskaźników wiekowania i rotacji zapasów - okresowego przeglądu poziomów zapasów bezpieczeństwa - wieloetapowej akceptacji zamówień (weryfikacji zapotrzebowania na etapie zamówień) - kontroli jakości i kompletności dostaw - zasad rozliczania materiałów z kontrahentami w przypadku zmian produkcyjnych - kontrola ilości zamawianych materiałów w ramach procesu zamówień - zasad rozliczania z kontrahentami w przypadku zmienności zamówień - okresowych przeglądów przebiegu inwentaryzacji, w tym nadzór nad stratami w zapasach - nadawania i okresowych przeglądów uprawnień systemowych - tworzenia odpisów aktualizujących zapasy 	 Proces budżetowania i prognozowania Okresowe przeglądy kontroli wewnętrznych
	Analizy, wskaźniki, systemy wskaźników i raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - wiekowanie należności - terminowości wystawiania i dostarczania faktur do klientów - prognoz przepływów - przeglądów stosowanych terminów płatności - odpisów aktualizujących należności 		Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - okresowych przeglądów wiekowania należności - windykacji należności - kontroli procesu fakturowania i dostarczania dokumentów klientom - okresowego planowania przepływów wraz z analizą odchyżeń od realizacji - stosowanych terminów płatności - kontroli zgodności nadawanych terminów płatności z warunkami umów - ustalania terminów płatności w procesie zakładania kontrahentów - okresowych przeglądów i renegotjowania terminów płatności - tworzenia odpisów aktualizujących należności 	
	Analizy, wskaźniki, systemy wskaźników i raporty w obszarach: <ul style="list-style-type: none"> - rotacji zobowiązań - przeglądy terminów płatności - terminów fakturowania przez dostawców w korelacji z datą dostaw - zgodności przyjmowanych dostaw z zamówieniami - zgodności przyjmowanych dostaw z fakturami 		Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie: <ul style="list-style-type: none"> - okresowych przeglądów wiekowania zobowiązań - okresowych przeglądów terminów płatności zobowiązań - weryfikacji zgodności nadawanych terminów płatności z warunkami umów - ustalania terminów płatności w procesie zakładania kontrahentów - okresowych przeglądów i renegotjowania terminów płatności - terminów wystawiania faktur, terminów płatności i fizycznej dostawy - przyjęć i kontroli jakości i kompletności dostaw - weryfikacji zgodności dokumentów wydania zewnętrznego z fakturami zakupu 	

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 24. Przykładowe powiązania wybranych pozycji sprawozdania finansowego z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej – rachunek wyników

	Przykłady narzędzi rachunkowości zarządczej		Przykład narzędzia kontroli wewnętrznej	
Przychody ze sprzedaży	<p>Analizy, wskaźniki, systemy wskaźników i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - terminowość fakturowania - kompletność fakturowania - zgodność cen z umowami, zastosowanie i aktualizowanie cenników 	<p>Budżetowanie i prognozowanie wraz z analizą odchylen Rozszerzona klasyfikacja przychodów i kosztów Okresowe przeglądy zarządcze</p>	<p>Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - procesu monitorującego terminowość wystawiania i dostarczania odbiorcom faktur - ograniczeń systemowych wymuszających fakturowanie do wystawionych dokumentów wydania zewnętrznego - weryfikacji kompletność fakturowania - referencja do wydań zewnętrznych - okresowych przeglądów cenników, ograniczeń systemowych w zakresie zmian cen 	<p>Proces budżetowania i prognozowania Okresowe przeglądy kontroli wewnętrznych</p>
Koszt wytworzenia sprzedanych produktów, koszty sprzedaży i ogólnego zarządu	<p>Analizy, wskaźniki, systemy wskaźników i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - zużycia materiałów podstawowych - kosztów odpadów i strat w materiałach - kosztów osobowych - ilości i kosztów nadgodzin - ilości i wydajności pracowników 		<p>Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - scentralizowanego procesu zamówień - złomowania materiałów - wnioskowania i akceptacji pracy w nadgodzinach - monitoringu planowania i zarządzania czasem pracy, w tym planem urlopów - weryfikacji ilości pracowników, tras i częstotliwości transportów w połączeniu z planowaniem czasu pracy 	
Pozostałe przychody i koszty operacyjne	<p>Analizy, wskaźniki, systemy wskaźników i raporty w obszarach:</p> <ul style="list-style-type: none"> - przychodów z obciążeń podmiotów zewnętrznych - kosztów obciążeń jakościowych i kar - odpisów aktualizujących 		<p>Procedury, systemy, regulacje wewnętrzne, przeglądy analiz w zakresie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - przenoszenia kar i obciążeń na podmioty zewnętrzne - zarządzania zwrotami i naprawami - dokonywania odpisów aktualizujących 	

Źródło: Opracowanie własne.

Zaprezentowane wybrane narzędzia kontroli wewnętrznej są wyłącznie niewielkim wycinkiem możliwych do zastosowania instrumentów. Zostały dobrane w sposób gwarantujący ich wsparcie dla zaproponowanych w poprzednim podrozdziale narzędzi rachunkowości zarządczej. Współdziałanie tych dwóch rodzajów narzędzi pozwala na realizację konkretnych celów operacyjnych ustalonych przez jednostkę w obszarach dotyczących poziomu zaangażowanego kapitału pracującego¹⁴² oraz jego rentowności, w szczególności w zakresie wartości kosztów¹⁴³. Dodatkowo, poza wspierającymi się powiązaniem w zakresie narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej, w literaturze wymieniane są liczne powiązania działań i mechanizmów kontrolnych związanych z obszarem rachunkowości. Wymieniane są wśród nich¹⁴⁴:

- przyjęte uchwały, zarządzenia, regulaminy, plany (np. plany zapewnienia ciągłości działania, plany awaryjne), polityki, procedury i instrukcje,
- ustalone zastępstwa i upoważnienia,
- spisane zakresy czynności, uprawnień i obowiązków (lub karty stanowisk pracy),
- uprawnienia użytkowników w podsystemach informatycznych dostosowane do kompetencji,
- zastosowanie fizycznych, organizacyjno-administracyjnych środków ochrony zasobów,
- wyspecyfikowane wymagania prowadzenia czynności kontroli na stanowiskach pracy, w tym czynności samokontroli, oraz obowiązek kontroli poziomej w kontaktach pomiędzy stanowiskami pracy, komórkami organizacyjnymi,
- ograniczenia i zakazy wstępu do określonych pomieszczeń albo użytkowania określonych zasobów rzeczowych,
- obowiązek obecności dwóch lub więcej osób przy określonych czynnościach (np. inwentaryzacja), lub autoryzacji czynności przez drugą osobę (zasada dwóch par oczu),

¹⁴² Co ma odzwierciedlenie również w przepływach finansowych i docelowo w płynności przedsiębiorstwa.

¹⁴³ Baza kosztowa analizowana jest w znacznie szerszym niż wynikająca ze sprawozdawczości finansowej aspekcie – opiera się ona na bardziej szczegółowych klasyfikacjach kosztów, które zostaną szczegółowo opisane w kolejnym rozdziale.

¹⁴⁴ Por. E. I. Szczepankiewicz, *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny w jednostkach*, Materiały dydaktyczne nr 313, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2016, s. 16 i n.

- hierarchizacja struktury organizacyjnej i uprawnienia nadzoru (kontrola wyższego szczebla),
- wprowadzone formalne ograniczenia uprawnień wewnętrznych i zewnętrznych (udzielania informacji, reprezentowania jednostki),
- inne ustalenia i sformalizowania wynikające ze specyfiki jednostki oraz szczególnych zasad rachunkowości.

Wymieniona wyżej lista instrumentów kontrolnych wskazuje na ich znacznie szerszy zakres działania. Nadmienić należy, że w systemie kontroli wewnętrznej mogą, i często występują, ograniczenia. Mogą one wynikać z warunków zewnętrznych, jak i z działań mających miejsce wewnątrz jednostki. Wśród inherentnych ograniczeń kontroli wewnętrznej wyróżnić należy¹⁴⁵:

- wymóg zarządzających jednostką, aby koszty kontroli wewnętrznej nie przekraczały oczekiwanych korzyści z jej wdrożenia i funkcjonowania,
- możliwość wystąpienia błędów ludzkich (np. w wyniku nieprawidłowej oceny faktów, niezrozumienia instrukcji, niedbalstwa, roztargnienia),
- możliwość obejścia kontroli wewnętrznej w wyniku zmywu zarówno wewnątrz organizacji, jak i w relacjach z zewnętrznymi kooperantami,
- możliwości nadużycia uprawnień przez osobę odpowiedzialną za kontrolę wewnętrzną, np. w postaci celowej modyfikacji kontroli wewnętrznej,
- skupienie kontroli wewnętrznej na transakcjach rutynowych, a nie na tych o charakterze nietypowym,
- możliwość, że ze względu na zmianę procedury kontroli wewnętrznej przestaną być efektywne lub obniży się stopień ich stosowania.

Ograniczenia systemu kontroli wewnętrznej mogą występować nawet w przypadku, gdy system jest efektywny. Może to być spowodowane m.in.¹⁴⁶:

- utrzymywaniem celów postawionych jako warunek początkowy wdrażania kontroli wewnętrznej,

¹⁴⁵ Por. J. Godlewska, T. Fołta, *Zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015, s. 42.

¹⁴⁶ Por. *Internal Control...*, op. cit., s. 46-47.

- zdarzenia zachodzące w otoczeniu zewnętrznym, które nie mogą być kontrolowane przez kierownictwo jednostki.

Zdarzenia o tym charakterze powodują, że zarządzający nie mogą mieć pełnego zaufania, że podmiot osiągnie zakładane cele – co oznacza, że kontrola wewnętrzna, tak jak większość systemów, daje zapewnienie, ale niepełne o skuteczności działania.

W związku z tymi ograniczeniami bardzo ważnym aspektem jest rozpatrywanie kosztów związanych z wdrożeniem kontroli wewnętrznej w odniesieniu do korzyści, jakie ona przyniesie – szczególnie biorąc pod uwagę fakt, że przedsiębiorstwa bardzo często borykają się z ograniczeniami związanymi z zasobami, w tym kapitałem ludzkim, czy też limitowanym poziomem wydatków. Dla optymalizacji kosztów procesu wdrażania kontroli wewnętrznej istotne jest więc, aby podczas procesu projektowania i wdrażania cele były właściwie zdefiniowane i określone, to pozwala skupić wysiłki organizacji na kontrolach o największym znaczeniu dla ich osiągnięcia (jednocześnie ograniczając koszty wdrożenia). Dodatkowo, konieczne jest skoncentrowanie się na tych obszarach ryzyka, które dotyczą całej organizacji i przekraczają jego akceptowalne przez organizację poziomy – dzięki temu ograniczone mogą zostać działania związane z ryzykiem dotyczącymi obszarów o mniejszym znaczeniu dla organizacji. Prawidłowe bowiem wdrożenie kontroli wewnętrznej, poza podniesieniem poziomu pewności realizacji celów, przynosi wiele dodatkowych benefitów dla jednostki. System kontroli wewnętrznej zapewnia m.in. dostarczenie informacji zwrotnych na temat funkcjonowania firmy i pomaga ograniczyć ilość nieprzewidzianych zdarzeń. Skuteczne wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej wspomaga również przedsiębiorstwa w spełnieniu wymogów stawianych organizacjom funkcjonującym na rynku kapitałowym. Pośrednio wspomaga więc ich rozwój dzięki wspieraniu dostępu do finansowania, które pozwala na rozwój ich innowacyjności i wzrost gospodarczy¹⁴⁷. Poza wymienionymi już korzyściami wdrożenia kontroli wewnętrznej – mechanizmy kontroli wewnętrznej¹⁴⁸ wspierają takie cele, jak¹⁴⁹:

- wiarygodność raportowania, która wspomaga zarządzanie i podejmowanie decyzji zarządu (np. w kwestiach wyceny produktów, podejmowanych decyzji, czy wykorzystania zasobów),

¹⁴⁷ Na przykład skuteczna kontrola wewnętrzna wspiera wiarygodne zewnętrzne sprawozdania finansowe, co z kolei zwiększa zaufanie inwestorów do zapewniania wymaganego kapitału.

¹⁴⁸ M.in. opisane w tabelach 21 i 22.

¹⁴⁹ Por. *Internal Control...*, op. cit., s. 55.

- spójność mechanizmów przetwarzania transakcji, wspierających jakość informacji i komunikacji w organizacji,
- zwiększenie szybkości i niezawodności zarówno inicjowania, jak i rozliczania transakcji oraz zapewnienie prawidłowości i integralności danych,
- poprawa wydajności funkcji i procesów,
- stwarzanie podstaw do decyzji wymagających wysoce subiektywnej i merytorycznej oceny,
- budowanie dobrych relacji z partnerami biznesowymi dzięki zdolności do komunikowania wyników biznesowych.

Prawidłowe zaprojektowanie i efektywne wdrożenie kontroli wewnętrznych pozwala na oddziaływanie na konkretne obszary przedsiębiorstwa (zachodzące w nim procesy i działania), których pomiar i monitoring odbywa się poprzez zastosowanie odpowiednio współdziałających z kontrolami wewnętrznymi narzędzi rachunkowości zarządczej. Proces ustanawiania tych powiązań w organizacji rozpoczyna zdefiniowanie celów, następnie określone są narzędzia rachunkowości zarządczej wspierające realizację tych celów – jako ostatni element zastosowanie znajdują indywidualnie zaprojektowane kontrole wewnętrzne. Relacje pomiędzy poszczególnymi systemami narzędzi zostaną poddane analizie w podrozdziale 2.3.

2.3. Relacja pomiędzy rachunkowością finansową, zarządczą, kontrolą wewnętrzną a zarządzaniem ryzykiem w przedsiębiorstwie

Bezpośrednia analiza wpływu podejmowanych przez zarządzających decyzji i działań na wartość konkretnych pozycji sprawozdania finansowego wydaje się bardzo trudna, o ile w ogóle możliwa. Podobnie bezpośrednie powiązanie oczekiwanych zmian wartości danych pozycji sprawozdań finansowych z działaniami, jakie powinny zostać podjęte dla realizacji tych celów wydaje się bardzo trudne. Wpływ na to ma złożoność czynników, jakie oddziałują na wartość konkretnej pozycji sprawozdania finansowego. W konsekwencji, dla analizy zależności pomiędzy działaniami a wartościami poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego, konieczne jest głębsze przyjrzenie się im. Pozwala na to zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej i wykorzystanie odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej.

Wykreowanie tych relacji, jak już wcześniej zostało wspomniane, wymaga w pierwszym rzędzie zdefiniowania konkretnych celów, dla realizacji których zaprojektowany powinien zostać zestaw odpowiednich narzędzi. Powiązania pomiędzy celami a działaniami do nich zmierzającymi – mogą być dokonane przez zestawy narzędzi z obszarów sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Bez wątplenia bardzo ważnym aspektem, który wywiera istotny wpływ na możliwość realizacji zadań i celów przedsiębiorstwa jest ryzyko. Jest to czynnik, który ma wpływ na wszystkie aspekty działalności organizacji, w tym wspomniane narzędzia i systemy. W ramach przedsiębiorstwa ryzyko oddziaływać może na różne jego obszary, w tym związane ze sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolą wewnętrzną. Co więcej, oddziaływanie ryzyka i zdarzeń z nim związanych, ma odzwierciedlenie w sprawozdawczości finansowej i wpływa na efektywność kontroli wewnętrznej. Z jednej strony więc można mówić o ryzyku występującym w ramach analizowanych w rozprawie obszarów, z drugiej można analizować efekty jego wystąpienia w innych obszarach organizacji, które są odzwierciedlone w danych i informacjach dostarczanych przez sprawozdawczość finansową, narzędzia rachunkowości zarządczej, czy kontroli wewnętrznej¹⁵⁰.

Ryzyko w literaturze przedmiotu definiowane jest na wiele różnych sposobów. Co do zasady, najogólniejszą definicją jest rozpatrywanie go jako czynnika wpływającego i zaburzającego zdolność organizacji do realizacji jego strategii i celów biznesowych¹⁵¹.

¹⁵⁰ Narzędzia te, podobnie jak sprawozdawczość finansowa, w ramach swoich struktur zawierają osobne elementy związane z identyfikacją, opisem i analizą ryzyka w przedsiębiorstwie.

¹⁵¹ Por. *Enterprise Risk Management–Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 34.

Ryzyko występuje wówczas, gdy decydent dokonuje świadomego wyboru działania, które może przynieść określoną stratę spowodowaną niepoprawnymi założeniami¹⁵². Ryzyko można więc określić jako potencjalne zagrożenie powstania straty i traktować je jako funkcję dwóch zmiennych: prawdopodobieństwa poniesienia straty (w przypadku nietrafności decyzji) i wysokości tej straty¹⁵³. Ryzyko wpływa również bardzo istotnie na możliwości rozwoju organizacji i jest nierozdzielnie powiązane z biznesem, jaki prowadzi jednostka i może być określane jako¹⁵⁴:

- mogące wystąpić odchylenie od celu,
- zagrożenie związane z błędnymi decyzjami,
- zagrożenie związane z błędnymi informacjami,
- zagrożenie związane z określonymi wydarzeniami w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa.

Podkreślenia wymaga fakt, że ryzyko może mieć różny charakter. Może mieć ono charakter nowego ryzyka, powstającego podczas prowadzenia działalności, czy wynikającego ze zmiany w zakresie aktualnego ryzyka. Źródła ryzyka mogą być różne i wynikać na przykład ze¹⁵⁵:

- zmian w celach stawianych przez przedsiębiorstwo (np. jednostka przyjmuje nową strategię popartą celami biznesowymi lub zmienia aktualny cel biznesowy),
- zmian w otoczeniu biznesowym (np. zmian preferencji konsumentów w kierunku produktów przyjaznych środowisku, lub ekologicznych),
- zmiany otoczenia biznesowego, która wcześniej nie miała wpływu na jednostkę (np. zmiany przepisów, które mają wpływ na działanie lub skutkują nowymi obowiązkami dla przedsiębiorstwa),
- ujawnienia wcześniej nieznanego i niezidentyfikowanego ryzyka (np. wykrycie podatności na korozję materiałów z których produkowane są wyroby),
- zidentyfikowanego wcześniej ryzyka, które z czasem uległy zmianie w związku ze zmianą w otoczeniu biznesowym, czy w poziomie akceptowalnego ryzyka

¹⁵² J. Goliszewski, op. cit., s. 104.

¹⁵³ W. Bielecki, *Informatyzacja zarządzania*, PWE, Warszawa 2001, s. 39-40.

¹⁵⁴ J. Goliszewski, op. cit., s. 104.

¹⁵⁵ *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 109.

w organizacji (np. wzrost prognoz sprzedażowych mający wpływ na poziom wymaganych mocy produkcyjnych).

Różne źródła, które mogą być przyczyną powstawania lub ewaluowania ryzyka w organizacjach i otoczeniu wywierającym na nie wpływ, determinuje również ich klasyfikację. Mogą mieć one charakter globalny, makroekonomiczny, lub mikroekonomiczny. Te ostatnie mogą mieć swoje źródło zarówno w czynnikach zewnętrznych (tj. rynek i otoczenie) lub uwarunkowaniach wewnętrznych organizacji. W praktyce często wymienianymi rodzajami ryzyka są m.in.¹⁵⁶:

- rynkowe, odnoszące się do przepisów prawnych, technologii, uwarunkowań politycznych, itp.
- przedmiotowe, dotyczące np. ciągłości zaopatrzenia w surowce i materiały, awarii maszyn i urządzeń, utraty ważnego klienta,
- finansowe:
 - . wewnętrzne (np. płynności finansowej, rentowności),
 - . zewnętrzne (np. stopy procentowej, kursu walut),
- uzasadnione lub nieuzasadnione,
- takie, które trzeba podjąć, na które można sobie pozwolić lub którego nie można podjąć (w zależności od oceny prawdopodobnych skutków)¹⁵⁷,
- strategiczne i operacyjne (w zależności od poziomu zarządzania),
- wewnętrzne, związane ze słabą jakością kadry zarządzającej, niedopasowaniem modelu biznesowego do struktury organizacyjnej czy kultury przedsiębiorstwa, itp.

Nadmienić należy, że niektóre rodzaje ryzyka mogą pozostać niezidentyfikowane, są one przede wszystkim związane ze zmianami o charakterze i kontekście biznesowym. Przykładem może być brak możliwości określenia przyszłych działań konkurentów, które niewątpliwie mogą być źródłem nowego zagrożenia dla przedsiębiorstwa. Organizacje chcąc, pomimo wspomnianych ograniczeń, identyfikować ryzyka, które mogą zakłócać ich działalność i wywierać negatywny wpływ na możliwości realizacji strategii i celów biznesowych, wdrażają

¹⁵⁶ J. Goliszewski, op. cit., s. 104 i n.

¹⁵⁷ T. Winkler-Drews, *Zarządzanie ryzykiem zmiany ceny*, PWE, Warszawa, 2009, s. 37.

narzędzia zarządzania ryzykiem. Starają się w ten sposób jak najwcześniej identyfikować i adresować ryzyka wynikające m.in.¹⁵⁸:

- pojawiających się nowych technologii, które mogą mieć znaczenie na przydatność i trwałość oferowanych produktów i usług,
- rosnącego znaczenia dużych zbiorów (ustrukturyzowanych i nieustrukturyzowanych) danych i ich analizy – w jaki sposób przedsiębiorstwa mogą uzyskać dostęp do ich źródeł, następnie skutecznie i wydajnie przekształcać i analizować,
- ograniczenia w dostępie do zasobów naturalnych związane z ich malejącą dostępnością i rosnącymi kosztami, które wywierają wpływa na podaż, popyt i umiejscowienie produktów i usług,
- rozwoju podmiotów wirtualnych – ich wpływ na kanały podaży, popytu czy dystrybucji w porównaniu do tradycyjnych struktur rynkowych,
- mobilności i dostępności siły roboczej – zdalne świadczenie pracy mające wpływ na procesy i operacje prowadzone przez organizację,
- niedobory siły roboczej – wyzwania związane z zagwarantowaniem zasobów ludzkich z odpowiednim poziomem i rodzajem kompetencji,
- zmian w stylu życia, w zakresie opieki zdrowotnej i zmian o charakterze demograficznym – związane z tym zmieniające się oczekiwania aktualnych i przyszłych klientów,
- zmian w otoczeniu politycznym i prawnym – wpływ wdrażanych zmian na działalność przedsiębiorstwa.

Nie tylko z punktu widzenia teoretycznego, ale przede wszystkim praktycznego nie jest możliwe pełne wyeliminowanie ryzyka mającego wpływ na działalność przedsiębiorstwa. Dlatego bardzo istotne jest dostosowanie ryzyka do jego akceptowalnego poziomu. Proces dostosowywania działań mających doprowadzić ryzyko do jego akceptowalnego poziomu jest określany zarządzaniem ryzykiem¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Por. *Enterprise Risk Management* ...,op. cit., s. 109.

¹⁵⁹ W literaturze przedmiotu zarządzanie ryzykiem jest to osobna szeroko opisywana i analizowana dyscyplina. Ze względu na objętość i charakter niniejszej rozprawy koncepcja zarządzania ryzykiem nie będzie w pełni zaprezentowana – będzie ona zaś przedstawiona w zakresie i perspektywie odnoszącej się do przedmiotu niniejszej rozprawy.

Zarządzanie ryzykiem definiowane jest m.in. jako kultura, możliwości i praktyki, które są zintegrowane z wyznaczaniem strategii i działaniami, na których organizacje opierają się w zarządzaniu ryzykiem, kreowaniu i utrzymywaniu i realizowaniu wartości¹⁶⁰. Bardziej szczegółowa definicja podkreśla jego ukierunkowanie przede wszystkim na zarządzanie ryzykiem poprzez¹⁶¹:

- poznanie kultury,
- rozwój zdolności,
- wdrażanie i stosowanie praktyk,
- integrację z wyznaczaniem i wykonaniem strategii,
- zarządzanie ryzykiem dla realizacji strategii i celów biznesowych,
- łączenie z wartością dla przedsiębiorstwa.

Proces zarządzania ryzykiem i jego pomiar jest sprawą wewnętrzną organizacji i nie może być identyfikowany z procesem samego raportowania ryzyka. Pierwszy z nich ma charakter prewencyjny, ograniczając możliwość wystąpienia ryzyka. Drugi wiąże się z polityką ujawniania zewnętrznym podmiotom informacji na temat rodzajów ryzyka (czyli efektów zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie)¹⁶². Procesy te są ze sobą ściśle powiązane. Odnosząc ryzyko i zarządzanie nim do zagadnień analizowanych w rozprawie, można dokonać jego analizy przez pryzmat modelu powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową, rachunkowością zarządczą i kontrolą wewnętrzną. Tak jak wcześniej zostało już wspomniane, ryzyko z jednej strony może bezpośrednio oddziaływać na sprawozdawczość finansową, narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Z drugiej, poprzez występowanie w innych obszarach przedsiębiorstwa wpływa na efekty jego funkcjonowania, cele, czy działania, a to ma swoje odzwierciedlenie w sprawozdawczości finansowej i analizowanych narzędziach z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Co więcej, ważnym i nierozzerwalnym elementem wszystkich analizowanych zagadnień, jest identyfikowanie, opis, analiza, a także raportowanie ryzyka¹⁶³. Graficzny obraz powiązań

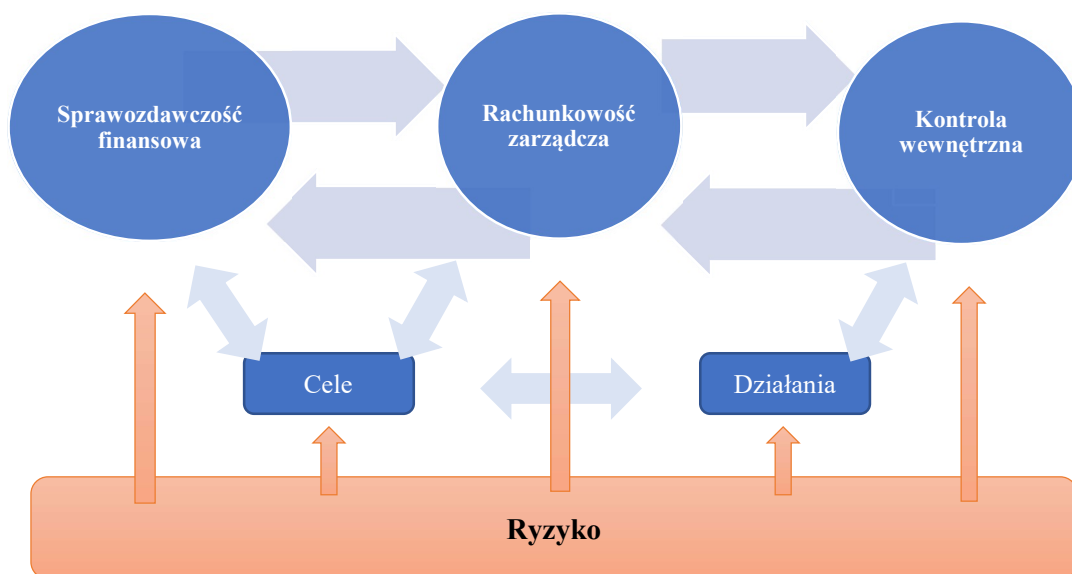
¹⁶⁰ Por. *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 43.

¹⁶¹ Por. *ibidem*, s. 43.

¹⁶² Por. A. Karmańska, op. cit., s. 364.

¹⁶³ W przypadku sprawozdawczości finansowej uregulowanej przepisami prawa wymagane są odpowiednie ujawnienia w sprawozdaniach finansowych związane z ryzykiem w jednostkach gospodarczych. Wynikają one zarówno ze standardów dotyczących samej sprawozdawczości finansowej – patrz m.in. MSR 1, jak i ujawnień o ryzyku dotyczących zagadnień szczegółowo regulowanych odpowiednio w innych MSR i MSSF – szczegółowy wykaz wymagań w zakresie ujawniania ryzyka zgodnie z poszczególnymi standardami MSR

wspominanych wyżej obszarów w otoczeniu ryzyka, jakie wpływa i kształtuje cele i decyzje w przedsiębiorstwie przedstawia schemat 14.



Schemat 14. Wpływ ryzyka na sprawozdania finansowe, narzędzia rachunkowości zarządczej i instrumenty kontroli wewnętrznej

Źródło: Opracowanie własne.

Działalność przedsiębiorstw oceniana przez pryzmat sprawozdawczości finansowej jest nieodłącznie związana z ryzykiem gospodarczym. Często postrzegane jest ono jako możliwość poniesienia straty. Oczywiście oprócz ryzyka dostrzegana jest także możliwość osiągnięcia zysku. Ryzyko w odniesieniu do działalności gospodarczej, w takim ujęciu, to możliwość wystąpienia niepożądanych wyników, które prowadzić mogą do utraty zasobów i – z drugiej strony – ewentualność, że oczekiwane wyniki nie zostaną osiągnięte i szansa zostanie utracona¹⁶⁴. Biorąc pod uwagę specyfikę rachunkowości i w konsekwencji sprawozdawczości finansowej, ryzyka działalności gospodarczej mogą być podzielone na¹⁶⁵:

i MSSF patrz: A. Karmańska, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, s. 412-442. Podobnie, dla podmiotów notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych, przepisy szczegółowo regulują wymogi informacyjne – patrz np. wymogi w tym zakresie określone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2018 r. poz. 757). Podobne regulacje zawarte są w amerykańskich czy brytyjskich wymogach dotyczących ujawnień w sprawozdawczości. Szerzej na ten temat patrz m.in. Por. A. Karmańska, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, rozdział 14.

¹⁶⁴ Por. B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 109.

¹⁶⁵ T. Wasilewski, W. Skoczylas, op. cit., s. 11.

- ryzyko operacyjne,
- ryzyko finansowe.

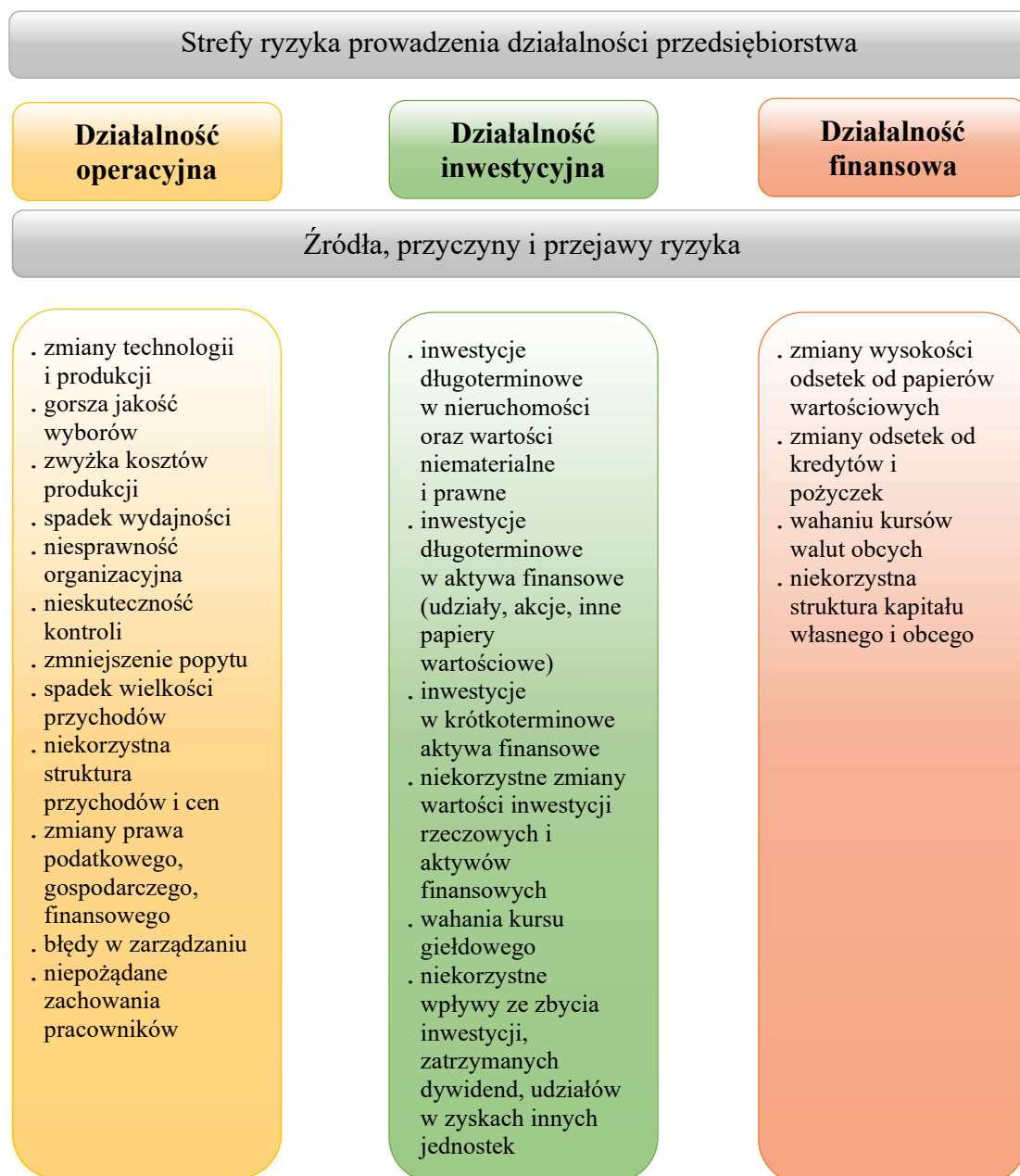
Zestawienie cech charakterystycznych obu rodzajów ryzyka prezentuje tabela 25.

Tabela 25. Cechy charakterystyczne ryzyka operacyjnego i finansowego na tle sprawozdawczości finansowej

Ryzyko operacyjne	Ryzyko finansowe
Źródło	
<ul style="list-style-type: none"> - zmienność zysków operacyjnych w czasie - możliwość niepokrycia kosztów ponoszonych przez jednostkę 	<ul style="list-style-type: none"> - stosowanie stałych źródeł finansowania kapitałem obcym - możliwość niepokrycia kosztów finansowych
Czynniki wpływające	
<ul style="list-style-type: none"> - zmienność popytu - zmienność cen rynkowych - udział kosztów stałych w strukturze kosztów - poziom płynności finansowej - kwalifikacje kierownictwa jednostki 	<ul style="list-style-type: none"> - decyzje finansowe dotyczące rodzaju i źródeł długookresowego finansowania - czynniki zewnętrzne związane z rynkami finansowymi

Źródło: Opracowanie własne na podstawie na podstawie B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006, s. 111.

Wśród wielu wymienianych w literaturze przedmiotu klasyfikacji ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej na uwagę zasługuje klasyfikacja ryzyka w podziale na strefy ryzyka prowadzenia działalności – operacyjną, inwestycyjną i finansową. Klasyfikacja ta odzwierciedla obszary, które wyodrębnione są w ramach sprawozdawczości finansowej, stąd możliwe jest odniesienie poszczególnych rodzajów ryzyka do odpowiednich poziomów rachunku wyników przedsiębiorstwa. Klasyfikację tę prezentuje schemat 15.



Schemat 15. Klasyfikacja ryzyka według stref prowadzenia działalności

Źródło: K. Sawicki, op. cit., s. 397.

Sprawozdawczość finansowa jest ważnym elementem procesu identyfikacji ryzyka występującego w działalności gospodarczej. Sprawozdanie finansowe służyć może zarówno zarządzającym, jak i otoczeniu zewnętrznemu, do określenia obszarów i zakresu rodzajów ryzyka. Identyfikację poszczególnych rodzajów ryzyka w bilansie i rachunku wyników przedstawiają schematy 16 i 17.

	Aktywa	Pasywa	
Ryzyko operacyjne = = aktywa trwałe: : aktywa obrotowe	A. Aktywa trwałe	A. Kapitał własny	
	I. Wartości niematerialne i prawne	I. Kapitał podstawowy	
	II. rzeczowe aktywa trwałe	II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna)	
	III. Należności długoterminowe	III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna)	
Walutowe ryzyko przeliczeniowe	IV. Inwestycje długoterminowe	IV. Kapitał zapasowy	
	V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	V. Kapitał z aktualizacji wyceny	
		VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych	
		VIII. Zysk (strata) netto	Długoterminowe ryzyko walutowe
		IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna)	
Ryzyko płynności finansowej = = aktywa obrotowe : : zobowiązania krótkoterminowe	B. Aktywa obrotowe	B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	Ryzyko dźwigni finansowej = = kapitał obcy : : kapitał własny
Ryzyko zmiany cen na rynkach towarowych	I. Zapasy	I. Rezerwy na zobowiązania	
Walutowe ryzyko transakcyjne	II. Należności krótkoterminowe	II. Zobowiązania długoterminowe	Ryzyko zmian stóp procentowych
Ryzyko zmian stóp procentowych	III. Inwestycje krótkoterminowe	III. Zobowiązania krótkoterminowe	Walutowe ryzyko transakcyjne
	IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	IV. Rozliczenia międzyokresowe	

Schemat 16. Identyfikacja ryzyka w bilansie

Źródło: T. Wasilewski, W. Skoczylas, op. cit., s. 350.

Ryzyko operacyjne (biznesowe)	Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów
	Koszty sprzedażnych produktów, towarów i materiałów
	Zysk (strata) brutto ze sprzedaży
	Koszty sprzedaży
	Koszty ogólnego zarządu
Ryzyko finansowe i walutowe	Zysk (strata) ze sprzedaży
	Pozostałe przychody i koszty operacyjne
	Zysk strata z działalności operacyjnej
	Przychody i koszty finansowe
	Zysk (strata) z działalności gospodarczej
	Wynik zdarzeń nadzwyczajnych
	Zysk (strata) brutto
	Obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego
	Zysk (strata) netto

Schemat 17. Identyfikacja ryzyka w rachunku zysków i strat

Źródło: T. Wasilewski, W. Skoczylas, op. cit., s. 350.

Sprawozdawczość finansowa jest jednakże ograniczonym źródłem informacji, a co za tym idzie, daje bardzo limitowane możliwości identyfikacji ryzyka. Interesariusze mogą zidentyfikować je poprzez analizę danych zaraportowanych w sprawozdaniu (jak zostało to przykładowo zaprezentowane na schematach 16 i 17), a także opierać się na ujawnieniach dotyczących ryzyka dokonywanych przez przedsiębiorstwo w udostępnianych sprawozdaniach finansowych. Jednakże podobnie, jak w przypadku zapotrzebowania informacyjnego w zakresie funkcjonowania przedsiębiorstwa, również identyfikowanie ryzyka wymaga większej szczegółowości z punktu widzenia osób zarządzających jednostką. Dlatego patrząc na organizację nie tylko przez pryzmat sprawozdawczości finansowej, ale również rachunkowości zarządczej możliwe jest dalsze, bardziej szczegółowe, definiowanie i analizowanie zagrożeń. Ryzyka szczegółowe mogą być określone na podstawie analizy zarządczej wybranych pozycji bilansu czy rachunku wyników przedsiębiorstwa. Przykładową macierz ryzyka ze wskazaniem przykładowych pozycji bilansowych prezentuje tabela 26.

Tabela 26. Ryzyka szczegółowe ze wskazaniem przykładowych pozycji bilansowych pozwalających na ich identyfikację

Rodzaje ryzyka	Pozycje bilansu			
	Aktywa trwałe	Aktywa obrotowe	Kapitały obce	Kapitały własne
Ryzyko operacyjne	Aktywa trwałe			
	Aktywa obrotowe			
Ryzyko płynności	Aktywa operacyjne			
	Aktywa inwestycyjne			
Ryzyko rentowności	Aktywa trwałe			
	Aktywa obrotowe			
Ryzyko rynkowe		Aktywa obrotowe		
		Zobowiązania krótkoterminowe		
Ryzyko zmian cen	Aktywa			Kapitały własne
Ryzyko walutowe				Zysk netto
Ryzyko stopy %				

Źródło: A. Karmańska, op. cit., s. 448.

Dla pozyskania informacji dotyczących ryzyka o większym poziomie szczegółowości i dokładności konieczne jest odniesienie danych pozycji bilansu do powiązanych z nimi konkretnych narzędzi rachunkowości zarządczej tak, aby ich analizowanie poprzez pryzmat narzędzi rachunkowości zarządczej, pozwalało na szczegółowe poznanie powodów stojących za poszczególnymi kategoriami ryzyka. Rodzaje ryzyka identyfikowanych dzięki bilansowi i sprzężonych z jego pozycjami narzędziom rachunkowości zarządczej, przedstawia tabela 27.

Tabela 27. Rodzaje ryzyka identyfikowane w bilansie

Rodzaj ryzyka
Ryzyko wynikające ze struktury aktywów i pasywów razem
Ryzyko wynikające ze struktury aktywów trwałych
Ryzyko wynikające ze struktury aktywów obrotowych
Ryzyko wynikające ze struktury kapitałów własnych
Ryzyko wynikające ze struktury kapitałów obcych
Ryzyko operacyjne
Ryzyko płynności
Ryzyko rentowności w kontekście struktury pasywów jednostki
Ryzyko zmian cen
Ryzyko walutowe
Ryzyko stopy procentowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Karmańska, op. cit., s. 449-456.

Podobnie w przypadku rachunku zysków i strat, analiza jego pozycji z wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej pozwala na zdefiniowanie szczegółowych rodzajów ryzyka. Ich zestawienie przedstawia tabela 28.

Tabela 28. Rodzaje ryzyka identyfikowane w rachunku zysków i strat

Rodzaj ryzyka
Ryzyko zmienności wyników
Ryzyko braku realizacji wyników
Ryzyko pomiaru wyników
Ryzyko związane z całokształtem działalności jednostki
ryzyko wynikające z wyboru formy prawnej prowadzonej działalności
ryzyko tkwiące w przyjętej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem
ryzyko tkwiące w przyjętej koncepcji zarządzania zasobami ludzkimi i kapitałem indywidualnym
ryzyko tkwiące w polityce bilansowej i fiskalnej
ryzyko tkwiące w organizacji systemu rachunkowości
ryzyko tkwiące w organizacji i funkcjonowaniu systemu kontroli i audytu wewnętrznego
ryzyko tkwiące w organizacji systemu budżetowania i controllingu
ryzyko tkwiące w przyjętej koncepcji rozwoju przedsiębiorstwa
Ryzyko związane z działalnością operacyjną jednostki
ryzyko tkwiące w przyjętej strategii i polityce marketingowej
ryzyko tkwiące w przyjętym sposobem tworzenia i utrzymania zdolności produkcyjnych
ryzyko tkwiące w organizacji logistyki zaopatrzenia i sprzedaży
ryzyko tkwiące w zarządzaniu aktywami i pasywami operacyjnymi
Ryzyko związane z działalnością finansową oraz inwestycyjną jednostki
ryzyko tkwiące w strategii zarządzania aktywami finansowymi
ryzyko tkwiące w przyjętej strategii pozyskiwania kapitałów własnych i wykorzystywania obcych źródeł finansowania
ryzyko tkwiące w stosowanej praktyce predykcji efektywności i oceny przedsięwzięć inwestycyjnych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Karmańska, op. cit., s. 449-456.

Rachunkowość zarządcza powinna być zatem, poza wspomaganie decyzji zarządczych, ukierunkowywana również na wspomaganie zarządzania ryzykiem. Głównym celem takiej

funkcji wspomagającej jest właściwe zabezpieczenie funkcjonowania organizacji z punktu widzenia realizacji jego celów¹⁶⁶. Proces zarządzania ryzykiem składa się z czterech etapów:

- identyfikacja czynników ryzyka,
- ocena skali występującego ryzyka,
- monitorowanie ryzyka działalności,
- reagowanie na pojawiające się ryzyko.

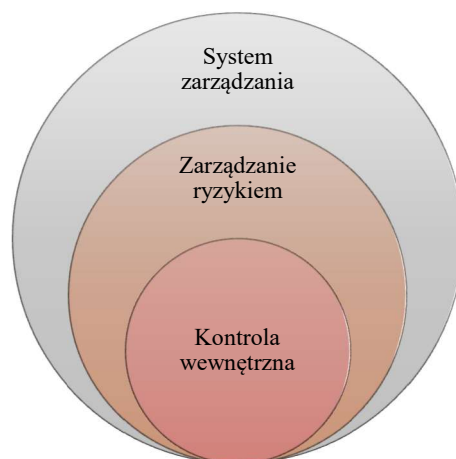
Zadaniem rachunkowości zarządczej jest informacyjne wspomaganie skutecznej realizacji tego procesu. Podobnie jest w przypadku instrumentów kontroli wewnętrznej, których nadrzędnym zadaniem jest wspomaganie zarządzających w osiągnięciu celów. W obszarze systemu kontroli wewnętrznej, tak jak w innych obszarach organizacji, również występują zaburzenia i ryzyko ograniczające powodzenie realizacji celów. Wynikają one z czynników, które mogą być zaklasyfikowane do następujących obszarów¹⁶⁷:

- środowisko, w którym funkcjonuje system kontroli wewnętrznej,
- organizacja systemu kontroli wewnętrznej,
- organizacja i przebieg procesów kontrolnych.

Istnieje wiele silnych zależności pomiędzy systemem kontroli wewnętrznej i zarządzaniem ryzykiem. Przede wszystkim wynika to z faktu, że zarządzanie ryzykiem jest koncepcją o znacznie szerszym zakresie niż kontrola wewnętrzna, która jest jego integralnym komponentem. Zarządzanie ryzykiem zaś jest elementem jeszcze bardziej rozbudowanego systemu zarządzania w przedsiębiorstwie. Zależności pomiędzy systemem kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem prezentuje rysunek 3.

¹⁶⁶ Por. *Enterprise Risk Management—Integrated Framework*, COSO, London 2004.

¹⁶⁷ A. Karmańska, op. cit., s. 175.

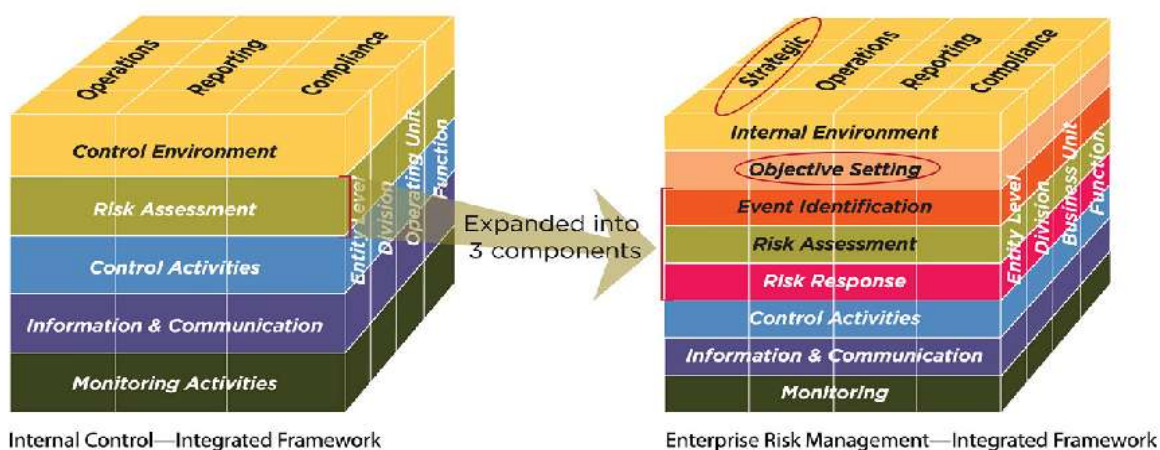


Rysunek 3. Relacje kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i systemu zarządzania w przedsiębiorstwie

Źródło: Por. *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 221.

Zarówno kontrola wewnętrzna, jak i zarządzanie ryzykiem uwzględniają trzy podstawowe kategorie celów, tj. operacyjne, raportowania i zgodności. Zarządzanie ryzykiem dodatkowo rozszerza je o cele strategiczne, które są nadrzędne dla celów operacyjnych. Zarządzanie ryzykiem obejmuje więc ustalanie strategii przedsiębiorstwa oraz ma za zadanie wspieranie realizacji celów w wymienionych wyżej trzech obszarach. Podczas gdy, zarządzanie ryzykiem jest skupione głównie na tym, jak organizacja kreuje, utrzymuje i realizuje wartość dla interesariuszy, kontrola wewnętrzna w pierwszym rzędzie wspiera realizację konkretnych celów. Stąd też zarządzanie ryzykiem ma charakter patrzenia w przyszłość i oceniania, w jakim zakresie organizacja będzie w stanie akceptować ryzyko, jakie są źródła ryzyka i jak można je mitygować poprzez wybory o charakterze strategicznym, a także jak pojawiające się ryzyka mogą wpłynąć na organizację. Zadania systemu kontroli wewnętrznej odmiennie skupione są na ocenie, czy organizacja podejmuje wystarczające działania dla ograniczenia ryzyka związanego z osiągnięciem konkretnych celów¹⁶⁸. W związku z tym, że zarządzanie ryzykiem w znacznie szerszym zakresie traktuje ocenę ryzyka, zostało ono rozszerzone w porównaniu do kontroli wewnętrznej, o dodatkowe elementy – identyfikację zdarzeń, ocenę ryzyka i reakcję na ryzyko. Porównanie zakresów oceny ryzyka w ramach kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem prezentuje rysunek 4.

¹⁶⁸ W tym kontekście kontrola wewnętrzna ma bardziej charakter retrospektywny niż prospektywny.



Rysunek 4. Komponent oceny ryzyka w ramach systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem

Źródło: Por. *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 223.

Każdy z pięciu komponentów posiada cechy wspólne zarówno dla kontroli wewnętrznej, jak i zarządzania ryzykiem. Część zasad jest natomiast charakterystyczna wyłącznie dla kontroli wewnętrznej lub systemu zarządzania ryzykiem. Zasady wspólne, jak i wyróżniające oba systemy zostały zaprezentowane w tabeli 29.

Tabela 29. Zasady w ramach komponentów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem

Zasady wspólne	Zasady wprowadzone w ramach kontroli wewnętrznej i rozszerzone w zarządzaniu ryzykiem	Zasady dodatkowe w ramach zarządzania ryzykiem
Środowisko kontroli		
Przestrzeganie zasad etycznych i uczciwość	Odpowiedzialność nadzorcza	Ustanawia filozofię zarządzania ryzykiem
Wdrożenie struktury organizacyjnej, ścieżek raportowania, uprawnień i odpowiedzialności		Ustanawia kulturę ryzyka
Zaangażowanie w pozyskanie, rozwój i utrzymanie kompetencji zasobów ludzkich		Ustanawia poziom akceptacji ryzyka
Pociąganie do odpowiedzialności		
Ocena ryzyka		
Ocena ryzyko nadużyć i oszustw	Identyfikacja i analiza zdarzeń ryzykownych	Rozróżnienie ryzyka od szans
Identyfikacja i analiza istotnych zmian mogących wpłynąć na system kontroli wewnętrznej		Rozwój spojrzenia przez pryzmat portfela
Czynności kontrolne		
Selekcja i rozwój czynności kontrolnych	Brak	Brak
Selekcja i rozwój czynności kontrolnych w zakresie technologii		
Wdrożenie czynności kontrolnych poprzez polityki		

ciąg dalszy tabeli 29

Informacja i komunikacja		
Komunikacja wewnętrzna	Korzysta z istotnych informacji	Brak
Komunikacja zewnętrzna		
Czynności monitorujące		
Przeprowadza bieżące i dodatkowe oceny	Brak	Brak
Komunikacja zewnętrzna		
Ocena i komunikacja nieefektywności		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance*, COSO 2017, s. 224-225.

Warto podkreślić, że tak jak w przypadku innych narzędzi i systemów, również w ramach kontroli wewnętrznej mogą być identyfikowane konkretne rodzaje ryzyka. Ich zestawienie prezentuje tabela 30.

Tabela 30. Rodzaje ryzyka identyfikowane w systemie kontroli wewnętrznej

Rodzaj ryzyka
Ryzyko związane ze stopniem dostosowania systemu kontroli wewnętrznej do struktury organizacyjnej jednostki, jej wielkości i specyfiki działalności
Ryzyko związane ze stopniem zorganizowania i zaplanowania systemu kontroli wewnętrznej
Ryzyko związane ze stopniem formalnego uporządkowania systemu kontroli wewnętrznej
Ryzyko związane ze stopniem elastyczności systemu kontroli wewnętrznej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Karmańska, op. cit., s. 179-183.

Występowanie ryzyka jest inherentnym zjawiskiem w prowadzeniu biznesu i dotyczy wszystkich przedsiębiorstw. Ich wpływ na organizację i jej zdolność do realizacji celów ma niebagatelne znaczenie. Zarówno te identyfikowane, jak i te nieokreślone przez przedsiębiorstwa ryzyka, mają różnorakie źródła, a ich efekt odzwierciedlany jest odpowiednio w różnych obszarach. Efekty występowania ryzyka znajdują swoje uwidocznienie w sprawozdawczości finansowej, jak również w narzędziach rachunkowości zarządczej, czy systemie kontroli wewnętrznej.

Niektóre rodzaje ryzyka charakteryzują się oddziaływaniem na wiele obszarów organizacji jednocześnie. Przykładem mogą być ryzyka tkwiące w koncepcji zarządzania zasobami ludzkimi i kapitałem intelektualnym. Błędy w tym zakresie mogą doprowadzić do błędów w zarządzaniu czy podjęcia niewłaściwych decyzji, które przekładają się na różne obszary przedsiębiorstwa. Mogą doprowadzić do niekorzystnych zmian w wartościach pozycji aktywów czy pasywów przedsiębiorstwa, przyczynić się wzrostu kosztów, czy spadku przychodów, a także negatywnie wpłynąć na wskaźniki analizowane w ramach rachunkowości zarządczej. Błędna polityka wynagrodzeń, czy nieefektywny system motywacyjny może

prorowadzić również do wzrostu kosztów osobowych, a także przyczyniać się do błędnego projektowania i nieefektywności w ramach kontroli wewnętrznej. Podobnie ryzyka tkwiące w organizacji zadań operacyjnych wpływają zarówno na sytuację finansową przedsiębiorstwa (odzwierciedlaną w bilansie i odpowiednich narzędziach rachunkowości zarządczej), jak i na wynik i rentowność organizacji (analizowaną w rachunku wyników i poprzez pryzmat wspierających tę analizę narzędzi rachunkowości zarządczej). Ryzyka tkwiące w zarządzaniu aktywami i pasywami operacyjnymi, jako osobna kategoria, również jeśli zrealizowane, mają wpływ na pozycje raportowane w sprawozdaniach finansowych oraz wdrożonych rozwiązaniach rachunkowości zarządczej. Poza działaniami operacyjnymi, nie bez znaczenia mają ryzyka tkwiące w organizacji systemu budżetowania i prognozowania. Szczegółowe zestawienie przykładowych rodzajów ryzyka dla wskazanych obszarów prezentuje tabela 31.

Tabela 31. Przykłady ryzyka dla wybranych obszarów funkcjonowania organizacji

Ryzyko tkwiące w przyjętej koncepcji zarządzania zasobami ludzkimi i kapitałem intelektualnym	Ryzyko związane z polityką wynagrodzeń
	Ryzyko związane z systemem motywacyjnym
Ryzyko tkwiące w organizacji realizacji zadań działalności operacyjnej	Ryzyko związane z kontrolą jakości produktów
	Ryzyko związane z organizacją obsługi reklamacji i zwrotów
	Ryzyko związane z procedurami obiegu dokumentów
	Ryzyko związane z określeniem poziomu zapasów
	Ryzyko związane ze strukturą zapasów
	Ryzyko związane z terminowością dostaw
	Ryzyko związane z wyborem źródeł zaopatrzenia
	Ryzyko związane z uzależnieniem od kluczowych dostawców
	Ryzyko związane ze złą jakością dostaw
	Ryzyko związane z uzależnieniem od kluczowych odbiorców
	Ryzyko związane ze złą jakością produktów
	Ryzyko związane z niedostosowaniem cykliczności dostaw do potrzeb produkcji i sprzedaży
	Ryzyko związane z kosztami magazynowania
	Ryzyko związane z poziomem dywersyfikacji dostawców
	Ryzyko związane z poziomem dywersyfikacji odbiorców
Ryzyko związane z nieprawidłowym systemem kontroli jakości materiałów /produktów	
Ryzyko tkwiące w zarządzaniu aktywami i pasywami operacyjnymi	Ryzyko związane z monitorowaniem stanu technicznego i wartościowego środków trwałych
	Ryzyko związane z utrzymywaniem potencjału gospodarczego majątku trwałego (serwisowanie, inwestycje)
	Ryzyko związane z zarządzaniem należnościami handlowymi (wiek, wolny spływ, niesolidni kontrahenci, upadłość kontrahentów, różnice kursowe)
	Ryzyko związane z kontrolą spłaty należności i zobowiązań (z przyjętym niewłaściwym okresem spłaty należności: zbyt długi lub zbyt krótki)

ciąg dalszy tabeli 31

Ryzyko tkwiące w zarządzaniu aktywami i pasywami operacyjnymi c.d.	Ryzyko związane z nieterminowym spływem należności
	Ryzyko związane ze stosowaniem tradycyjnych nieefektywnych rozliczeń z odbiorcami
	Ryzyko związane z niewłaściwym działaniem systemów egzekucji należności
	Ryzyko związane z zarządzaniem zapasami (z nadmiernymi zapasami, z brakiem zapasów, niedoborami)
	Ryzyko związane z nieterminową zapłatą zobowiązań
	Ryzyko związane z zarządzaniem zdolnością płatniczą
	Ryzyko związane z utratą płynności finansowej
Ryzyko tkwiące w organizacji systemu kontroli wewnętrznej	Ryzyko związane z kontrolą dokumentów
	Ryzyko związane z przygotowaniem i stosowaniem procedur kontroli wewnętrznej
	Ryzyko związane ze stosowaniem jasnego podziału kompetencji i uprawnień
Ryzyko tkwiące w organizacji i wykorzystaniu systemu budżetowania i prognozowania	Ryzyko związane z oszacowaniem przychodów i kosztów
	Ryzyko związane z analizą przyczynową odchyłeń
	Ryzyko związane z pozyskaniem informacji dla systemu budżetowania
	Ryzyko związane z przyjętym niewłaściwym systemem motywacyjnym
	Ryzyko związane z organizacją obiegu pokontrolnych raportów zarządczych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Karmańska, *Ryzyko w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2008, s. 86-109.

Wszystkie wymienione ryzyka, jeśli wystąpią w organizacji, znajdują swoje odzwierciedlenie w pozycjach sprawdzania finansowego, zaprojektowanych do nich odpowiednich narzędziach rachunkowości zarządczej, jak i mogą wpływać na działanie systemu kontroli wewnętrznej. Identyfikacja nowego i pojawiającego się ryzyka, lub zmian istniejącego ryzyka, pozwala organizacji spojrzeć w przyszłość i dać jej czas na ocenę potencjalnej wagi ryzyka, a także na skorzystanie z tych zmian. Z kolei posiadanie czasu na ocenę ryzyka pozwala przedsiębiorstwom przewidzieć reakcję na ryzyko lub, w razie potrzeby, dokonać przeglądu ich strategii i celów biznesowych. Dlatego tak ważne jest monitorowanie wpływu ryzyka na organizację poprzez pryzmat sprawozdawczości finansowej. Niebagatelne znaczenie ma też przede wszystkim takie projektowanie systemu kontroli wewnętrznej, które pozwoli na eliminowanie wpływu ryzyka, a jeśli prewencja nie będzie w pełni skuteczna, bardzo szybkie identyfikowanie jego wystąpienia. Podobnie narzędzia rachunkowości zarządczej, mające w odróżnieniu do sprawozdawczości finansowej charakter prospektywny, odgrywają ogromną rolę w tym zakresie. Poza wskazywaniem wynikających z ryzyka zagrożeń, ważne jest, aby wymienione wyżej narzędzia pozwalały również na identyfikowanie

szans. Mogą one wynikać na przykład ze zmian demograficznych, postępu technologicznego (np. w zakresie pojawiania się dostępnych nowych kanałów dystrybucji). Zidentyfikowane przez organizację szanse mogą stać się elementem nowych strategii i być wykorzystywane zarówno do ustalania, jak i realizowania celów biznesowych przedsiębiorstwa.

Rozpoznanie i zaadresowanie ryzyka ma więc ogromne znaczenie we wszystkich analizowanych w niniejszej rozprawie obszarach – narzędzia te wymuszają jego rozpoznanie, analizę i ocenę (np. w ramach sprawozdawczości finansowej). Narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej pozwalają zaś na jego ograniczenie, szybką identyfikację wystąpienia, ograniczając w ten sposób ilość czynników zagrażających realizacji celów.

Umiejętność spojrzenia na organizację przez pryzmat finansowego efektu działań (lub też ich zaniechania) stwarza niewątpliwie możliwości lepszego powiązania wyników z identyfikacją obszarów wymagających poprawy. Jednakże, rozpoznanie obszarów wymagających zmiany sprzężonych z konkretnymi wynikami w kontekście finansowym, nie gwarantuje jeszcze, że ta poprawa nastąpi. Wiedza ta pozwala natomiast stworzyć kompleksowe narzędzie składające się ze współdziałających ze sobą instrumentów rachunkowości zarządczej, które obok sprawozdań finansowych są fundamentem informacji finansowej o przedsiębiorstwie oraz, wynikających z nich i wspierających je, narzędzi kontroli wewnętrznej. Te trzy współdziałające ze sobą obszary pozwalają na wykreowanie w przedsiębiorstwie mechanizmów zabezpieczających prawidłowe działanie konkretnych jego obszarów, mitygowanie ryzyka, a w efekcie polepszenia wyników decyzji i działań.

Rozdział 3. Wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej jako instrumenty wspierające cele finansowe przedsiębiorstwa

Rozdział trzeci rozprawy prezentuje konkretne, wybrane rozwiązania z obszaru rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, które wykorzystywane są w organizacjach dla realizacji funkcji zarządczych i wspierają realizację celów finansowych przedsiębiorstwa.

Punktem wyjścia są zaprezentowane w pierwszym podrozdziale okresowe przeglądy zarządcze, będące jednym z narzędzi rachunkowości zarządczej, które dają holistyczne spojrzenie na przedsiębiorstwo. Rozszerzają one zakres danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych, dając zarządzającym znacznie szersze i głębsze spojrzenie w dane zarówno finansowe, jak i te o charakterze niefinansowym. Okresowe przeglądy zarządcze są to indywidualnie zaprojektowane zestawy raportów, pozwalające na stworzenie kompleksowej i przekrojowej informacji o przedsiębiorstwie. Odpowiednie przygotowanie raportów okresowych przeglądów przedsiębiorstwa daje możliwość obserwowania i analizowania zarówno podstawowych wyników i jego paramentów, jak i obszarów wymagających szczególnej uwagi. Co więcej, raporty te są również narzędziem wykazującym sprzężenie działań, tudzież ich braku, z wymiarem finansowym przedsiębiorstwa. Dzięki odpowiednio zindywidualizowanym (przez pryzmat informacji pochodzących z obszaru rachunkowości zarządczej) elementom sprawozdania finansowego, np. bilansu czy rachunku wyników przedsiębiorstwa, możliwe jest zidentyfikowanie obszarów wymagających zmian. Dalsza analiza przyczyn takich, a nie innych rezultatów, pozwala na przełożenie otrzymanych wyników na ich źródła w organizacji. Dzięki temu okresowe przeglądy zarządcze mogą być bazą zarówno do pozyskania wiedzy o wynikach działań poszczególnych obszarów przedsiębiorstwa, jak i instrumentem wspierającym decyzje i sposobem oddziaływania na przyszłość. Dodatkowo spełniają też funkcję kontrolną, pozwalając na monitorowanie wyników wdrożonych w życie rozwiązań.

Okresowe przeglądy zarządcze dają więc możliwość kompleksowego spojrzenia na przedsiębiorstwo. Poprzez pryzmat indywidualnie przygotowanych raportów, wskaźników i innych informacji, które są przedmiotem szczególnego zainteresowania zarządzających, stwarzają podstawy do identyfikacji obszarów wymagających zmian. A umiejętność powiązania wyników i przełożenia ich na konkretne obszary i procesy w organizacji pozwala na skuteczne wykorzystanie informacji finansowych i innych prezentowanych w raportach danych dla osiągnięcia konkretnych celów finansowych. Wdrożenie wyżej wymienionych kontroli wewnętrznych wynikało będzie z jednej strony z analiz i obserwacji pochodzących

z okresowych przeglądów, z drugiej wykazane zostanie ich przełożenie na konkretne zmiany w procesach i docelowo wynikach przedsiębiorstwa.

W dalszej części niniejszego rozdziału prezentowane będą dodatkowe, wspierające okresowe przeglądy instrumenty z zakresu rachunkowości zarządczej, tj.:

- budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej,
- ewidencja kosztów dla celów zarządczych.

Oba powyższe narzędzia z obszaru rachunkowości zarządczej są nierozdzielnie związane z procesem przeglądów zarządczych. Informacje z nich pochodzące wchodzi w skład raportów i pozwalają na analizowanie działań i wyników przedsiębiorstwa w bardzo szerokim zakresie. Ich wdrożenie istotnie poprawia jakość informacyjną danych w przedsiębiorstwie, pozwala na znacznie szersze i głębsze analizy finansowe, a samo budżetowanie stwarza dodatkowo lepsze ramy funkcjonowania przedsiębiorstwa i pozwala na wdrożenie szeregu dodatkowych kontroli.

Jako narzędzia uzupełniające poprawne działanie narzędzi rachunkowości zarządczej charakterystyce poddane zostaną również instrumenty z obszaru kontroli wewnętrznej, tj.:

- digitalizacja i centralizacja procesu zamówień,
- wdrożenie elektronicznej ewidencji czasu pracy.
- wdrożenie wybranych narzędzi nadzoru nad gospodarką zapasami.

Wdrożenie wyżej wymienionych kontroli wewnętrznych będzie wynikało z jednej strony z analiz i obserwacji pochodzących z okresowych przeglądów, z drugiej wykazane zostanie ich przełożenie na konkretne zmiany w procesach i docelowo wynikach przedsiębiorstwa.

Istotnym elementem niniejszego rozdziału będzie nie tylko przedstawienie funkcjonowania wymienionych narzędzi wynikających z opracowań w literaturze przedmiotu oraz polskich i zagranicznych uregulowaniach, ale także wskazanie na ich zindywidualizowanie dla potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa.

3.1. Okresowe przeglądy zarządcze jako kompleksowy instrument rachunkowości zarządczej

Odnosząc się do powiązań sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej opisanych w poprzednim rozdziale, jednym z praktycznych zastosowań tych rozwiązań jest zaprojektowanie i wdrożenie w przedsiębiorstwie okresowych przeglądów zarządczych. Jest to narzędzie, które dostosowane do potrzeb danego przedsiębiorstwa, pozwala na kompleksowe zaprezentowanie i analizę wybranych danych i informacji zarówno finansowych, jak i tych o charakterze niefinansowym, ze wszystkich trzech obszarów – sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Co więcej, okresowe przeglądy zarządcze są również narzędziem stanowiącym platformę do rozwoju stosowanych w przedsiębiorstwie instrumentów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, dostarczają informacji o źródłach i przyczynach stojących za konkretnymi wynikami będącymi elementem raportowania w organizacji, a co najważniejsze, stanowią podstawę do podejmowania decyzji zarówno o charakterze biznesowym, jak i tych dotyczących koniecznych do wdrożenia zmian w organizacji prowadzących do zapewnienia realizacji konkretnych celów. W literaturze przedmiotu raporty tego typu określane m.in. jako kontrolno-wynikowe i są traktowane jako narzędzia nie tylko do wypełnienia funkcji komunikacyjnej, ale przede wszystkim funkcji kontrolnej rachunkowości zarządczej dla wyróżnionych w ramach jednostki ośrodków odpowiedzialności. Celem tych raportów jest dostarczanie informacji, które wskazują na osiągnięte wyniki, ale również dostarczają danych o niepokojących zjawiskach wymagających korekty. Raporty, poprzez swoją regularność¹⁶⁹, mogą również ujawniać pozytywne efekty podjętych w przeszłości działań i tym samym będą stanowiły podstawę do podejmowania decyzji służących utrzymaniu pożądanego stanu¹⁷⁰.

Okresowe przeglądy zarządcze mogą przybierać różne formy. Są indywidualnie projektowane i dostosowywane do potrzeb menedżerów uwzględniając specyfikę danego przedsiębiorstwa. Jak już wcześniej zostało wspomniane, zasadniczo nie są one oparte na uniwersalnych wzorcach, ale mają charakter indywidualnie (zgodnie z potrzebami organizacji) projektowanych i wdrażanych narzędzi. Oczywiście zawierają one częstokroć powszechnie

¹⁶⁹ Przeglądy odbywają się cyklicznie, w zależności od potrzeb organizacji i zakresu danych, mogą być to przeglądy dzienne, tygodniowe, miesięczne, czy roczne.

¹⁷⁰ G. Lew, E. W. Maruszczyńska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 21.

stosowane raporty, sprawozdania, czy wskaźniki, jednak forma i zakres okresowych przeglądów zarządczych są zindywidualizowane dla danej organizacji.

Przeeglądy te obejmują dwa zasadnicze obszary – z jednej strony ustalają standardy przepływu informacji i komunikacji wewnątrz organizacji, z drugiej – określają zakres i formy raportowania. Przykładową strukturę okresowych przeglądów zarządczych prezentuje schemat 18.



Schemat 18. Struktura okresowych przeglądów zarządczych

Źródło: Opracowanie własne.

Wdrażanie okresowych przeglądów zarządczych w organizacji powinno odbywać się dwutorowo. Z jednej strony powinno obejmować plan ich organizacji, a w jego ramach ustalenie osób odpowiedzialnych za ich przeprowadzenie, z drugiej – osób odpowiedzialnych za ich przygotowanie i prezentację. Zakres odpowiedzialności i działań najczęściej jest spójny ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa i odpowiednio wpisany w poszczególne szczeble organizacji. Właściwym jest nie tylko ustalenie sposobu obiegu informacji zarządczej, ale także opisanie i wdrożenie standardu przeglądów okresowych wraz z ich harmonogramem. Jednym z często stosowanych rozwiązań jest zastosowanie metody oddolnej, w której zgodnie z harmonogramem przeglądów jednostki organizacyjne objęte obowiązkiem przeprowadzania okresowych przeglądów przeprowadzają je z osobami nadzorującymi. Po przeprowadzeniu przeglądów, kaskadowo osoby z kolejnych, wyższych, szczebli organizacji odbywają je

z przełożonymi aż do najwyższego szczebla nadzorczego przedsiębiorstwa. Okresowe przeglądy zarządcze, poza standardową organizacją ich w ramach hierarchicznej struktury organizacyjnej, mogą być organizowane również dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i obejmować swoim zakresem obszary w strukturach macierzowych. Zakres odpowiedzialności i hierarchia raportowania powinny być indywidualnie określone przez organizację, a agenda spotkań kompleksowo pokrywać swym zakresem wszystkie istotne obszary przedsiębiorstwa. Przykładowy harmonogram i standard organizacji i zawartości okresowych przeglądów zarządczych prezentuje załącznik 5¹⁷¹.

Równoległe z organizacją przeglądów okresowych wdrażany jest system raportowania będący jego istotnym elementem. Powinien być on dostosowany do standardu organizacji przeglądów i być inherentnym elementem tego procesu. Podobnie jak sama organizacja przeglądów, standard raportowania powinien być dostosowany również do potrzeb informacyjnych osób zarządzających przedsiębiorstwem. Zakres projektowania sprawozdawczości zarządczej powinien obejmować przede wszystkim odpowiednie ustalenie obiegu i zakresu informacji zarządczej¹⁷², włączając w to określenie osób odpowiedzialnych za przygotowanie, analizę oraz komentarz do danych w nich zawartych. Standard powinien precyzyjnie określać zakres i treść raportowania, gwarantować jednak także elastyczność włączania do analiz dodatkowych informacji finansowych i niefinansowych dla zaspokojenia bieżących potrzeb zarządczych przedsiębiorstwa. Odpowiednie zaprojektowanie i wdrożenie systemu sprawozdawczości z uwzględnieniem struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, ośrodków odpowiedzialności i innych, istotnych z punktu widzenia zarządczego, obszarów organizacji gwarantuje bowiem skuteczność identyfikowania aspektów wymagających zmian.

¹⁷¹ Załącznik 5a prezentuje przykładowy standard organizacji okresowych przeglądów i zawartości raportów zarządczych przygotowanych z punktu widzenia struktury organizacyjnej – dla działów (wraz z jednostkami im podległymi). Jak już zostało wspomniane, raporty zarządcze mogą być przygotowywane dla komórek na poszczególnych poziomach organizacji (konsolidując dane jednostek podległych zgodnie ze strukturą organizacyjną), jak również być projektowane przez pryzmat zleceń, kontaktów, projektów, czy ośrodków odpowiedzialności. Przykłady raportów zarządczych dla poszczególnych działów wraz z jednostkami im podległymi zawiera załącznik 6a. Przykładowy raport zaprojektowany na poziomie organizacji prezentuje odpowiednio załącznik 6b.

¹⁷² W tym powinien uwzględniać takie zaprojektowanie ewidencji rachunkowej / księgowej, aby możliwe było pozyskanie danych niezbędnych do przygotowania okresowych raportów zarządczych. Przykładem może być ewidencjonowanie zapisów księgowych zarówno o charakterze wynikowym, jak i bilansowym dla poszczególnych projektów, miejsc powstawania kosztów / przychodów, czy dla danych kontraktów, klientów, itd. Przygotowanie tak szczegółowej ewidencji w ramach rachunkowości zarządczej pozwala na projektowanie dowolnych raportów pozwalających prezentować i analizować dane przez dowolnie wybrany pryzmat istotny z punktu widzenia zarządzających organizacją. Ze względu na ograniczenia w objętości rozprawy temat ewidencji księgowej dla celów zarządczych będzie prezentowany szerzej w ograniczonym zakresie. W podrozdziale 3.3 zaprezentowana zostanie klasyfikacja kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej jako rozszerzone źródło informacji finansowej w przedsiębiorstwie.

Odpowiednie wdrożenie standardów sprawozdawczości zarządczej gwarantuje także szczelność objęcia przeglądem wszystkich istotnych z punktu widzenia zarządzania organizacją obszarów. Odzwierciedlenie w standardzie raportowania zaplanowanych struktur, np. organizacyjnej, determinuje również zakres i charakter raportowanych danych. Na przykład, w standardzie przeglądów opartym na strukturze hierarchicznej przedsiębiorstwa komórki organizacyjne niższego szczebla posługują się danymi o charakterze operacyjnym. Odpowiednio, sprawozdawczość i przeglądy jednostek najwyższych szczebli mają charakter strategiczny. Kluczowym jest znaczenie użyteczności decyzyjnej informacji i danych dostarczanych i analizowanych w ramach okresowych przeglądów wyników oraz ich przydatność w sterowaniu dokonaniem przedsiębiorstwa¹⁷³. Co więcej, poza rolą stricte informacyjną, regularnie tworzone raporty kontrolno-wynikowe, z jednej strony – wdrażają w obieg aktualne informacje umożliwiające bieżącą kontrolę, z drugiej strony – mogą stanowić narzędzia motywacji pracowników do dalszego działania zgodnego z celami firmy. Niestety źle zaprojektowany system komunikowania informacji zarządczych może przeszkadzać w motywowaniu lub wręcz powodować podejmowanie decyzji niezgodnych z celami jednostki¹⁷⁴. Przykładowe raporty zarządcze dla poszczególnych poziomów jednostek w ramach struktury organizacyjnej zaprezentowane zostały w załączniku 6¹⁷⁵. Zakres informacji w nich prezentowanych i analizowanych określony został odpowiednio do celów operacyjnych i strategicznych przedsiębiorstwa. Raporty zaprojektowane są tak, aby pokrywać swoim zakresem istotne z punktu widzenia jednostki obszary m.in.:

- podsumowanie najważniejszych wskaźników i odniesienie ich do danych prognozowanych i budżetowanych,
- komentarze dotyczące najistotniejszych informacji i danych operacyjnych,
- główne informacje dotyczące otoczenia biznesowego i trendów rynkowych,

¹⁷³ Por. A. Karmańska, *System informacyjny we współczesnym przedsiębiorstwie*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, A. Karmańska (red.) Difin, Warszawa 2006, s. 137.

¹⁷⁴ Por. G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość ...op. cit.*, s. 21.

¹⁷⁵ Załącznik 6 zawiera przykłady raportów zarządczych: załącznik 6a – przykładowy raport zarządczy zaprojektowany dla działów organizacji wraz z jednostkami im podległymi oraz załącznik 6b – przykładowy raport zarządczy na poziomie całej organizacji. Jak już wielokrotnie zostało wspomniane, zakres i zawartość raportów zarządczych uzależnione są od decyzji danej organizacji. Poza wymienionymi, przykładowymi raportami, mają być one również zaprojektowane na przykład przez pryzmat analizy projektów (projekty w organizacji mogą być realizowane macierzowo w różnych jej działach, a raport przygotowywany jest z punktu widzenia zarządzającego portfelem projektów konsolidując dane z różnych komórek organizacji).

- wskaźniki dotyczące bieżących kluczowych dla organizacji projektów, np. poprawy efektywności, czy obniżenia bazy kosztowej,
- podstawowe wskaźniki w zakresie rentowności i wydajności,
- dane wynikowe dla danej jednostki i skonsolidowane dane jednostek jej podlegających za miesiąc i narastająco, w odniesieniu do danych budżetowanych i prognozowanych,
- analiza odchyleń od budżetu,
- szczegółowa analiza użycia zasobów osobowych, włączając w to analizę wykorzystania urlopów, ilość godzin dostępnych i zafakturowanych, również w odniesieniu do danych planowanych,
- wskaźniki płynności, kapitału pracującego, konwersji gotówki, poziomu fakturowania,
- uproszczony bilans z wyeksponowanymi istotnymi dla przedsiębiorstwa pozycjami środków trwałych i elementów kapitału pracującego,
- wiekowanie komponentów kapitału pracującego,
- rachunek przepływów pieniężnych w układzie zarządczym,
- prezentacja szans i zagrożeń a także działań zmierzających do ich wykorzystania lub zmięgowania,
- analiza rentowności poszczególnych projektów / kontaktów,
- zaktualizowana prognoza wyników i kapitału pracującego na kolejne okresy,
- prezentacja statusu w ramach zrównoważonej karty wyników¹⁷⁶,
- dane dotyczące działań w obszarze bezpieczeństwa i higieny pracy,
- dane z zakresu wskaźników operacyjnych o charakterze niefinansowym, w tym dane jakościowe i dotyczące produktywności,
- wyniki okresowych przeglądów efektywności działania kontroli wewnętrznych w organizacji¹⁷⁷.

¹⁷⁶ ang. *Balanced Scorecard*.

¹⁷⁷ Przykładowy szczegółowy opis zawartości poszczególnych części raportu prezentuje załącznik 5a.

Kategorie informacji, które wykorzystywane są w okresowych przeglądach zarządczych, jak i szerzej w przedsiębiorstwie, mają różny charakter i źródło pochodzenia. Jak już wcześniej zostało wspomniane, powinny być one indywidualnie dobierane tak, aby skutecznie realizowane były funkcje zarządzania w organizacji. Przykładowe kategorie informacji wykorzystywanych w przedsiębiorstwie, jakie wykorzystywane są w okresowych przeglądach zarządczych, prezentuje schemat 19.

Kategoria informacji ze względu na:	Źródło	Rodzaj	Poziom zarządzania	Zakres czasu	Częstotliwość generowania
	<input type="checkbox"/> zewnętrzna	<input type="checkbox"/> ilościowa	<input type="checkbox"/> strategiczna	<input type="checkbox"/> historyczna	<input type="checkbox"/> ciągła
	<input type="checkbox"/> wewnętrzna	<input type="checkbox"/> jakościowa	<input type="checkbox"/> taktyczna	<input type="checkbox"/> bieżąca	<input type="checkbox"/> codzienna
	<input type="checkbox"/> pierwotna	<input type="checkbox"/> formalna	<input type="checkbox"/> operacyjna	<input type="checkbox"/> prospektywna	<input type="checkbox"/> miesięczna
	<input type="checkbox"/> wtórna	<input type="checkbox"/> nieformalna			<input type="checkbox"/> roczna
	Sposób wykorzystania	Forma komunikacji:	Częstotliwość raportowania	Szczegółowość	
	<input type="checkbox"/> planistyczna	<input type="checkbox"/> pisemna	<input type="checkbox"/> okresowa	<input type="checkbox"/> szczegółowa	
	<input type="checkbox"/> kontrolna	<input type="checkbox"/> ustna	<input type="checkbox"/> okazjonalna	<input type="checkbox"/> sumaryczna	
	<input type="checkbox"/> do podejmowania decyzji	<input type="checkbox"/> wizualna	<input type="checkbox"/> na żądanie	<input type="checkbox"/> zagregowana	
		<input type="checkbox"/> czuciowa		<input type="checkbox"/> abstrakcyjna	

Schemat 19. Kategorie informacji wykorzystywanych w przedsiębiorstwie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: T. Lucey, *Management Information Systems*, Thomson Learning, London 2005, s. 15.

Forma raportów i okresowych przeglądów zarządczych powinny gwarantować prawidłowy przebieg procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwie. Raportowanie zarządcze, którego narzędziem są okresowe przeglądy, powinny stanowić mechanizm zapewniający, iż istotne informacje są komunikowane we właściwym czasie w celu usprawnienia procesu podejmowania decyzji¹⁷⁸, a więc charakteryzować się takimi cechami, jak¹⁷⁹:

- precyzyjnie zdefiniowane potrzeb informacyjnych i ich permanentne monitorowanie,
- możliwość tworzenia wielokryteriowo uporządkowanej bazy danych,

¹⁷⁸ L. Oliver, *Designing strategic cost systems*, John Wiley & Sons, Hoboken 2004, s. 141.

¹⁷⁹ Por. A. Karmańska, *System informacyjny...* op. cit., s. 138.

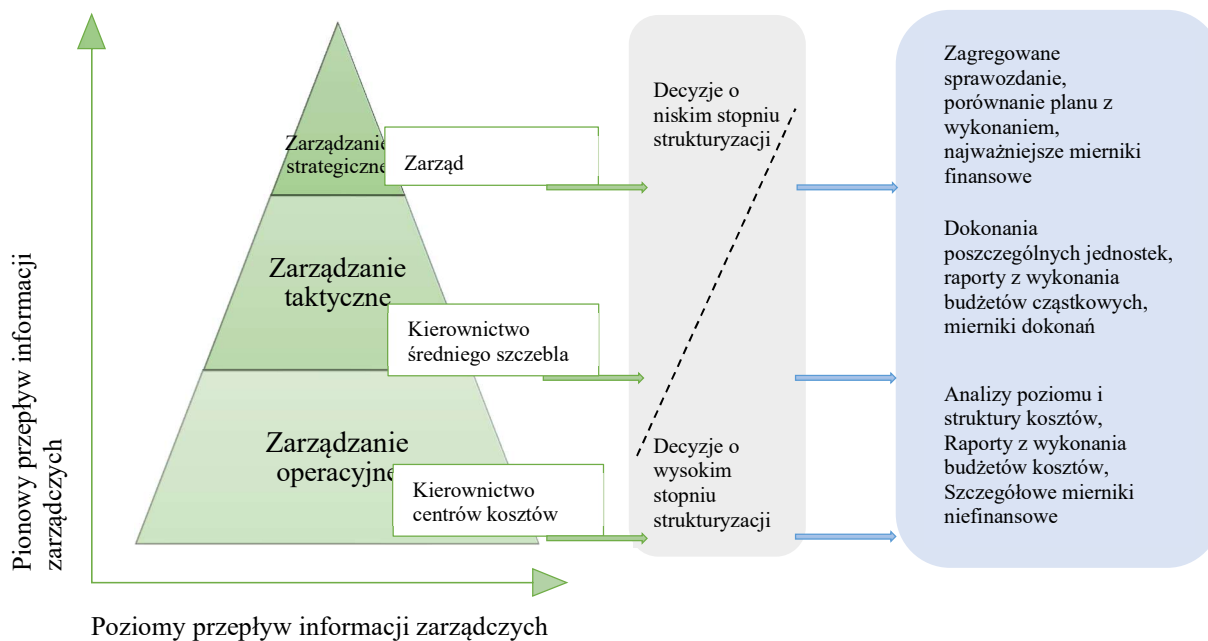
- właściwa organizacja pozyskiwania informacji zaspokajających szerokie spektrum potrzeb decyzyjnych (w różnych przekrojach przedsiębiorstwa, tj. np. struktura organizacyjna, funkcje wewnętrzne organizacji, ogniwa łańcucha wartości, itp.),
- zintegrowanie danych i informacji różnych co do charakteru,
- możliwość generowania raportów zarządczych pozwalających na wnioski i sugestie,
- elastyczność zakresu raportów,
- dostarczanie informacji *just in time*,
- badanie adekwatności systemu do potrzeb informacyjnych,
- ochrona bazy danych i zapewnienie właściwej struktury dostępu do niej.

Podkreślenia również wymaga, że zakres danych prezentowanych i analizowanych w raportach uzależniony jest od komórki organizacyjnej, której dotyczy. Dane jednostek niższego szczebla zawierają dane ich dotyczące, dane jednostek wyższego szczebla zawierają dane skonsolidowane lub zagregowane, poddają również analizie dane składowe jednostek niższego szczebla.

Narzędzia rachunkowości zarządczej, m.in. takie, jak okresowe przeglądy zarządcze, powinny wspomagać zarówno menedżerów, którzy formułują ogólną strategię przedsiębiorstwa, jak i tych, którzy zarządzają każdą z funkcji organizacji¹⁸⁰. Powinny też dawać podstawę do planowania i sterowania wielkościami, które determinują dokonania przedsiębiorstwa, oraz dostarczać skutecznych narzędzi do motywowania pracowników i koncentracji na osiągnięciu celów i wdrażaniu zmian, które sprzyjają kształtowaniu pożądanego stanu przedsiębiorstwa w przyszłości¹⁸¹. Tak, jak już zostało nadmienione, zakres okresowych przeglądów powinien być jak najbardziej holistyczny i pokrywać wszystkie istotne z punktu widzenia zarządzania organizacją obszary, zarówno rozpatrując przedsiębiorstw przez pryzmat jego struktury organizacyjnej, ale i funkcji w nim zachodzących, procesów wewnętrznych, ośrodków odpowiedzialności, czy kolejnych ogniw łańcucha dostaw. Przykładowe zakres okresowych przeglądów zarządczych w ramach struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa prezentuje schemat 20, w ramach zaś wieloprzekrojowego raportowania schemat 21.

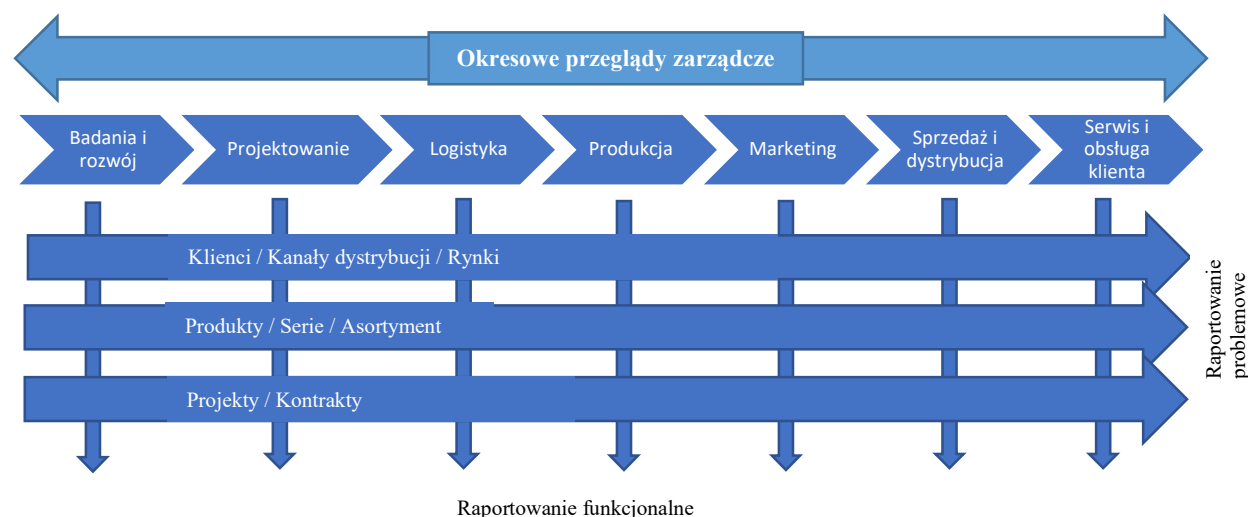
¹⁸⁰ Por. A. A. Jaruga, *Rola rachunkowości zarządczej*, w: A. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź 2001, s. 46.

¹⁸¹ Por. B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza*, PWN, Warszawa 2014, s. 21.



Schemat 20. Zakres okresowych przeglądów zarządczych w ramach struktury organizacyjnej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: U. J. Gelinas, R. B. Dull, *Accounting information systems*, South-Western Cengage Learning, Mason 2008, s. 24 i H. J. Vollmuth, *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2003, s. 86.



Schemat 21. Wieloprzekrojowy zakres okresowych przeglądów zarządczych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. D. J. Axon, *Best practices in Planning and Management Reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2003, s. 164.

Można więc stwierdzić, że raportowanie zarządcze, w tym okresowe przeglądy zarządcze, obejmują ogół działań związanych z raportowaniem dokonań za pomocą mierników,

zdarzeń, wyników analiz, nowych faktów, oraz innych informacji na potrzeby wspomaganie podejmowania decyzji¹⁸². Istotnym aspektem projektowania i wdrażania sprawozdawczości zarządczej, w tym okresowych przeglądów zarządczych, jest fakt, że wszystkie wymienione w przykładowym wzorze, będącym załącznikiem 6 do niniejszej rozprawy, dane, informacje i analizy mogą być dowolnie kształtowane i projektowane dla jak najskuteczniejszego zapewnienia osobom zarządzającym – danych użytecznych decyzyjnie. Rachunkowość i sprawozdawczość zarządcza są ukierunkowane na aktywne wspomaganie menedżerów w kształtowaniu rozwoju przedsiębiorstwa za pomocą wielu analiz i rachunków problemowych¹⁸³. Zaprezentowany w niniejszej rozprawie wzór standardu i raportu okresowych przeglądów zarządczych jest tylko jednym z nieskończenie dużej ilości możliwych do zastosowania przez przedsiębiorstwo rozwiązań¹⁸⁴. Raporty generowane w ramach sprawozdawczości zarządczej są determinowane przede wszystkim potrzebami informacyjnymi osób podejmujących decyzje i specyfiką podmiotu, co oznacza, że trudno jednoznacznie je sklasyfikować, a na potrzeby uporządkowania należy przyjąć wiele kryteriów¹⁸⁵. Jako podsumowanie, w tabeli 32, przedstawiono typologię raportów zarządczych, która została zbudowana w oparciu o dziesięć kryteriów.

¹⁸² A. D. J. Axon, *Best practices in Planning and Management Reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2003, s. 157.

¹⁸³ B. Nita, *Sprawozdawczość...* op. cit., s. 21.

¹⁸⁴ Warto wymienić w tym miejscu również takie narzędzia jak kokpity menedżerskie, czy narzędzia *Business Intelligence*, które wspierają nie tylko pracę managerów, ale pozwalają na usprawnienie przygotowywania, analizy i prezentowania danych finansowych i zarządczych.

¹⁸⁵ Tamże, s. 34.

Tabela 32. Rodzaje raportów wewnętrznych

Kryterium	Rodzaje raportów
Częstotliwość generowania raportów	- okresowe - na żądanie (<i>ad hoc</i>) - jednorazowe
Struktura rachunku odpowiedzialności	- dotyczące przedsiębiorstwa jako całości - raporty na temat ośrodków odpowiedzialności
Odbiorcy informacji	- kierowane do zarządu - sporządzane na potrzeby menedżerów niższego szczebla - dla pracowników niższych szczebli
Tryb i cel sporządzania	- planistyczne - kontrolne
Forma prezentacji informacji	- ilościowe - jakościowe
Zakres problemowy	- kapitał intelektualny - ryzyko działalności - kreowanie wartości - ocena projektów inwestycyjnych - płynność i rentowność - zagrożenie bankructwem - jakość - efektywność kontroli wewnętrznych - inne istotne dla zarządzających parametry i wskaźniki
Funkcje organiczne przedsiębiorstwa	- logistyka - produkcja - marketing - sprzedaż - zarządzanie zasobami ludzkimi
Fazy łańcucha dostaw	- dostawcy - odbiorcy
Zakres czasowy	- krótkoterminowe - długoterminowe
Kanał komunikacyjny	- sprawozdania ustne - pisemne, spersonalizowane raporty, - platformy internetowe - intranet - e-mail

Źródło: Por. B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza*, PWN, Warszawa 2014, s. 35.

Z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem i osiągnięcia przez nie celów – kluczowe znaczenie ma obszar sprawozdawczości zarządczej, w tym takie narzędzia, jak okresowe przeglądy zarządcze. Współczesne organizacje są zmuszone funkcjonować w bardzo turbulentnym i złożonym otoczeniu biznesowym. Ich sukces rynkowy w dużej mierze zależy więc od jakości zarządzania i trafności podejmowanych decyzji. Jakość podejmowanych w organizacjach decyzji zarządczych zależy zaś od jakości i czasu dostępności informacji. Kluczowym jest więc, aby raportowanie zarządcze spełniało cechy sprawozdawczości o wysokiej jakości. Wybrane cechy dobrych jakościowo raportów przedstawia schemat 22.

Wartościowa treść	Bardzo dobra czytelność	Jasność przekazu
<ul style="list-style-type: none"> • zakres tematyczny • jakość spostrzeżeń i wniosków • stopień szczegółowości 	<ul style="list-style-type: none"> • zorientowanie na wnioski • jasna i logiczna struktura • forma graficzna 	<ul style="list-style-type: none"> • składnia językowa • wykorzystanie elementów wizualnych • użycie cytatów i przytoczeń

Schemat 22. Cechy dobrych raportów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Netzley, C. Snow, *Guide to report writing*, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2001.

W przebiegu okresowych przeglądów zarządczych bardzo duże znaczenie ma również identyfikowanie ryzyka i obszarów wymagających poprawy. Istotna jest także zdolność wpływu na przyczyny stojące za konkretnymi wynikami przedsiębiorstwa. Szczególnie ważne jest ich mitygowanie i wdrażanie zmian poprzez konsekwentne działania oparte na wiedzy pochodzącej m.in. z okresowych przeglądów, a szerzej, z rachunkowości i sprawozdawczości zarządczej. Sprzyja temu m.in. regularność przeglądów pozwalająca na systematyczne śledzenie skuteczności wdrażanych zmian.

Poza okresowymi przeglądami zarządczymi nie bez znaczenia są inne narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Należą do nich m.in. budżetowanie, zastosowanie różnorodnych klasyfikacji kosztów, analizy finansowe czy wskaźnikowe. Nierzadko pozytywne efekty przynosi centralizacja istotnych procesów przedsiębiorstwa połączona z wdrażaniem odpowiednio zaprojektowanych kontroli wewnętrznych, które są wobec siebie komplementarne i uzupełniają się wzajemnie. To pozwala na stworzenie kompleksowych narzędzi monitorowania i sterowania dokonaniai przedsiębiorstwa. Zostaną one bardziej szczegółowo opisane w kolejnych podrozdziałach niniejszej rozprawy.

3.2. Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej

Budżetowanie jest jednym z wielu narzędzi rachunkowości zarządczej, mającym zastosowanie w przedsiębiorstwach przybierając różnorodne formy i zakresy. O ile w latach 60-tych i 70-tych budżetowanie oparte było prawie wyłącznie na informacji pochodzącej z rachunkowości zarządczej, to w miarę rozwoju tego narzędzia wykorzystywany jest znacznie szerszy zestaw narzędzi, obejmujących m.in. dane niefinansowe służące do oceny dokonań i funkcjonowania organizacji. Niezależnie od zmian, jakie przyniósł rozwój budżetowania, niezmiennie istotnymi aspektami są odpowiedzialność, zarówno w ramach organizacji, jak i poza nią, a także przyjmowanie holistycznego podejścia do zarządzania osiągnięciami i wynikami przedsiębiorstwa. W literaturze przedmiotu budżetowanie, kontrola budżetowa oraz sama rachunkowość zarządcza nie są uznawane wyłącznie jako techniki, które mogą być wykorzystywane przez organizacje, ale traktowane są znacznie szerzej, jako podstawowy element wpisany w strukturę funkcjonowania organizacji¹⁸⁶.

Tradycyjną funkcją budżetów było ograniczanie wydatków, jednak z czasem proces budżetowania stał się **narzędziem służącym bardziej efektywnemu wykorzystywaniu zasobów poprzez planowanie i kontrolę**¹⁸⁷. Systemy budżetowania spełniają szereg funkcji w organizacji; wśród nich wymieniane są takie, jak m.in.¹⁸⁸:

- sposób autoryzacji działań,
- koncentracja na prognozowaniu i planowaniu,
- dystrybucja zasobów w organizacji,
- kwantyfikacja zamierzeń i celów,
- kontrola i ocena dokonań,
- optymalizacja wyników działań,
- kanał komunikacji i koordynacji,

¹⁸⁶ Por. D. Otley, *Trends in budgetary control and responsibility accounting*, w: A. Bhimani, *Contemporary issues in management accounting*, Oxford, Oxford University Press 2006, s. 291.

¹⁸⁷ O. Inua, *Management accounting*, Department of Financial Studies National Open University of Nigeria 2013, s. 66.

¹⁸⁸ Por. C. R. Emmanuel, D. Otley, K. Merchant, *Accounting for Management Control*, 2nd Edition, Chapman and Hall, London 1990 oraz A. Szychta w: A. A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 455 i n., a także: G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość...op. cit.*, s. 476.

- narzędzie wykorzystywane do motywacji w organizacji,
- kreowanie świadomości.

Sama definicja budżetu określa go jako wyrażony ilościowo i wartościowo plan ustalony na konkretny okres. Może on zawierać planowane wolumeny sprzedaży i przychodów, ilości zasobów, kosztów i wydatków, aktywów, zobowiązań oraz przepływów pieniężnych¹⁸⁹. Zgodnie z literaturą przedmiotu plany te są przydzielane konkretnym jednostkom wewnętrznym (ośrodkom odpowiedzialności) przedsiębiorstwa i w ten sposób zarządzający organizacją komunikują komórkom wewnętrznym cele szczegółowe do realizacji (budżety częściowe). Budżet traktowany jest więc jako środek do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa, nie jest zaś celem samym w sobie. Realizacja budżetów poszczególnych jednostek wewnętrznych ma na celu łączne wykonanie planów przedsiębiorstwa określonych na najwyższym szczeblu. Nie bez znaczenia jest również, aby budżety częściowe pokrywały wszystkie rodzaje działalności przedsiębiorstwa tak, aby po ich skonsolidowaniu otrzymać łączny budżet organizacji (budżet główny / całościowy)¹⁹⁰.

Istotą budżetów jest również to, że traktowane jako krótkoterminowe plany, obrazują jednocześnie długoterminowy cel organizacji. Obejmuje on zakres odpowiedzialności konkretnych osób w taki sposób, aby możliwe było zmierzenie wyników i odniesienie ich do wartości planowanych w okresie objętym budżetem.

Istotnym aspektem procesu budżetowania jest taki podział budżetu głównego na budżety częściowe, aby organizacja nie tylko w pełnym zakresie była objęta budżetami, ale aby odpowiednio one na siebie nakładały się i odzwierciedlały zależności między jednostkami wewnętrznymi¹⁹¹. Ważną, wcześniej wymienioną funkcją budżetu, jest jego zadanie motywacyjne, dlatego istotne jest takie zorganizowanie procesu budżetowania, aby osoby odpowiedzialne za jego osiągnięcie (wykonanie) uczestniczyły w jego przygotowaniu. W ten sposób osoby odpowiedzialne za wykonanie budżetów mogą przekładać na nie swoje indywidualne cele¹⁹². Co więcej, budżety, w których przygotowanie zaangażowane są osoby za

¹⁸⁹ Por. *CIMA Official Terminology*, 2005, www.cimaglobal.com [dostęp z dnia: 19.08.2020].

¹⁹⁰ Często w tym celu budżet zaprojektowany jest zgodnie ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa – w ten sposób, że jednostki budżetowe odzwierciedlają poszczególne jego komórki organizacyjne.

¹⁹¹ W organizacjach korzystających z narzędzi rachunkowości zarządczej w szerszym zakresie, poza strukturą budżetów opartą na budżetach częściowych, które łącznie odzwierciedlają budżet całościowy organizacji, często macierzowo stosowane są budżety, które nakładają się na nie. Są to np. budżety poszczególnych projektów, które zawierają elementy budżetów przychodów i kosztów różnych jednostek wewnętrznych zaangażowanych w ich realizację, budżety konkretnych zleceń czy kontraktów, itd.

¹⁹² Por. O. Inua, op. cit., s. 69.

nie odpowiedzialne, często przyczyniają się do kreowania wartości dodanej dla przedsiębiorstwa, pozwalają bowiem na wdrożenie jego strategii, zarządzanie ryzykiem i prawidłową alokację zasobów. W ten sposób stają się narzędziem, które jest integralnym elementem zarządzania organizacją. Narzędzie to jest wykorzystywane przede wszystkim dla porównywania bieżącego wykonania do wartości planowanych w budżetach i prognozowanych¹⁹³. Przedmiotem analizy są przede wszystkim odchylenia i ich przyczyny.

Jak już wcześniej zostało wspomniane, podobnie jak inne narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, budżetowanie jest narzędziem dopasowywanym do potrzeb konkretnej organizacji. Dlatego też budżety, ich rodzaje, jak również metody ich przygotowywania stosowane w przedsiębiorstwie, zależą od osób zarządzających i są dostosowywane do indywidualnych potrzeb. Ze względu na dużą różnorodność budżetów można przyjmować różne ich klasyfikacje, literatura przedmiotu wymienia m.in. podstawową klasyfikację zaprezentowaną w tabeli 33.

¹⁹³ G. S. Pitcher, *Management accounting in support of the strategic management process*, CIMA Nottingham Trent University 2015, s. 10.

Tabela 33. Podstawowa klasyfikacja budżetów¹⁹⁴

Kryterium	Rodzaj budżetu
Horyzont czasowy	Długookresowy Krótkookresowy ¹⁹⁵
Znaczenie dla przedsiębiorstwa	Strategiczny Operacyjny
Stopień szczegółowości	Główny (wiodący) ¹⁹⁶ Cząstkowe ¹⁹⁷
Zaangażowanie pracowników różnych szczebli zarządzania	Odgórny ¹⁹⁸ Oddolny (partycypacyjny) ¹⁹⁹ Mieszany
Częstotliwość tworzenia budżetów	Stały (konwencjonalny) Kroczący
Możliwość zmian	Sztywny (stały / statyczny) Elastyczny (dynamiczny)
Przedmiotowe	Operacyjny Finansowy Nakładów inwestycyjnych (kapitałowy)
System budżetów	Funkcyjne (o charakterze budżetów cząstkowych) ²⁰⁰ Centrów decyzyjnych Wiodący ²⁰¹
Metody	Przyrostowy ²⁰² Od zera (od podstaw) ²⁰³

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 476, A. Szychta w: A. A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 459, J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 322.

Sama organizacja budżetowania i proces z nią związany uzależniona jest od przyjętej metody budżetowania, a także od rodzajów budżetów stosowanych w danej organizacji. Decyzje w tym zakresie determinują wybór metody budżetowania, mają też wpływ na sposób organizacji procesu budżetowania.

W zakresie metod wyróżnia się wymienione wyżej, często stosowane, metodę przyrostową i metodę budżetowania od zera. Wśród, bardziej zaawansowanych sposobów budżetowania wymieniane są również *Activity Based Budgeting*²⁰⁴ oraz *Value Proposition*

¹⁹⁴ Ze względu na ograniczoną objętość niniejszej rozprawy zarówno klasyfikacja budżetów, jak i metody ich przygotowywania nie będą szerzej analizowane i opisywane.

¹⁹⁵ Budżety krótkookresowe dotyczą roku i okresów krótszych (kwartałów, miesięcy). Budżetowanie długookresowe dotyczy zakresu kilku lat (np. 3 lub 5 lat).

¹⁹⁶ Ang. master budget.

¹⁹⁷ Np. budżet sprzedaży, budżety jednostek wewnętrznych, budżet produkcji, budżet kosztów, itd.

¹⁹⁸ Ang. top-down budgets lub imposed budgets.

¹⁹⁹ Ang. bottom up lub participatory budgets.

²⁰⁰ Np. budżet marketingu, sprzedaży, zaopatrzenia, inwestycji.

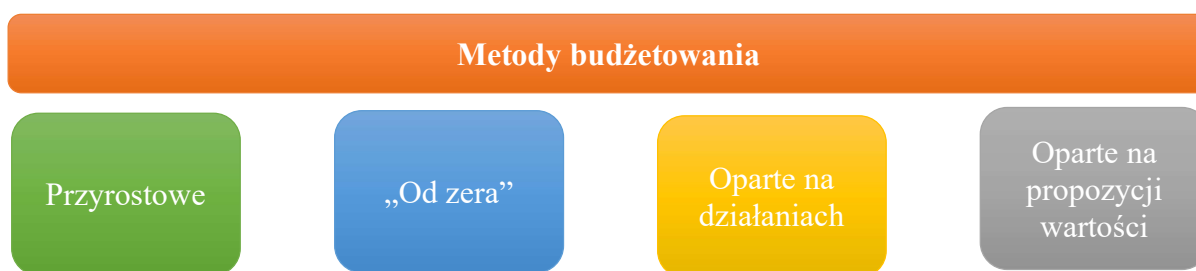
²⁰¹ W ramach budżetu wiodącego mogą być wyróżnione budżet bilansu, przepływów pieniężnych oraz budżet rachunku zysków i strat / wyników.

²⁰² Ang. incremental budgeting.

²⁰³ Ang. zero-base budgeting.

²⁰⁴ Budżetowanie oparte na działaniach.

*Budgeting*²⁰⁵. Graficzne zestawienie wspomnianych metod budżetowania przedstawia schemat 23.



Schemat 23. Metody budżetowania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie:

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/types-of-budgets-budgeting-methods/>

[dostęp z dnia 21.08.2020].

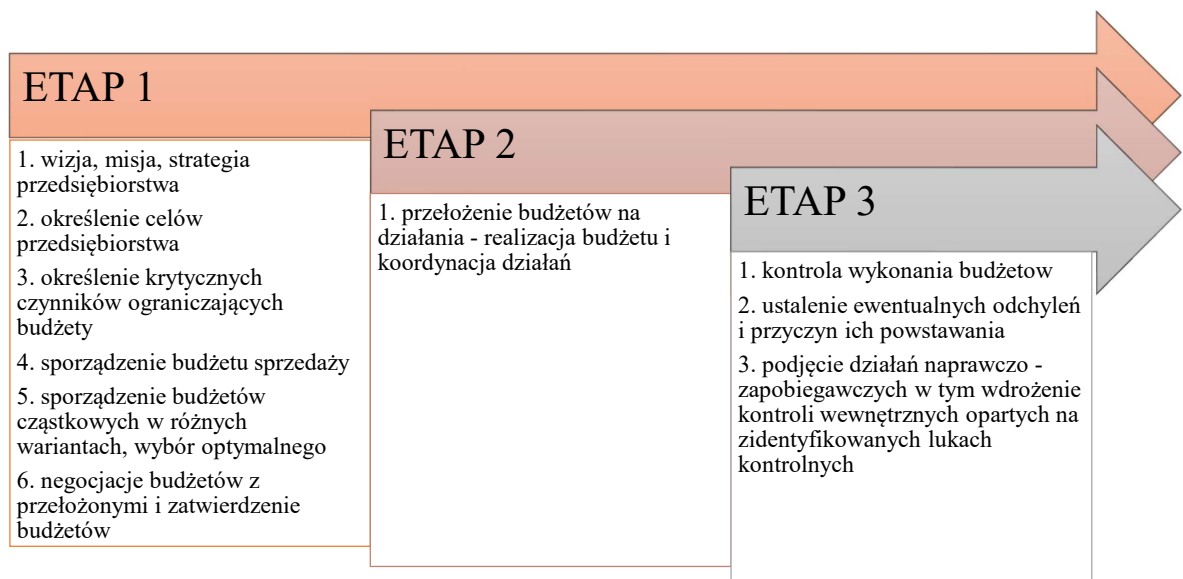
Wszystkie z opisanych metod mają swoje wady i zalety, różnią się stopniem skomplikowania procesu, a przede wszystkim ich zastosowanie w organizacji uzależnione jest od wybranych i wdrożonych w przedsiębiorstwie innych narzędzi rachunkowości zarządczej. Budżetowanie nie powinno być „instytucją” samą w sobie, ale elementem całego systemu zarządczego; współtworzyć i wspierać inne stosowane narzędzia zarządcze w organizacji. Dlatego też dobór metod, rodzajów, a także samego procesu budżetowania powinien współdziałać z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

Warto w tym miejscu dodać, że sam proces budżetowania, obejmuje następujące podstawowe etapy:

- opracowanie budżetu (etap planowania),
- wdrożenie / realizacja budżetu,
- kontrola budżetowa (etap sterowania) oraz oparte na niej sprzężenia zwrotne, które uwzględniają również projektowanie i wdrażanie dodatkowych narzędzi zarządczych m.in. kontroli wewnętrznych mających za zadanie wspomaganie działań poprawiających osiągnięcia organizacji.

Graficzny obraz procesu budżetowania został zaprezentowany na schemacie 24.

²⁰⁵ Budżetowanie oparte na propozycji wartości.



Schemat 24. Proces budżetowania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Arnold, T. Hope, *Accounting for management decisions*, Prentice Hall 1990, s. 277.

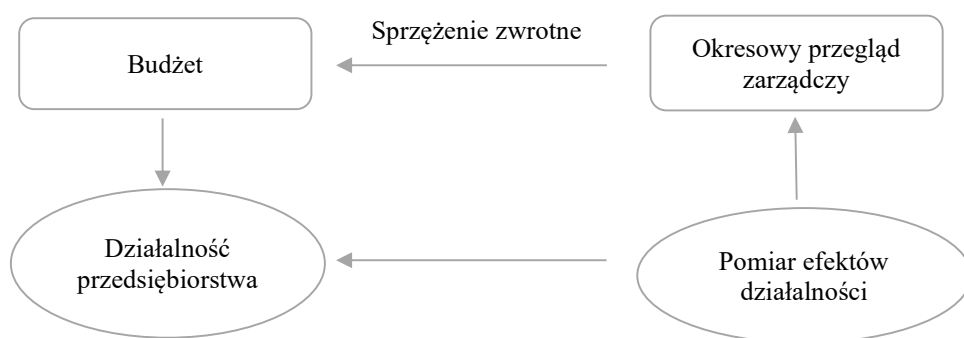
Z punktu widzenia zarządzających, poza utrzymywaniem organizacji w ryzach określonych strategią i wywodzącymi się z niej celami operacyjnymi, jedną z nieodzownych funkcji budżetowania poza wspomnianym monitorowaniem wykonania poszczególnych obszarów organizacji, jest pozyskiwanie wiedzy pozwalającej na zaprojektowanie i wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej. Kreowane jest w ten sposób w organizacji sprzężenie zwrotne – wiedza wywodząca się z analizy, np. odchyleń budżetowych²⁰⁶ – pozwala na zaprojektowanie i wdrożenie takich rozwiązań i narzędzi z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, aby organizacja mogła wprowadzić działania korygujące zmierzające do poprawy wyników jej funkcjonowania. System kontroli budżetowej powiązany z podziałem odpowiedzialności w organizacji tworzą niejako szkielet dla procesów kontrolnych w organizacji, w której wdrożone zostało narzędzie budżetowania. Warto również nadmienić, że ramach rozwoju narzędzi rachunkowości zarządczej, budżetowanie jest w wielu organizacjach uzupełniane o zastosowanie szerokiego wachlarza dodatkowych narzędzi i analiz (również o charakterze niefinansowym), a kontrola

²⁰⁶ W praktyce stosowane są różne metody analizy odchyleń, czyli różnicy między wartością / ilością rzeczywistą a zabudżetowaną. Istotnym jest dokonanie jej w taki sposób, aby możliwe było poznanie faktycznych przyczyn odchylenia. Poza prostymi metodami bezpośredniego porównywania wielkości budżetowanych z rzeczywistymi, jedną z powszechnie stosowanych metod jest *metoda kolejnych podstawień*, która pozwala na skalkulowanie poszczególnych czynników, w postaci odchyleń cząstkowych, składających się na łączne odchylenie. Szerzej na temat analizy odchyleń i ich analizy traktuje literatura przedmiotu.

zarządcza jest rozszerzana o dodatkowe mechanizmy nadzoru poprawności funkcjonowania organizacji w postaci kontroli wewnętrznych.

Jednym z takich narzędzi, holistycznie traktujących organizację, są między innymi opisywane w poprzednim podrozdziale okresowe przeglądy zarządcze, w których budżety, jako jeden z ich elementów, odgrywają ważną rolę. Przede wszystkim duże znaczenie ma analiza odchyleń wielkości / ilości rzeczywistych, faktycznie osiągniętych przez organizację, do planów budżetowych. Podobnie jak w przypadku wszystkich innych narzędzi rachunkowości zarządczej, zakres i forma analizy odchyleń zależy od potrzeb osób zarządzających. Warto jednak nadmienić, że istotne, jeśli nie najistotniejsze, w tej analizie jest poznanie przyczyn odchyleń cząstkowych, określenie ich źródeł i ustalenie umiejscowionego w czasie planu działań niwelujących czynniki negatywnie wpływające na osiągnięcia przedsiębiorstwa. Budżet wraz z dokonywaną w ramach okresowych przeglądów zarządczych analizą odchyleń, stanowią elementy systemu sterowania organizacją. Informacje z nich pochodzące pozwalają na:

- zaprojektowanie i wdrożenie przez zarządzających działań korygujących, ograniczających w przyszłości wpływ na przedsiębiorstwo zidentyfikowanych negatywnych czynników,
- bieżące monitorowanie celów i ich ewentualne korygowanie²⁰⁷ w przypadku wystąpienia okoliczności, które mają na nie istotny wpływ.



Schemat 25. System powiązania budżetów z okresowymi przeglądami zarządczymi

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 467.

²⁰⁷ Często stosowanym narzędziem są budżety kroczące lub prognozy rolowane, które są aktualizowane w określonych okresach, pozwalają one na aktualizowanie budżetu w postaci kolejnych przygotowywanych prognoz opartych na najbardziej aktualnych informacjach pochodzących z otoczenia biznesowego organizacji, jak i jej wnętrza – patrz załącznik 5a – opis slajdów 10-12.

Planowanie i kontrola budżetowa traktowane są więc w organizacjach jako szersze spektrum działań – z jednej strony skupiają się na rozbudowanych technikach planowania, których wdrożenie ma na celu przede wszystkim zapewnienie realizacji planów. Z drugiej strony jest skupienie na „zwinności”²⁰⁸; w sytuacjach kiedy planowanie staje się niewystarczająco miarodajne – wtedy ciężar kontroli budżetowej przesuwa się w stronę szybkiej odpowiedzi na zmieniające się warunki w organizacji i jej otoczeniu²⁰⁹. Warto w tym miejscu również nadmienić, że współczesne organizacje wybierają różne formy kontroli, które wybiegają poza kontrolę stricte finansową. Jako przykład można podać wdrażane w organizacjach *Balanced Scorecard*²¹⁰ czy *Business Excellence Model*²¹¹. Budżetowanie samo w sobie często uznawane jest za narzędzie, które nie jest wystarczająco adekwatne do rozwiązywania w pełni problemów organizacji, dlatego na przestrzeni lat rozwijane były bardziej kompleksowe narzędzia i systemy, które wspierają i udoskonalają efekty zastosowania budżetowania.

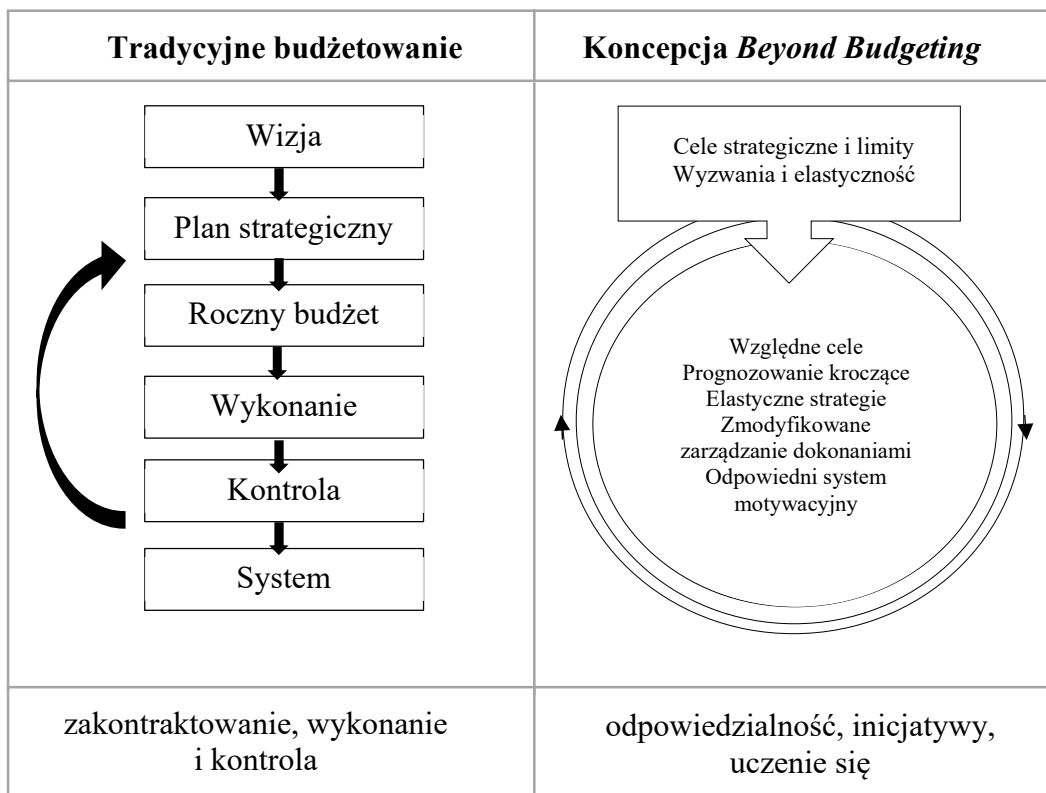
Krytycy szczegółowego budżetowania opowiadają się za wręcz za koncepcją *Beyond Budgeting*, tj. zarządzania przedsiębiorstwami z pominięciem tradycyjnych budżetów będących podstawą oceny wyników osiągniętych przez zarządzających. Ich zdaniem tradycyjna forma budżetowania spełnia swoje zadanie w firmach, w których zarządzanie oparte jest na hierarchicznych, wieloszczeblowych strukturach organizacyjnych. W nowocześnie budowanych i zarządzanych organizacjach, opartych na strukturach organizacyjnych sieciowych, zadaniowych czy macierzowych, tradycyjne budżetowanie operacyjne nie spełnia swojej roli, gdyż zazwyczaj prowadzi do arbitralnych decyzji obniżenia kosztów, negatywnie wpływa na poziom motywacji pracowników i docelowo pogarsza wyniki finansowe przedsiębiorstwa. Porównanie podejścia tradycyjnego i koncepcji *Beyond Budgeting* prezentuje schemat 26.

²⁰⁸ Ang. *agility*.

²⁰⁹ Dla przykładu: przedsiębiorstwa działające na bardziej dynamicznych i nieprzewidywalnych rynkach (np. branży modowej) stosują systemy kontroli zarządczej oparte na „zwinności”, zaś organizacje funkcjonujące w stabilnym i przewidywalnym otoczeniu stosują tradycyjne systemy planowania i budżetowania oparte na przewidywaniu długoterminowych trendów.

²¹⁰ Ang. zrównoważona karta celów – która w pierwszym rzędzie stanowi dla organizacji strukturę finansowych i niefinansowych mierników uzupełniając tradycyjne metody pomiarów finansowych.

²¹¹ Ang. model doskonałości biznesu – wariant europejskich ram zarządzania jakością (EFQM).



Schemat 26. Tradycyjne budżetowanie i koncepcja *Beyond Budgeting*

Źródło: J. Hope, R. Fraser, *Beyond Budgeting*, Strategic Finance, October 2000, s. 34.

Twórcy koncepcji *Beyond Budgeting*²¹² wskazują, że pożądanym jest połączenie zastosowania różnych narzędzi rachunkowości zarządczej oraz metod wspierających strategiczne i operacyjne zarządzanie organizacją. Wdrożenie jednak zasad koncepcji *Beyond Budgeting* w wielu mniej dojrzałych organizacjach, które nie mają dostosowanych do tego celu wewnętrznych struktur, wydaje się zbyt nowatorskie i rewolucyjne, dlatego duża część przedsiębiorstw pozostaje przy tradycyjnych formach budżetowania i próbuje je udoskonalać. Takie podejście, polegające na wdrożeniu adaptacyjnego systemu zarządzania również w sytuacji stosowania w organizacji tradycyjnego systemu budżetowania powoduje, że instrument budżetowania uznawany częstokroć przez autorów koncepcji *Beyond Budgeting* za narzędzie przeszłości, wykazuje doskonały potencjał rozwojowy, gdy jest stosowany w połączeniu z innymi mechanizmami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Jednym z takich połączeń jest włączenie budżetu, danych i kontroli budżetowej w okresowe przeglądy zarządcze i traktowanie budżetu, a w szczególności analizy odchyień, czy to w odniesieniu do danych rzeczywistych, czy przygotowywanych w trakcie konkretnego okresu prognoz jako ich nieodzownego elementu. Takie rozszerzone zastosowanie budżetów kreuje w organizacji unikatowy wkład w holistyczną ocenę wyników zarówno cząstkowych, jak i na

²¹² Wśród autorów należy wymienić Jeremy'ego Hope'a i Robina Frasera działających w konsorcjum CAM-I, gdzie realizowany jest projekt *Beyond Budgeting Round Table* - <https://bbtr.org/> [dostęp z dnia 06.09.2020].

zagregowanym poziomie przedsiębiorstwa. Włączanie budżetowania w bardziej rozbudowane systemy zarządcze w organizacji pozwala więc m.in. na²¹³:

- wyjaśnienie wizji organizacji i uzyskanie w tym zakresie konsensusu,
- ustalenie i komunikację celów, a także edukację pracowników,
- połączenie systemu motywacyjnego z miernikami wyników,
- ustalanie planów,
- ujednoczanie celów strategicznych,
- alokację zasobów,
- ustalanie kamieni milowych,
- artykułowanie wspólnej wizji,
- dostarczanie strategicznej informacji zwrotnej,
- umożliwianie przeglądu strategii i uczenia się jej.

Dokładnie takie funkcje spełniają zarówno bardziej skomplikowane narzędzia, jak na przykład wdrażana w organizacjach zrównoważona karta wyników²¹⁴, jak i opisywane w poprzednim podrozdziale okresowe przeglądy zarządcze, uwzględniające w swym zakresie analizę w odniesieniu do danych budżetowanych i prognozowanych. Są to systemy spełniające zadania sterowania i kontroli w organizacji w wymiarze zarówno finansowym, jak i niefinansowym.

²¹³ R. Kaplan, D. Norton, *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press 1999.

²¹⁴ Wśród systemów zarządzania dokonaniai wymieniai się również takie, jak *Tableau de bord*, Nawigator Skandii, piramida dokonań, pryzmat dokonań, model doskonałości EFQM – szerzej na ten temat w literaturze przedmiotu.

3.3. Ewidencja kosztów dla potrzeb rachunkowości zarządczej jako rozszerzone źródło informacji finansowej w przedsiębiorstwie

Wysoka kompleksowość otoczenia biznesowego, jak i coraz bardziej złożone struktury organizacyjne, w których funkcjonują przedsiębiorstwa pociągają za sobą zwiększone zapotrzebowanie informacyjne zarządzających pozwalające na podejmowanie właściwych decyzji i odpowiednie sterowanie organizacjami dla osiągnięcia celów biznesowych (zarówno tych strategicznych, jak i tych ustalanych na poziomie operacyjnym). Istotną częścią tych procesów są pomiar i kontrola w różnych obszarach organizacji. Dla zapewnienia danych, które dają zarządzającym właściwą podstawę do decyzji i działań, organizacje wdrażają dodatkowe, bardziej szczegółowe ewidencje. W zakresie finansowym są to narzędzia wdrażane w takich obszarach, jak: zarządzanie aktywami i źródłami ich finansowania, przepływy pieniężne, czy rachunek wyników. Ponieważ istotną częścią funkcjonowania przedsiębiorstw (poza zapewnieniem jej źródeł przychodów oraz prawidłowego zarządzania aktywami, zobowiązaniami, czy przepływami pieniężnymi) jest właściwe kształtowanie ich bazy kosztowej. Jej struktura i wielkość ma ważne znaczenie dla wyników przedsiębiorstwa, a te wpływają również na płynność finansową, wartość aktywów i zapotrzebowanie na finansowanie. Właściwa kontrola i zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach mogą być także źródłem kreowania przewagi konkurencyjnej, a więc pozytywnie wpływać na rozwój organizacji i jej pozycję rynkową.

Wychodząc naprzeciw potrzebom zarządzających, poza standardowymi znanymi z literatury przedmiotu, powszechnie stosowanymi klasyfikacjami kosztów wywodzącymi się z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, w organizacjach wdrażane są narzędzia z obszaru rachunkowości zarządczej pozwalające na ewidencjonowanie, analizowanie i kontrolę kosztów w sposób bardziej szczegółowy, wydzielony dla poszczególnych obszarów organizacji. Takie podejście pozwala na znacznie bardziej gruntowną analizę kosztów, a co się z tym wiąże, daje możliwość znacznie lepszego zrozumienia przyczyn stojących za takimi, a nie innymi, wynikami. Daje to również podstawę do projektowania i wdrażania bardziej skutecznych działań – skupionych w szczególności na źródle problemu.

Wśród tradycyjnych i zestandaryzowanych m.in. przepisami prawa²¹⁵ rozwiązań, związanych z ewidencjonowaniem kosztów w obszarze rachunkowości finansowej, wyróżniane są m.in. koszty operacyjne klasyfikowane w układzie rodzajowym i układzie

²¹⁵ Patrz m.in. Ustawa o rachunkowości.

kalkulacyjnym, a także pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe. Układ rodzajowy kosztów klasyfikuje, jak sama nazwa wskazuje, według ich rodzajów. Układ kalkulacyjny – według miejsc powstawania. Pozostałe koszty operacyjne charakteryzują się tym, że nie są bezpośrednio związane z podstawową działalnością operacyjną przedsiębiorstwa, zaś koszty finansowe odnoszą się do obszaru finansowej działalności organizacji.

Zakres rachunku kosztów może być rozpatrywany z różnych punktów widzenia. W literaturze przedmiotu generalnie wyróżnia się systematyczny, okresowy (nazywany również periodycznym lub ewidencyjnym) oraz rachunki problemowe²¹⁶. Celem systematycznego rachunku kosztów jest sporządzenie sprawozdawczości finansowej i podstawową metodą grupowania kosztów w tym przypadku jest ich podział na następujące przekroje ewidencyjne²¹⁷:

- koszty według rodzajów – ewidencja kosztów prostych według ich rodzajów,
- koszty w układzie podmiotowym – koszty pośrednie dla różnych nośników kosztów grupowane są według miejsc ich powstawania,
- struktura procesowa – koszty pośrednie odnosi się na procesy podstawowe i pomocnicze,
- koszty według nośników (np. przedmiotów, obiektów, zleceń, projektów).

Warto nadmienić, że w obszarze modeli systematycznego rachunku kosztów wyodrębnia się podział ze względu na²¹⁸:

- zakres rzeczowy kosztów objętych rachunkiem (pełne i zmienne),
- zakres czasowy (rzeczywiste, normalne, postulowane – w tym: planowane i standardowe),
- sposób przedstawienia poniesionych kosztów (zbiorcza i rozdzielcza prezentacja kosztów).

Rachunki problemowe zaś – nazywane również decyzyjnymi – mają za zadanie dostarczać informacji, które wspomagają zarządzających w podejmowaniu decyzji i kontroli kosztów. Wśród nich wyróżnia się m.in.:

²¹⁶ A. Jarugowa, W. Malc, K. Sawicki, *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990, s. 55.

²¹⁷ Por. B. Micherda, *Rachunek kosztów i wyników*, SKWP, Warszawa 2007, s. 24 oraz A. Piosik, *Zasady rachunkowości zarządczej*, PWN, Warszawa 2006, s. 47-48.

²¹⁸ Por. K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006, s. 107-122.

- rachunek kosztów działań²¹⁹,
- rachunek kosztów docelowych²²⁰,
- kaizen costing,
- rachunek kosztów cyklu życia produktów²²¹.

Wiele organizacji stosuje różnorodne systemy rachunku kosztów, wdrażając w ten sposób tzw. hybrydowe (mieszane) systemy rachunków kosztów. Posługują się w tym celu zarówno klasyfikacjami wypracowanymi w ramach rachunkowości finansowej, jak i narzędziami z obszaru rachunkowości zarządczej. Wykorzystywane są w ten sposób części wspólne, łączące rachunkowość zarządczą i podsystem rachunkowości finansowej. Ma to na przykład odniesienie do wydzielenia grup kosztowych, wśród nich można m.in. wymienić²²²:

- koszty bieżącej działalności (np. koszty rodzajowe, koszty według typów działalności),
- koszty związane z osiągnięciem przychodów,
- koszty bezpośrednie i pośrednie.

Przykładowe zestawienie podziału i typu kosztów przedstawia tabela 34.

²¹⁹ Na przykład: ABC – ang. *Activity Based Costing* lub ABM – ang. *Activity Based Management*.

²²⁰ Ang. *Target costing*.

²²¹ Ang. *Product life cycle costing*.

²²² Por. G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, op. cit., s. 77.

Tabela 34. Przykładowy podział i typy kosztów

Podział kosztów	Tytuł kosztu
Koszty bieżącej działalności	Koszty rodzajowe: <ol style="list-style-type: none"> 1. Amortyzacja 2. Zużycie materiałów i energii 3. Usługi obce 4. Podatki i opłaty 5. Wynagrodzenia 6. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia 7. Pozostałe koszty rodzajowe
	Koszty według typów działalności: <ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty działalności podstawowej: <ul style="list-style-type: none"> - produkcyjne - handlowe - usługowe - wydziałowe 2. Koszty działalności pomocniczej komórek uzupełniających których zadania skierowane są na wewnętrzne potrzeby jednostki np.: <ul style="list-style-type: none"> - wydziału remontowego, własnej kotłowni, wewnętrznego działu transportu, itp. 3. Koszty sprzedaży, np.: <ul style="list-style-type: none"> - koszty opakowań wysyłkowych - koszty transportu do klienta - wynagrodzenia działów sprzedaży, itp. 4. Koszty zarządu: <ul style="list-style-type: none"> - koszty pracowników zarządu i administracji
Koszty związane z osiągnięciem przychodów	Koszty sprzedanych produktów i usług: <ol style="list-style-type: none"> 1. Wartość sprzedanych towarów 2. Wartość sprzedanych materiałów 3. Pozostałe koszty operacyjne 4. Koszty finansowe

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: G. Lew, E. W. Maruszewska, P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019, s. 78–85.

W zakresie narzędzi rachunkowości zarządczej, poza wymienionymi grupami kosztowymi, wielość i kompleksowość ewidencji kosztów jest znacznie większa²²³. Bardzo ważnymi kryteriami podziału kosztów ze względu na zapotrzebowanie informacyjne osób zarządzających mogą być m.in.:

- odniesienie kosztów do obiektów (nośników, przedmiotów)²²⁴,

²²³ Warto w tym miejscu nadmienić, że wdrożenie bardziej szczegółowych ewidencji i rachunków kosztów wymaga wprowadzenia odpowiednich modyfikacji w planach kont organizacji i wdrożenie dodatkowych zasad ewidencyjnych – szerzej na ten temat m.in. A. Chojnacka-Komorowska, *Tworzenie systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie*, WUE, Wrocław 2017, s. 104.

²²⁴ Obiekty mogą być dowolnie definiowane, w zależności od potrzeb zarządzających – ewidencjonowanie i analizowanie kosztów z nimi związanych daje właściwie nieskończoną możliwość projektowania systemów analityczno-kontrolnych w obszarach, w których organizacja wymaga największej uwagi i zmiany sposobu działania. Jest to jedno z podstawowych, relatywnie tanich i prostych we wdrożeniu narzędzi. Szerzej na ten temat w dalszej części niniejszego podrozdziału.

- wyodrębnienie kosztów pośrednich i bezpośrednich – w zależności, czy dają się przyporządkować wprost (bezpośrednio) do obiektów kosztów, czy wymagają dodatkowego rozliczenia, aby mogły być odniesione do obiektów kosztów,
- podział kosztów na stałe i zmienne – w zależności od reakcji na zmiany wielkości produkcji,
- koszty ustalone *ex ante*, *in tempora* i *ex post* – w zależności, czy są ustalane z góry (planowane), określane w bieżącym okresie, czy ustalane po ich poniesieniu i dotyczą okresów przeszłych,
- koszty kontrolowane i niekontrolowane – w zależności od celowości i możliwości kontroli i wpływania na ich wielkość,
- koszty proste i złożone – w zależności od struktury wewnętrznej kosztów,
- koszty istotne i nie istotne z punktu widzenia podejmowanych decyzji,
- koszty wykorzystanych szans (zmiany wcześniej planowanych działań ze względu na pojawiające się nowe okoliczności) i koszty utraconych korzyści (braku decyzji w sytuacji pojawienie się nowych okoliczności) w działalności osób zarządzających.

Literatura przytacza zarówno wiele modeli rachunków kosztów, jak sposobów ich klasyfikacji. Ze względu na ograniczoną objętość niniejszej rozprawy przytoczone zostały tylko wybrane klasyfikacje i rachunki kosztów. W ramach niniejszej rozprawy nie będą również szczegółowo opisywane zasady, zgodnie z którymi koszty są klasyfikowane, ani definicje i sposoby ich rozliczania.

Podsumowując można stwierdzić, że organizacje poprzez zastosowanie różnorodnych sposobów klasyfikacji kosztów korzystają z tzw. systemów zarządzania kosztami, które mogą wpłynąć zarówno na usprawnienie operacyjnego zarządzania kosztami – poprzez skuteczny pomiar i kontrolę działalności w przekroju klasyfikacji kosztów stosowanych w firmie, jak i pozwalać na lepsze strategiczne zarządzanie kosztami – poprzez określenie strategicznej wartości działań i optymalizację wykorzystania zasobów, które m.in. są wyrażane w wartościach ponoszonych przez organizację kosztów²²⁵.

Rodzaje klasyfikacji i bezpośrednio z nimi związanych narzędzi rachunkowości zarządczej wykorzystywanych w celu zarządzania szeroko pojętym obszarem kosztowym

²²⁵ Por. T. Wnuk-Pel, *Zarządzanie według działań*, w: I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 507.

przedsiębiorstwa uzależnione są od jego indywidualnych potrzeb, podyktowanych rozmiarem, branżą, w jakiej funkcjonuje, sytuacją ekonomiczną, i wieloma innymi identyfikowanymi przez organizację czynnikami. Niektóre rozwiązania opisane w niniejszym podrozdziale, są bardziej skomplikowane i wymagają większych nakładów na ich wdrożenie, a także wiążą się z koniecznością wprowadzenia większych zmian w funkcjonowaniu samej organizacji²²⁶. Są jednak również znacznie prostsze do wdrożenia i zastosowania narzędzia, w dużej mierze oparte na informacjach i danych pochodzących z rachunkowości finansowej. Narzędzia te poszerzone o dodatkowe ewidencje pozwalają na zbieranie, analizowanie i kontrolowanie danych stwarzających możliwości zarządzania i kontroli na przykład z poziomu:

- ośrodków odpowiedzialności, komórek organizacyjnych – opartych np. na strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa centrów powstawania kosztów,
- zarządzania produktami, usługami czy towarami – poprzez odpowiedni monitoring kosztów i docelowo wyników, poprzez pryzmat produktów,
- zarządzania klientami / dostawcami, grupami klientów /dostawców, rynkami – poprzez ewidencje i analizę kosztów dla poszczególnych kontrahentów,
- zarządzania projektami czy konkretnymi zleceniami.

Przedstawiony katalog ewidencji kosztów nie jest zamknięty i zależy od indywidualnych potrzeb zarządzających. Reasumując, kontrolna funkcja rachunków kosztów związana jest nierozłącznie z dostarczaniem różnym szczeblom zarządzania informacji o kosztach, których głównym zadaniem jest ocena stopnia wyznaczonych przez jednostkę zadań oraz stopnia zużycia postawionych do dyspozycji zasobów. Na tej bazie podejmowane są decyzje i przyszłe działania. Narzędzia te zastosowane w organizacji mogą być w szczególności wykorzystane jako źródło informacji, podstawa analizy i decyzji również stanowiąc istotny element okresowych przeglądów wyników omawianych w niniejszym rozdziale. W przykładowym raporcie przejawia się ona zarówno w fakcie, że same okresowe przeglądy wyników przygotowywane są na różnych poziomach organizacji i obejmują swoim zakresem dane poszczególnych komórek organizacyjnych, a na wyższych szczeblach agregują dane danej komórki wraz z podległymi jej działami – zgodnie z obowiązującą strukturą organizacyjną. Dodatkowo, dane analizowane w okresowych przeglądach wyników prezentowane są poza

²²⁶ Na przykład wspomniane rachunki ABC, ABM czy *Kaizen costing*. Nowym trendem jest również wdrażanie w przedsiębiorstwach koncepcji szczupłej rachunkowości (ang. *Lean accounting*).

standardową ewidencją w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym, m.in. w przekroju po kontraktach, największych klientach, projektach, itd.²²⁷.

Różnorodność kryteriów podziału i klasyfikacji kosztów stwarza bazę informacyjną dla kontroli kosztów, które mogą być zastosowane m.in. w okresowych przeglądach wyników, a tym samym wspierają lepszy, sprawniejszy i efektywniejszy przebieg procesów decyzyjnych w organizacji. W połączeniu z kontrolną funkcją przeglądów okresowych, a także ramami wyznaczanymi w procesie budżetowania²²⁸, dodatkowe klasyfikacje kosztów sprzężone w jedną całość w systemie budżetowania oraz sprawozdawczości kontrolno-zarządczej, istotnie wspierają procesy zarządczo-decyzyjne w organizacjach. W ten sposób rachunek kosztów spełnia nie tylko tradycyjną rolę dostarczania informacji dla sprawozdawczości finansowej, ale co równie ważne, wspomaga procesy decyzyjne, planistyczne i kontrolne.

²²⁷ Patrz załączniki 6a - 6b.

²²⁸ Podkreślenia wymaga fakt, że zastosowane w organizacji zarówno klasyfikacja kosztów, jak i sposób ich grupowania, a co się z tym wiąże, ewidencji powinny być spójne zarówno w procesie budżetowania, jak i rejestrowania rzeczywistych danych tak, aby możliwe było bezpośrednie porównywanie i analizowanie odchyleń danych rzeczywistych od planowanych.

3.4. Optymalizacja kosztów i innych wybranych wskaźników przedsiębiorstwa poprzez digitalizację i centralizację procesu zamówień

Wśród rozwiązań stosowanych w organizacjach, poza opisywanymi w poprzednich podrozdziałach narzędzi rachunkowości zarządczej, istotne jest także wdrożenie narzędzi kontrolnych stanowiących uzupełnienie i jeden z ważnych elementów procesów przedsiębiorstwa. Działanie tego typu pozwala na wykreowanie w organizacji kompleksowego systemu wpływu na organizację i jej wyniki poprzez istotne dla podejmowania decyzji sprzężenia zwrotne.

Efektywne wdrożenie kontroli wewnętrznych, opisane w poprzednich rozdziałach, ma znaczenie dla zagwarantowania pełniejszego wykorzystania, pochodzącej ze sprawozdawczości finansowej i narzędzi rachunkowości zarządczej, wiedzy o organizacji. Okresowe przeglądy zarządcze pozwalają na dokonywanie analizy danych gromadzonych i prezentowanych zarządzającym zgodnie z zaprojektowanymi i wdrożonymi rozwiązaniami zarządczymi. Proces budżetowania, jako ważny element przeglądów, pozwala na przełożenie strategii na cele operacyjne, buduje ramy oczekiwanych wyników funkcjonowania organizacji, dostarcza również danych, do których mogą być porównywane bieżące wykonania. Kolejnym ważnym elementem zarządzania organizacją jest zaprojektowanie i wdrożenie współdziałających z nimi kontroli wewnętrznych, które umożliwiają wprowadzenie (po uprzednim zidentyfikowaniu potrzeb w tym zakresie) procedur kontrolnych i gwarantują możliwość sterowania organizacją tak, aby możliwe było osiągnięcie stawianych jej celów.

Jednym z takich rozwiązań, które kompleksowo pozwala na kontrolę w zakresie kosztów, jest wdrożenie w organizacji regulacji w obszarze procesu zamówień. Szczególne znaczenie ma tu rola kontrolna wytworzona poprzez odpowiednie zaprojektowanie zasad nim rządzących. Wraz z digitalizacją procesu – gwarantują nie tylko odpowiedni nadzór nad kosztami, ale również zwiększenie efektywności działania samego procesu.

Systemy zamówień mogą być w różny sposób zorganizowane, jedną z metod stosowanych w organizacjach o tradycyjnych strukturach organizacyjnych jest wdrożenie scentralizowanego procesu zakupów. Proces składania zamówień i akceptacji kosztów, wdrożony zgodnie ze obowiązującą w przedsiębiorstwie strukturą organizacyjną, pozwala na nałożenie na organizację ram według których realizowane są zakupy. Wdrożenie zasad realizacji zamówień i zakupów pozwala zarządzającym na:

- kontrolę bazy kosztowej (również przez pryzmat odpowiednich, wdrożonych w danej organizacji klasyfikacji kosztów, opisywanych w poprzednim podrozdziale),

- kontrolowanie poziomu jej aktywów i zobowiązań (czyli pozwala na sterowanie i kontrolę kapitału zaangażowanego w działalność),
- kontrolę w zakresie płynności przedsiębiorstwa (m.in. przez możliwości wprowadzenia kontroli nad stosowanymi terminami płatności oraz określaniem momentu zapłaty dostawcom produktów i usług).

Zestandaryzowanie i nałożenie procedur kontrolnych na relatywnie prosty proces zachodzący w większości organizacji, ma ogromne znaczenie, a kontrola i możliwość sterowania nim dostarczają narzędzi do zarządzania bazą kosztową przedsiębiorstwa. Wdrożenie procesu zamówień dostarcza danych do kontrolowania szerokiego spektrum wskaźników zarówno o charakterze wynikowym, jak i odzwierciedlających majątek organizacji oraz zapotrzebowanie na jego finansowanie. Pozwala również na planowanie i kontrolę płynności przedsiębiorstwa. Co więcej, wdrożenie takiego systemu dodatkowo pozwala na pozyskanie danych wykorzystywanych w prognozach. Dzieje się tak poprzez wdrożenie w ramach procesu zakupów zamówień, co pozwala na przewidywanie kosztów zanim one powstaną w organizacji; wskazuje również zapotrzebowanie na przyszłe przepływy pieniężne w postaci wydatków.

Jak już zostało wspomniane, wprowadzenie do organizacji rozwiązań kontroli wewnętrznej powinno być rozpatrywane indywidualnie i planowane tak, aby system był przystosowany do określonych procesów zachodzących w organizacji i przynosił jak najlepsze efekty jego zastosowania. Warto podkreślić, że wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej jest najskuteczniejsze, jeśli obejmuje początkowe fazy procesów. Pozwala to na skuteczne eliminowanie niepożądanych efektów w bardzo wczesnych etapach działań przede wszystkim dzięki zapobieganiu ich przyczynom, a nie niwelowaniu dopiero ich negatywnych skutków. Takie możliwości daje właśnie wdrożenie w przedsiębiorstwie procesu akceptacji kosztów (a docelowo wydatków) już na etapie zamówień. Dzięki takiemu rozwiązaniu zarządzający są w stanie wdrożyć kontrolę ponoszonych przez przedsiębiorstwo wydatków i kosztów w bardzo wczesnej fazie procesu zakupów. Narzędzie to sprawdza się zarówno w organizacjach, gdzie uprawnienia decyzyjne są delegowane na niższe szczeble zarządzania²²⁹, jak i tych, gdzie decyzje są mocno scentralizowane. W obu rodzajach struktur mechanizm działania jest bardzo

²²⁹ Por. J. S. McNally, *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*, The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, 2013, s. 7.

zbliżony. Punktem wyjścia jest ustalenie przebiegu procesu i określenie jego poszczególnych etapów.

Rozpoczynając od definiowania procesu zakupów można określić go jako serię podprocesów i związanych z nimi działań zmierzających do pozyskania przez organizację towarów, produktów i usług. Z niesformalizowanej perspektywy przedsiębiorstwa proces ten rozpoczyna się w chwili zidentyfikowania potrzeby nabycia danego towaru, produktu czy usługi, a kończy na pozyskaniu zasobów wypełniających tę potrzebę. Ustrukturyzowanie procesu zakupów i włożenie go w sformalizowane ramy pozwala m.in. na²³⁰:

- ograniczenie ryzyka związanego z nieprzestrzeganiem prawa i wewnętrznych regulacji organizacji,
- zachowanie transparentności procesu zakupów, co kreuje możliwości jego śledzenia a także wdrożenia w jego przebieg szeregu kontroli,
- zwiększenie efektywności działania samego procesu zakupów, przede wszystkim w sytuacji, gdy zostanie on zautomatyzowany i zdigitalizowany, co docelowo przekłada się także na szybkość funkcjonowania organizacji,
- wdrożenie systemu wczesnego ostrzegania poprzez nadzór nad poziomem wydatków i kosztów zanim one wystąpią w organizacji,
- ograniczenie marnotrawstwa, redukcję kosztów i polepszenie wyników działania przedsiębiorstwa,
- sprzężenie procesu zakupów z dyscypliną budżetową,
- zagwarantowanie, że proces odbywa się zgodnie z zasadami etycznymi i odpowiedzialności społecznej.

W zależności od organizacji, jej potrzeb oraz efektów, jakie są oczekiwane poprzez wdrożenie sformalizowanego procesu zakupów, jego przebieg i ustalone w jego ramach – kontrole mogą być różne. Powszechnymi, często stosowanymi w przedsiębiorstwach, procedurami kontrolnymi są²³¹:

²³⁰ Por. E. Szczygielska, *Proces akceptacji wydatków na etapie zamówień jako element kontroli wewnętrznej*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, t. 86, nr 6, Poznań 2018, s. 97-98.

²³¹ Por. K. Pickett, *Internal controls, Study resources*, Technical articles, 2015, <https://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/fl/technical-articles/internal-controls.html> [dostęp z dnia 12.01.2019 r.].

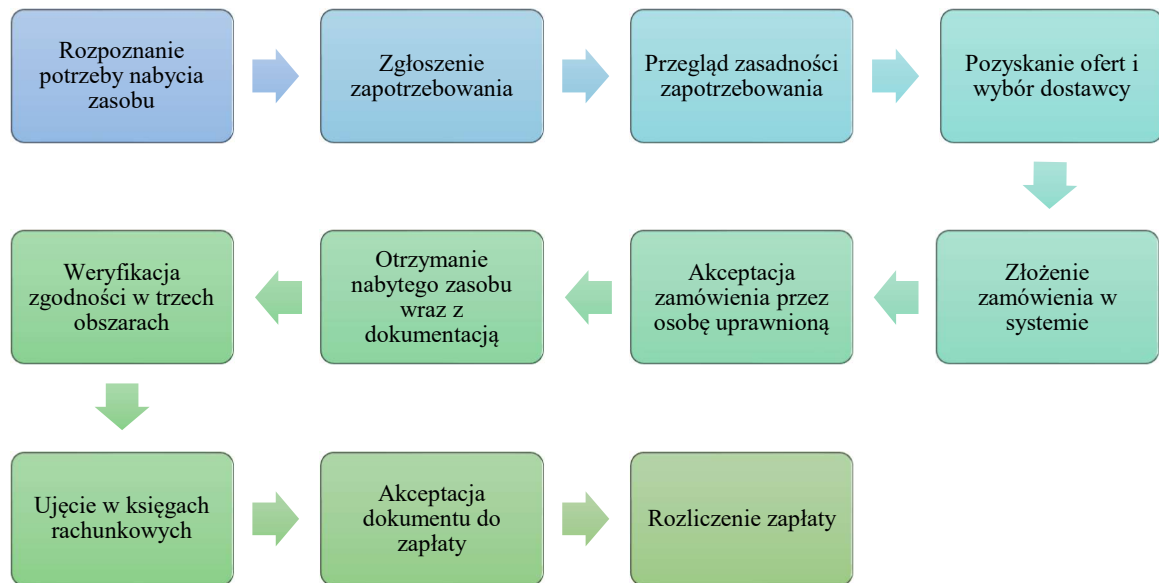
- kontrola fizyczna – polegająca na wprowadzeniu ograniczeń w dostępie do określonych obszarów czy aktywów organizacji – w przypadku procesu zakupów może polegać ona m.in. na nadaniu uprawnień dostępowych do oprogramowania, w którym realizowany jest proces zamówień i zakupów,
- limity autoryzacji i uprawnień do zatwierdzania zamówień i zakupów – pozwalające na wdrożenie limitów kwotowych, w ramach których pracownicy konkretnego szczebla mogą podejmować decyzje zakupowe,
- podział odpowiedzialności i obowiązków – mający znaczenie dla zminimalizowania błędów i oszustw; właściwe nadanie uprawnień pozwala na zagwarantowanie stosowania zasady „dwóch par oczu”²³²,
- kontrola zarządzania – polegająca na nałożeniu na kadrę zarządzającą obowiązków autoweryfikacji ich decyzji oraz ich podwładnych zgodnie z wdrożoną strukturą organizacyjną. W zakresie procesu zakupów mogą to być: konieczność odniesienia wydatku do wcześniej zatwierdzonych planów budżetowych, ponowna weryfikacja zasadności jego poniesienia, biorąc pod uwagę zmianę sytuacji w porównaniu do wcześniejszych założeń, czy konieczność pozyskania i porównania kilku ofert dla zagwarantowania wyboru najkorzystniejszej z nich,
- kontrola rachunkowa²³³ i finansowa – pozwalająca na poprawne ewidencjonowanie wydatków, a także weryfikację, czy faktycznie ponoszone koszty są zgodne z wcześniej zaakceptowanymi do realizacji zamówieniami²³⁴,
- kontrola w obszarze zasobów ludzkich – odnosząca się do szeroko pojętego zarządzania zasobami ludzkimi, polegająca m.in. na weryfikacji kompetencji, referencji, statusu niekaralności i innych cech pracowników, mająca znaczenie dla prawidłowego nadania im obowiązków i uprawnień.

Przykładowy proces zakupów może wyglądać jak na schemacie 27.

²³² Narzędzie kontroli wewnętrznej wymagające, aby określone działania w ramach organizacji, które wiążą się z konkretnym ryzykiem, były weryfikowane i akceptowane przez dodatkową, niezależną i posiadającą do tego uprawnienia osobę, [por. *What is the four-eyes principle?*], <https://www.unido.org/overview/member-states/change-management/faq/what-four-eyes-principle> [dostęp z dnia 12.01.2019 r.].

²³³ W tym kontrola w obszarze rachunkowości zarządczej polegająca na przykład na weryfikacji czy dany koszt jest właściwie zaewidencjonowany w ramach stosowanych przez organizację klasyfikacji kosztów, opisywanych w poprzednim podrozdziale.

²³⁴ K. Murphy, *The 3-way Matching Process and Concept*, 2017, (<https://www.purchasecontrol.com/uk/blog/what-is-3-way-matching/> [dostęp z dnia 13.01.2019 r.]).



Schemat 27. Przykładowy proces zakupów

Źródło: E. Szczygielska, *Proces akceptacji wydatków na etapie zamówień jako element kontroli wewnętrznej*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, t. 86, nr 6, Poznań 2018, s. 99.

Warto podkreślić, że w dobie digitalizacji i cieszących się dużą popularnością w organizacjach zintegrowanych systemów informatycznych, bardzo dobrym rozwiązaniem jest wdrożenie wspomnianego procesu w ramach działających już w przedsiębiorstwie rozwiązań informatycznych. Pozwala to nie tylko na zautomatyzowanie procesu, istotnie ograniczając jego czasochłonność, ale również daje możliwość wdrożenia szeregu kontroli systemowych, które mogą skutecznie eliminować błędy czynnika ludzkiego.

Z punktu widzenia kontroli wewnętrznej, w ramach procesu akceptacji zamówień, można wymienić szereg istotnych elementów, które pozwalają na optymalizację kosztów, jak również innych wybranych wskaźników przedsiębiorstwa. Wśród nich można wymienić takie aspekty, jak²³⁵:

- ocena zasadności zapotrzebowania – pozwala, w bardzo początkowym etapie procesu, na weryfikację czy potrzeba nabycia danego zasobu jest uzasadniona, sprawdzenie czy w ramach organizacji dany zasób już nie istnieje, a także czy nie występuje możliwość wykorzystania posiadanych już przez organizację innych zasobów jako substytutów. Weryfikacja tego typu może odbywać się, w zależności

²³⁵ Por. E. Szczygielska, op. cit., s. 99-100.

od rodzaju danego zasobu, z bezpośrednim przełożonym, w ramach danej komórki organizacyjnej lub w ramach szerszego spektrum organizacji,

- pozyskanie ofert i wybór dostawcy – ma duże znaczenie nie tylko w kontekście finansowym, ale i operacyjnym. Obejmuje, w zależności od charakteru zakupu, stworzenie listy potencjalnych dostawców, zebranie ofert, negocjacje i wybór najkorzystniejszej oferty co do przedmiotu, jak i warunków finansowych. Konieczność wypełnienia wymaganych na tym etapie procesu czynności pozwala na obniżenie cen nabycia zasobów, jak również przyczynia się do osiągnięcia (częstokroć pomijanych w procesie negocjacyjnym) korzystniejszych innych niż cena warunków finansowych, np. terminów płatności, które mają ogromne znaczenie dla zarządzania sytuacją finansową przedsiębiorstwa,
- złożenie zamówienia w systemie i jego akceptacja przez uprawnioną osobę - jest etapem istotnym ze względu na szereg aspektów. Właściwie zaprojektowany i wdrożony proces zakupów pozwala na określenie zasad obiegu dokumentu zamówienia tak, aby jego akceptacja była uzależniona, np. od wartości. Ustalenie progów kwotowych akceptacji zamówienia może odbywać się jedno- lub wieloszczeblowo. Wyznaczenie i wdrożenie szczegółowych reguł w odniesieniu do uprawnień nadawanych poszczególnym członkom organizacji może być powiązane wytycznymi i politykami, które w szerszym aspekcie stosowane są w przedsiębiorstwie. Na etapie tym, poza zagwarantowaniem, że wyłącznie uprawnione osoby są zaangażowane w proces decyzyjny, stwarzana jest również przestrzeń do wdrożenia dodatkowych kontroli wewnętrznych na przykład: obowiązku weryfikacji i porównywania wydatku / kosztu z kwotami wynikającymi z wcześniej zaplanowanych i zaakceptowanych budżetów, kontroli, czy dany zakup jest najbardziej korzystny z punktu widzenia kosztów i innych warunków finansowych,
- otrzymanie zasobu i weryfikacja zgodności w trzech wymiarach: zgodności dostawy z zamówieniem, zgodności dokumentu potwierdzającego koszt / wydatek²³⁶ z dostawą i wcześniej zaakceptowanym zamówieniem. Jest to kolejny ważny etap procesu pozwalający na wyeliminowanie różnego typu nadużyć i niezgodności. Przede wszystkim pozwala na ocenę czy zakupiony zasób jest zgodny

²³⁶ Na przykład rachunku, czy faktury.

z zapotrzebowaniem w kontekście ilościowym i jakościowym, a także stricte finansowym,

- ujęcie dokumentu zakupu w księgach rachunkowych i zwolnienie do zapłaty – ostatni etap procesu, do którego dochodzi, gdy zostaną prawidłowo zrealizowane poprzedzające go w procesie zakupów kroki, polega na weryfikacji dokumentu pod względem formalnym, rachunkowym²³⁷ i podatkowym, docelowo prowadząc do jego rejestracji w księgach rachunkowych, zapłaty i rozliczenia.

Ważnym, poruszonym już w niniejszym podrozdziale, aspektem mającym znaczenie dla efektywności opisywanego procesu, jest wdrożenie go z wykorzystaniem systemu informatycznego. Dzięki zastosowaniu rozwiązań informatycznych możliwa jest digitalizacja przebiegu poszczególnych jego etapów, a wdrożone ustawienia systemowe pozwalają na zautomatyzowanie zaprojektowanych w przebiegu procesu kontroli wewnętrznych, w tym poprzez:

- nadanie dostępu wyłącznie osobom uprawnionym oraz ustalenie ścieżki obiegu dokumentów tak, aby akceptacji dokonywały wyłącznie osoby legitymujące się wymaganymi uprawnieniami,
- nadanie progów uprawnień do akceptacji finansowej dokumentów w procesie zakupów,
- porównanie planowanego wydatku do wcześniejszych planów budżetowych, a docelowo automatyczne odniesienie wydatku / kosztu i jego rozliczenie z odpowiednią pozycją budżetową,
- automatyczna weryfikacja zgodności dokumentu zamówienia, dostawy oraz zakupu.

Warto w tym miejscu nadmienić, że zautomatyzowany proces obiegu dokumentów zamówień i zakupów przyczynia się do zwiększenia efektywności funkcjonowania organizacji i pozwala wypracować wartość dodaną, polegającą nie tylko na usprawnieniu procesu zakupów, ale także na zminimalizowaniu czasu księgowania dokumentów potwierdzających zakup.

Mając na uwadze opisany proces i jego wpływ na organizację można stwierdzić, że realizacja funkcji kontrolnej jest sprzężona z innymi funkcjami zarządzania, a zwłaszcza

²³⁷ W tym weryfikacji prawidłowości zastosowania wcześniej wspomnianej klasyfikacji zgodnie z przyjętą w organizacji zarządczą klasyfikacją kosztową.

z planowaniem. Dzięki sprzężeniu zwrotnemu, które jest specyficzną cechą kontroli, staje się możliwe oddziaływanie na przyszłość na podstawie wniosków wynikających z kontroli, odnoszących się do przyszłości. Stanowi to kolejny argument za aktywnym charakterem kontroli wewnętrznej w procesie zarządzania²³⁸. Wdrożenie kontroli wewnętrznej opierającej się na sformalizowanym procesie akceptacji wydatków już na etapie zamówień pozwala na obniżenie kosztów i poprawę innych wskaźników finansowych²³⁹ przedsiębiorstwa. Bez wątpienia efektywność kontroli wewnętrznej jest uwarunkowana jej współdziałaniem z czynnościami wykonywanymi w ramach pozostałych funkcji zarządzania. Te wzajemne uwarunkowania i związki powodują, że kontrola wewnętrzna powinna być rozpatrywana holistycznie jako spójny system wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem²⁴⁰.

Bardzo ważną czynnością, nierozzerwalnie związaną z wdrożeniem kontroli wewnętrznej w organizacjach, jest permanentne monitorowanie efektywności i poprawności jej funkcjonowania. Narzędziem pozwalającym na weryfikację prawidłowości działania kontroli wewnętrznych są m.in. okresowe testy skuteczności działania kontroli wewnętrznej. Nie należy również zapominać, że projektowanie procesów i nakładanie na nie kontroli, powinno przebiegać w taki sposób, aby organizacja mogła je skutecznie rozwijać i adaptować. Istotne jest więc zapewnienie, aby organizacja mogła podążać za dynamicznie zmieniającym się otoczeniem biznesowym, w jakim funkcjonuje. Nie bez znaczenia jest nie tylko monitorowanie efektywności wdrożonych kontroli wewnętrznych, ale ich adekwatności²⁴¹. Źle zaprojektowane i zbyt złożone procesy mogą same w sobie przyczyniać się do wzrostu kosztów organizacji i zamiast pozytywnego efektu, polegającego na optymalizacji kosztów, mogą stać się ich dodatkowym źródłem w przypadku, jeśli są nieprawidłowo zaprojektowane i wdrożone.

²³⁸ Por. B. Nadolna, *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Studia i prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009, s. 273.

²³⁹ Takich, jak na przykład zaangażowanie kapitału pracującego, czy wskaźniki płynności przedsiębiorstwa.

²⁴⁰ Por. B. Nadolna, op. cit., s. 273.

²⁴¹ D. J. Anderson, G. Eubanks, *Governance and Internal Control*, The Institute of Internal Auditors, 2015, s. 6.

3.5. Koszty i inne wybrane wskaźniki przedsiębiorstwa a wdrożenie elektronicznej ewidencji czasu pracy

Zasoby ludzkie odgrywają ogromną rolę w efektywnym zarządzaniu przedsiębiorstwem²⁴². Zarządzanie szeroko pojętym personelem łączy ze sobą m.in. aspekty związane z wiedzą, kompetencjami i motywowaniem pracowników. Bez wątpienia sprawne zarządzanie w tym obszarze ma istotny wpływ na sukces przedsiębiorstwa i jego pozycję w otoczeniu konkurencyjnym. Właśnie duże znaczenie tego obszaru w działalności wielu organizacji wpłynęło na rozwój koncepcji zarządzania zasobami ludzkimi²⁴³, która powstała w latach 80 XX wieku w Stanach Zjednoczonych.

Od kilkunastu lat można zaobserwować toczące się przemiany w zarządzaniu zasobami ludzkimi, w tym stopniowe przechodzenie od tradycyjnego administrowania kadrami do strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi²⁴⁴. Wagę zarządzania zasobami ludzkimi dla osiągnięcia celów przedsiębiorstwa opisuje również stosowana w literaturze definicja mówiąca, że zarządzanie zasobami ludzkimi jest strategicznym dysponowaniem zasobami ludzkimi dla osiągnięcia strategicznych celów przedsiębiorstwa²⁴⁵. Trwająca od długiego czasu zmiana w postrzeganiu pracowników i ich znaczenia dla przedsiębiorstwa jest podyktowana przede wszystkim²⁴⁶:

- rosnącymi kosztami osobowymi,
- zmianami w obszarach technologii, gospodarki, a także o charakterze społecznym,
- niedoborem pracowników o wysokich kwalifikacjach.

Jak duże znaczenie dla rozwoju i realizacji celów organizacji ma efektywne zarządzaniem tym obszarem, wskazują m.in. podstawowe założenia systemu zarządzania zasobami ludzkimi²⁴⁷:

²⁴² Por. M. Nieplowicz, *Controlling personalny*, w: *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, E. Nowak (red. naukowy), PWE, Warszawa 2011, s. 178.

²⁴³ Ang. – HRM.

²⁴⁴ Por. A. Poczrowski, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, PWE, Warszawa 2008, s. 9.

²⁴⁵ Por. K. Padzik, *Leksykon HRM. Podstawowe pojęcia z dziedziny zarządzania zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2002, s. 125.

²⁴⁶ Por. G. Pietrzak, *Controlling gospodarki zasobami przedsiębiorstwa*, w: *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, E. Nowak (red.) ODDK, Gdańsk, 2003, s. 119.

²⁴⁷ E. McKenna, N. Beech, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo Gebethner i S-ka, Warszawa 1996, s. 13-18.

- traktowanie pracowników jako najbardziej wartościowych zasobów przedsiębiorstwa, warunkujących możliwości osiągnięcia przez nie wyznaczonych celów,
- uznawanie pracowników jako społecznego kapitału wymagającego permanentnego rozwijania i podnoszenia jego kompetencji,
- dążenie do budowania zasad wspierających identyfikowanie się pracowników z celami przedsiębiorstw,
- dążenie do budowania powiązań pomiędzy celami przedsiębiorstw a polityką zarządzania zasobami ludzkimi,
- wspieranie działań zmierzających do decentralizacji dla budowania atmosfery zwiększonego zaufania i współpracy między pracownikami,
- kreowanie spójności pomiędzy interesami zarządzających i pracowników również w zakresie szeroko pojętych celów finansowych,
- dążenie do harmonizacji interesów wszystkich stron związanych z organizacją (np. właściciele, kontrahenci, pracownicy, otoczenie społeczne przedsiębiorstwa).

Pracownicy coraz częściej rozpatrywani są nie tylko jako źródło kosztów, ale również jako zasób posiadający ogromną wartość dla rozwoju organizacji. Dlatego bardzo istotne jest umiejętne połączenie i integracja celów organizacji z celami zarządzania zasobami ludzkimi. Opracowywanie strategicznego planu zarządzania zasobami ludzkimi powinno uwzględniać²⁴⁸:

- główne cele przedsiębiorstwa,
- strategię rozwoju zasobów ludzkich,
- cele zarządzania zasobami ludzkimi,
- plan działania i szczegółowe zadania.

Jak już wcześniej zostało wspomniane, strategiczny plan zarządzania zasobami ludzkimi²⁴⁹ powinien być spójny z celami, również finansowymi, przedsiębiorstwa. Dzięki temu możliwe jest wspieranie realizowania strategii również poprzez zarządzanie obszarem zasobów ludzkich. Oczywiście realizacja strategii jest nierozdzielnie związana

²⁴⁸ A. Gick, M. Tarczyńska, *Motywowanie pracowników*, PWE, Warszawa 1999, s. 54.

²⁴⁹ Zgodnie z literaturą przedmiotu podstawowymi obszarami zarządzania zasobami ludzkimi zaliczane są: planowanie zasobów ludzkich, polityka kadrowa, polityka wynagradzania, ocenianie pracowników.

z koniecznością przełożenia jej na plany i działania operacyjne włącznie z określeniem konkretnych zadań. Cele przedsiębiorstwa mają charakter zarówno niefinansowy, jak i obejmują cele związane z osiągnięciem konkretnych wyników lub wskaźników finansowych.

W ramach szerokiego wachlarza wskaźników, bardzo powszechnie stosowanymi miernikami są m.in. wyniki finansowe, czy wskaźniki rentowności, na które bezpośredni wpływ mają ponoszone przez przedsiębiorstwo koszty²⁵⁰. Koszty pracy są jednym z tych elementów kosztów, które występują właściwie we wszystkich rodzajach działalności. W zależności od typu przedsiębiorstwa mogą one mieć różny udział w bazie kosztowej, jednak niezależnie od rodzaju prowadzonej przez organizację działalności występują one w różnych formach. Szczególne znaczenie mają one w przedsiębiorstwach, w których wytwarzanie produktów lub usług oparte jest na pracy ludzkiej.

Podobnie jak w przypadku innych kategorii kosztów, również w zakresie kosztów pracy przedsiębiorstwa wdrażają, poza określonymi przepisami prawa oraz wymaganymi dla prawidłowej sprawozdawczości finansowej, dodatkowe klasyfikacje kosztów wykorzystując w tym celu opisywane w niniejszej rozprawie narzędzia rachunkowości zarządczej²⁵¹. Poza instrumentami zarządczymi, innymi stosowanymi narzędziami są wdrażane w organizacjach, sprzężone z nimi, narzędzia kontroli wewnętrznej pozwalające na kontrolowanie i sterowanie konkretnymi działaniami w obszarze zasobów ludzkich. Narzędzia te mają za zadanie wspierać optymalne wykorzystanie potencjału zasobów posiadanych przez przedsiębiorstwo i wspierać takie obszary, jak m.in.²⁵²:

- zwiększanie produktywności pracowników,
- optymalizacja wielkości i struktury kosztów pracy,
- eliminacja marnotrawstwa i strat czasu pracy,
- optymalizacja wielkości i struktury zatrudnienia oraz kwalifikacji kadry pracowniczej,

²⁵⁰ Zakres i ilość mierników oraz narzędzi wykorzystywanych do pomiaru i oceny osiągnięć, czy efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw jest bardzo duża. Wskaźniki te mają charakter nie tylko finansowy, ale składa się na nie również ogromna ilość narzędzi o charakterze niefinansowym. Ze względu na tematykę i zagadnienia niniejszej rozprawy autorka ograniczy się wyłącznie do bardzo wąskiego prezentowania wycinka mierników finansowych, w tym w szczególności do poziomu ponoszonych przez przedsiębiorstwo kosztów.

²⁵¹ Warto w tym miejscu nadmienić, że istnieją różne systemy wynagradzania pracowników, oparte na metodach dobieranych w zależności od rodzaju przedsiębiorstwa czy typów jego działalności. Można wymienić wśród nich np. systemy oparte na czasie pracy czy ilości wyprodukowanych produktów (system akordowy). Ze względu na ograniczoną objętość pracy nie będą one szerzej omawiane w niniejszej rozprawie.

²⁵² Por. M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2008, s. 352.

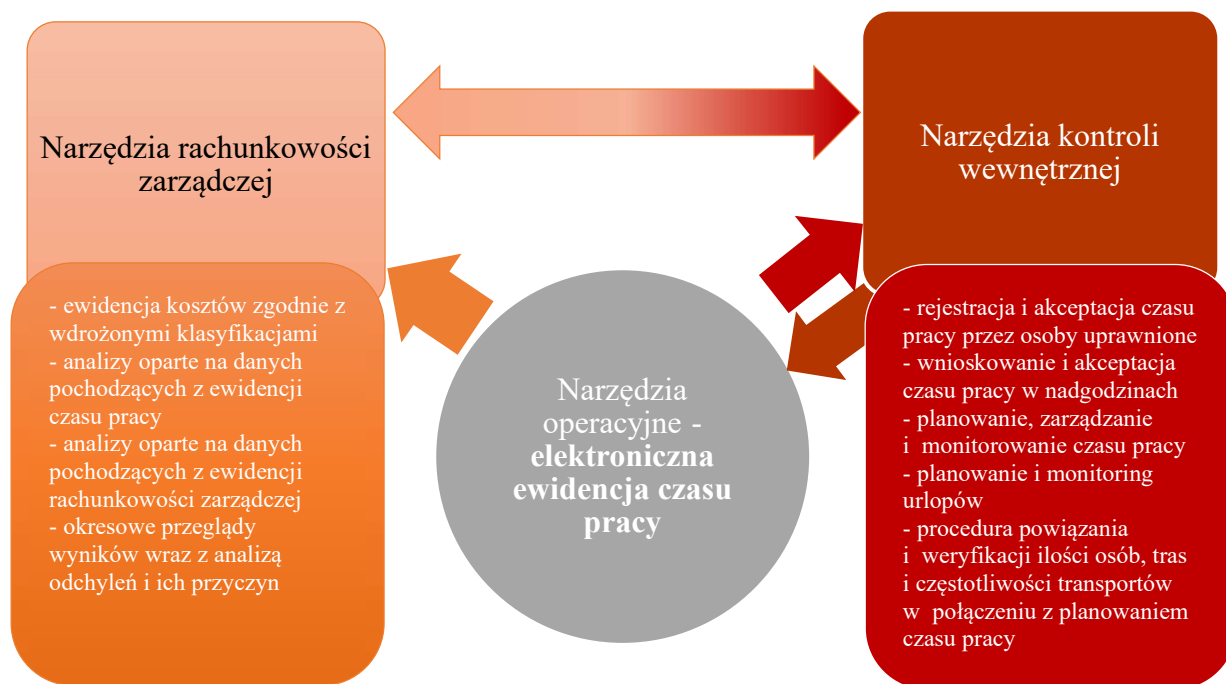
- obniżenie wypadkowości,
- wspieranie właściwych stosunków międzyludzkich,
- projektowanie i wdrażanie systemów oceniania i wynagradzania pracowników.

Jednym z istotnych zadań w ramach strategicznego zarządzania zasobami ludzkimi, a ściślej mówiąc, jednego z jego elementów – controllingu personalnego, jest rachunkowość zasobów ludzkich, która jest definiowana²⁵³ jako proces identyfikowania i pomiaru danych, dotyczących zasobów ludzkich i udostępniania ich zainteresowanym stronom²⁵⁴. Co więcej, controlling personalny pełni także funkcję systemu wczesnego ostrzegania przed zjawiskami zachodzącymi wewnątrz organizacji, jak i w jej otoczeniu. Pozwala to zarządzającym na wczesne reagowanie i umożliwia z jednej strony wykorzystywanie pojawiających się szans, jak i ograniczanie strat powodowanych pojawiającymi się nagłymi zagrożeniami.

Ograniczając się do wąskiego spojrzenia na controlling kapitału ludzkiego jest nim m.in. pomiar, analiza i kontrola kosztów pracy. Przedsiębiorstwa stosują w tym celu konkretne narzędzia zarówno z obszaru rachunkowości zarządczej, jak i kontroli wewnętrznej. Również w tym przypadku, wszystkie narzędzia wykorzystywane w organizacji są indywidualnie projektowane i dostosowywane do jej potrzeb i osób nią zarządzających. W procesie projektowania i wdrażania istotnym jest, aby organizacje, z jednej strony zapewniły wykreowanie w organizacji źródła wysokiej jakości informacji, z drugiej właściwie wykorzystywały odpowiednio dobrane narzędzia rachunkowości zarządczej. Ważne jest również wdrożenie odpowiednich kontroli wewnętrznych. Wszystkie wymienione narzędzia, współdziałając ze sobą, pozwalają na sterowanie obszarem zasobów ludzkich w organizacji. Graficzne przedstawienie przykładowego modelu powiązanych narzędzi rachunkowości zarządczej, kontroli wewnętrznej oraz narzędzi operacyjnych przedstawia schemat 28.

²⁵³ Definicja Komitetu Amerykańskiego Stowarzyszenia Księgowych.

²⁵⁴ Por. J. Szaban, *Zarządzanie zasobami ludzkimi w biznesie i administracji publicznej: rynek pracy, dobór, ocena, rozwój, kariera, odejścia z pracy*, Difin, Warszawa 2011, s. 267.



Schemat 28. Przykładowy model powiązań narzędzi w zarządzaniu kosztami zasobów ludzkich

Źródło: Opracowanie własne.

W obszarze narzędzi rachunkowości zarządczej, na przestrzeni lat, wypracowane zostały rozwiązania, które są bardzo powszechne i wdrażane w organizacjach na szerszą skalę. Jako przykład można wymienić jeden z podstawowych, szeroko stosowanych w organizacjach i opisywanych w literaturze przedmiotu, podziałów kosztów na:

- koszty bezpośrednie – wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- koszty pośrednie – wynagrodzenia pracowników innych niż bezpośrednio produkcyjnych, m.in. kierownictwa, czy pracowników działów administracji.

Oprócz zasadniczych kosztów wynagrodzeń, nie można oczywiście pominąć całego szeregu dodatkowych kosztów pracy. Wśród nich można wymienić²⁵⁵:

- wynagrodzenia za czas nieobecności (urlop, choroba, dni wolne, szkolenia, itp.),

²⁵⁵ Por. J. Goliszewski, *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 513.

- wynagrodzenia dodatkowe (premie, bonusy, dodatkowe wynagrodzenia wynikające z wewnętrznych regulacji przedsiębiorstwa),
- dodatkowe składki emerytalne (fundusz własny przedsiębiorstwa, fundusz zewnętrzny),
- koszty socjalne (np. stołówka, ośrodki wypoczynkowe),
- koszty pozostałe (zakładowy transport pracowników, dodatkowe ubezpieczenie, korzystanie z ośrodków sportowych).

Warto nadmienić, że kontrola i optymalizacja kosztów wynagrodzeń przekłada się w sposób bezpośredni na koszty związane z narzutami, tj. ubezpieczenia i inne koszty pochodne w stosunku do wynagrodzeń. To daje dodatkowy efekt optymalizujący koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo. Dla efektywnego zarządzania kosztami związanymi z zasobami ludzkimi ważne jest, aby organizacje prawidłowo funkcjonowały przede wszystkim w takich aspektach, jak:

- właściwe ich kalkulowanie, które powinno być oparte na prawidłowych danych źródłowych,
- prawidłowe rozliczanie, zgodnie z przyjętymi w organizacji zasadami zarówno rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, jak i rachunkowości i sprawozdawczości zarządczej,
- właściwe ujmowanie / ewidencjonowanie – gwarantujące dostarczanie wiarygodnych informacji zarówno dla potrzeb sprawozdawczości finansowej, jak i prawidłowe ujęcie kosztów w perspektywie informacji zarządczych (np. o kosztach obciążających konkretne, przyjęte w przedsiębiorstwie, obiekty – projekty, zlecenia, miejsca powstawania kosztów, itp.),
- analiza i wyciąganie wniosków, pozwalające na bieżące i okresowe monitorowanie czynników wpływających na poziom kosztów i podejmowanie działań zmierzających do optymalizacji,
- wdrażanie działań zmierzających do poprawy wyników działań, w tym kontroli wewnętrznych pozwalających na oddziaływanie na organizację i kreowanie sprzężenia zwrotnego.

Zadaniem tych narzędzi jest wsparcie organizacji w osiągnięciu oczekiwanych celów. Wśród wielu narzędzi rachunkowości zarządczej w obszarze kosztów wynagrodzeń,

przedsiębiorstwa wdrażają na przykład dodatkowe sposoby klasyfikacji kosztów. Wśród najczęściej stosowanych można wyróżnić klasyfikację kosztów w podziale na:

- poszczególne produkty / usługi,
- poszczególne projekty / zlecenia,
- poszczególne serie produktów,
- poszczególnych pracowników, linii produkcyjnych, czy działów,
- koszty wynagrodzenia podstawowego, kosztów nadgodzin, koszty chorobowego, koszty urlopów, koszty postojowego, itd.

Istotnym dla kosztów pracy w przedsiębiorstwie jest prawidłowe rejestrowanie czasu pracy przez pracowników. Pozwala ono na spełnienie wyżej wymienionych wymagań dla prawidłowego pomiaru, ewidencjonowania, analizy, kontroli i możliwości sterowania. Rejestracja czasu pracy ma dwie główne role:

- ewidencjonowanie czasu pracy dla potrzeb naliczenia wynagrodzeń²⁵⁶,
- rozliczanie, kalkulacja i ujmowanie zgodnie z wdrożonymi w organizacjach klasyfikacjami kosztów pracy dla potrzeb sprawozdawczości finansowej oraz analiz o charakterze zarządczym.

Dla sprawnego i bieżącego ewidencjonowania danych związanych z czasem pracy przedsiębiorstwa najczęściej wdrażają elektroniczne ewidencje czasu pracy. Dzięki digitalizacji procesu rejestrowania czasu pracy, proces ten nie tylko staje się mniej czasochłonny (często odbywa się on z wykorzystaniem automatycznych czytników kart przypisanych do pracowników, lub innych automatycznych metod), ale dzięki odejściu od manualnych ewidencji istotnie ograniczane jest ryzyko manipulacji czy błędów ludzkich. Elektroniczna ewidencja czasu pracy ma szereg zalet w porównaniu z tradycyjnymi rozwiązaniami, wśród nich można m.in. wymienić:

- stworzenie bazy danych jako źródła wiarygodnej informacji zarówno dla potrzeb naliczania wynagrodzeń, jak i całego wachlarza narzędzi rachunkowości zarządczej w tym analiz, raportów, przeglądów okresowych, również w odniesieniu do wielkości planowanych / budżetowanych,

²⁵⁶ W niniejszej sprawie pomijany jest aspekt prawny związany z obowiązkami w zakresie prawa pracy i ewidencjonowania czasu pracy nakładanymi na pracodawców.

- spójność danych we wszystkich komórkach organizacji,
- źródło bieżącej informacji dostępnej w czasie rzeczywistym wspomagającej decyzje osób zarządzających,
- możliwość analizy danych w powiązaniu z danymi pochodzącymi z innych obszarów organizacji, np. stworzenie sprzężenia ewidencji czasu pracy z planowaniem pracy na w konkretnych obszarach organizacji (np. liniach produkcyjnych), planowaniem urlopów²⁵⁷ w powiązaniu z prognozami sprzedaży, czy powiązanie czasu pracy z organizowaniem transportów pracowniczych,
- możliwość integracji systemów naliczania wynagrodzeń, księgowych i narzędzi rachunkowości zarządczej – co przekłada się na oszczędności czasu pracy działów personalnych, księgowych i kontrolingu,
- efektywniejsze zarządzanie i planowanie czasu pracy poszczególnych pracowników i całych zespołów – kontrola i ograniczenie marnotrawstwa czasu pracy, zarówno w procesie jego ewidencjonowania, rozliczania, a co najważniejsze w obszarze działalności operacyjnej,
- bieżące monitorowanie wydajności i efektywności pracy zasobów ludzkich,
- planowanie czasu pracy z uwzględnieniem sezonowości, a także zarządzanie poziomem niewykorzystanego urlopu i rezerwą urlopową,
- możliwość proaktywnego działania zmierzającego do zwiększenia efektywności organizacji, np. poprzez śledzenie czasu pracy poszczególnych pracowników na konkretnych liniach produkcyjnych, ustalania wąskich gardeł, itp. – w konsekwencji ograniczenie innych dodatkowych kosztów, np. prewencja przed kosztami opóźnień w produkcji / świadczeniu usług, itp.,
- narzędzie służące rozliczaniu systemów premiowych i motywacyjnych,
- w przypadku firm usługowych narzędzie nie tylko do użytku wewnętrznego, ale również system pozwalający na rozliczanie czasu pracy u fakturowania na tej podstawie klientów.

²⁵⁷ Wdrożenie elektronicznej ewidencji czasu pracy pozwala również na sprzężenie z innymi obszarami, np. obiegiem wniosków urlopowych w ten sposób osobny proces wnioskowania i akceptacji wniosków urlopowych po ich zatwierdzeniu przez upoważnione osoby ma automatyczne odzwierciedlenie w rejestracji czasu pracy – zatwierdzone urlopy automatycznie są w nim odzwierciedlane.

Jak można zauważyć, elektroniczna ewidencja czasu pracy jest narzędziem, którego wdrożenie w przedsiębiorstwie przynosi wiele korzyści w różnych obszarach organizacji i jest na szeroką skalę wykorzystywana w wielu jej obszarach. Jest ona również doskonałą platformą do wdrażania kontroli wewnętrznych, np. poprzez określenie ścieżek wnioskowania i akceptacji przez osoby do tego uprawnione nadgodzin, systemów premiowych, czy urlopów. Jest również doskonałym narzędziem wykorzystywanym przez menedżerów do bieżącej i okresowej kontroli czasu pracy podległych zespołów²⁵⁸. Wdrożone w ramach ewidencji czasu pracy narzędzia kontroli wewnętrznej współdziałają również z narzędziami rachunkowości zarządczej – pozwalają na weryfikację efektywności działania zarówno samych kontroli, jak i organizacji, a opisywane już wcześniej sprzężenia zwrotne pozwalają na odpowiednie sterowanie organizacją, umożliwiając docelowo wpływanie nie tylko na poziom kosztów pracy, ale także m.in. na poziom kosztów nadgodzin, czasów nieobecności, zwolnień chorobowych, urlopów, premii, i innych dodatkowych składników wynagrodzeń. Integracja danych pochodzących z elektronicznej ewidencji czasu pracy z innymi źródłami danych pozwala na sterowanie również innymi, wspomnianymi wcześniej rodzajami kosztów. Ponadto fakt digitalizacji procesu pozwala na eliminację błędów ludzkich i nadużyć. Szczegółowa analiza efektów wdrożenia elektronicznej ewidencji czasu pracy na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego zostanie zaprezentowana w kolejnym rozdziale.

²⁵⁸ Kontrola ta może odbywać się wielowymiarowo, nie tylko w kontekście godzin rozpoczęcia i zakończenia czasu pracy, ale np. ilości czasu pracy poświęconego na konkretny produkt czy usługę, projekt, na danej linii produkcyjnej.

3.6. Zastosowanie wybranych metod analizy finansowej i narzędzi kontroli wewnętrznej jako narzędzi nadzoru nad gospodarką zapasami

W dobie dużej konkurencyjności otoczenia biznesowego jednym z głównych wyzwań stojących przed zarządzającymi przedsiębiorstwem, niezależnie od sektora, w jakim funkcjonuje, jest optymalizowanie poziomu zużywanych zasobów. Dla zapewnienia konkurencyjności w coraz bardziej wymagających warunkach rynkowych i dalszego wzrostu organizacji zarządzający bardzo często stoją przed wyzwaniami polegającymi na minimalizacji i jak najlepszej kontroli kosztów. Takie działania pozwalają na zwiększania operacyjnej efektywności, jak również zyskowności przedsiębiorstwa. W wielu przedsiębiorstwach, szczególnie o charakterze produkcyjnym, poza zasobami ludzkimi, ważnym zasobem są zapasy²⁵⁹. W literaturze przedmiotu wymienianych jest wiele różnych klasyfikacji zapasów, wśród nich jednym z najczęściej wymienianych jest m.in. podział zapasów na:

- materiały,
- półprodukty,
- produkcja w toku,
- wyroby gotowe.

Przykładową klasyfikację zapasów wraz z informacją o sposobie ich wykorzystywania w organizacji oraz funkcji zarządzania zasobami prezentuje tabela 35.

Tabela 35. Klasyfikacja zapasów ze względu na ich zastosowanie w organizacji

Zapas	Główne zastosowanie	Funkcja zarządzania zapasami
Materiały	Produkcja i montaż	Przechowywanie materiałów dla celów produkcji
Półprodukty	Produkcja i montaż	Monitoring ruchów zapasów w trakcie produkcji
Wyroby gotowe i części zapasowe (serwis)	Sprzedaż	Utrzymywanie odpowiedniego poziomu zapasów dla zapewnienia terminowej realizacji zamówień klientów oraz napraw serwisowych
Części zapasowe	Utrzymanie i serwis	Utrzymywanie odpowiedniego poziomu zapasu dla optymalizacji kosztów napraw reklamacyjnych
Materiały biurowe i IT	Administracja	Utrzymywanie optymalnego zapasu dla zapewnienia funkcjonowania działów administracji i IT

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: R.E. Pritchard, *Operational Finance Management*, Prentice Hall Inc., New Jersey 1977, s. 341.

²⁵⁹ Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 2 definiuje zapasy jako aktywa przeznaczone do sprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej, będące w trakcie produkcji przeznaczonej na taką sprzedaż lub też mające postać materiałów lub dostaw surowców zużywanych w procesie produkcyjnym lub w trakcie świadczenia usług.

Innymi klasyfikacjami stosowanymi m.in. dla potrzeb zarządzania zapasami jest ich podział na²⁶⁰:

- zapasy produkcyjne – materiały i półprodukty wykorzystywane do produkcji wyrobów gotowych,
- zapasy utrzymaniowe i części zamienne – wykorzystywane do procesu produkcji, ale nieużywane do produkcji samego wyrobu gotowego (nie wchodzi w jego skład),
- produkcja w toku i półprodukty o różnym stopniu zawansowania produkcji,
- wyroby gotowe – wyroby gotowe do sprzedaży,
- zapasy nieużywane / wybrakowane – zapasy (w tym materiały i wyroby gotowe), które nie nadają się do wykorzystania w procesie produkcji lub do sprzedaży, odpady – mogą być przeznaczone do sprzedaży lub utylizacji, a także wykorzystywane do analiz podział zasobów ze względu na²⁶¹:
 - . ruchy zasobów – ze względu na czas wymagany do ruchu zasobów pomiędzy różnymi lokalizacjami,
 - . organizację zasobów – ze względu na zaangażowanie i ilość koordynacji wymaganej dla zasobów w procesie produkcyjnym,
 - . przewidywalność poziomu zasobów – w ramach tej kategorii zapasy mogą być podzielone, np. na rotujące, nisko rotujące, przestarzałe.

Zarządzanie obszarem zasobów w przedsiębiorstwie ma ogromne znaczenie dla efektywności działania organizacji. Przedsiębiorstwa nabywają i utrzymują zapasy w celu m.in.:

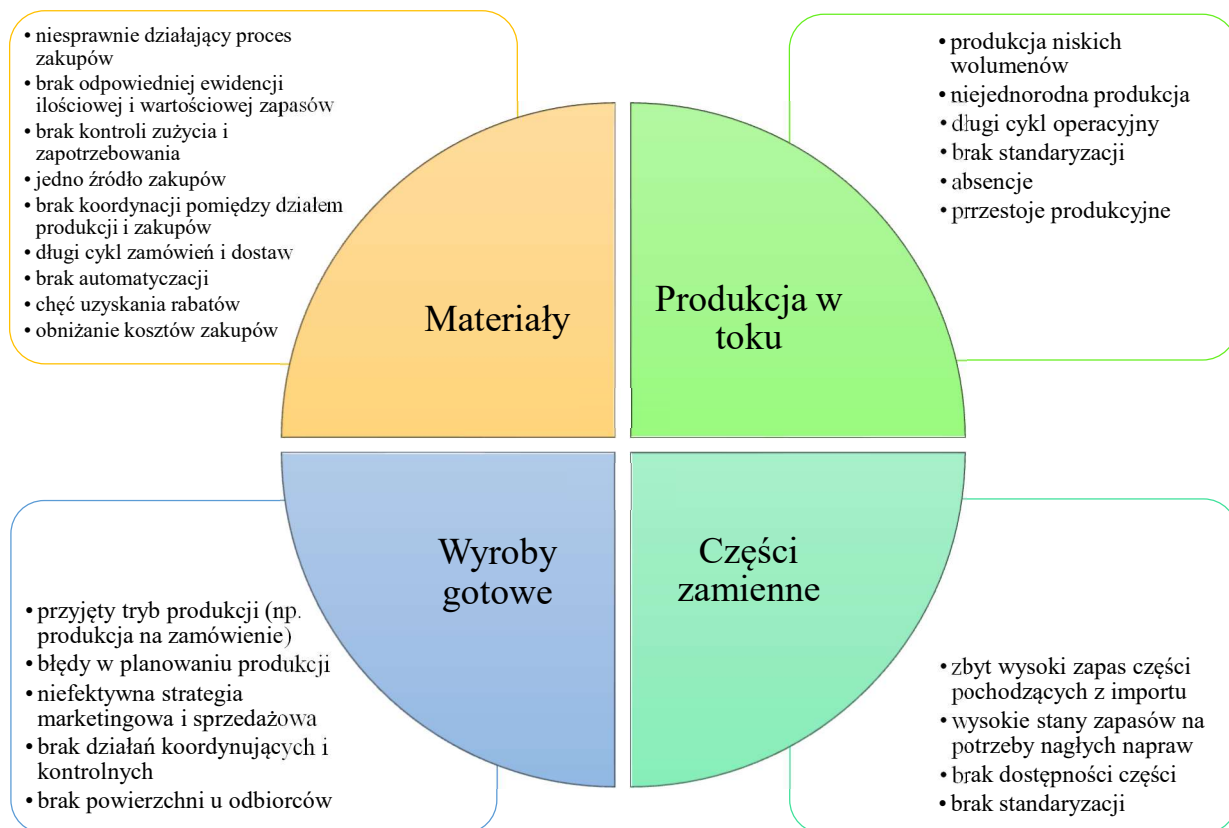
- zabezpieczenia ciągłości produkcji (materiały) i terminowości dostaw (wyroby gotowe),
- utrzymywania elastyczności w stosunku do zmienności poziomów dostaw materiałów i zamówień wyrobów gotowych,

²⁶⁰ Por. L. Dobler, *Purchasing and Materials Management: Text and Cases*, TMH Pub Co. Ltd. New Dehli 1983, s. 189.

²⁶¹ Por. M. Boodman, *Production Planning and Inventory Control*, TMH Pub Co. Ltd. New Dehli 1986, s. 20 - 22.

- zapewnienia przewagi negocjacyjnej w procesie zakupu materiałów i sprzedaży wyrobów,
- optymalizacji kosztów dostaw i przechowywania,
- mitygowania ryzyka przestojów produkcji zarówno własnej, jak i dostawców w wyniku nieprzewidzianych zdarzeń,
- działania spekulacyjne i inwestycyjne.

Poza wymienionymi powodami stojącymi za utrzymywaniem w przedsiębiorstwach zapasów istnieje również szereg przyczyn, które, jeśli nie są przez zarządzających odpowiednio zmitygowane, powodują powstawanie i utrzymywanie w organizacjach zbyt wysokich poziomów zapasów. Ich graficzną prezentację w podziale na poszczególne rodzaje zapasów prezentuje schemat 29.



Schemat 29. Wybrane przyczyny powstawania zbyt wysokich zapasów w przedsiębiorstwach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: F. Hanssman, *A survey of inventory theory from operations research view point*, Wiley and Sons Inc., New Jersey 1961, s. 65.

Zarządzanie zapasami jest więc ważnym elementem zarządzania organizacją. Dla efektywnego gospodarowania tym obszarem przedsiębiorstwa szczególnie istotne są aspekty związane z szeroko pojętym kontrolingiem, w tym wdrożenie odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, pozwalających na zwiększanie efektywności wykorzystania zapasów i eliminację ich marnotrawstwa. Podkreślenia wymaga również fakt, że poziom utrzymywanych zapasów, ich jakość, a także w przypadku materiałów, wielkość ich zużycia, mają istotne znaczenie dla wyników i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa²⁶².

Z punktu widzenia finansowego zarządzający zapasami powinni rozpatrywać je przez pryzmat co najmniej dwóch perspektyw – kosztowej i bilansowej, które bezpośrednio przekładają się również na przepływy pieniężne przedsiębiorstwa²⁶³. Warto podkreślić, że **perspektywa kosztowa** powinna traktować koszty związane zapasami znacznie szerzej niż wyłącznie koszty ich zakupu. Analizowane są one w znacznie dokładniejszym zakresie, uwzględniając mianowicie koszty ich pozyskania, utrzymywania, finansowania, czy utylizacji. Brane są również pod uwagę koszty m.in. złej jakości, a także koszty braku odpowiedniej ilości zapasów²⁶⁴. W **perspektywie bilansowej** zaś, analiza zapasów dokonywana jest m.in. kontekście ich poziomu (ilościowego i wartościowego), wiekowania, szybkości rotacji. Istotne znaczenie mają też poziom kapitału obrotowego²⁶⁵, jak i udział zapasów w kapitale pracującym przedsiębiorstwa. W procesie zarządzania zapasami duże znaczenie mają również warunki, na jakich zapasy są nabywane, w tym minimalne ilości zamówień, a także terminy płatności zobowiązań wynikających z zakupu zapasów. Obie opisane perspektywy mają bezpośrednie odzwierciedlenie w rachunku wyników i bilansie przedsiębiorstwa. Graficzne przedstawienie zapasów przedsiębiorstwa w wyżej wspomnianych perspektywach wraz z przykładami wybranych parametrów i wskaźników ilustruje schemat 30.

²⁶² W przedsiębiorstwach produkcyjnych koszty zużycia materiałów są częstokroć największą pozycją w bazie ponoszonych przez nie kosztów.

²⁶³ Inną, często pomijaną funkcją zapasów jest ich rola inwestycyjna. Większość przedsiębiorstw traktuje zapasy wyłącznie jako zasób służący ich działalności operacyjnej / produkcyjnej.

²⁶⁴ W tym koszty utraconych korzyści, czy koszty utraty klientów.

²⁶⁵ Kapitał pracujący (kapitał obrotowy netto) – różnica pomiędzy aktywami obrotowymi a zobowiązaniami krótkoterminowymi, często w literaturze przedmiotu definiowany również jako suma zapasów, należności handlowych i rozliczeń międzyokresowych czynnych pomniejszona zobowiązaniami handlowymi i rozliczeniami międzyokresowymi biernymi.



Schemat 30. Zapasy w perspektywie kosztowej i bilansowej przedsiębiorstwa

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wspomniano, gospodarka zapasami i decyzje podejmowane w tym obszarze przedsiębiorstwa istotnie przekładają się na przepływy pieniężne, a docelowo na płynność przedsiębiorstwa. Perspektywa kosztowa ma znaczenie dla wyniku finansowego organizacji, który wpływa na rachunek przepływów pieniężnych. Podobnie przytoczone przykładowe wskaźniki i parametry perspektywy bilansowej przekładają się na moment i wartość przepływów pieniężnych, m.in. poprzez zmiany wartości kapitału pracującego.

Mechanizm działania kapitału pracującego i efektywne nim zarządzanie dotyka bardzo wielu aspektów działalności przedsiębiorstwa – począwszy od poziomu utrzymywanych zapasów²⁶⁶, poprzez wartości oraz strukturę należności i zobowiązań przedsiębiorstwa. Przykładowe, szczegółowe, parametry wpływające na poziom kapitału obrotowego, które wymagają analizy zarządczej i kontroli wewnętrznej dla zarządzania zapasami w organizacji zostały zaprezentowane w tabeli 36.

²⁶⁶ Określany częstokroć jako „zamrożone” środki pieniężne.

Tabela 36. Przykładowe parametry kształtujące kapitał pracujący

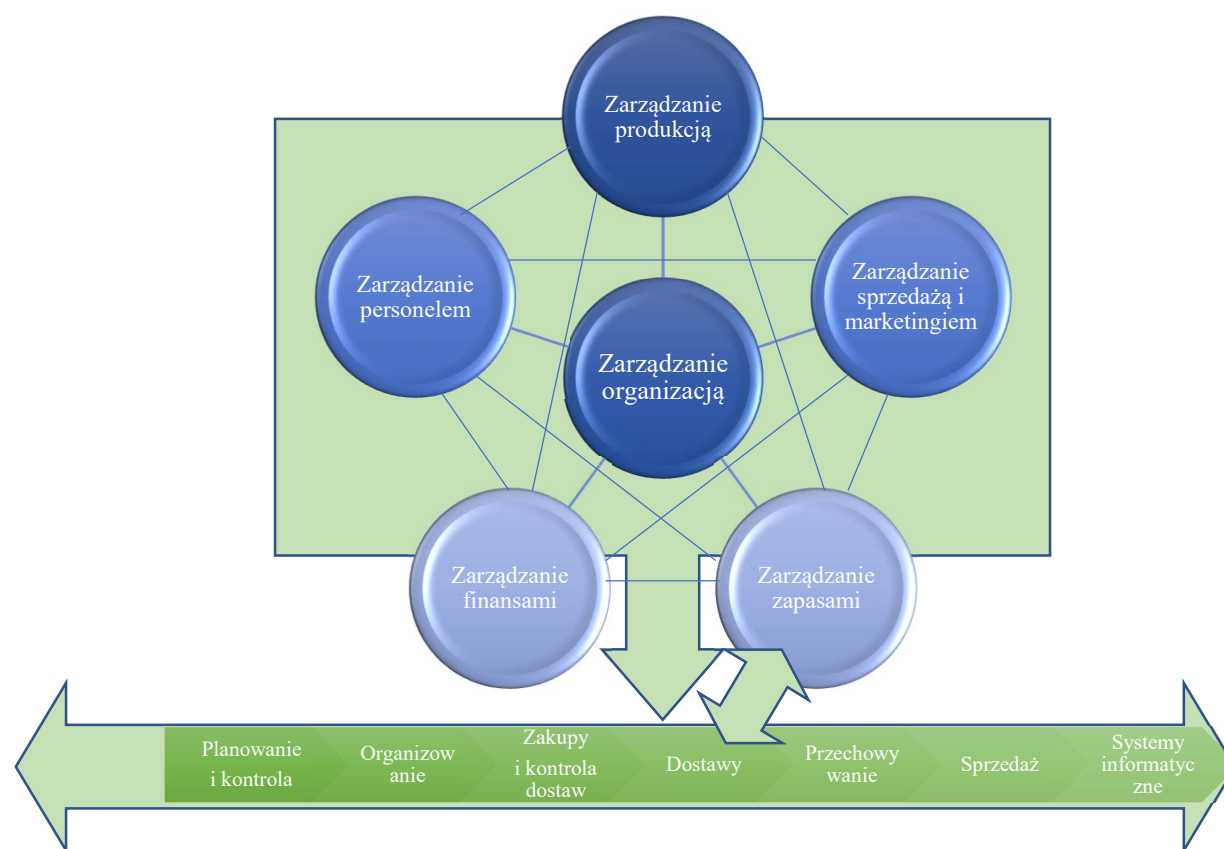
Element kapitału obrotowego	Parametr	Wskaźniki i narzędzia kontroli wewnętrznej
Zapasy	- poziom zapasów (ilościowy i wartościowy)	<ul style="list-style-type: none"> - rotacja zapasów - wiekowanie zapasów - wartość odpisów aktualizujących - minimalne wolumeny zamówień - koszty związane z utrzymaniem i finansowaniem zapasów
Należności handlowe	- wartość należności	<ul style="list-style-type: none"> - efektywność procesu sprzedaży i fakturowania - terminy płatności należności - skuteczność spływu i windykacji należności - wiekowanie należności - wartość odpisów aktualizujących
Zobowiązania handlowe	- wartość zobowiązań	<ul style="list-style-type: none"> - powiązanie zakupów z procesem planowania i produkcji (zapotrzebowaniem na materiały) - terminy płatności zobowiązań (również w odniesieniu do terminów spływu należności) - wiekowanie zobowiązań - koszty nabycia zapasów (w tym koszty transportu, logistyczne) - kontrola wewnętrzna w ramach procesu zakupów

Źródło: Opracowanie własne.

Wymienione wskaźniki nie wyczerpują szerokiego wachlarza analiz, które wykorzystywane są w zarządzaniu obszarem zapasów²⁶⁷. Warto podkreślić, że dla pozyskania jeszcze bardziej precyzyjnych informacji zarządczych, które pozwalają na podejmowanie przez zarządzających trafnych decyzji, wskaźniki te powinny być analizowane znaczenie bardziej szczegółowo (przede wszystkim w obszarach wymagających zmiany). Wymienione wyżej wskaźniki mogą być dodatkowo analizowane, np. w podziale na projekty, kontrakty, czy serie produkcyjne. Efektywne zarządzanie kapitałem pracującym powinno się m.in. opierać także na wdrożeniu szeregu kontroli wewnętrznych i sprzężeń zwrotnych łączących informacje zarządcze, kontrole wewnętrzne i decyzje zarządzających. Dla efektywnego zarządzania zapasami powinny być one rozpatrywane w powiązaniu z innymi procesami zachodzącymi w organizacji tak, aby współdziałając, pozwalały na jej jak najbardziej efektywne działanie.

²⁶⁷ Ze względu na ograniczony zakres rozprawy w niniejszym podrozdziale zaprezentowane są wyłącznie wskaźniki i analizy o charakterze finansowym, wchodzące w skład narzędzi rachunkowości zarządczej i odpowiednie kontrole wewnętrzne. Nadmienić jednak należy, że zarządzanie zapasami z punktu widzenia operacyjnego jest procesem znacznie bardziej rozległym, szczególnie w zakresie logistycznym, planowania produkcji, zakupu materiałów i zapasów wyrobów gotowych. Istnieje wiele rodzajów analiz i modeli zarządzania zapasami stosowanych w organizacjach np. *just in time*, analiza ABC, czy „szczupłe” zarządzanie (*lean management*).

Przykładowe graficzne przedstawienie sprzężeń i zależności różnych obszarów zarządzania w ramach procesu zarządzania zapasami przedstawia schemat 31.



Schemat 31. Schemat powiązań różnych obszarów organizacji w ramach procesu zarządzania zapasami

Źródło: Opracowanie własne.

Tak jak wiele innych działań, wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w zakresie zarządzania zapasami powinno być traktowane holistycznie, wpisywać się i współdziałać z odpowiednimi mechanizmami zarządzania organizacją. Istotne jest więc, aby zarządzanie zapasami²⁶⁸ było odpowiednio połączone z innymi obszarami przedsiębiorstwa, zapewniając odpowiedni przepływ informacji i tworząc sprzężenia zwrotne.

Jak wynika ze schematu 31, zarządzanie zapasami powinno być ściśle powiązane właściwie z wszystkimi procesami w przedsiębiorstwie, a w ramach sprzężeń pomiędzy nimi

²⁶⁸ Jak wynika ze schematu 31, lista sprzężeń i zależności, jakie powinny być analizowane i poddawane kontroli wewnętrznej w organizacji, jest znacznie dłuższa, jednakże w ramach niniejszego podrozdziału zaprezentowane zostaną te bezpośrednio związane z obszarem zapasów w organizacji.

wdrożone powinny zostać kontrole wewnętrzne. Przykłady możliwych do zastosowania w poszczególnych obszarach kontroli wewnętrznych zostały zaprezentowane w tabeli 37.

Tabela 37. Przykładowe kontrole wewnętrzne w ramach poszczególnych obszarów zarządzania w organizacji

Obszar zarządzania	Kontrola wewnętrzna
Zarządzaniem personelem	<ul style="list-style-type: none"> - kontrola prawidłowości planowania ilości i kompetencji osób zaangażowanych w obsługę procesu zakupów i utrzymywania zapasów w powiązaniu z aktualnymi i przewidywanymi wolumenami i rodzajami zapasów - kontrola skorelowania wielkości zapasów z ilością dostępnych w procesie przetwarzania zapasów (produkcji) zasobów ludzkich²⁶⁹
Zarządzaniem produkcją	<ul style="list-style-type: none"> - kontrola poprawności kalkulacji ilości wymaganych zapasów materiałów dla realizacji produkcji - kontrola prawidłowości powiązania zapotrzebowania klientów na wyroby gotowe, ze zdolnościami terminowego zaopatrzenia przez dostawców - kontrola skali i przyczyn odpadów produkcyjnych
Zarządzanie sprzedażą	<ul style="list-style-type: none"> - kontrola poprawności sprzężenia planów produkcyjnych z zapotrzebowaniem klientów - kontrola terminowości sprzedaży wyrobów gotowych i zapewnienia im odpowiedniej rotacji - kontrola wewnętrzna terminowości spływu należności - kontrola skuteczności procesu windykacji należności - kontrola w zakresie prawidłowości stosowanych terminów płatności
Zarządzaniem finansami	<ul style="list-style-type: none"> - kontrole wewnętrzne w procesie zakupu materiałów - kontrola poprawności stosowanych terminów płatności (kredyt kupiecki) - kontrola powiązania potrzeb operacyjnych w zakresie zapasów z możliwościami finansowymi organizacji, np. możliwości finansowania zapasów, czy kontrola wielkość kapitału pracującego - kontrola planów budżetowych i prognoz
Zarządzanie zapasami	<ul style="list-style-type: none"> - kontrola minimalnych poziomów zamówień i minimalnych poziomów zapasów - kontrola spójności ewidencji z fizycznymi stanami zapasów – okresowe / ciągle inwentaryzacje - kontrola i nadawanie uprawnień dla czynności złomowania, likwidacji i sprzedaży zapasów - kontrola jakości zapasów , w tym proces obciążania dostawców za koszty reklamacji od klientów w przypadku złej jakości dostarczanych materiałów

Źródło: Opracowanie własne.

Ponieważ ryzyko posiadania zapasów jest znacznie wyższe w przypadku zapasów w porównaniu do innych aktywów obrotowych organizacje powinny tworzyć i kontrolować sprzężenia pomiędzy wszystkimi obszarami tak, aby działania i procesy w niej zachodzące były spójne, skoordynowane i zmierzały do realizacji oczekiwanych przez przedsiębiorstwo celów.

²⁶⁹ Uwzględniając m.in sezonowość, plany urlopowe, czy absencje chorobowe.

Nie bez powodu kontrola wewnętrzna uznawana jest za ważną funkcję zarządzania zasobami²⁷⁰, która tworzy niejako „centrum nerwowe” w każdej organizacji.

²⁷⁰ Kontrola w zakresie zasobów określana jest w literaturze przedmiotu jako sztuka zapewnienia, że odpowiednia ilość zasobów jest utrzymywana przez organizację dla zapewnienia wypełnienia wewnętrznych i zewnętrznych potrzeb i zobowiązań.

Rozdział 4. Analiza powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym i ich skutków

Rozdział czwarty rozprawy stanowi charakterystykę przykładowego modelu powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego. Zaproponowany model będzie wskazaniem możliwości powiązania obszarów sprawozdawczości finansowej z wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Wybór pozycji sprawozdania finansowego objętych modelem, jak również dobór narzędzi zarządczych i kontroli wewnętrznej opisany został szczegółowo w poprzednich rozdziałach niniejszej rozprawy. Dodatkową, istotną częścią tego rozdziału jest wskazanie na możliwości zastosowania powiązań obszarów sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej do ich powszechnego stosowania w różnych organizacjach.

W dalszej części rozdział czwarty zawiera analizę wpływu wdrożenia wybranych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej na kształtowanie się wybranych wskaźników finansowych badanego przedsiębiorstwa. Analizowane w nim będą dane finansowe w kolejnych latach obrotowych przed i po wdrożeniu opisywanych narzędzi. Zakres analizy obejmował będzie lata 2016-2019, przy czym należy podkreślić, że dla roku 2016 dane będą ograniczone wyłącznie do tych, których źródłem jest sprawozdawczość finansowa. Wspomniane narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej zostały wdrożone przedsiębiorstwie w 2017 roku, stąd dane zarządcze, które są przedmiotem analizy w latach 2017-2019, nie są dostępne za rok 2016. Analiza obejmuje okres 4 lat (2016-2019) – uwzględnienie w analizie danych za 2020 rok nie będzie możliwe ze względu na bardzo istotny wpływ, jaki wywarła na przedsiębiorstwo pandemia Covid-19. Negatywne skutki wstrzymania działalności operacyjnej²⁷¹, w tym tymczasowe zawieszenie współpracy ze strategicznymi partnerami, miały wymierny, negatywny, wpływ na jego działalność, wyniki i sytuację finansową. Istotny spadek przychodów i podjęte działania restrukturyzacyjne w istotny sposób wpłynęły na dane finansowe spółki²⁷², do tego stopnia, że trudno zachować porównywalność danych i wyciągać wnioski z ich analizy.

²⁷¹ Włączając okresowe zatrzymanie linii produkcyjnych.

²⁷² Przychody ze sprzedaży przedsiębiorstwa w 2020 stanowiły niewiele ponad 17% średnich przychodów ze sprzedaży za lata 2016-2019. Dodatkowo dane finansowe zaburzone zostały dużą ilością transakcji i charakterze jednorazowym podyktowanych nadzwyczajną sytuacją pandemii Covid-19.

Rozdział ten zawiera także określenie wpływu wdrażanych rozwiązań na możliwości osiągnięcia celów przedsiębiorstwa.

Jako podsumowanie w ostatnim podrozdziale rozdziału czwartego przeprowadzona zostanie wielowymiarowa analiza porównawcza, metodą porządkowania liniowego, która została oparta na wybranych wskaźnikach finansowych. Narzędzie to pozwala na kompleksowe porównanie wpływu zmiany w zakresie wybranych wskaźników przed i po wdrożeniu narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. W przypadku lat 2017-2019 analiza zostanie oparta na pełnym spektrum wskaźników zaprezentowanych w podrozdziale 4.2. Ze względu na brak danych zarządczych dla roku 2016²⁷³, w przypadku porównania pełnego zakresu 4 lat 2016-2019, analiza oparta będzie wyłącznie na ograniczonej liczbie wskaźników opierających się na dostępnych danych pochodzących z obszaru sprawozdawczości finansowej.

Ważnym elementem niniejszego rozdziału są także odpowiedzi udzielone w nim na postawione we wstępie rozprawy pytania badawcze (5).

4.1. Przykładowy model powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej

Zaprezentowany w niniejszym podrozdziale model powiązań wybranych elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej obrazuje opisanie w poprzednich rozdziałach, instrumenty które, odpowiednio wdrożone, mogą ze sobą współdziałać i dawać możliwość sterowania przedsiębiorstwem dla osiągnięcia jego celów finansowych.

Model składa się z dwóch części. Obie – zarówno dla wybranych pozycji bilansowych²⁷⁴, jak i rachunku wyników²⁷⁵, zbudowane zostały w oparciu o trzy podstawowe obszary:

- sprawozdawczości finansowej,
- rachunkowości zarządczej,
- kontroli wewnętrznych.

Punktem wyjścia modelu jest sprawozdawczość finansowa, która pod postacią uregulowanych przepisami prawa sprawozdań dostarcza informacji o przedsiębiorstwie. Sprawozdania w tym obszarze, jak już wcześniej zostało wspomniane, charakteryzują się

²⁷³ Jak wcześniej zostało wspomniane narzędzia te wdrożone zostały w 2017 roku.

²⁷⁴ Załącznik 7a.

²⁷⁵ Załącznik 7b.

dużym poziomem ogólności i prezentują przede wszystkim dane finansowe przedsiębiorstwa. Nie są to, co do zasady, dane w pełni wystarczające dla skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. Jednocześnie, co również zostało ujęte w modelu, w obszarze tym częstokroć ustalane są główne (ogólne) cele finansowe organizacji²⁷⁶.

Ze względu na duży poziom ogólności danych prezentowanych w sprawozdawczości finansowej, dane te są uszczegóławiane i prezentowane w odpowiednio projektowanych w tym celu raportach zarządczych. W tym miejscu model przechodzi do drugiego obszaru – rachunkowości zarządczej. W tej części jako punkt wyjścia określone zostają syntetyczne narzędzia rachunkowości zarządczej – wśród nich zaprezentowane zostały okresowe przeglądy wyników, które w sposób przeznaczony dla danej organizacji prezentują dane znacznie bardziej szczegółowe i nie tylko o charakterze wartościowym, ale również ilościowym²⁷⁷. Dodatkowo, w ramach syntetycznych narzędzi zarządczych – model prezentuje, powiązane z przeglądami okresowymi, systemy motywacyjne oparte na znacznie bardziej szczegółowych informacjach zarządczych²⁷⁸.

Warto nadmienić, że wspomniane narzędzia rachunkowości zarządczej wykorzystują dane nie tylko o charakterze *ex post*, ale również opierają się na takich narzędziach, jak budżetowanie i prognozowanie, które dostarczają danych *ex ante*, co zostało przedstawione w modelu rozpatrując pryzmat czasu.

Istotnym elementem obszaru rachunkowości zarządczej są wdrażane w przedsiębiorstwach dodatkowe ewidencje, które stanowią podstawę wszelkich raportów zarządczych. Jako przykłady wymienione zostały takie narzędzia, jak m.in.:

- wdrożenie dodatkowych ewidencji ilościowych i wartościowych,
- rozszerzenie ewidencji księgowej o dodatkowe wymiary zarządcze²⁷⁹,
- zbudowanie bazy danych zarządczych, która pozwala na gromadzenie danych finansowych oraz danych z innych ewidencji o charakterze zarządczym, z których mogą być przygotowywane dowolnie zaprojektowane szczegółowe raporty.

²⁷⁶ Warto w tym miejscu nadmienić, że cele wyznaczane na poziomie sprawozdań finansowych najczęściej składają się z określonej ilości celów szczegółowych, które to ustalane są już na poziomie rachunkowości zarządczej i wdrażane w odpowiednio skonstruowane systemy motywacyjne tak, aby możliwa była realizacja celów głównych organizacji.

²⁷⁷ Przykłady takich raportów zostały zaprezentowane w załącznikach 6a i 6b, przykładowy standard organizacji okresowych przeglądów i zawartości raportów zarządczych zawarte zostały odpowiednio w załączniku 5.

²⁷⁸ Systemy te opierają się na bardziej szczegółowych wskaźnikach i danych, ponieważ skorelowane są z informacjami zarządczymi i mogą być ustalane dla różnych poziomów, obszarów organizacji. Np. suma celów pracowników niższego szczebla może być celem ich przełożonego, itd.

²⁷⁹ Na przykład ewidencja po projektach, zleceniach, itd.

Wśród instrumentów tego obszaru wymienione zostały także procesy budżetowania i prognozowania, które powinny być zaprojektowane w ten sposób, aby współdziałały z wdrożoną w organizacji zarządczą ewidencją danych i dzięki temu pozwalały na analizy danych oparte m.in. na porównywaniu danych i badaniu odchyleń.

Zawartość raportów zarządczych przedstawiona została również przez pryzmat formy dokonywanych w nich analiz, a także w odniesieniu do pozycji sprawozdania finansowego²⁸⁰. W tym obszarze wymienione zostały takie przykłady analiz, jak m.in. analizy porównawcze, wskaźnikowe, odchyleń, pionowe i poziome. Wśród wybranych pozycji sprawozdań finansowych model uwzględnia:

- w obszarze bilansu – zasadnicze pozycje kapitału pracującego – zapasy, należności i zobowiązania handlowe,
- w obszarze rachunku wyników – przychody, koszty wytworzenia, wybrane koszty sprzedaży i koszty ogólnego zarządu, pozostałe przychody i koszty operacyjne.

W dalszej części modelu do wymienionych pozycji przypisane zostały analityczne narzędzia rachunkowości zarządczej, które pozwalają na szczegółową ich analizę. Co szczególnie ważne, wszystkie wymienione przykładowe narzędzia rachunkowości zarządczej zostały tak zaprojektowane, aby jednocześnie wspierane były przez wdrożone w organizacji kontrole wewnętrzne. W ten sposób model przechodzi do ostatniego obszaru – narzędzi kontroli wewnętrznej, które odpowiednio zaplanowane i wdrożone, wspierają działania zmierzające do uzyskania oczekiwanych wyników, które zostały ustalone i są mierzone w obszarze rachunkowości zarządczej, a docelowo – w sposób zagregowany – również w obszarze sprawozdawczości finansowej.

Dzięki wykreowanym w organizacji mechanizmom sprzężenia zwrotnego przedsiębiorstwo może osiągać cele określone dla wybranej / wybranych pozycji sprawozdania finansowego (np. oczekiwanego poziomu należności, zapasów, zobowiązań, czy łącznie kapitału pracującego), uszczegóławiając je poprzez zastosowanie analitycznych narzędzi rachunkowości zarządczej (np. analiza wiekowania i rotacji zapasów czy należności, analiza dla poszczególnych rodzajów zapasów, czy w podziale na projekty / zlecenia). Narzędzia te mogą być analizowane indywidualnie, jednakże dla zapewnienia pełnego obrazu organizacji

²⁸⁰ Ze względu na ograniczone rozmiary niniejszej rozprawy w modelu zaprezentowane zostały wyłącznie wybrane i opisane we wcześniejszym rozdziale pozycje bilansu (składające się na kapitał pracujący) i rachunku zysków i strat (stanowiące najistotniejsze pozycje z punktu widzenia rachunku wyników), jednak tego typu, odpowiednio zaprojektowane, rozwiązania mogą być stosowane do każdej pozycji sprawozdań finansowych będącej przedmiotem zainteresowania zarządzających organizacją.

najczęściej są one elementem syntetycznych instrumentów zarządczych takich, jak np. raporty będące podstawą do okresowych przeglądów wyników. Aby jednak możliwa była faktyczna zmiana analizowanych wartości, konieczne jest prowadzenie działań ku temu zmierzających. Rozwiązaniem jest, wspomniane już wielokrotnie w rozprawie, użycie narzędzi kontroli wewnętrznej, które pozwalają na kompleksowe sterowanie organizacją (poprzez wdrożenie i weryfikację efektywności ich działania, np. kontroli spływu należności, procedury windykacji należności, procedury kontroli jakości i kompletności dostaw, procesu monitorowania terminowości wystawiania faktur, czy procedury akceptacji zamówień).

Szczegółowe, przykładowe, elementy kontroli wewnętrznych powiązanych z odpowiednimi narzędziami rachunkowości zarządczej zaprezentowane zostały w załącznikach 7a i b niniejszej rozprawy, które zawierają przykładowy model powiązań dla wybranych pozycji bilansowych i rachunku wyników. Dzięki tego typu modelowi – możliwe jest wskazanie skutków finansowych dla organizacji – w korelacji z decyzjami i podejmowanymi w niej działaniami, prezentuje on bowiem narzędzia w sposób łączny, wskazując na ich powiązania i wypracowane synergie w przedsiębiorstwach, w których:

- brak jest wdrożonych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, wiedza zarządzających ogranicza się wyłącznie do obszaru sprawozdawczości finansowej, co powoduje, że organizacja nie zna szczegółów kreujących zagregowane wartości prezentowane w sprawozdaniach finansowych,
- narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej są wdrożone częściowo i nie ma wypracowanych między nimi powiązań – zarządzający mogą posiadać wiedzę bardziej szczegółową w danym obszarze, ale nie posiadają narzędzi sterowania organizacją dla osiągnięcia oczekiwanych wartości,
- narzędzia są wdrożone, ale nie działają efektywnie – mechanizmy nie pozwalają na właściwe sterowanie organizacją, a dane zarządcze mogą być przekłamane i sprzyjać podejmowaniu błędnych decyzji.

Rozpatrując więc na podstawie przygotowanego modelu, postawione w rozprawie pytania badawcze, można udzielić następujących odpowiedzi:

PB1: Czy w przedsiębiorstwie obok sprawozdawczości finansowej, powinny być zaprojektowane i wdrożone dodatkowe wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej oraz instrumenty kontroli wewnętrznej?

Dla zapewnienia zarządzającym pełniejszego obrazu organizacji i informacji o jej kondycji finansowej, w przedsiębiorstwie powinny być dodatkowo wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

Jak wynika z modelu zaprezentowanego w załącznikach 7a i 7b, dzięki tym rozwiązaniom²⁸¹ zarządzający uzyskują dostęp do danych i informacji szczegółowo opisujących dane zjawiska w organizacji.

Wdrożenie powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową a obszarami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej (dzięki istotnemu uszczegółowieniu ewidencji i rozszerzeniu danych ujmowanych w raportach zarządczych) pozwala na precyzyjne poznanie czynników stojących za konkretnymi danymi finansowymi zaprezentowanymi w obszarze sprawozdawczości finansowej. Rozszerzenie więc ewidencji i sprawozdawczości o narzędzia zaprezentowane w obszarze rachunkowości zarządczej, a także wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej, które są odpowiednio do nich dostosowane, pozwala na odpowiednie wpływanie na procesy i działania w organizacji tak, aby realizowane były założenia określone w celach²⁸².

PB2: Czy w przedsiębiorstwie można zastosować model powiązań „sprawozdanie finansowe → narzędzia rachunkowości zarządczej → kontrola wewnętrzna” dla realizacji konkretnych działań i celów przedsiębiorstwa?

Zgodnie z analizą dokonaną w niniejszej rozprawie należy stwierdzić, że można zastosować model powiązań dla realizacji konkretnych celów finansowych przedsiębiorstwa. Jednym z przykładów jest model zaprezentowany w niniejszym podrozdziale.

Jak zostało już nadmienione, narzędzia zastosowane w ramach modelu mogą, a wręcz powinny, być indywidualnie dobierane i wdrażane przez organizacje. Dzięki temu – tego typu instrumenty i odpowiednio zaprojektowane powiązania między nimi, mogą mieć zastosowanie w różnego typu organizacjach. Indywidualność doboru narzędzi pozwala obejmować nimi różne obszary organizacji zgodnie z jej potrzebami.

Przełożenie więc ogólnych zasad²⁸³ modelu „sprawozdanie finansowe → narzędzia rachunkowości zarządczej → kontrola wewnętrzna” pozwala na stworzenie kompleksowych

²⁸¹ Wykorzystaniu powiązań pomiędzy sprawozdawczością finansową, narzędziami rachunkowości zarządczej i wspierającymi je instrumentami kontroli wewnętrznej.

²⁸² W tym również w stosowanych do tego celu budżetach, czy prognozach finansowych, a także w systemach motywacyjnych, które zawierają konkretne cele m.in. finansowe.

²⁸³ Co do zasady propozycja narzędzi, zaprezentowana w modelu w załącznikach 7a i 7b do niniejszej rozprawy, może być wprost wykorzystywana przez przedsiębiorstwa, opiera się bowiem na powszechnie znanych, łatwych do wdrożenia wskaźnikach i kontrolach wewnętrznych, które nie wymagają dużych nakładów na ich wdrożenie.

narzędzi, które docelowo mogą mieć zastosowanie w przedsiębiorstwach różnej skali, branż, czy kondycji.

Ważnym aspektem, również wynikającym z niniejszej rozprawy, jest właściwy wybór narzędzi tak, aby były one dostosowane do potrzeb, wielkości, czy charakteru organizacji. Nie bez znaczenia jest bowiem zapewnienie, aby wdrożenie i stosowanie tych narzędzi nie było obciążone zbyt wysokimi kosztami, czy czasochłonnością ich stosowania, które byłyby niewspółmierne do potrzeb i możliwości organizacji.

PB3: Czy narzędzia rachunkowości zarządczej mogą wspierać cele i działania przedsiębiorstwa bez wdrożenia ich łącznie z narzędziami kontroli wewnętrznej?

Jak wynika z przedstawionego modelu wyeliminowanie z niego obszaru kontroli wewnętrznej powoduje, że nie jest możliwe osiągnięcie sprzężenia zwrotnego pomiędzy obszarem rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Brak więc narzędzi kontroli wewnętrznej spowoduje, że zarządzający będą posiadali szczegółową wiedzę o kondycji poszczególnych, będących przedmiotem ich zainteresowania, obszarów, jednak dane te będą miały charakter wyłącznie informacyjny. Dopiero efektywnie wdrożone kontrole wewnętrzne pozwalają wpływać na procesy i działania w organizacji, a efekty ich wykorzystania są odzwierciedlane zwrotnie w danych zarządczych i sprawozdawczości finansowej.

Można więc stwierdzić, że o ile możliwe jest wdrożenie wyłącznie narzędzi w obszarze rachunkowości zarządczej, to brak współpracujących z nimi narzędzi kontroli wewnętrznej nie pozwala na wspieranie celów i działań przedsiębiorstwa²⁸⁴.

W dalszej części niniejszej rozprawy zostanie dokonana analiza wpływu wdrożenia wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznych²⁸⁵ na kształtowanie się wybranych wskaźników przedsiębiorstwa i udzielone zostaną również odpowiedzi na kolejne zadane w niniejszej rozprawie pytania badawcze.

²⁸⁴ Warto w tym miejscu nadmienić, że jak zostało już zasygnalizowane w niniejszej rozprawie, istotne jest nie tylko prawidłowe wdrożenie kontroli wewnętrznych, ale również okresowe ich testowanie i sprawdzanie efektywności ich działania. Zastosowanie ich w sytuacji, gdy nie działają prawidłowo, nie przyniesie wymiernych efektów dla organizacji.

²⁸⁵ Jak wskazano w podrozdziale 2.1. dla potrzeb niniejszej rozprawy w modelu zastosowano w szczególności nieskomplikowane narzędzia o relatywnie niskim koszcie zaprojektowania, wdrożenia i stosowania, które dają jednakże wymierne korzyści wynikające z ich zastosowania. Zgodnie z założeniem zaprezentowane zostały narzędzia, które są łatwo dostępne i organizacje są w stanie je zaprojektować i wdrożyć w sposób niewymagający dużych nakładów finansowych.

4.2. Analiza wpływu wdrożenia wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na kształtowanie się wybranych wskaźników finansowych przedsiębiorstwa

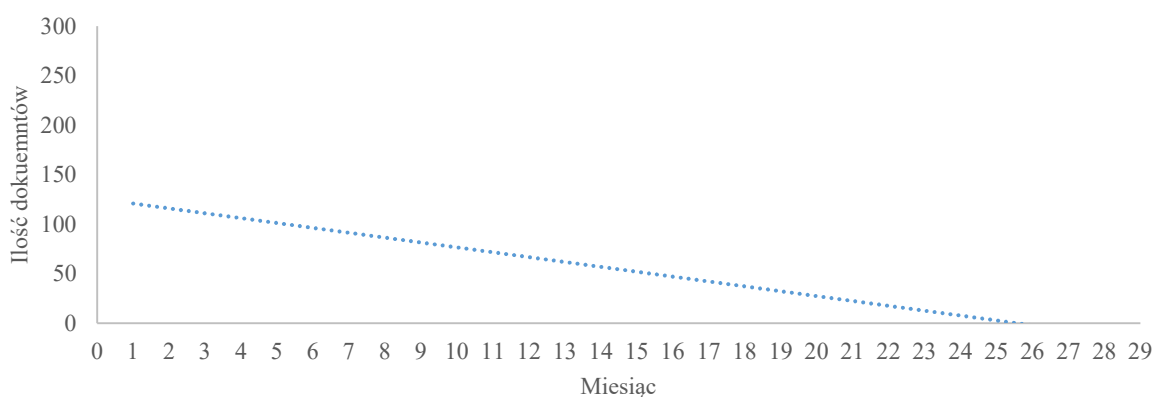
Oceny wpływu wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na sytuację finansową przedsiębiorstwa i wielkość poszczególnych jego wskaźników można dokonać m.in. poprzez porównanie ich stanu przed i po wdrożeniu tychże rozwiązań. Dokonując tego typu analizy weryfikacji poddawane jest spektrum danych, które opisują stany w obszarach przedsiębiorstwa, których dotyczyło wdrożenie wspomnianych narzędzi rachunkowości zarządczej oraz kontroli wewnętrznych.

Odnosząc się do zaprezentowanego w poprzednim podrozdziale modelu analiza wpływu wykorzystania wybranych instrumentów może dotyczyć wszystkich zastosowanych mierników zarządczych. Ze względu jednak na ograniczony zakres niniejszej rozprawy, zostanie ona dokonana w węższym zakresie, w taki sposób, że dla każdego z prezentowanych obszarów sprawozdawczości finansowej – bilansu i rachunku wyników – przedstawione zostaną wybrane dane i wskaźniki. Należy tutaj podkreślić, że we względu na wielowymiarowe oddziaływanie na organizację wdrożonych instrumentów uwydatniony zostanie również wpływ zastosowanych rozwiązań na inne, powiązane ze sobą, pozycje sprawozdań finansowych.

Rozpatrując przedstawiony w modelu obszar **przychodów**, jednym ze zidentyfikowanych problemów w organizacji była terminowość fakturowania i dostarczania ich odbiorcom. Opóźnienia, jakie zostały zidentyfikowane w tym zakresie, miały wpływ nie tylko na moment rozpoznawania przychodów (perspektywa rachunku wyników) i należności (perspektywa bilansu), ale również doprowadzały do opóźnień w spływie należności i w efekcie końcowym negatywnie wpływały na przepływy pieniężne. W celu eliminacji tego negatywnego zjawiska w organizacji w zostały wdrożone dodatkowe pomiary i raporty związane z analizą wskaźników terminowości fakturowania (w ramach narzędzi rachunkowości zarządczej), a także wspierające osiągnięcie zmian w zakresie tych parametrów – kontrola wewnętrzna w postaci procesu systematycznego monitorowania terminowości wystawiania faktur i dostarczania ich odbiorcom. Dla analizy danych przedsiębiorstwa w tym zakresie można posłużyć się zaprezentowanym na wykresie 3 trendem zmiany ilości faktur otwartych i nie przekazanych odbiorcom w poszczególnych miesiącach w okresie od początku wdrożenia opisanych narzędzi, w styczniu 2017, do zakończenia pomiaru w 2019.

Innym wskaźnikiem wartym analizy jest także porównanie średniej miesięcznej ilości otwartych dokumentów w analizowanych okresach lat 2017-2019 – prezentuje go tabela 38.

Nadmienić należy, że weryfikacja ilości dokumentów, zgodnie w wdrożonym procesem odbywała się w wybranych okresach w cyklach tygodniowych.



Wykres 3. Linia trendu ilości faktur otwartych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Tabela 38. Średnia w miesiącu ilość dokumentów nieterminowo zamkniętych

Ilość dokumentów otwartych	2017	2018	2019
Średnia w miesiącu	101,1	17,2	16,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Na podstawie danych zaprezentowanych na wykresie 3, można zauważyć, że działania w obszarze rachunkowości zarządczej, polegające na wdrożeniu szczegółowych wskaźników i pomiarów dotyczących ilości dokumentów sprzedażowych, które w danym tygodniu nie zostały zamknięte i przekazane klientom, pozwoliło na zidentyfikowanie opóźnień w zakresie procesu wystawiania faktur. Dzięki zaś wdrożeniu kontroli wewnętrznej polegającej na monitorowaniu terminowości wystawiania i przekazywania odbiorcom faktur, możliwe było wdrożenie zmiany w tym obszarze przedsiębiorstwa. Fakt ten potwierdzają również dane zaprezentowane w tabeli 38²⁸⁶. Wskazują one na istotną poprawę w tym zakresie. Wdrożenie zatem współdziałających ze sobą narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej

²⁸⁶ Jak już zostało nadmienione, dane o charakterze zarządczym nie są dostępne w okresie przed wdrożeniem narzędzi rachunkowości zarządczej, dlatego analiza nie obejmuje roku 2016.

doprowadziło do sukcesywnej poprawy terminowości wystawiania i dostarczania odbiorcom faktur, co docelowo przyczyniło się do przyspieszenia momentu ich zapłaty, a w konsekwencji pozytywnie wpłynęło na płynność przedsiębiorstwa.

Przechodząc z obszaru przychodów do nierozłącznie z nimi powiązanych **należności**, poza opisanymi wyżej narzędziami, wyróżnić można także takie, jak – w obszarze rachunkowości zarządczej:

- analiza i wskaźniki rotacji należności,
- wiekowanie należności,
- poziom odpisów aktualizujących²⁸⁷.

W obszarze kontroli wewnętrznych odpowiednio zaś powiązane z nimi są:

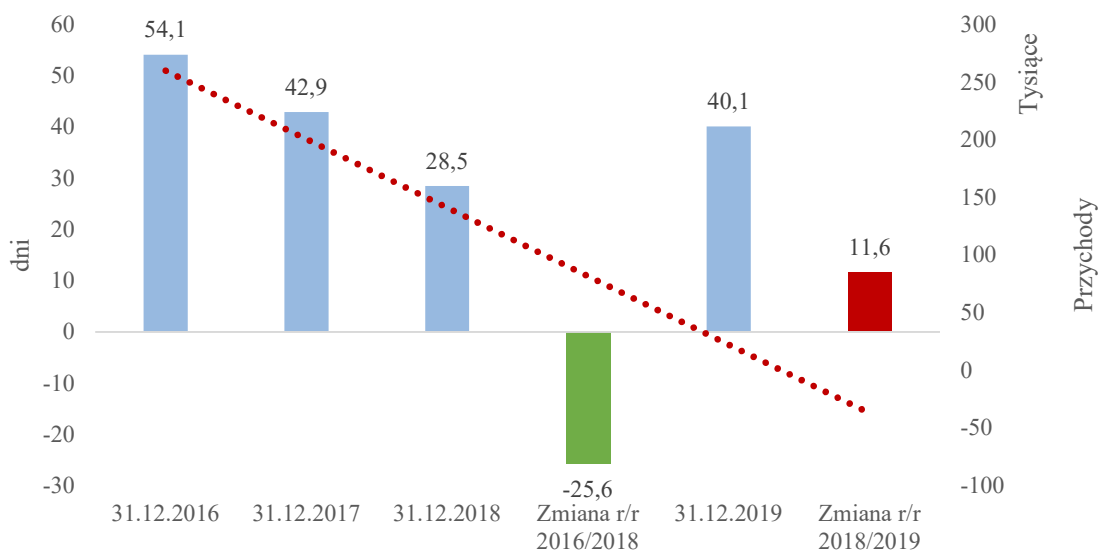
- okresowe przeglądy struktury oraz wskaźników wiekowania i rotacji należności,
- procedura windykacji należności,
- procedura obiegu dokumentów, w tym terminowości fakturowania i dostarczania dokumentów odbiorcom²⁸⁸,
- okresowe przeglądy odpisów aktualizujących należności.

Jak wynika z analizy rotacji należności przygotowanej na podstawie danych pochodzących ze sprawozdania finansowego przedsiębiorstwa – wdrożenie m.in. wymienionych wyżej narzędzi przyniosło zmiany w zakresie tego wskaźnika. Zgodnie z danymi zaprezentowanymi na wykresie 4 cykl rotacji należności²⁸⁹, który na koniec 2016 roku wynosił 54,1 dnia i na przestrzeni lat 2017-2018 uległ poprawie o ponad 47% (25,6 dnia) i na koniec 2018 roku wynosił 28,5 dnia. Wartość wskaźnika cyklu rotacji należności uległa pogorszeniu w roku 2019 w stosunku do roku poprzedniego, czego główną przyczyną było zmniejszenie przychodów ze sprzedaży o 42% w stosunku do roku 2018, jednak ciągle pozostawała na lepszym poziomie niż przed wdrożeniem analizowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

²⁸⁷ Warto w tym miejscu nadmienić, że odpisy aktualizujące poza pozycją bilansową należności odnoszą się jednocześnie do wartości pozostałych kosztów operacyjnych, a więc w bezpośredni sposób wpływają na rachunek wyników przedsiębiorstwa.

²⁸⁸ Jak już wcześniej zostało wspomniane, procedura powiązana również bezpośrednio z obszarem przychodów.

²⁸⁹ Kalkulowany jako stosunek stanu należności z tytułu dostaw i usług na koniec okresu do wartości przychodów ze sprzedaży w okresie, pomnożony przez liczbę dni w okresie.



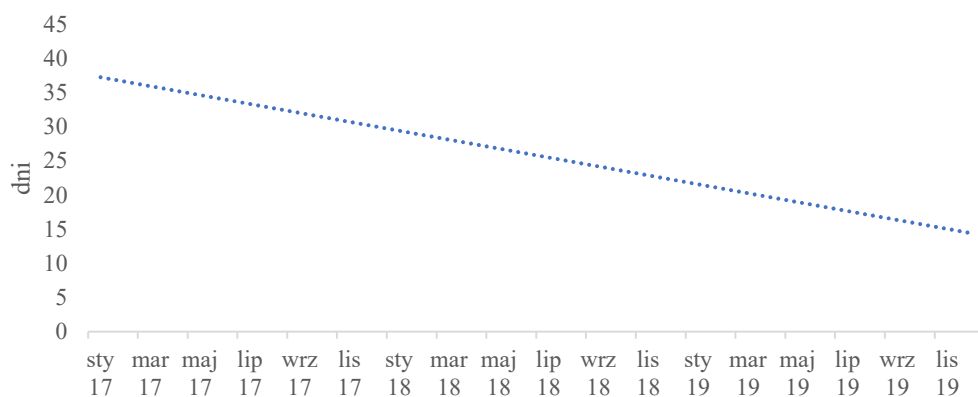
Wykres 4. Cykl rotacji należności

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

W ramach bardziej szczegółowych analiz prowadzonych w obszarze rachunkowości zarządczej również zauważalne są pozytywne zmiany analizowanego wskaźnika. Jak wynika z wykresu 5 linia trendu cyklu rotacji należności handlowych²⁹⁰ w okresie analizowanych 36 miesięcy wskazuje na sukcesywną poprawę wskaźnika na przestrzeni lat 2017-2019²⁹¹.

²⁹⁰ Analiza zarządcza, w odróżnieniu od wskaźnika kalkulowanego na podstawie danych pochodzących ze sprawozdawczości finansowej (wykres 4), dokonywana jest bardziej szczegółowo – w zakresie należności handlowych, a podstawą kalkulacji są wartości brutto, bez uwzględnienia odpisów aktualizujących należności (jak ma to miejsce w sprawozdaniu finansowym).

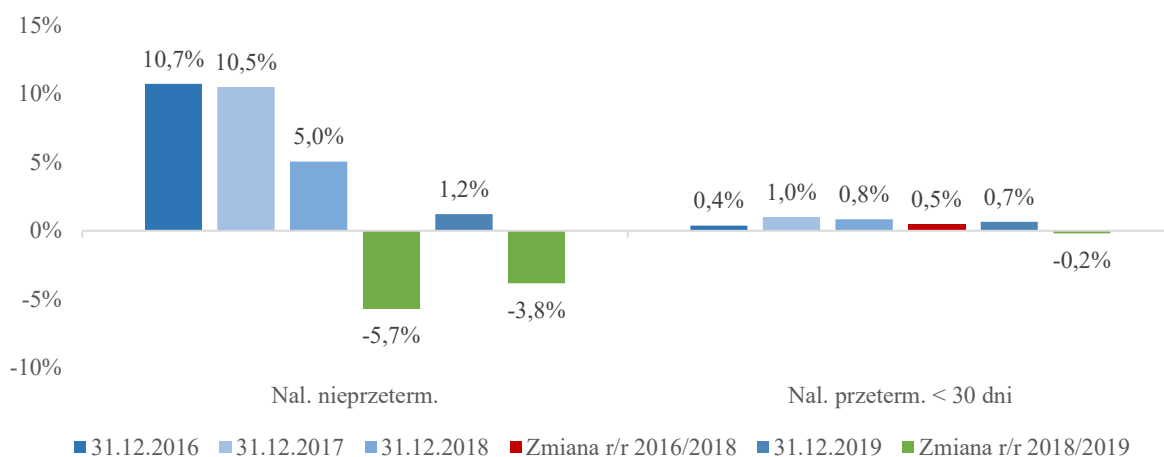
²⁹¹ Dane o charakterze zarządczym za rok 2016 nie są dostępne.



Wykres 5. Linia trendu cyklu rotacji należności handlowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

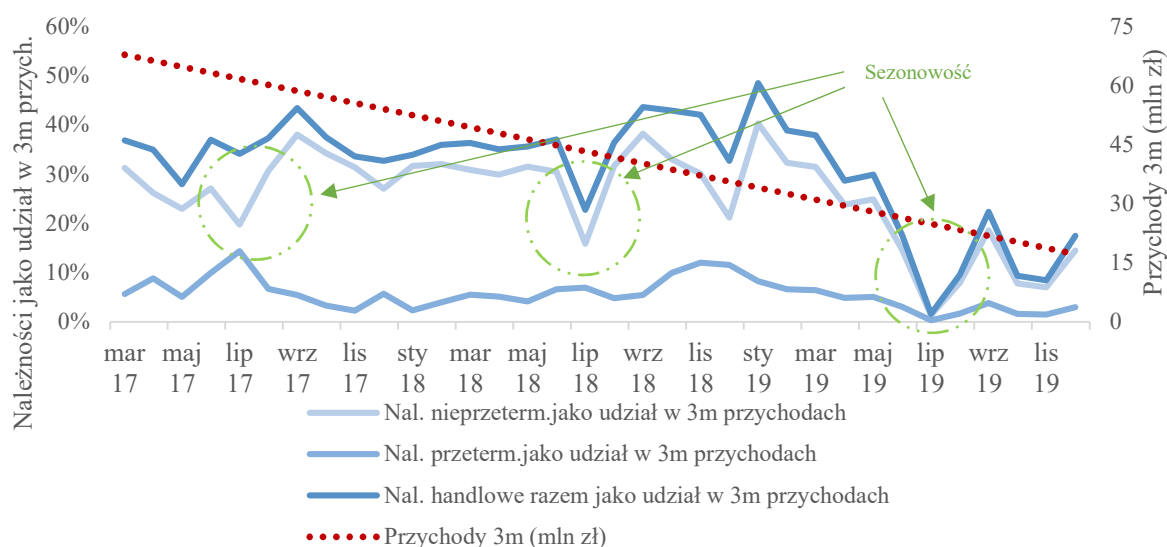
Analizując wiekowanie należności w odniesieniu do przychodów na dzień bilansowy 2018 w stosunku do 2016 roku, które zostało skalkulowane na podstawie danych ze sprawozdania finansowego, również można zauważyć poprawę wskaźnika. Porównanie wskaźników przedstawia wykres 6. W przedziale należności nieprzeterminowanych poziom należności do przychodów spadł o 5,7 p.p., w kolejnym roku odnotowano dalsze zmniejszenie wskaźnika o 3,8 p.p. W przypadku należności przeterminowanych do 30 dni zarówno ich wskaźnik, jak i jego zmiany nie są istotne.



Wykres 6. Wskaźnik należności jako udział w przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Z punktu widzenia danych analizowanych w obszarze rachunkowości zarządczej zauważyć można jednak, że poprawa wskaźników nie jest tak jednoznaczna. W ramach narzędzi rachunkowości zarządczej analizie zostały poddane należności handlowe, które w okresie 2017-2019 odnoszone były do przychodów trzymiesięcznych. Jak wskazuje wykres 7 trudno zaobserwować istotną poprawę wartości należności zarówno nieprzeterminowanych, jak i tych należących do różnych przedziałów przeterminowania²⁹². Dalsza analiza wskazuje bowiem, że na przestrzeni miesięcy przychody, do których odnoszone były należności, spadały – co prezentuje osobno oznaczona na wykresie linia trendu. Analiza zarządcza pozwoliła więc na bardziej szczegółową weryfikację danych, dzięki badaniu wskaźnika na przestrzeni poszczególnych miesięcy, zauważalny jest jego rozwój, a wnioski z analizy nie są w pełni spójne z oceną, jaka może być wydawana wyłącznie na bazie danych podchodzących ze sprawozdawczości finansowej. Dodatkowo, co również można dostrzec na wykresie – zauważalna jest mocna sezonowość sprzedaży – co zaprezentowane jest również na wykresie 7²⁹³.



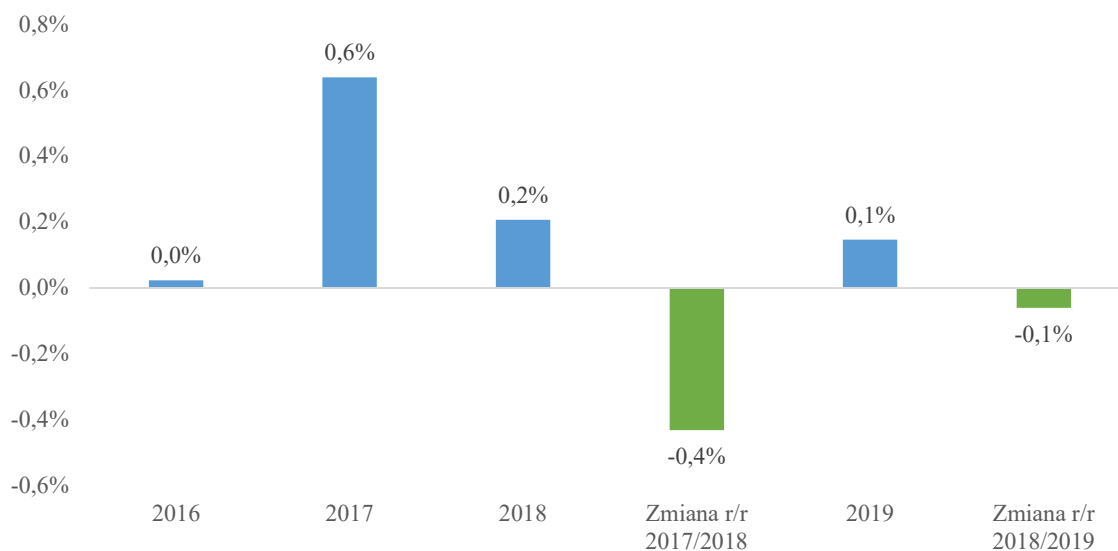
Wykres 7. Wskaźnik należności handlowych jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

²⁹² Ze względu na ograniczenia w objętości niniejszej rozprawy wykres 7 prezentuje wskaźniki w podziale należności nieprzeterminowane, przeterminowane i łącznie, jednakże analizy dokonywane w ramach rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa przedstawiają dane pozwalające na analizy każdego z przedziałów wiekowania osobno.

²⁹³ Tego typu informacje, jak wspomniana sezonowość, są dodatkowym źródłem wiedzy o charakterze zarządczym bardzo często wykorzystywanym w prognozowaniu, a także w planowaniu zasobów.

Ostatnim analizowanym w obszarze należności wskaźnikiem jest porównanie poziomu odpisów aktualizujących należności za lata 2016-2019 w odniesieniu do przychodów. Dane w tym zakresie prezentuje wykres 8.



Wykres 8. Wskaźnik odpisów należności jako udział w przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

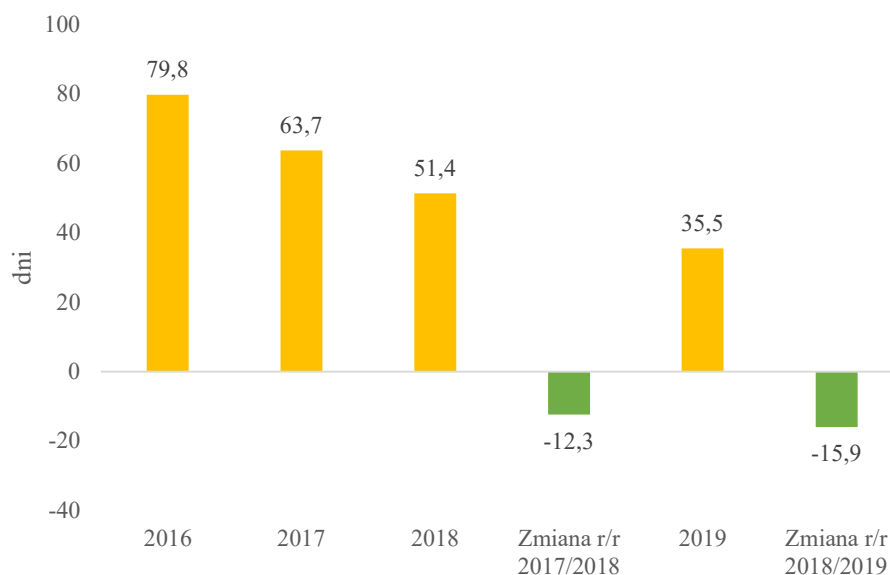
Jak wynika z danych zaprezentowanych na wykresie 8 na przestrzeni analizowanego okresu²⁹⁴ nastąpiła poprawa wskaźnika z wartości 0,6% na koniec 2017 roku do poziomu 0,2% na koniec 2018 roku i o kolejne 0,1 p.p. w roku 2019. Warto w tym miejscu także nadmienić, że zmniejszenie wartości odpisów należności ma również odzwierciedlenie w rachunku wyników, wpływając pozytywnie na **pozostałą działalność operacyjną**²⁹⁵, a w efekcie pozytywnie na wynik finansowy organizacji.

W przypadku **zobowiązań** jednym z prezentowanych w sprawozdawczości finansowej wskaźników jest rotacja zobowiązań²⁹⁶, analizując dane za lata 2017 i 2018 można zauważyć istotne zmniejszenie tego wskaźnika, co zaprezentowane zostało na wykresie 9.

²⁹⁴ Brak odpisu w 2016 roku wynikał ze stosowania innych zasad polityki rachunkowości w tym obszarze.

²⁹⁵ Poprzez zmniejszenie pozostałych kosztów operacyjnych lub zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych.

²⁹⁶ Kalkulowana jako stosunek stanu zobowiązań z tytułu dostaw i usług na koniec okresu do wartości kosztów operacyjnych w okresie pomnożony przez liczbę dni w okresie.

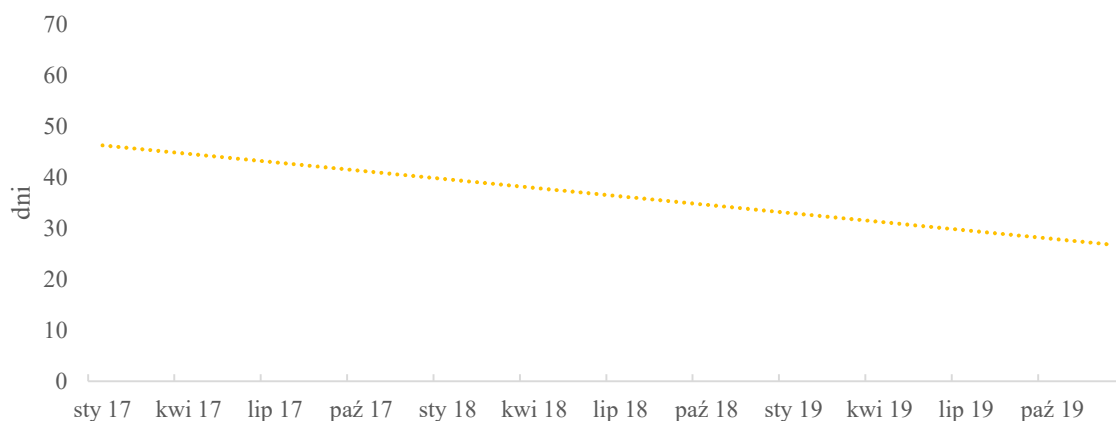


Wykres 9. Cykl rotacji zobowiązań

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Jak wynika z danych zaprezentowanych na wykresie 9, cykl rotacji zobowiązań na przestrzeni lat 2016-2019 uległ zmniejszeniu. W latach 2017-2018 uległ skróceniu o 19,3% (z 63,7 do 51,4 dni) i w kolejnym roku o kolejne prawie 16 dni. Gdyby dokonywać oceny wyłącznie na podstawie danych wynikających ze sprawozdawczości finansowej, można by powiedzieć, że zmiana ma charakter pozytywny, ponieważ przedsiębiorstwo szybciej reguluje zobowiązania. Jednakże, aby dokonać prawidłowej oceny tego zjawiska, konieczne jest zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej, które pozwalają na zbadanie zmian cyklu rotacji zobowiązań w szerszym kontekście – poprzez analizę wskaźnika w czasie, a także biorąc pod uwagę wiekowanie zobowiązań. Dane zarządcze przedstawiające linię trendu rotacji zobowiązań handlowych²⁹⁷ na przestrzeni lat 2017-2019 zostały zaprezentowane na wykresie 10.

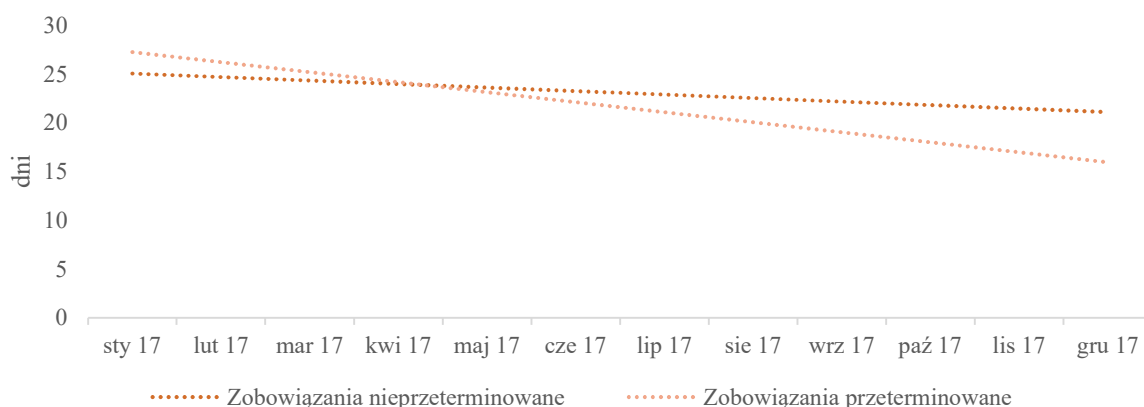
²⁹⁷ Kalkulowana jako stosunek stanu zobowiązań z tytułu dostaw i usług na koniec okresu do wartości przychodów w okresie pomnożony przez liczbę dni w okresie.



Wykres 10. Linia trendu cyklu rotacji zobowiązań

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Linia trendu rotacji zobowiązań handlowych na przestrzeni lat 2017-2019²⁹⁸ zaprezentowana na wykresie 10 może potwierdzać wnioski wyciągnięte z analizy danych, pochodzących ze sprawozdawczości finansowej. Jednakże, dalsza bardziej szczegółowa analiza danych w obszarze zarządczym, pozwala zidentyfikować zjawisko, które może być oceniane w sposób odmienny. Rozpatrując dane zaprezentowane na wykresie 11, wskazujące linię trendu rotacji zobowiązań na przestrzeni roku 2017 w podziale na zobowiązania nieprzeterminowane i przeterminowane, pozwala zauważyć, że trend spadku ilości dni rotacji zobowiązań nieprzeterminowanych jest wolniejszy niż w przypadku zobowiązań przeterminowanych.

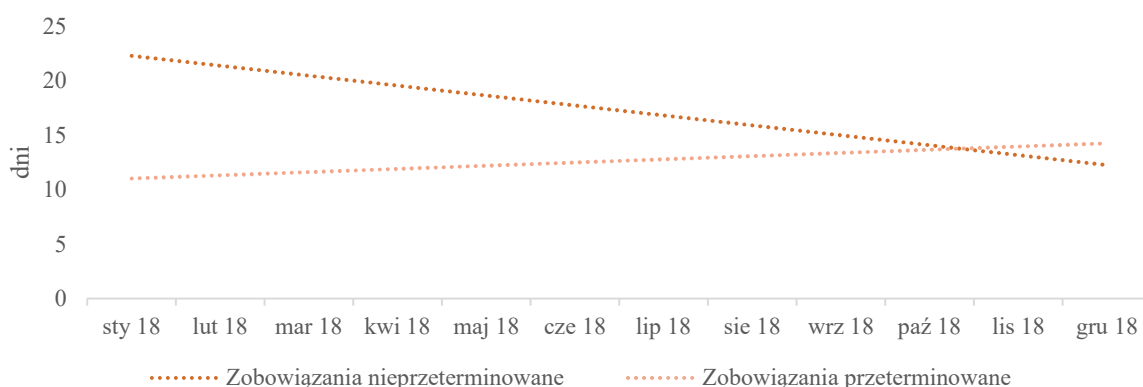


Wykres 11. Linie trendu cyklu rotacji zobowiązań w 2017 roku

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

²⁹⁸ Dane za rok 2016 nie są dostępne.

Dalsza analiza danych za rok 2018 wskazuje odmiennie niż w roku poprzedzającym, że cykl rotacji zobowiązań przeterminowanych ma trend wzrostowy. Dane zaprezentowane zostały na wykresie 12.



Wykres 12. Linie trendu cyklu rotacji zobowiązań w 2018 roku

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

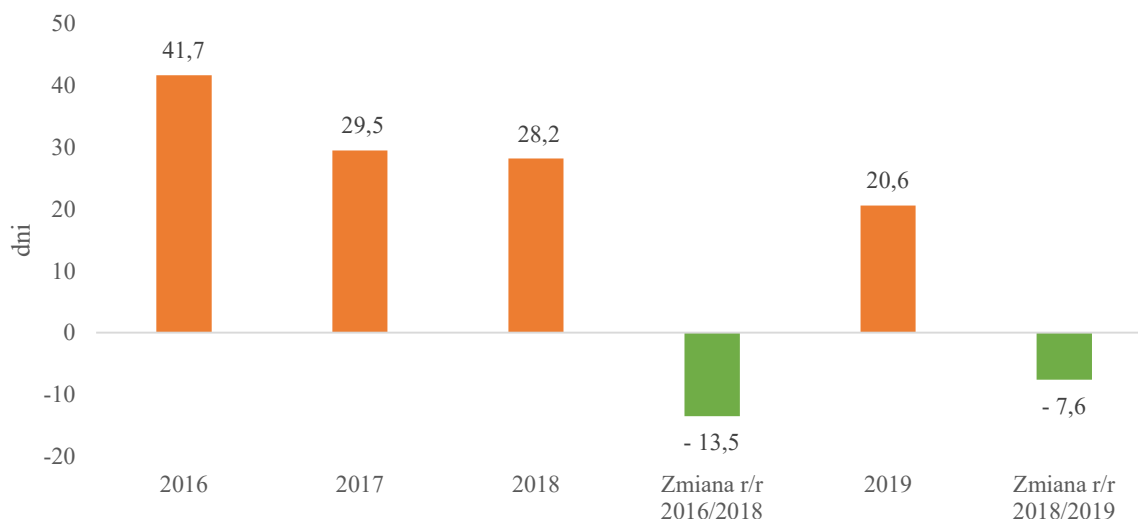
Tego typu zjawisko może być oceniane negatywnie, stąd więc wymaga dalszej analizy o charakterze zarządczym. Taki stan rzeczy może to być podyktowany szeregiem czynników takich, jak np.:

- stopniowym skracaniem terminów płatności przez dostawców,
- opóźnieniami w regulowaniu zobowiązań,
- wstrzymywaniem zapłaty za zobowiązania – jako działanie w ramach procesów przyjmowania dostaw i reklamacyjnego (np. w związku ze złą jakością dostaw),
- wprowadzaniem przedpłat przez dostawców wynikającym z przekroczenia limitów przydzielonego kredytu kupieckiego.

Porównanie wniosków wynikających z analiz cyklu rotacji zobowiązań dokonanych na bazie danych ze sprawozdawczości finansowej i w ramach narzędzi rachunkowości zarządczej wskazuje na istotną różnicę w dokładności i jakości dokonywanych ocen. Tak, jak już wielokrotnie zostało wspomniane, użycie narzędzi rachunkowości zarządczej pozwala na znacznie bardziej dogłębną analizę, dostarczając zarządzającym danych pozwalających na efektywne kierowanie organizacją. Wpływ na wskaźnik cyklu rotacji zobowiązań może mieć bowiem wprowadzenie konkretnych instrumentów w ramach obszaru kontroli wewnętrznej (np. wdrożenie procesu blokowania zapłat za dostawy niekompletne czy z błędami jakości). Monitoring tego wskaźnika pozwala również zidentyfikować konieczność podjęcia innych działań wspierających płynność organizacji – jak na przykład podjęcie rozmów z dostawcami

o wydłużeniu terminów płatności, czy zwiększeniu limitów kupieckich. Tego typu wiedza daje więc podstawy dla odpowiedniego sterowania konkretnymi obszarami przedsiębiorstwa.

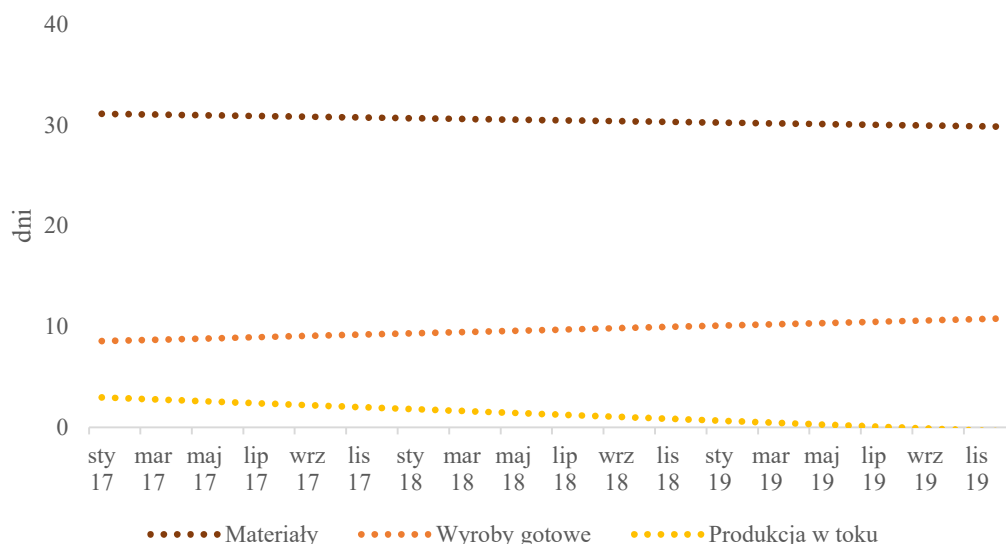
Przechodząc do analizy **zapasów** na podstawie danych ze sprawozdawczości finansowej można zauważyć przyspieszenie rotacji zapasów. Zgodnie z danymi zaprezentowanymi na wykresie 13 cykl rotacji zapasów kalkulowany na 31.12.2016 roku był o 13,5 dnia dłuższy niż na ten sam dzień 2018 roku. W roku 2019 uległ dalszemu skróceniu o 7,6 dnia w stosunku do roku poprzedniego.



Wykres 13. Cykl rotacji zapasów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Wdrożenie zaś narzędzi rachunkowości zarządczej pozwala na dalsze, bardziej szczegółowe analizy, dające większą wiedzę o zmianach zachodzących w organizacji. Jak wynika z wykresu 14 – zmiany w cyklu rotacji zapasów nie są takie same dla poszczególnych ich składników. O ile cykl rotacji materiałów i produkcji w toku istotnie ma trendy stały i malejący, to w przypadku wyrobów gotowych – cykl rotacji zapasów wydłużył się na przestrzeni badanych lat 2017-2019.



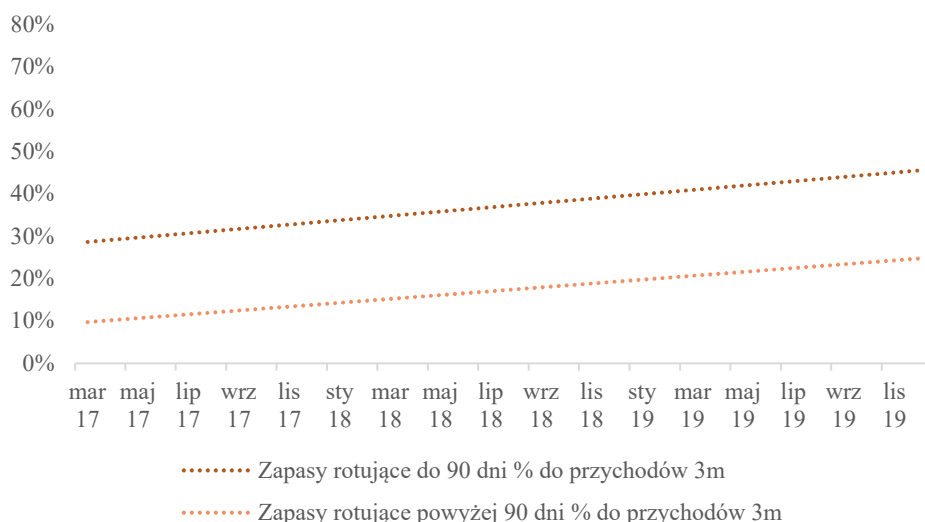
Wykres 14. Linie trendów cykli rotacji zapasów w podziale na rodzaje

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Wskazuje to na fakt, że działania w zakresie monitoringu zarządczego i wdrożenia kontroli wewnętrznych, podjęte w zakresie gospodarki materiałowej, pozytywnie wpłynęły na rotację tej części zapasów. W przypadku wyrobów gotowych zanotowano zaś pogorszenie wskaźnika, co również powinno zostać poddane analizie i docelowo wdrożeniu odpowiednich narzędzi z obu obszarów.

W przypadku analizy wiekowania zapasów, która zaprezentowana została na wykresie 15, zauważyć można, że wartość zapasów w odniesieniu do trzymiesięcznych przychodów ma trend rosnący na przestrzeni lat 2017-2019²⁹⁹. Dla potrzeb analizy zapasy podzielone zostały na te o rotacji mniejszej niż 90 dni oraz powyżej 90 dni i oba te przedziały wykazują bardzo podobny trend.

²⁹⁹ Dane za 2016 nie są dostępne.

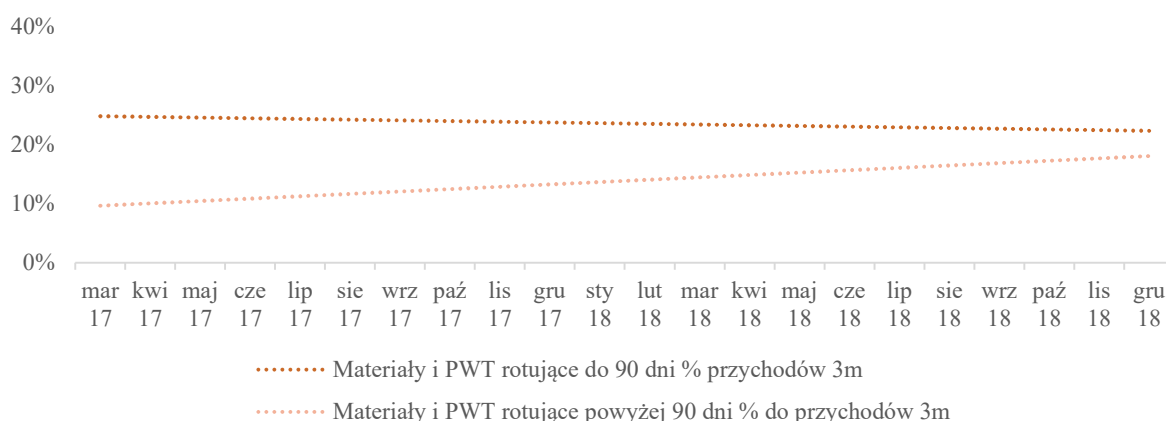


Wykres 15. Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Jednym z czynników wpływających na poziom tego wskaźnika mają malejące przychody ze sprzedaży. Aby zapobiegać zbyt wysokiemu wzrostowi zapasów, należałoby zidentyfikować przyczyny stojące za tą zmianą.

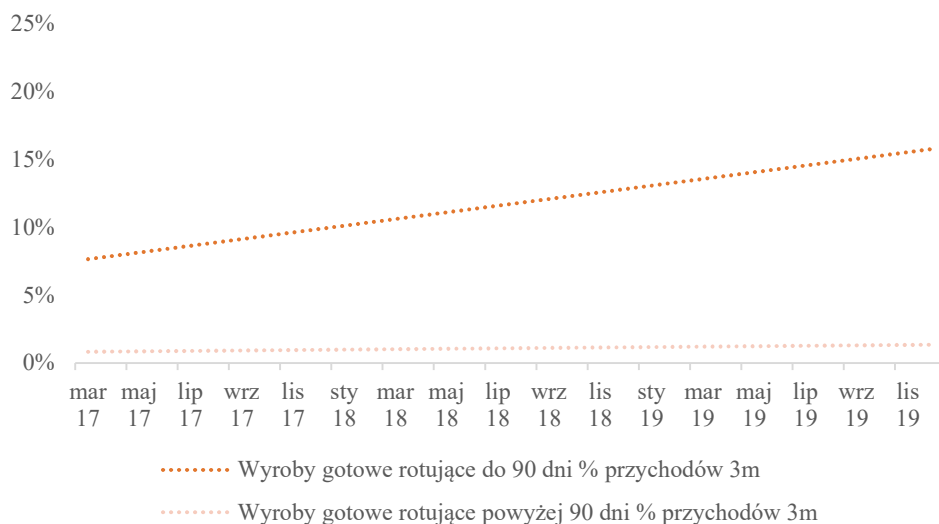
Jak wynika z danych zaprezentowanych na wykresie 16 poddając analizie lata 2017-2018 w przypadku materiałów, które rotują w okresie do 90 dni, trend ma tendencję malejącą. Źródłem wzrostu wskaźnika udziału zapasów w trzymiesięcznych przychodach są materiały rotujące powyżej 90 dni.



Wykres 16. Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

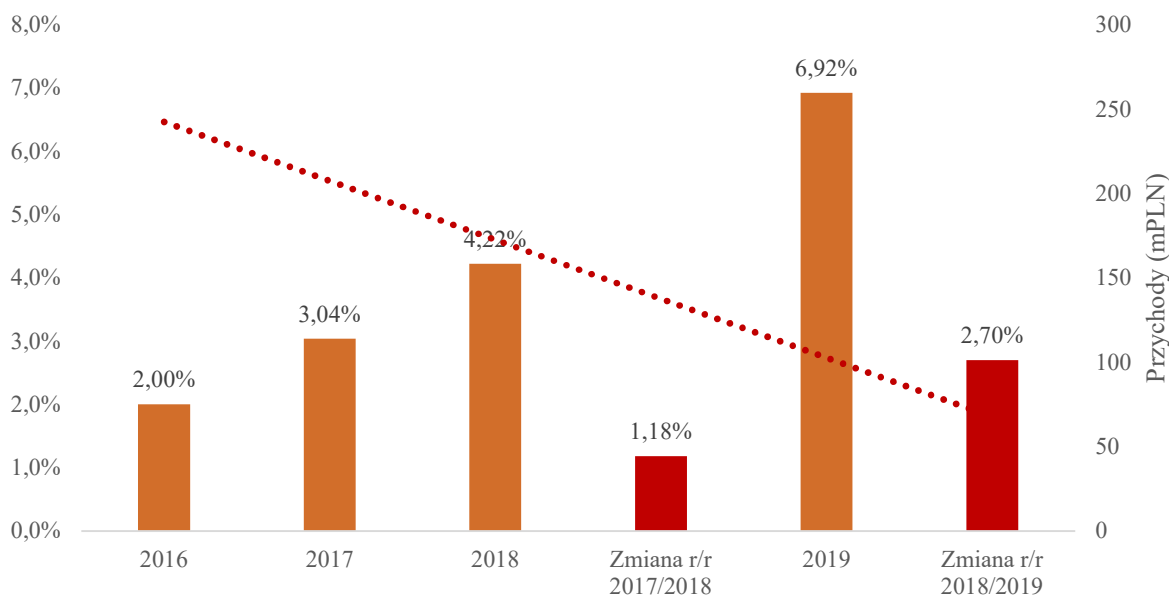
Dane zaprezentowane na wykresie 17 potwierdzają, że narzędzia wdrożone w zakresie gospodarki materiałami w pozytywny sposób wpłynęły na analizowane wskaźniki. W przypadku zaś wyrobów gotowych następuje stopniowy wzrost ich wartości w odniesieniu do trzymiesięcznych przychodów ze sprzedaży, co wskazuje na konieczność podjęcia działań w również zakresie tej części zapasów, aby zapobiec zbyt wysokim stanom magazynowym w stosunku do sprzedaży.



Wykres 17. Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Kolejnym z analizowanych wskaźników w obszarze zapasów są odpisy aktualizujące ich wartość. Mają one odzwierciedlenie nie tylko do wartości bilansowej zapasów, ale zmiana ich wartości wpływa na pozostałą działalność operacyjną, a więc wpływa ona na wynik finansowy przedsiębiorstwa. W analizowanym przedsiębiorstwie dane pochodzące ze sprawozdawczości finansowej wskazują na wzrost wskaźnika odpisów aktualizujących zapasy w odniesieniu do przychodów – dane zaprezentowane na wykresie 18.

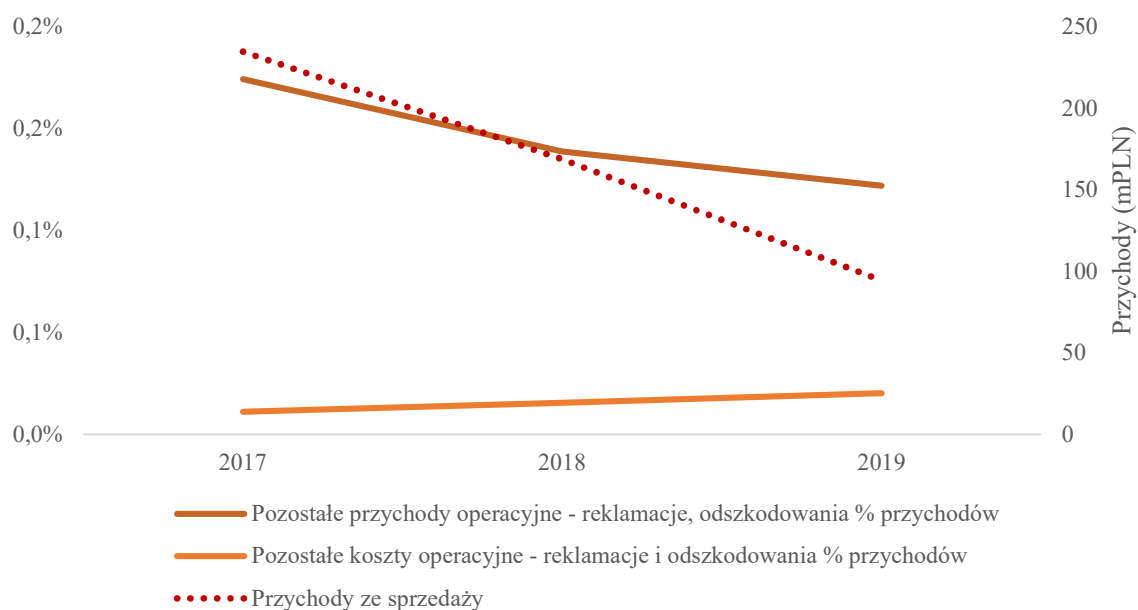


Wykres 18. Odpis zapasów jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Biorąc pod uwagę zaprezentowany na wykresie spadkowy trend przychodów nadmienić należy, że pomimo pogorszenia opisywanego wskaźnika, sytuacja nie jest jednoznacznie negatywna, ponieważ wartość odpisów aktualizujących zapasy pozostała na porównywalnym poziomie na koniec 2017 i 2018. Wskazuje to na brak dalszej utraty wartości zapasów.

Dokonując analizy obszaru **zapasów** jednym z parametrów istotnym z punktu widzenia rachunku wyników jest z jednej strony poziom nałożonych przez klientów kar i odszkodowań (w tym związanych z reklamacjami), z drugiej strony wielkość obciążeń nakładanych z tego tytułu na dostawców. Szczelny system kontroli wewnętrznej w zakresie weryfikacji poziomu i przyczyn nakładanych na przedsiębiorstwo obciążeń tego typu pozwala na identyfikację tych, których przyczyną nie są bezpośrednio działania organizacji, ale związane są np. ze złą jakością, czy opóźnieniami w dostawach materiałów wykorzystywanych do produkcji. Dzięki tego typu kontroli wewnętrznej możliwe jest odpowiednie klasyfikowanie zarządcze kosztów kar, odszkodowań, czy reklamacji i w przypadku, gdy przyczyna leży po stronie dostawców – przenoszenie na nich obciążeń z tego tytułu. W ramach sprawozdawczości finansowej informacje tego typu zawarte są w notach do sprawozdania finansowego, dane prezentujące pozostałe koszty i przychody operacyjne z tytułu reklamacji i odszkodowań jako % przychodów za lata 2017-2019 zostały zaprezentowane zostały na wykresie 19.

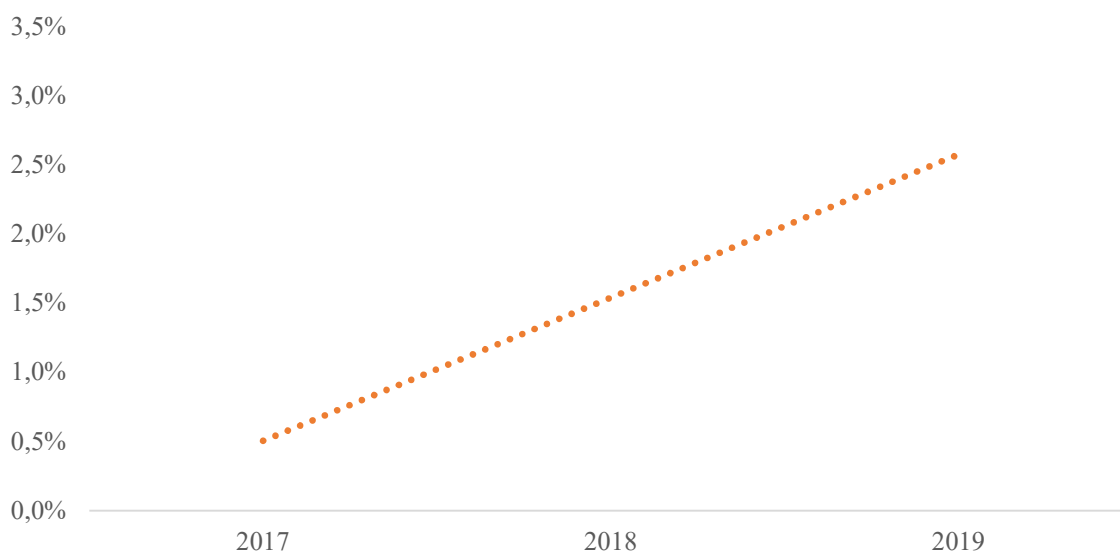


Wykres 19. Pozostała działalność operacyjna – reklamacje i odszkodowania jako udział w przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Analizując dane ze sprawozdania finansowego można stwierdzić, że wartość pozostałych przychodów operacyjnych z tytułu reklamacji i odszkodowań uległa zmniejszeniu w stosunku do przychodów ze sprzedaży, zaś wartość kosztów w odniesieniu do przychodów uległa nieznacznemu zwiększeniu. Jednakże nie są to dane w pełni obrazujące wartości przychodów i kosztów związanych z reklamacjami i odszkodowaniami uzyskanymi i poniesionymi przez przedsiębiorstwo. Dodatkowa ewidencja zarządcza znacznie szerzej obrazuje sytuację w zakresie tych przychodów i kosztów. Dokonując analizy przychodów oraz kosztów wynikających z kar, odszkodowań i reklamacji, które ze względów prezentacyjnych nie są bezpośrednio widoczne w sprawozdaniu finansowym³⁰⁰ wnioski wskazują na zwiększenie % udziału per saldo przychodów i kosztów z tych tytułów. Dane za lata 2017-2019 zaprezentowane zostały na wykresie 20.

³⁰⁰ Ujęte są m.in. w kosztach wytworzenia produktów (rachunek wyników kalkulacyjny) lub np. w pozycji pozostałych kosztów rodzajowych (rachunek wyników porównawczy).



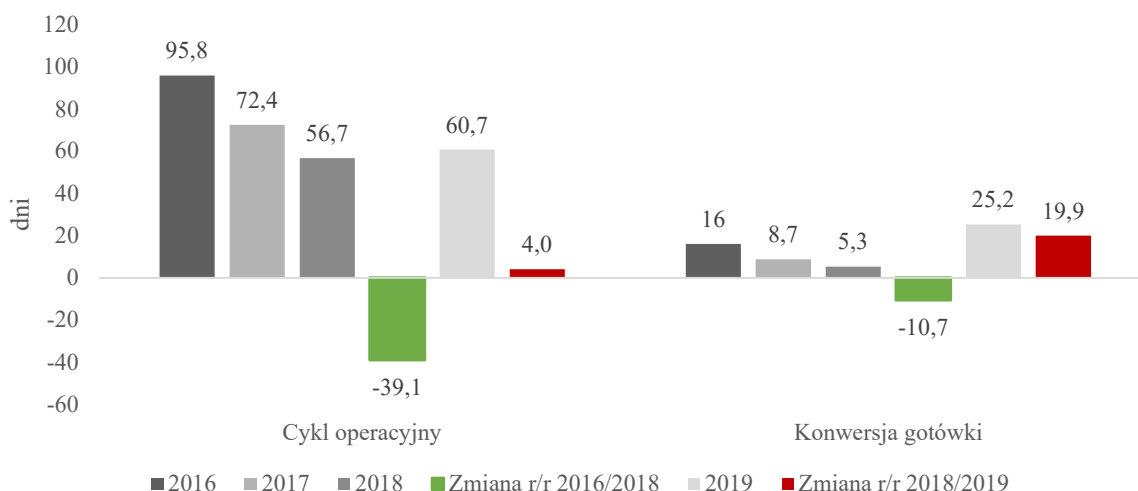
Wykres 20. Przychody i koszty odszkodowań, reklamacji i kar per saldo jako % przychodów ze sprzedaży

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Jak wskazuje wykres 20 wartość netto³⁰¹ jest dodatnia i na przestrzeni lat 2017-2019 wzrosła ona z 0,83% do 2,3% przychodów ze sprzedaży. Bardziej szczegółowe analizy zarządcze stosowane przez przedsiębiorstwo pozwalały na dokonywanie tego typu analiz i ocenę efektywności działań w tym zakresie również przez pryzmat poszczególnych projektów.

Dokonując kompleksowej analizy zaprezentowanych pozycji należności, zapasów i zobowiązań handlowych jako składników kapitału pracującego, na bazie sprawozdawczości finansowej odnotowano zmniejszenie ilości dni cyklu operacyjnego, jak również konwersji gotówki na przestrzeni lat 2016-2018. W roku 2019 nastąpił wzrost wartości, którego jedną z przyczyn był spadek przychodów, jednakże podkreślenia wymaga, że cykl operacyjny pomimo negatywnego wpływu spadku przychodów ciągle pozostawał na poziomie lepszym niż przed wdrożeniem analizowanych narzędzi. Dane zaprezentowane zostały na wykresie 21.

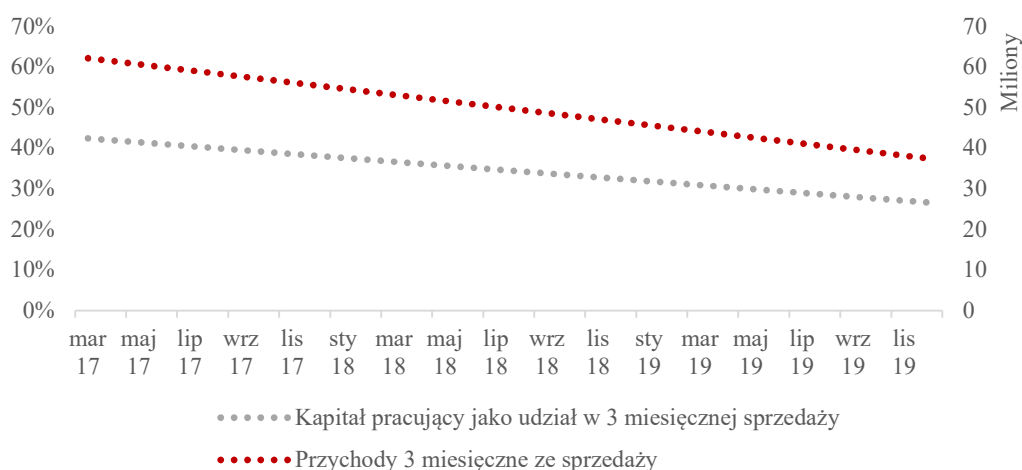
³⁰¹ Rozumiana jako różnica pomiędzy przychodami a kosztami (per saldo).



Wykres 21. Wskaźniki cyklu operacyjnego³⁰² i konwersji gotówki³⁰³

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Dokonanie dalszych analiz na poziomie danych o charakterze zarządczym, które nie uwzględniają dokonanych przez organizację odpisów aktualizujących, wskazuje na trend zmniejszający poziom zaangażowanego kapitału pracującego w stosunku do trzymiesięcznych przychodów przedsiębiorstwa, co zostało zaprezentowane na wykresie 22³⁰⁴.



Wykres 22. Linia trendu kapitału pracującego jako udział w trzymiesięcznych przychodach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa

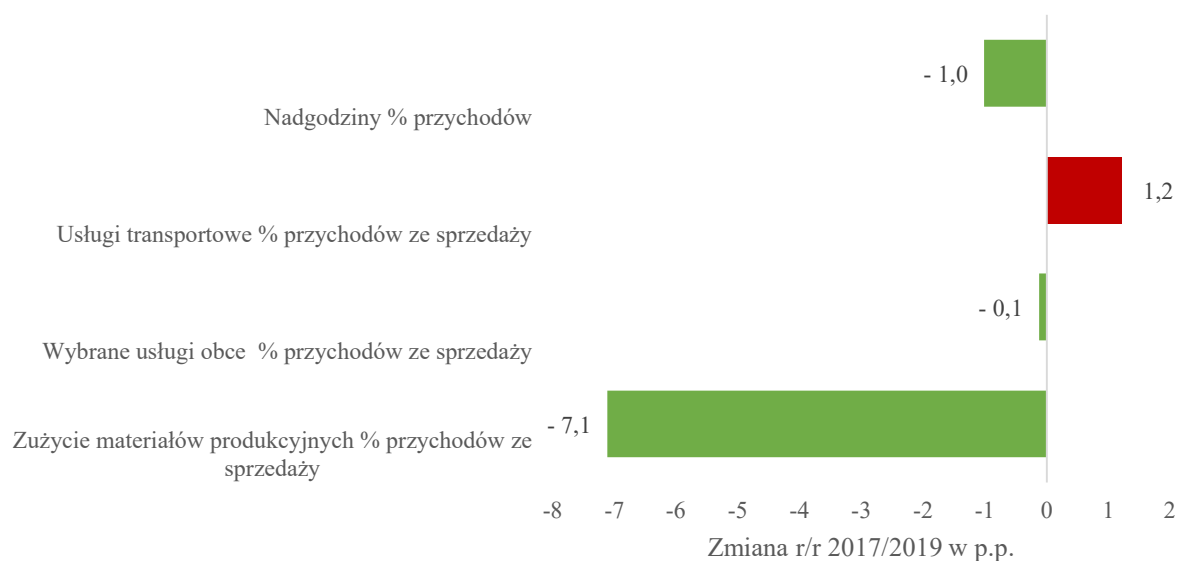
³⁰² Cykl operacyjny – suma cyklu rotacji zapasów i cyklu rotacji należności.

³⁰³ Konwersja gotówki – cykl operacyjny pomniejszony o cykl rotacji zobowiązań.

³⁰⁴ Dane za rok 2016 nie są dostępne.

Zmniejszenie kapitału pracującego wykazywało trend spójny ze zmniejszaniem się przychodów ze sprzedaży na przestrzeni lat 2017-2019, co zostało zobrazowane liniami trendów na wykresie 22. Dodatkowo, należy podkreślić, że analiza danych dokonywana jest w wartościach nieuwzględniających odpisów aktualizujących wartość zapasów i należności – co oznacza, że zapasy i należności, których wartość bilansowa została obniżona, odzwierciedlone są jako środki faktycznie zaangażowane w kapitał pracujący przedsiębiorstwa.

Ostatnimi wskaźnikami analizowanymi w niniejszym podrozdziale są zmiany poziomu wybranych **kosztów rodzajowych** poniesionych w latach 2017-2019, kalkulowanych odpowiednio do poziomu przychodów i ilości pracowników³⁰⁵. Wpływ na poziom tych kosztów miały zaprezentowane w poprzednim podrozdziale takie narzędzia kontroli wewnętrznej, jak na przykład wdrożenie scentralizowanego procesu zamówień i akceptacji kosztów, analiza kosztów bieżących do wartości budżetowanych, czy wdrożone procedury akceptacji pracy w nadgodzinach, elektronicznej ewidencji czasu pracy i inne wymienione w modelu. Zmiana wartości wybranych kosztów jako % przychodów ze sprzedaży wyrażona w punktach procentowych zaprezentowana została na wykresie 23.

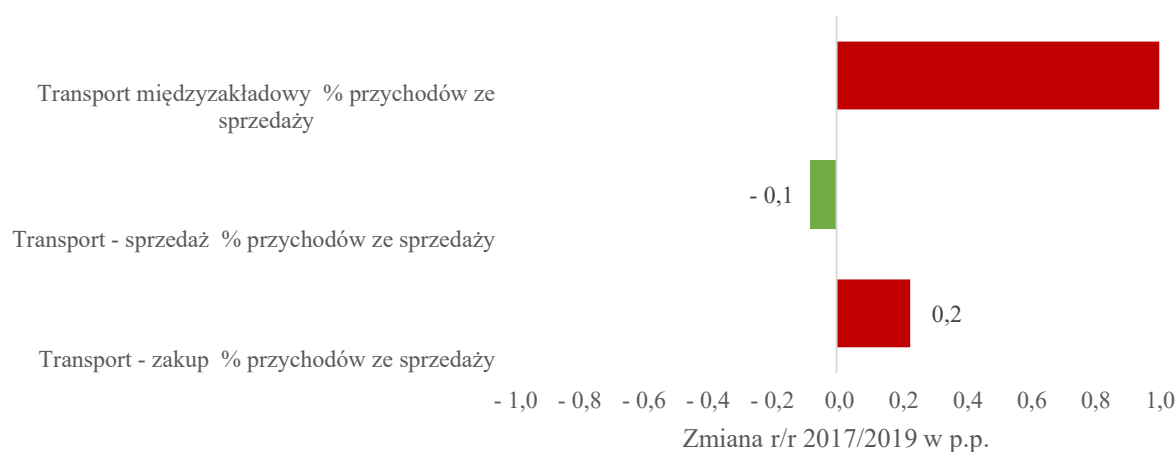


Wykres 23. Zmiana wartości wybranych kosztów rodzajowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

³⁰⁵ Dla zapewnienia porównywalności danych w zależności od ich rodzaju koszty badane były w odniesieniu do przychodów lub ilości pracowników.

Jak można tu zaobserwować poziom kosztów usług transportowych w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży wzrósł na przestrzeni lat 2017-2019. Dzięki zastosowaniu instrumentów rachunkowości zarządczej możliwe jest zidentyfikowanie przyczyn tego wzrostu. Dane szczegółowe kosztów transportu w podziale na transport związany ze sprzedażą, zakupami oraz transport międzyzakładowy, zostały zaprezentowane na wykresie 24.



Wykres 24. Zmiana wartości kosztów transportu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Załączony wykres wskazuje, że koszty transportu związane z procesem sprzedaży, odnoszone do poziomu przychodów ze sprzedaży uległy zmniejszeniu w latach 2017-2019. Wpływ na ogólny wzrost wskaźnika związanego z usługami transportowymi miał transport międzyzakładowy i związany z procesem zakupów³⁰⁶.

W zakresie analizy zmian wartości wybranych kosztów kalkulowanych w przeliczeniu na pracownika dane zaprezentowane zostały na wykresie 25.

³⁰⁶ Wzrost ten był uzasadniony koniecznością zwiększenia liczby przejazdów między zakładami przedsiębiorstwa. Wdrożenie opisywanych narzędzi zarządczych i kontroli wewnętrznej nie mogło przeciwdziałać wzrostowi kosztów, które były wymuszone zmianą operacyjną, jednakże dzięki wdrożonym narzędziom możliwe było zidentyfikowanie źródła wzrostu i szczegółowe jego monitorowanie, a w przypadku pozostałych rodzajów kosztów kontrolowanie efektywności działania wdrożonych instrumentów.



Wykres 25. Zmiana wartości wybranych kosztów rodzajowych w przeliczeniu na pracownika

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Dane zaprezentowane na wykresie 25 wskazują na istotne zmniejszenie wybranych kosztów objętych szczegółową kontrolą wewnętrzną. Koszty rezerwy urlopowej w przeliczeniu na pracownika na przestrzeni lat 2017-2019 zmniejszyły się o ponad połowę, koszty nadgodzin na pracownika w tym samym okresie zmniejszyły się o ponad 40%. W przypadku transportu pracowników w ciągu dwóch lat nastąpił spadek kosztów ponoszonych na pracownika o blisko jedną trzecią ich wartości z 2017 roku, istotnie spadło również zużycie w przeliczeniu na pracownika materiałów nieprodukcyjnych.

Podsumowując dokonane w niniejszym podrozdziale rozważania, należy wskazać, że narzędzia rachunkowości zarządczej pozwalają nie tylko na bardziej szczegółową analizę danych, z której wnioski istotnie poszerzają i pogłębiają wiedzę o wynikach i sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, ale również pozwalają na dotarcie do źródeł problemów i podjęcie działań korygujących poprzez wdrożenie odpowiednich kontroli wewnętrznych.

Rozpatrując dalszą część postawionych w rozprawie pytań badawczych, przez pryzmat analiz dokonanych w niniejszym podrozdziale, można udzielić odpowiedzi na kolejne pytania:

PB4: Czy narzędzia rachunkowości finansowej, zarządczej i kontroli wewnętrznej mogą wspierać zarządzanie finansami przedsiębiorstwa?

Współdziałanie narzędzi rachunkowości zarządczej z kontrolami wewnętrznymi wspiera zarządzanie finansami przedsiębiorstwa. Dzięki wdrożonym i zastosowanym w organizacji instrumentom rachunkowości zarządczej możliwe jest szczegółowe identyfikowanie źródeł takiej, a nie innej sytuacji finansowej, a odpowiednio dobrane narzędzia kontroli wewnętrznych pozwalają na wdrożenie działań pozwalających na sterowanie organizacją. Jak wynika z analizy, narzędzia te, w szczególności pochodzące z obszaru rachunkowości zarządczej, dostarczają kierującym przedsiębiorstwem informacji potrzebnych do zarządzania. Dzięki wdrożeniu ich w połączeniu z instrumentami kontroli wewnętrznej możliwe jest wspieranie funkcji zarządzania w następujący sposób:

- planowanie – m.in. poprzez narzędzia budżetowania czy prognozowania,
- organizowanie – m.in. poprzez wdrożenie narzędzi zarządczych, tj. struktury organizacyjne odzwierciedlone w systemach i ewidencji księgowej, organizowanie przedsięwzięć z uwzględnieniem perspektywy finansowej, np. zarządzanie poprzez pryzmat poszczególnych projektów czy zleceń,
- motywowanie – m.in. dzięki wdrożeniu systemów motywacyjnych, opartych na danych i narzędziach z obszaru rachunkowości zarządczej,
- kontrolowanie – m.in. poprzez wdrożenie szeregu kontroli wewnętrznych wspierających działania zmierzające do osiągnięcia konkretnych celów finansowych.

PB5: Czy wdrożenie modelu powiązań narzędzi rachunkowości i kontroli wewnętrznej wywiera wpływ na przedsiębiorstwo, jego wskaźniki finansowe i poziom realizacji celów?

W wyniku dokonanej analizy można zauważyć, że zastosowanie narzędzi z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej wpłynęło na analizowane wskaźniki finansowe przedsiębiorstwa i pozwoliło na wprowadzenie zmian zmierzających do osiągnięcia założonych celów. W wyniku zastosowanych rozwiązań zbadana i ograniczona została na przykład ilość otwartych faktur, czy skróceniu uległ cykl rotacji należności, co pozytywnie wpłynęło m.in. na płynność przedsiębiorstwa. Poprawie uległ również wskaźnik odpisów na należności. W przypadku zaś cyklu rotacji zobowiązań, dzięki analizie o charakterze zarządczym, możliwe było zidentyfikowanie negatywnego trendu związanego ze zwiększenia cyklu rotacji zobowiązań przeterminowanych z jednoczesnym skróceniem cyklu rotacji zobowiązań nieprzeterminowanych. Ujawniło to konieczność podjęcia działań w tym zakresie. Skróceniu uległ również cykl rotacji zapasów, jednak podkreślenia wymaga fakt, że poprawa

wskaźników w zakresie zapasów nastąpiła w obszarze gospodarki materiałami (gdzie wdrożone zostały opisane kontrole wewnętrzne). Odmienne, w przypadku obszaru wyrobów gotowych, cykl rotacji ulegał stopniowemu wydłużeniu.

Analiza wskazuje również, że wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej w obszarach wybranych kosztów także przyniosło pozytywne zmiany i je obniżyło. Tam zaś, gdzie nie zanotowano poprawy (np. koszty transportu), możliwe było dokładne zidentyfikowanie przyczyn i potwierdzenie zasadności wzrostu konkretnej pozycji kosztowej wpływającej na nią (w tym przypadku kosztów transportu międzyzakładowego).

Dla kompleksowego porównania wpływu wdrożenia narzędzi na wskaźniki przeprowadzona zostanie w kolejnym podrozdziale wielowymiarowa analiza porównawcza, która pozwoli na ocenę lat 2016-2019 pod kątem realizacji wybranych w analizie wskaźników i ich wpływu na ocenę przedsiębiorstwa.

4.3. Wielowymiarowa analiza porównawcza oparta na wybranych wskaźnikach dla lat 2016-2019

Aby dokonać kompleksowego porównania wpływu zastosowanych narzędzi kontroli wewnętrznej, które zostały opisane w modelu i poddane analizie w niniejszym rozdziale właściwym wydaje się zastosowanie metody porządkowania liniowego³⁰⁷. Wielowymiarowa analiza porównawcza jest metodą badawczą umożliwiającą analizę obiektów i zjawisk złożonych, tj. takich, na których stan i zachowanie wpływa jednocześnie wiele cech (zmiennych) i czynników³⁰⁸. Głównym celem wielowymiarowej analizy porównawczej jest konstrukcja syntetycznej miary, umożliwiającej porównywanie obiektów opisanych za pomocą wielu zmiennych (np. wskaźników). Do osiągnięcia tego celu wykorzystuje się metody porządkowania liniowego³⁰⁹. Zastosowanie tej metody ma swoje uzasadnienie w strukturze danych, które będą poddane analizie, ponieważ jest to analiza pozwalająca wygenerować syntetyczną miarę, której wartości zagregują informacje zawarte w wybranych wskaźnikach opisujących kondycję przedsiębiorstwa w badanych latach 2016-2019. Dzięki temu możliwe

³⁰⁷ Metody porządkowania liniowego należą do podstawowych metod wielowymiarowej analizy porównawczej.

³⁰⁸ Z Hellwig, *Wielowymiarowa analiza porównawcza i jej zastosowanie w badaniach wielocechowych obiektów gospodarczych*, [w:] W. Welfe (red.), *Metody i modele ekonomiczno-matematyczne w doskonaleniu zarządzania gospodarką socjalistyczną*, PWE, Warszawa 1981, s. 48.

³⁰⁹ A. Bąk, *Metody porządkowania liniowego w polskiej taksonomii – pakiet pllord*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 278, 2013, s. 54–62.

będzie stwierdzenie, który z dwóch dowolnych obiektów (w przypadku niniejszej analizy okresów) zbioru jest pierwszy (lepszy), a który drugi (gorszy), a także, czy są one identyczne³¹⁰.

Dla potrzeb niniejszej analizy porównawczej dobór wskaźników dokonany został na podstawie kryteriów merytorycznych. Ze względu na brak danych o charakterze zarządczym dla roku 2016 analiza zostanie dokonana w dwóch wariantach. Dla lat 2017-2019 oparta będzie na bazie wskaźnika syntetycznego do konstrukcji, którego³¹¹ zakwalifikowane zostały wszystkie zaprezentowane w poprzednim podrozdziale wskaźniki – zarówno te z obszaru sprawozdawczości finansowej, jak i zastosowane w przedsiębiorstwie narzędzia rachunkowości zarządczej. W przypadku pełnego zakresu analizowanych lat 2016-2019, wskaźnik syntetyczny oparty będzie na wybranych wskaźnikach, które są skalkulowane wyłącznie na bazie danych z obszaru sprawozdawczości finansowej, ze względu na to, że tylko te są dostępne dla wszystkich badanych 4 lat.

Z analizy nie były eliminowane żadne wskaźniki, również te, które charakteryzował dość wysoki poziom korelacji (np. wskaźnik rotacji zapasów, wskaźnik rotacji materiałów i wskaźnik rotacji wyrobów gotowych). Było to podyktowane faktem, że pomimo ich wzajemnej korelacji wykazywały one odmienne trendy ze względu na fakt, że tylko w stosunku do części z nich zastosowane zostały narzędzia kontroli wewnętrznej (np. w zakresie zapasów przede wszystkim w stosunku do materiałów). Dla uzyskania pełnego obrazu wpływu wdrożonych narzędzi w analizie ujęto wszystkie wskaźniki i nadano im te same wagi.

Zgodnie z metodologią wielowymiarowej analizy porównawczej wspomniane wskaźniki zostały dodatkowo oznaczone zgodnie z ich charakterem jako stymulanty³¹², destymulanty³¹³ oraz nominanty³¹⁴. Dokładny wykaz zastosowanych w analizie lat 2017-2019 mierników prezentuje tabela 39.

³¹⁰ Por. A. Bąk, *Porządkowanie liniowe obiektów metodą Hellwiga i TOPSIS - analiza porównawcza*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, no. 426, 2016, s. 23.

³¹¹ Na podstawie analizy merytorycznej.

³¹² Określane również jako maksymanty – pożądane są jak najwyższe wartości.

³¹³ Określane również jako minimanty – pożądane są jak najniższe wartości.

³¹⁴ W przypadku nominant pożądane są wartości mieszczące się w określonych przedziałach.

Tabela 39. Mierniki i ich status w analizie

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	destymulanta
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	destymulanta
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	destymulanta
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	destymulanta
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	nominanta
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	nominanta
X8	Rachunkowość zarządcza	Ilość otwartych faktur (średnia)	destymulanta
X9	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe % przychodów	destymulanta
X10	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta
X11	Rachunkowość zarządcza	Odpis aktualizujący należności jako % przychodów	destymulanta
X12	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań nieprzeterminowanych	stymulanta
X13	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań przeterminowanych	nominanta
X14	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji materiałów (średnia)	destymulanta
X15	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji wyrobów gotowych (średnia)	destymulanta
X16	Rachunkowość zarządcza	Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta
X17	Rachunkowość zarządcza	Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta
X18	Rachunkowość zarządcza	Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta
X19	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe przychody operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	stymulanta
X20	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe koszty operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	destymulanta
X21	Rachunkowość zarządcza	Przychody i koszty odszkodowań, reklamacji i kar per saldo jako % przychodów ze sprzedaży	stymulanta
X22	Rachunkowość zarządcza	Kapitał pracujący udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta
X23	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów produkcyjnych % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X24	Rachunkowość zarządcza	Wybrane usługi obce % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X25	Rachunkowość zarządcza	Usługi transportowe % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X26	Rachunkowość zarządcza	Transport – zakup % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X27	Rachunkowość zarządcza	Transport – sprzedaż % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X28	Rachunkowość zarządcza	Transport międzyzakładowy % przychodów ze sprzedaży	destymulanta
X29	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin % przychodów	destymulanta
X30	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów nieprodukcyjnych / pracownika	destymulanta
X31	Rachunkowość zarządcza	Koszty transportu pracowników / pracownika	destymulanta
X32	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin / pracownika	destymulanta
X33	Rachunkowość zarządcza	Świadczenia z tytułu niewykorzystanych urlopów / pracownika	destymulanta

Źródło: Opracowanie własne.

Wartości poszczególnych wskaźników w analizowanych latach 2017-2019 prezentuje tabela 40.

Tabela 40. Wartości mierników w latach 2017-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	destymulanta	29,5	28,2	20,6
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	destymulanta	42,9	28,5	40,1
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	63,7	51,4	35,5
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	destymulanta	72,4	56,7	60,7
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	destymulanta	8,7	5,3	25,2
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	nominanta	0,5	0,6	0,8
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	nominanta	0,2	0,2	0,5
X8	Rachunkowość zarządcza	Ilość otwartych faktur (średnia)	destymulanta	101,0	17,0	16,8
X9	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe % przychodów	destymulanta	11,8%	6,7%	2,4%
X10	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta	35,5%	36,2%	22,5%
X11	Rachunkowość zarządcza	Odpis aktualizujący należności jako % przychodów	destymulanta	0,6%	0,2%	0,1%
X12	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań nieprzeterminowanych	stymulanta	23,1	17,3	20,5
X13	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań przeterminowanych	nominanta	21,6	12,6	14,6
X14	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji materiałów (średnia)	destymulanta	31,4	28,7	31,4
X15	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji wyrobów gotowych (średnia)	destymulanta	8,7	10,5	9,9
X16	Rachunkowość zarządcza	Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta	46,7%	51,3%	64,0%
X17	Rachunkowość zarządcza	Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta	34,3%	36,5%	49,0%
X18	Rachunkowość zarządcza	Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta	10,0%	13,3%	14,6%
X19	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe przych. operac. – reklamacje i odszk. jako % przychodów	stymulanta	0,17%	0,14%	0,12%
X20	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe koszty operac. – reklamacje i odszk. jako % przychodów	destymulanta	0,01%	0,02%	0,02%
X21	Rachunkowość zarządcza	Przych. i koszty odszk., rekl. i kar jako % przych. ze sprzedaży	stymulanta	0,83%	0,88%	2,90%
X22	Rachunkowość zarządcza	Kapitał pracujący udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	destymulanta	33,9%	50,1%	19,4%
X23	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów produkcyjnych % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	66,9%	62,9%	59,8%
X24	Rachunkowość zarządcza	Wybrane usługi obce % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	0,2%	0,1%	0,1%
X25	Rachunkowość zarządcza	Usługi transportowe % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	2,7%	3,0%	3,9%
X26	Rachunkowość zarządcza	Transport – zakup % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	1,3%	1,3%	1,5%
X27	Rachunkowość zarządcza	Transport – sprzedaż % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	0,5%	0,5%	0,5%
X28	Rachunkowość zarządcza	Transport międzyzakładowy % przychodów ze sprzedaży	destymulanta	0,9%	1,2%	1,9%
X29	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin % przychodów	destymulanta	1,1%	0,1%	0,1%
X30	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów nieprodukcyjnych / pracownika	destymulanta	427,2	248,3	241,5
X31	Rachunkowość zarządcza	Koszty transportu pracowników / pracownika	destymulanta	2 007,5	1 430,3	1 462,3
X32	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin / pracownika	destymulanta	3 343,6	407,6	958,6
X33	Rachunkowość zarządcza	Świadczenia z tytułu niewykorzystanych urlopów / pracownika	destymulanta	2 302,6	1 036,0	3 430,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

W badaniach ekonomicznych najczęściej prezentuje się zmienne w postaci stymulant, dlatego też w kolejnym kroku analizy dokonano transformacji zmiennych o statusach destymulant i nominant³¹⁵. W tym celu dla danych wyrażonych liczbowo o charakterze destymulant zastosowano wzór 1 – dla wyrażonych liczbowo oraz wzór 2 – dla wyrażonych procentowo.

Wzór 1. Przekształcenie dla destymulant wyrażonych liczbowo

$$x_{NR}^S = \frac{1}{x_{NR}^D} ,$$

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: M. Walesiak, *Syntetyczne badania porównawcze w świetle teorii pomiaru*, Przegląd Statystyczny R. XXXVII, Zeszyt 1 - 2, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1990, s. 41.

Wzór 2. Przekształcenie dla destymulant wyrażonych procentowo

$$x_{NR}^S = 100\% - x_{NR}^D ,$$

gdzie:

x_{NR}^S – wartość N-tego wskaźnika w R-tym roku przekształcona na stymulantę,

x_{NR}^D – wartość N-tego wskaźnika w R-tym roku,

$N = 1.....33$, n – liczba wskaźników,

$R = 1..3$, r – liczba obserwacji wskaźnika (rok).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Jędrzejczak-Gas, *Syntetyczna ocena kondycji finansowej przedsiębiorstw budowlanych w dobie kryzysu finansowo-gospodarczego*, Zeszyty Wydziału Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet Zielonogórski, Zielona Góra, 2015, s. 144.

³¹⁵ Por. M. Nowicki, *Diagnostyka kondycji finansowej przedsiębiorstw w oparciu o metody wielowymiarowej analizy porównawczej oraz klasyfikacji danych*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 10, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2008, s. 607.

W celu przekształcenia nominant określono następujące przedziały – dla wskaźnika bieżącej płynności $\langle 1,2 - 2,0 \rangle$ ³¹⁶, dla wskaźnika szybkiej płynności $\langle 1,0 - 1,2 \rangle$ ³¹⁷, dla cyklu rotacji zobowiązań $\langle 30 - 60 \rangle$ ³¹⁸ i zastosowano wzór 3.

Wzór 3. Przekształcenie dla nominant

$$x_{NR}^S = \begin{cases} \frac{1}{D_{NR} - x_{NR}^N + C_{NR}} & \text{dla } x_{NR}^N < D_k \\ \frac{1}{C_{NR}} & \text{dla } D_{NR} \leq x_{NR}^N \leq G_{NR} \\ \frac{1}{x_{NR}^N - G_{NR} + C_{NR}} & \text{dla } x_{NR}^N > G_{NR}, \end{cases}$$

gdzie:

G_{NR} – górna wartość nominalnego przedziału N-tego wskaźnika,

D_{NR} – dolna wartość nominalnego przedziału N-tego wskaźnika,

C_{NR} – minimalna wartość wskaźnika w okresie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Bieniasz, Z. Gołaś, A. Łuczak, *Ocena kondycji finansowej przemysłu spożywczego w Polsce w latach 2005–2010*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 67 (123), SKwP, Warszawa 2012, s. 12.

Dane po przekształceniu prezentujące wszystkie analizowane wskaźniki w charakterze stymulant prezentuje tabela 41.

³¹⁶ Jako podstawa przyjęto zalecane w literaturze przedmiotu przedziały optymalne – patrz M. Sierpińska, T. Jachna, *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa, 2004, s. 147, 167-168.

³¹⁷ Jak wyżej.

³¹⁸ Przyjęto cykl rotacji od 30 do 60 dni zgodnie z terminami płatności stosowanymi przez dostawców.

Tabela 41. Wartości mierników w charakterze stymulant w latach 2017-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	stymulanta	0,03	0,04	0,05
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	stymulanta	0,02	0,04	0,02
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	63,70	51,40	35,50
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	stymulanta	0,01	0,02	0,02
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	stymulanta	0,11	0,19	0,04
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	stymulanta	0,65	0,69	0,83
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	stymulanta	1,03	1,04	1,43
X8	Rachunkowość zarządcza	Ilość otwartych faktur (średnia)	stymulanta	0,01	0,06	0,06
X9	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe % przychodów	stymulanta	88,2%	93,3%	97,6%
X10	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	64,5%	63,8%	77,5%
X11	Rachunkowość zarządcza	Odpis aktualizujący należności jako % przychodów	stymulanta	99,4%	99,8%	99,9%
X12	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań nieprzetworzonych	stymulanta	23,08	17,28	20,55
X13	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań przeterminowanych	stymulanta	0,03	0,02	0,02
X14	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji materiałów (średnia)	stymulanta	0,03	0,03	0,03
X15	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji wyrobów gotowych (średnia)	stymulanta	0,11	0,10	0,10
X16	Rachunkowość zarządcza	Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	53,3%	48,7%	36,0%
X17	Rachunkowość zarządcza	Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	65,7%	63,5%	51,0%
X18	Rachunkowość zarządcza	Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	90,0%	86,7%	85,4%
X19	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe przych. operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	stymulanta	0,17%	0,14%	0,12%
X20	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe koszty operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	stymulanta	99,99%	99,98%	99,98%
X21	Rachunkowość zarządcza	Przychody i koszty odszk., rekl. i kar per saldo jako % przych. ze sprzedaży	stymulanta	0,83%	0,88%	2,90%
X22	Rachunkowość zarządcza	Kapitał pracujący udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	66,1%	49,9%	80,6%
X23	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów produkcyjnych % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	33,1%	37,1%	40,2%
X24	Rachunkowość zarządcza	Wybrane usługi obce % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	99,8%	99,9%	99,9%
X25	Rachunkowość zarządcza	Usługi transportowe % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	97,3%	97,0%	96,1%
X26	Rachunkowość zarządcza	Transport – zakup % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	98,7%	98,7%	98,5%
X27	Rachunkowość zarządcza	Transport – sprzedaż % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	99,5%	99,5%	99,5%
X28	Rachunkowość zarządcza	Transport międzyzakładowy % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	99,1%	98,8%	98,1%
X29	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin % przychodów	stymulanta	98,9%	99,9%	99,9%
X30	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów nieprodukcyjnych / pracownika	stymulanta	0,0023	0,0040	0,0041
X31	Rachunkowość zarządcza	Koszty transportu pracowników / pracownika	stymulanta	0,0005	0,0007	0,0007
X32	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin / pracownika	stymulanta	0,0003	0,0025	0,0010
X33	Rachunkowość zarządcza	Świadczenia z tytułu niewykorzystanych urlopów / pracownika	stymulanta	0,0004	0,0010	0,0003

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

W kolejnym kroku dokonano normalizacji³¹⁹ poszczególnych cech w celu zapewnienia porównywalności ich wartości. W tym celu dla poszczególnych wskaźników zastosowano przeliczenie według wzoru 4.

Wzór 4. Normalizacja wartości wskaźników

$$X'_{NR} = \frac{X_{NR} - \min X_{NR}}{\max X_{NR} - \min X_{NR}},$$

gdzie:

X'_{NR} – znormalizowane wartości N-tego wskaźnika w R-tym roku,

X_{NR} – wartość N-tego wskaźnika w R-tym roku,

$\min X_{NR}$ – minimalna wartość N-tego wskaźnika w R-tym roku,

$\max X_{NR}$ – maksymalna wartość N-tego wskaźnika w R-tym roku.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: D. Strahl, *Taksonomia struktur w badaniach regionalnych*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław, 1998, s. 272.

Dane po normalizacji wartości wskaźników mieszczą się w przedziale <0 - 1> i zaprezentowane zostały w tabeli 42.

³¹⁹ W literaturze przedmiotu prezentowane są różne procedury normalizacyjne, np. standaryzacja, unitaryzacja, przekształcenie ilorazowe.

Tabela 42. Wartości znormalizowanych mierników w latach 2017-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	stymulanta	0,00	0,11	1,00
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	stymulanta	0,00	1,00	0,14
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	1,00	0,56	0,00
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	stymulanta	0,00	1,00	0,70
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	stymulanta	0,51	1,00	0,00
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	stymulanta	0,00	0,22	1,00
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	stymulanta	0,00	0,03	1,00
X8	Rachunkowość zarządcza	Ilość otwartych faktur (średnia)	stymulanta	0,00	0,99	1,00
X9	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe % przychodów	stymulanta	0,00	0,54	1,00
X10	Rachunkowość zarządcza	Należności handlowe udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	0,05	0,00	1,00
X11	Rachunkowość zarządcza	Odpis aktualizujący należności jako % przychodów	stymulanta	0,00	0,87	1,00
X12	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań nieprzetworzonych	stymulanta	1,00	0,00	0,56
X13	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji zobowiązań przetworzonych	stymulanta	1,00	0,00	0,18
X14	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji materiałów (średnia)	stymulanta	0,00	1,00	0,00
X15	Rachunkowość zarządcza	Cykl rotacji wyrobów gotowych (średnia)	stymulanta	1,00	0,00	0,28
X16	Rachunkowość zarządcza	Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	1,00	0,74	0,00
X17	Rachunkowość zarządcza	Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	1,00	0,85	0,00
X18	Rachunkowość zarządcza	Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	1,00	0,28	0,00
X19	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe przych. operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	stymulanta	1,00	0,32	0,00
X20	Sprawozdawczość finansowa	Pozostałe koszty operacyjne – reklamacje i odszkodowania jako % przychodów	stymulanta	1,00	0,52	0,00
X21	Rachunkowość zarządcza	Przychody i koszty odszk., rekl. i kar per saldo jako % przych. ze sprzedaży	stymulanta	0,00	0,02	1,00
X22	Rachunkowość zarządcza	Kapitał pracujący udział w trzymiesięcznych przychodach (średnia)	stymulanta	0,53	0,00	1,00
X23	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów produkcyjnych % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	0,00	0,57	1,00
X24	Rachunkowość zarządcza	Wybrane usługi obce % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	0,00	0,83	1,00
X25	Rachunkowość zarządcza	Usługi transportowe % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	1,00	0,76	0,00
X26	Rachunkowość zarządcza	Transport – zakup % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	1,00	0,91	0,00
X27	Rachunkowość zarządcza	Transport – sprzedaż % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	0,00	0,83	1,00
X28	Rachunkowość zarządcza	Transport międzyzakładowy % przychodów ze sprzedaży	stymulanta	1,00	0,68	0,00
X29	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin % przychodów	stymulanta	0,00	0,97	1,00
X30	Rachunkowość zarządcza	Zużycie materiałów nieprodukcyjnych / pracownika	stymulanta	0,00	0,94	1,00
X31	Rachunkowość zarządcza	Koszty transportu pracowników / pracownika	stymulanta	0,00	1,00	0,92
X32	Rachunkowość zarządcza	Koszty nadgodzin / pracownika	stymulanta	0,00	1,00	0,35
X33	Rachunkowość zarządcza	Świadczenia z tytułu niewykorzystanych urlopów / pracownika	stymulanta	0,21	1,00	0,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

W ostatnim etapie analizy skalkulowane zostały mierniki syntetyczne dla lat 2017-2019, których porównanie pozwala na ocenę, w którym okresie kondycja przedsiębiorstwa badana na podstawie wybranych wskaźników była lepsza. Formułę ustalenia mierników syntetycznych prezentuje wzór 5.

Wzór 5. Syntetyczny wskaźnik kondycji przedsiębiorstwa

$$WS_R = \frac{1}{N} \sum_{R=1}^N X'_{NR},$$

gdzie:

WS_R – syntetyczny wskaźnik kondycji przedsiębiorstwa w roku R,

X'_{NR} – znormalizowane wartości N-tego wskaźnika w R-tym roku,

N – liczba wskaźników wziętych do analizy.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Jędrzejczak-Gas, *Syntetyczna ocena kondycji finansowej przedsiębiorstw budowlanych w dobie kryzysu finansowo - gospodarczego*, Zeszyty Wydziału Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet Zielonogórski, Zielona Góra, 2015, s. 147.

Wartości mierników syntetycznych skalkulowanych dla lat 2017-2019 prezentuje tabela 43.

Tabela 43. Miernik syntetyczny w latach 2017-2019

	2017	2018	2019
Miernik syntetyczny	0,40	0,59	0,52

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Jak już wcześniej zostało wspomniane wskaźnik syntetyczny przyjmuje wartości z przedziału od 0 do 1 ($0 \leq WS_R \leq 1$). Im jego wartość jest bliższa 1, tym dane przedsiębiorstwa charakteryzuje lepsza kondycja, natomiast w sytuacji, gdy jest bliższe 0 – jego sytuacja jest gorsza. Na podstawie danych zaprezentowanych w tabeli 43 można więc stwierdzić, że kondycja badanego przedsiębiorstwa w roku 2018 była lepsza niż w roku 2017, ponieważ miernik syntetyczny w roku 2018 był wyższy o 0,19 niż w roku poprzednim. Jednocześnie

można zauważyć pogorszenie wskaźnika w 2019 w stosunku do roku poprzedniego. Utrzymuje się on ciągle jednak na lepszym poziomie niż w roku 2017³²⁰.

Dokonując podobnej analizy na przestrzeni 4 lat (2016-2019), opartej na części wskaźników, które dostępne są również dla roku 2016, dane kształtują się jak zaprezentowano w tabelach 44-46.

³²⁰ Jednym z czynników mających wpływ na zmianę w roku 2019 był spadek przychodów w stosunku do roku 2018, warto jednak podkreślić, że pomimo tego zjawiska wskaźnik syntetyczny wskazywał na sytuację lepszą niż w roku 2017.

Tabela 44. Wartości mierników w latach 2016-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2016	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	destymulanta	41,7	29,5	28,2	20,6
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	destymulanta	54,1	42,9	28,5	40,1
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	79,8	63,7	51,4	35,5
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	destymulanta	95,8	72,4	56,7	60,7
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	destymulanta	16,0	8,7	5,3	25,2
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	nominanta	1,0	0,5	0,6	0,8
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	nominanta	0,6	0,2	0,2	0,5

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Tabela 45. Wartości mierników o charakterze stymulant w latach 2016-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2016	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	stymulanta	0,02	0,03	0,04	0,05
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	stymulanta	0,02	0,02	0,04	0,02
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	79,80	63,70	51,40	35,50
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	stymulanta	0,01	0,01	0,02	0,02
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	stymulanta	0,06	0,11	0,19	0,04
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	stymulanta	1,00	0,65	0,69	0,83
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	stymulanta	1,67	1,03	1,04	1,43

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Tabela 46. Wartości znormalizowanych mierników w latach 2016-2019

Oznaczenie	Obszar analizy	Wskaźnik	Status	2016	2017	2018	2019
X1	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zapasów	stymulanta	0,00	0,40	0,47	1,00
X2	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji należności	stymulanta	0,00	0,29	1,00	0,39
X3	Sprawozdawczość finansowa	Cykl rotacji zobowiązań	stymulanta	1,00	0,64	0,36	0,00
X4	Sprawozdawczość finansowa	Cykl operacyjny	stymulanta	0,00	0,47	1,00	0,84
X5	Sprawozdawczość finansowa	Konwersja gotówki	stymulanta	0,15	0,51	1,00	0,00
X6	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik bieżącej płynności	stymulanta	1,00	0,00	0,11	0,52
X7	Sprawozdawczość finansowa	Wskaźnik szybkiej płynności	stymulanta	1,00	0,00	0,02	0,63

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa.

Wskaźniki syntetyczne oparte na wybranych danych ograniczonych do obszaru sprawozdawczości finansowej wskazują, że w latach 2018-2019 nastąpiła poprawa sytuacji przedsiębiorstwa w stosunku do lat 2016-2017. Szczegółowe wartości wskaźników syntetycznych za poszczególne lata prezentuje tabela 47.

Tabela 47. Wartości mierników syntetycznych w latach 2016-2019

	2016	2017	2018	2019
Miernik syntetyczny	0,45	0,33	0,57	0,48

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych źródłowych przedsiębiorstwa

Podsumowując analizę dokonaną w niniejszym podrozdziale można stwierdzić, że jej wyniki również potwierdzają odpowiedź na ostatnie pytanie badawcze.

PB5: Czy wdrożenie modelu powiązań narzędzi rachunkowości i kontroli wewnętrznej wywiera wpływ na przedsiębiorstwo, jego wskaźniki finansowe i poziom realizacji celów?

Biorąc pod uwagę nie tylko jednostkowe wskaźniki analizowane w podrozdziale drugim rozdziału czwartego, ale stosując również narzędzie kompleksowej oceny przedsiębiorstwa, jakim jest wielowymiarowa analiza porównawcza metodą porządkowania liniowego, można stwierdzić, że wdrożenie modelu powiązań narzędzi rachunkowości i kontroli wewnętrznej wywiera wpływ na przedsiębiorstwo i jego wskaźniki finansowe. W przypadku analizowanej organizacji łączny miernik syntetyczny, oparty na wybranych do analizy wskaźnikach pochodzących z obszaru rachunkowości zarządczej i sprawozdawczości finansowej wzrósł o 48% w 2018 roku stosunku do okresu poprzedniego. Również w przypadku analizy opartej wyłącznie na danych pochodzących ze sprawozdawczości finansowej, obejmującej lata 2016-2019, wskaźnik syntetyczny w 2018 roku był wyższy o 26% w porównaniu do roku 2016.

*

Poprzez przeprowadzoną analizę zaprezentowany został wpływ zastosowania przykładowych powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie produkcyjnym na poziom wybranych

jego wskaźników. Dzięki zastosowaniu wielowymiarowej analizy porównawczej dokonano również kompleksowego określenia wpływu wdrożenia wybranych narzędzi zaprezentowanych w modelu³²¹ na sytuację przedsiębiorstwa³²². Na podstawie wniosków wypływających z dokonanych analiz zrealizowane zostały cele rozprawy poprzez udzielenie odpowiedzi na wszystkie postawione w niej pytania badawcze.

³²¹ Zawartego w załącznikach 7a i 7b niniejszej rozprawy.

³²² Ocenianą na podstawie wybranych wskaźników finansowych.

Zakończenie

Biorąc pod uwagę założenia postawione we wstępie, a także informacje wynikające z przeprowadzonego w poszczególnych etapach pracy doktorskiej, można stwierdzić, że cel rozprawy został w pełni osiągnięty. Zgodnie z określonymi we wstępie przewidywaniami, rezultaty rozprawy wykazały, w jaki sposób realizacja wyznaczonych w organizacji celów może być wspierana poprzez zaprojektowanie i wdrożenie w przedsiębiorstwie modelu powiązań sprawozdawczości finansowej, narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Przystawiony również został wpływ wdrożenia instrumentów rachunkowości zarządczej na wybór narzędzi z obszaru kontroli wewnętrznej tak, aby te drugie wspierały ich działanie i kreowały sprzężenie zwrotne. Zgodnie z założeniami, w rozprawie zbadane zostały także relacje i możliwe do osiągnięcia synergie w stosowaniu rozwiązań z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

Rozpatrując dane i informacje wypływające z rozprawy, a także wyniki końcowe pracy, można jednoznacznie stwierdzić, że temat podjęty w rozprawie ma ogromne znaczenie z punktu widzenia skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem; w szczególności ważny jest dla zapewnienia osiągania zakładanych przez organizację celów finansowych. Wyniki analizy potwierdziły bowiem, że wdrożenie narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej ma wpływ na zmianę sytuacji finansowej badanego przedsiębiorstwa. Dodatkowym, istotnym wnioskiem płynącym z rozprawy, jest potwierdzenie, że możliwe jest skuteczne oddziaływanie na wybrane wskaźniki przedsiębiorstwa poprzez zastosowanie modelu powiązań sprawozdawczości finansowej z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Dzięki zaś przeprowadzonej w ostatnim rozdziale pracy analizie, udokumentowane i potwierdzone zostały zalety kompleksowego stosowania tych narzędzi w organizacjach. Można powiedzieć więc, że kolejne etapy rozprawy potwierdziły, że przygotowany w jej toku przykładowy model **może być aplikowany** jako narzędzie skutecznie wspomagające zarządzanie i osiąganie celów przedsiębiorstwa. Dowiodły tego w szczególności analizy przeprowadzone na podstawie danych opisujących sytuację finansową przedsiębiorstwa przed i po wdrożeniu badanych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej³²³.

Materiały będące przedmiotem niniejszej rozprawy, jak i przeprowadzone w niej analizy, pozwoliły także na udzielenie odpowiedzi na wszystkie postawione w rozprawie **pytania**

³²³ W tym również sprzężeń między nimi.

badawcze. Każda z odpowiedzi, zgodnie z nimi, przedstawionymi we wstępie, jest twierdząca, a ich prawdziwość została stosownie uzasadniona i poparta źródłami naukowymi. W szczególności potwierdzone zostało, że przedsiębiorstwa powinny wdrażać narzędzia rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, a kompleksową formą zastosowania tych rozwiązań jest zastosowanie modelu powiązań **sprawozdanie finansowe → narzędzia rachunkowości zarządczej → kontrola wewnętrzna**. Wykazane zostało również, że wykorzystanie tych narzędzi wspiera zarządzanie finansami organizacji i przyczynia się do skuteczniejszej realizacji jej celów.

Wartością dodaną rozprawy jest model powiązań sprawozdawczości finansowej z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, którego zastosowanie w organizacji przyniosło wymierne efekty, co zostało potwierdzone w końcowym etapie dysertacji. Przeprowadzana w niej analiza, włączając w to wielowymiarową analizę porównawczą metodą porządkowania liniowego, pozwoliła na kompleksowe porównanie stanu przed i po wdrożeniu badanych rozwiązań. Poza potwierdzeniem wpływu zastosowanych narzędzi na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa, wnioski płynące z niniejszej rozprawy potwierdziły także, że narzędzia rachunkowości zarządczej muszą być równolegle wspierane przez kontrole wewnętrzne dla ich efektywnego działania.

Napotkane w toku rozprawy **trudności**, wśród nich brak możliwości wykorzystania danych za 2020 rok³²⁴, nie wpłynęły zdaniem autorki na możliwość skutecznego przeprowadzenia dowodu. Konieczne co prawda było zmodyfikowanie wstępnie planowanego **zakresu badanych lat 2016-2020** i ograniczenie go do 4 lat – 2016-2019. W żadnym jednak stopniu nie przeszkodziło to w udzieleniu odpowiedzi na postawione pytania badawcze, w szczególności na potwierdzenie, że wdrożenie narzędzi miało korzystny wpływ na przedsiębiorstwo. Zakres lat 2016-2019, pomimo, że krótszy niż pierwotnie zakładano, był wystarczającym dla przeprowadzenia analizy, ponieważ zawierał dane sprzed i po wdrożeniu opisywanych w rozprawie narzędzi.

Oceniając **zakres rozprawy** warto nadmienić, że zawężenie (ze względu na ograniczenia niniejszej rozprawy) modelu i analizy do wybranych elementów sprawozdania finansowego mogło oczywiście wpłynąć na określenie skali wpływu na organizację wdrożenia badanych narzędzi. Faktem jest bowiem, że w przypadku zastosowania prezentowanych w rozprawie narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej w jeszcze szerszym zakresie – na

³²⁴ W wyniku istotnego ich zaburzenia ze względu na pandemię Covid-19.

przykład dla większej ilości pozycji sprawozdania finansowego, lub poprzez zastosowanie większej ilości narzędzi dla danych elementów sprawozdania finansowego – spowodowałyby, że efekt ich działania byłby jeszcze bardziej kompleksowy, a wskaźniki mogłyby wskazywać na jeszcze korzystniejsze zmiany, prezentując większe różnice w wartościach syntetycznego wskaźnika kondycji przedsiębiorstwa, kalkulowanego dla lat przed i po wdrożeniu zastosowanych rozwiązań. Nie zmienia to jednak faktu, że wdrożenie wybranych narzędzi miało pozytywny wpływ na wyniki przedsiębiorstwa, a różnica polegałaby jedynie na wielkości zmian wartości wskaźników syntetycznych dla poszczególnych lat.

Rozważając możliwości dalszego **rozszerzania zakresu rozprawy**, poza wspomnianym zwiększeniem obszaru analizy o dodatkowe narzędzia i ilości elementów sprawozdań finansowych, do których mają one zastosowanie, można również transferować ją na inne rodzaje przedsiębiorstw. W takim przypadku, ze względu na odmienny rodzaj działalności, słuszne wydaje się zastosowanie zmodyfikowanych i odpowiednio dobranych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, a także wskaźników i danych finansowych, zgodnie z indywidualnymi potrzebami zarządzających. Stosowanie nowatorskiego rozwiązania w postaci modelu powiązań sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej, który dotychczas nie był opisywany tak kompleksowo w literaturze przedmiotu, może obejmować więc szerszy zakres merytoryczny³²⁵, jak i różnorodne podmioty, w których jest on projektowany i aplikowany. Istotnym jest jednak, co również zostało wspomniane w pracy, aby w modelu wykorzystywane były narzędzia, których koszt wdrożenia i poziom skomplikowania dostosowany był do potrzeb i możliwości organizacji.

Niewątpliwie, rozprawa ma swój **wkład w rozwój dziedziny**, w szczególności wskazując na istotę holistycznego postrzegania działań i ich efektów odzwierciedlonych w sprawozdawczości finansowej, a także celów i narzędzi pozwalających na ich osiągnięcie – przez pryzmat trzech opisywanych obszarów sprawozdawczości finansowej, rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej łącznie. Nie bez znaczenia jest również wskazanie, że wygenerowanie sprzężeń zwrotnych w tych trzech obszarach przynosi wymierny pożytek organizacjom, który może w łatwy sposób być skwantyfikowany i wykazany. Zastosowanie bowiem **metod statystycznych** pozwala rozszerzyć analizę o porównywanie wyników przedsiębiorstw na przykład w czasie. Daje to również możliwości oceny wpływu zastosowania modelu na poszczególne obszary przedsiębiorstwa, zbadanie poziomu osiągnięcia

³²⁵ W postaci większej ilości elementów sprawozdania finansowego, jak również większej ilości zastosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.

oczekiwanych zmian, a więc określenie wpływu zastosowanych narzędzi na poziom osiągnięcia przez przedsiębiorstwo zakładanych celów.

Dodatkowo warto nadmienić, że zastosowanie proponowanego w rozprawie modelu skłania zarządzających do spojrzenia na przedsiębiorstwo przez **pryzmat procesów**. Dzięki temu zwiększa się ich wiedza na temat zachodzących w organizacji działań. Spojrzenie to, poza możliwością wdrażania kontroli wewnętrznych, pozwala dodatkowo na przegląd procesów, ich ocenę, a następnie wprowadzenie optymalizacji w ich zakresie. Zmiany w tym obszarze mogą przełożyć się na zwiększenie sprawności działania organizacji poprzez poprawienie ich efektywności, zmniejszenie czasochłonności, czy obniżenie ich kosztów, co może dodatkowo pozytywnie wpłynąć na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa.

Z jednej strony więc, wdrożenie narzędzi kontroli wewnętrznej wspiera osiągnięcie celów przedsiębiorstwa poprzez sprzężenia zwrotne i synergie z narzędziami rachunkowości zarządczej. Z drugiej, proces wdrażania narzędzi kontroli wewnętrznej dodatkowo skłania zarządzających do spojrzenia na organizację przez pryzmat procesów, co może pomóc w identyfikacji obszarów wymagających poprawy i przynieść zmianę w ich przebiegu zmierzającą do efektywniejszego ich kształtowania. Takie spojrzenie może wytyczać dalsze kierunki badań w tym obszarze, np. obejmujące modelowanie procesów w organizacji, wdrażanie zmian, a następnie badanie ich wpływu na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa, czy skuteczność osiągnięcia celów.

Wartym podkreślenia jest też, że wymieniona już wcześniej **aplikacyjność** modelu ma swoją dodatkową zaletę o wymiarze ekonomicznym – wdrażanie tego typu rozwiązań, co do zasady, nie jest kosztowne. Jak zostało to wskazane w rozprawie, tego typu narzędzia warto stosować już we wczesnych fazach rozwoju przedsiębiorstw. Ich indywidualny charakter i możliwość elastycznego projektowania dają możliwość wdrażania ich również w organizacjach o dużej dynamice rozwoju, a zastosowane instrumenty przyniosą zarządzającym większą kontrolę nad organizacją. Nadmienić należy w tym miejscu, że zmiana narzędzi i dostosowanie do stawianych organizacji celów jest stosunkowo łatwe i pozwala na sterowanie organizacją zgodnie z oczekiwaniami. Dzięki zindywidualizowanemu projektowaniu powiązań pomiędzy trzema obszarami, rozwiązanie to może być stosowane w dowolnym zakresie w różnych branżach i skalach biznesu. Model może z powodzeniem być wdrażany zarówno w przedsiębiorstwach rozwijających się, jak i służyć celom strictly restrukturyzacyjnym – wspiera bowiem te obszary organizacji, które wymagają zmiany i są przedmiotem szczególnego zainteresowania zarządzających.

Podsumowując, **rezultaty rozprawy** stanowią podstawę do zmiany podejścia osób zarządzających do badanych w dysertacji narzędzi z obszarów rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Przyczyniają się do poszerzenia wiedzy na temat możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej i wspierających ją narzędzi kontroli wewnętrznej w organizacjach. Wskazują także na praktyczne zastosowanie i w czytelny sposób pokazują efekty finansowe, jakie przyniosło wdrożenie opisywanych w rozprawie rozwiązań.

Bibliografia

Pozycje zwarte

1. Aczel A. D., *Statystyka w zarządzaniu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
2. Anca C., *The Budget, an Instrument for Planning and Controlling the Costs*, Todea Nicolae University, Alba Iulia 2018.
3. Anderson D. J., Eubanks G., *Governance and Internal Control*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2015.
4. Andrzejewski M., *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2012.
5. Arnold J., Hope T., *Accounting for Management Decisions*, Prentice Hall, London 1990.
6. Axon A. D. J., *Best practices in planning and management reporting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2003.
7. Bek-Gaik B., *Sprawozdawczy wymiar rachunku wyników w warunkach globalnego rynku*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
8. Biegelman M. T., Bartow J. T., *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control*, John Wiley & Sons, New Jersey 2012.
9. Biene-Hershey M. E., Strous L. A. M., *Integrity and Internal Control in Information Systems: Strategic views on then need of control*, Springer, Amsterdam 1999.
10. Bhimani A., *Contemporary issues in Management Accounting*, Oxford University Press, New York 2016.
11. Bielecki W., *Informatyzacja zarządzania*, PWE, Warszawa 2001.
12. Boodman M., *Production Planning and Inventory Control*, TMH Pub Co. Ltd., New Dehli 1986.
13. Bragg S. M., *Accounting Control. Best Practices*, John Wiley & Sons, New Jersey 2009.
Bromwich M., Bhimani A., *Management Accounting: Evolution not Revolution*, CIMA, London 1989.
14. Carter S., Macdonald N.J., Cheng, D.C.B. *Basic Finance for Marketers*, FAO Regional Office for Africa, Rome 1997.
15. Cascarino R. E., *Corporate Fraud and Internal Control: A Framework for Prevention*, Wiley Corporate F&A, New Jersey 2012.
16. Chojnacka-Komorowska A., *Tworzenie systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie*, WUE, Wrocław 2017.

17. Chan W., Leung E., Pili H., *Enterprise Risk Management for Cloud Computing*, COSO, Chicago 2012.
18. Chorafas D. N., *Risk Accounting and Risk Management for Accountants*, CIMA, Oxford 2008.
19. CIMA, *Management Accounting Tools for Today and Tomorrow*, London 2009.
20. *Controlling dla menedżerów*, red. nauk. Nowak E., CeDeWu.pl. Warszawa 2013.
21. *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. Nowak E., PWE, Warszawa 2011.
22. Coombs H., Hobbs D., Jenkins E., *Management accounting. Principles and applications*, SAGE Publications, London 2005.
23. *Cost Reduction and Control Best Practices*, Institute of Management and Administration, John Wiley & Sons, New Jersey 2006.
24. Crosson S. V., Needles B. E., *Managerial Accounting 8th Edition*, Houghton Mifflin Company, Boston, New York 2008.
25. Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006.
26. Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa 2008.
27. Dobija M., *Zarys rachunkowości zarządczej*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 1996.
28. Dobler L., *Purchasing and Materials Management: Text and Cases*, TMH Pub Co. Ltd., New Dehli 1983.
29. *Definicja i klasyfikacja kontroli wewnętrznej. Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*, red. nauk. Winiarska K., PWE, Warszawa 2010.
30. DeLoach J., Thomson J., *Improving operational performance and governance*, COSO, Durham 2014.
31. Dobija D., Kucharczyk M., *Rachunkowość zarządcza. Teoria, praktyka, aspekty behawioralne*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa 2009.
32. Donaldson T., Werhane P., *Ethical Issues in Business. A Philosophical Approach*, Pearson Prentice Hal, 2008.
33. *Encyklopedia rachunkowości*, red. Gmytrasiewicz M., Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2005.
34. *Ewolucja rachunkowości w teorii i praktyce*, red. Śnieżek E., Czechowski F., Doroba S., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.
35. Foremna-Pilarska M., Radawiecka E., *Rachunkowość na tle rozwiązań międzynarodowych*, Difin, Warszawa 2009.

36. Frigo M. L., Anderson R. J., *Embracing Enterprise Risk Management. Practical Approaches for Getting Started*, COSO, Chicago 2012.
37. Gelinas U. J., Dull R. B., *Accounting Information Systems*, South-Western Cengage Learning, Mason 2008.
38. Gick A., Tarczyńska M., *Motywowanie pracowników*, PWE, Warszawa 1999.
39. Gierusz J., *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, SKWP, Warszawa 2015.
40. Godlewska J., Fołta T., *Zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki zawodowej i technologii IT*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015.
41. Goldmann P. D., *Anti-fraud Risk and Control Workbook*, John Wiley & Sons, New Jersey 2009.
42. Goliszewski J., *Controlling. Koncepcja, zastosowania, wdrożenie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
43. Gregoriour G. N., Gaber M., *International Accounting Standards, Regulations, and Financial Reporting*, Elsevier, Burlington 2006.
44. Gustafsson M., Parsson R., *Budget – a Perfect Management Tool? A Case Study of AstraZeneca*, Gothenburg University, Gothenburg 2010.
45. Guzik B., Appenzeller D., Jurek W., *Prognozowanie i symulacje. Wybrane zagadnienia*, MD AE w Poznaniu, Zeszyt 153, Poznań 2004.
46. Guzik B., Jurek W., *Podstawowe metody ekonometrii*, MD AE w Poznaniu, Zeszyt 143, Poznań 2003.
47. Hair J. F., Anderson R. E., Tatham R. L., Black W. C., *Multivariate Data Analysis with Readings*, Prentice Hall, Englewood Cliffs 1995.
48. Hanssman F., *A survey of Inventory Theory from Operations Research View Point*, Wiley and Sons Inc., New Jersey 1961.
49. Harrer J., *Internal Control Strategies*, John Wiley & Sons, New Jersey 2008.
50. Helin A., *Sprawozdanie finansowe wg MSSF. Zasady sporządzania i prezentacji*, C. H. Beck, Warszawa 2006.
51. Helin A., *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1997.
52. Hope J., Fraser R., *Beyond Budgeting*, Strategic Finance, October 2000.
53. Hunt C., Fowler C., Drennan L., *Management Accounting: Strategic Decision Making, Performance and Risk*, Pearson, Auckland 2013.
54. *International Good Practice Guidance. Evaluating and Improving Governance in Organizations*, IFAC, New York 2009.

55. Inua O., *Management Accounting*, Department of Financial Studies National Open University of Nigeria, Abuja 2013.
56. Jaruga A. A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
57. Jaruga A. A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź 2001.
58. Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
59. Kałużny S., *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*, PWE, Warszawa 2008.
60. Kamiński R., *Sprawozdawczość finansowa przedsiębiorstwa w regulacjach polskich i międzynarodowych*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań 2015.
61. Kaplan R., Norton D., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
62. Kaplan R., Norton D., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston 1999.
63. Karmańska A., *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa 2009.
64. Karwowski E., *Organizacja i kontrola wewnętrzna w przykładach spółek prawa handlowego*, Perfektum-Audit, Warszawa 1998.
65. Karwowski M., *Model biznesu w sprawozdaniu finansowym ograniczenia informacyjne*, SGH, Warszawa 2018.
66. Klimas K., *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1985.
67. *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. Micherda B., Difin, Warszawa 2012.
68. Kisielnicki J., *Zarządzanie organizacją*, Wyższa Szkoła Handlu i Prawa, Warszawa 2004.
69. Kovaleva T. M., Khvostenkoa O.A., Glukhovaa A. G., Nikeryasova V. V., Gavrillov D. E., *The Budgeting Mechanism in Development Companies*, Samara State Economic University, Samara 2016.
70. Kuc B. R., *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa 2009.
71. Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Podstawy kontroli finansowej*, PWE, Warszawa 1988.
72. Kwok B. K. B., *Accounting Irregularities in Financial Statements: A Definitive Guide for Litigators, Auditors and Fraud Investigators*, Routledge, New York 2016.
73. Leitch M., *Intelligent Internal Control and Risk Management*, Routledge, New York, 2016.
74. Lew G., Maruszewska E. W., Szczypa P., *Rachunkowość zarządcza od teorii do praktyki*, CeDeWu, Warszawa 2019.

75. Lucey T., *Management Information Systems*, Thomson Learning, London 2005.
76. *Management accounting: Budgeting, Study text*, Kaplan Publishing UK, Berkshire 2019
77. Marchel J., *Wdrożenie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Rewizji Finansowej w krajach Unii Europejskiej w tym w Polsce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2005.
78. McCarthy F., *5 Steps to Enforce Purchase Order Compliance*, Oneposting, London 2016.
79. McKenna E., Beech N., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo Gebethner i S-ka, Warszawa 1996.
80. McLaney E., *Business Finance. Theory and Practice*, Pearson, Essex, 2009.
81. McNally J. S., *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*, The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, Leigh Farm Rd. 2013.
82. Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Difin, Warszawa 2006.
83. Micherda B., *Rachunek kosztów i wyników*, SKwP, Warszawa 2007.
84. *Międzynarodowe regulacje rachunkowości*, red. Jaruga A., Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2002.
85. Mockler R.J., *The Management Control Process*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs 1984.
86. Moeller R. R., *Executive's Guide to COSO Internal Controls*, John Wiley & Sons, New Jersey 2014.
87. Morrison D.F., *Wielowymiarowa analiza statystyczna*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1990.
88. Mouse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L., *Management Accounting. A Strategic Approach, South-Western*, Thomson Learning, London 2003.
89. Needles B. E., Powers M., Crosson S. V., *Financial and Managerial Accounting, 9th Edition*, South-Western Cengage Learning, Mason 2011.
90. Netzley M., Snow C., *Guide to Report Writing*, Prentice Hall, Upper Saddle River 2001.
91. Nita B., *Sprawozdawczość zarządcza*, PWN, Warszawa 2014.
92. Nobes C., Parker P., *Comparative International Accounting, 9th Edition*, Pearson, Essex 2006.
93. Norton C. L., Porter G. A., *Introduction to using financial accounting information*, South-Western Cengage Learning, International Edition 2013.
94. Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010.
95. Nowak W. A., *Teoria sprawozdawczości finansowej. Perspektywa standardów rachunkowości*, Oficyna Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010

96. *Nowy słownik języka polskiego PWN*, red. Sobol E., PWN, Warszawa 2002.
97. Olchowicz I., Tłaczała A., *Sprawozdawczość finansowa wg krajowych i międzynarodowych standardów*, Difin, Warszawa 2015.
98. Oliver L., *Designing Strategic Cost Systems*, John Wiley & Sons, Hoboken 2004.
99. Pachucki M., Plutecki A., *Jak prawidłowo wypełniać obowiązki informacyjne*, KNF, Warszawa 2018.
100. Paczuła C., *Kontrola wewnętrzna jako element procesu zarządzania*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2003.
101. Paczuła C., *Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu jednostką gospodarczą*, Difin, Warszawa 2008.
102. Padzik K., *Leksykon HRM. Podstawowe pojęcia z dziedziny zarządzania zasobami ludzkimi*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2002.
103. Pfister J. A., *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*, Springer, London 2009.
104. Pitcher G.S., *Management Accounting in Support of the Strategic Management Process*, CIMA Nottingham Trent University 2015.
105. Piosik A., *Zasady rachunkowości zarządczej*, PWN, Warszawa 2006.
106. Plossal G.W., *Production and Inventory Control: Principles and Techniques*, PHI Pvt Ltd, New Dehli 1986.
107. Pluta W., *Wielowymiarowa analiza porównawcza w modelowaniu ekonometrycznym*, PWN, Warszawa 1986.
108. Pocztowski A., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, PWE, Warszawa 2008.
109. Pritchard R.E., *Operational Finance Management*, Prentice Hall Inc., New Jersey 1977.
110. *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, red. nauk. Sobańska I., C. H. Beck, Warszawa 2006.
111. *Rachunkowość, finanse, audyt i kontrola*, red. nauk. Gabrusewicz T., Marchewka-Bartkowiak K., Wiśniewski M., CeDeWu, Warszawa 2013.
112. *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. Karmańska A., Difin, Warszawa 2006.
113. *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, red. nauk. Sobańska I., C. H. Beck, Warszawa 2010.
114. *Rachunkowość zarządcza*, red. nauk. Kamela-Sowińska A., Macuda M., Wydawnictwo UEP, Poznań 2017.

115. *Rachunkowość zarządcza*, red. nauk. Kiziukiewicz T., Wydawnictwo Ekspert, Warszawa 1995.
116. *Rachunkowość zarządcza*, red. nauk. Szychta A., Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
117. Rich J. S., Jones J. P., Heitger D. L., Mowen M. M., Hansen D.R., *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting. Current Trends Update*, South-Western Cengage Learning, Mason 2010.
118. Rose T. G., *Higher control in management*, Sir Issac Pitman and Sons Ltd., London 1963.
119. Ross L., *Budgeting Topic Gateway Series No. 27*, CIMA, London 2008.
120. *Ryzyko w rachunkowości*, red. nauk. Karmańska A., Difin, Warszawa 2008.
121. Shank J.K., Govindarajan K., *Strategic Cost Management. The New Pool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York 1993.
122. Shim J. K., Siegel J. G., *Budgeting Basis & Beyond, 2nd Edition*, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey 2005.
123. Sierpińska M., Jachna T., *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*, PWN, Warszawa, 2004.
124. Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2008.
125. Sierpińska M., Sierpińska-Sawicz A., Węgrzyn R., *Controlling finansowy w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2019.
126. Smith P., *The relationship between Management Accounting, profitability and operations in an uncertain world. Evidence from literature and practice*, Cranfield University, Cranfield 2007.
127. Spencer Pickett K. H., *Internal Control: A Manager's Journey*, John Wiley & Sons, New Jersey 2001.
128. Spencer Pickett K. H., *The Internal Auditing Handbook*, John Wiley & Sons, New Jersey 2003.
129. *Sprawozdanie finansowe wg polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, red. Świdorska G. K., Więclaw W., Difin, Warszawa 2016.
130. *Statystyczne metody analizy danych*, red. Ostasiewicz W., Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1999.
131. Stępień M., *Procedury badania zgodności i wiarygodności*, SKwP, Warszawa 2005.
132. Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert D. R., *Kierowanie*, PWE, Warszawa 2001.
133. *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. Nowak E., PWE, Warszawa 2008.
134. Sojak S., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, Dom Organizatora, Toruń 2015.

135. Sojak S., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. II, Dom Organizatora, Toruń 2015.
136. *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. Nowak E., PWE, Warszawa 2008.
137. Strojjanovic D., Radojevic Z., *Accounting Characteristics in Lean Manufacturing*, Faculty of Economic and Management SAU, Nitra 2006.
138. Strojek-Filus M., Maruszewska E. W., *Rachunkowość finansowa*, Poltext, Warszawa 2018.
139. Szaban J., *Zarządzanie zasobami ludzkimi w biznesie i administracji publicznej: rynek pracy, dobór, ocena, rozwój, kariera, odejścia z pracy*, Difin, Warszawa 2011.
140. Szczepankiewicz E. I., *Audyt kontroli wewnętrznej rachunkowości w środowisku informatycznym*, Difin, Warszawa 2016.
141. Szychta A., *Definicja rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2018.
142. Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
143. *Taksonomia struktur w badaniach regionalnych*, red. D. Strahl, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 1998.
144. Tarczyński W., Łuniewska M., *Metody wielowymiarowej analizy porównawczej na rynku kapitałowym*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
145. Tarczyński W., *Rynki kapitałowe cz. I. Metody ilościowe*, Placet, Warszawa 2001.
146. Terebucha E., *Zasady kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Poradnik księgowego*, PWE, Warszawa 1976.
147. Tiffin R., *The Complete Guide to International Financial Reporting Standards Including IAS and Interpretation*, Thorogood, London 2007.
148. Trenerry A., *Principles of Internal Control*, UNSW, Sydney 1999.
149. Turyna J., *Rachunkowość finansowa*, C. H. Beck, Warszawa 2008.
150. Turyna J., *Standardy sprawozdawczości finansowej*, Difin, Warszawa 2006.
151. Vatter W., *Managerial Accounting*, Prentice Hall, New York, 1950.
152. Vollmuth H.J., *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*, Placet, Warszawa 2003.
153. Walińska E., Wencel A., Jurewicz A., Gad J., *Sprawozdanie finansowe wg MSSF*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
154. Wasilewski T., Skoczyła W., *Teoria i praktyka analizy finansowej w przedsiębiorstwie*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 2002.
155. Wells J. T., *Nadużycia w firmach*, Vademecum, LexisNexis, Warszawa 2006.
156. Wędzki D., *Analiza wskaźnikowa sprawozdania finansowego*, Oficyna Ekonomiczna Wolters Kluwer, Kraków 2006.

157. Wędzki D., *Sprawozdanie finansowe przedsiębiorstwa według polskiego prawa bilansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
158. Wierzbiński K., *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Uniwers, Warszawa 1996.
159. Wierzbński M., *Rachunkowość zarządcza w odnowie modelu biznesowego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2017.
160. Winkler-Drews T., *Zarządzanie ryzykiem zmiany ceny*, PWE, Warszawa 2009.
161. Wnuk-Pel T., *Zastosowanie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2012.
162. *Współczesne aspekty realizacji kontrolnej funkcji rachunkowości*, red. nauk. Micherda B., Difin, Warszawa 2011.
163. *Wykorzystanie narzędzi rachunkowości w logistyce*, red. nauk. Filipiak B., Difin, Warszawa 2013.
164. Wójcik M., *Proces podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie*, www.e-bookowo, Warszawa 2009.
165. Zarzycka E., *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2016.

Artykuły

166. Bąk A., *Analiza porównawcza wybranych metod porządkowania liniowego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 508, Wrocław 2018.
167. Bąk A., *Metody porządkowania liniowego w polskiej taksonomii – pakiet pllord*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 278, Wrocław 2013.
168. Bąk A., *Porządkowanie liniowe obiektów metodą Hellwiga i TOPSIS - analiza porównawcza*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 426, s. 22-31, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2016.
169. Bieniasz A., Gołaś Z., Łuczak A., *Ocena kondycji finansowej przemysłu spożywczego w Polsce w latach 2005–2010*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 67 (123), SKwP, Warszawa 2012.
170. Bienkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Responsibility Centers in Strategic Controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 441, Wrocław 2016.

171. Buk H., *Wykorzystanie budżetowania w planowaniu i kontroli finansowej*, Serwis F-K nr 4/1998.
172. Cardoso I. R., *New Trends in Budgeting – a Literature Review*, SEA – Practical Application of Science, Volume II, Issue 2 (4) /2014, Bobes-Bolyai University, Cluj-Napoca 2014.
173. Dorozik L., Dziedziczak I., *Kontrola zarządcza w zarządzaniu biznesem*, w: *Handel wewnętrzny*, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Wałczu, Wałcz 2017.
174. Drury C., *Management Accounting for Business*, Thomason, London 2005.
175. Foremna-Pilarska M., *Controlling personalny – problem badawcze*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 471, Wrocław 2017.
176. Gierusz J., *Dylematy harmonizacji rachunkowości*, w: *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 82 (138), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2015.
177. Golden L., *The Effects of Working Time on Productivity and Firm Performance: a Research Synthesis Paper*, Conditions of Work and Employment Series No. 33, International Labour Organisation, Geneva 2012.
178. Hansen S. C., Otley D.T., Van der Stede W. A., *Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective*, Journal of Management Accounting Research, Volume 15, Lakewood Ranch 2003.
179. Hellwig Z., *Wielowymiarowa analiza porównawcza i jej zastosowanie w badaniach wielocechowych obiektów gospodarczych*, w: red. Welfe W., *Metody i modele ekonomiczno-matematyczne w doskonaleniu zarządzania gospodarką socjalistyczną*, PWE, Warszawa 1981.
180. Jasiński K. P., *Sprawozdawczość zarządcza w przedsiębiorstwie jako instrument podejmowania decyzji menedżerskich*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 268, Wrocław 2012.
181. Jędrzejczak-Gas J., *Syntetyczna ocena kondycji finansowej przedsiębiorstw budowlanych w dobie kryzysu finansowo-gospodarczego*, Zeszyty Wydziału Ekonomii i Zarządzania, Uniwersytet Zielonogórski, Zielona Góra 2015.
182. Johnson H.T, Kaplan R.S, *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1991.
183. Johnson H.T., Kaplan R.S., *The Rise and Fall of Management Accounting*. Management Accounting January 1987, BI/INFORM, Global 1987.
184. Lepadatu G., *The Role of Financial Statements in the Management of Reporting Companies*, Knowledge Horizons – Economics v. 8, no. 4, Pro Universitaria 2017.

185. Kabalski P., *Cele sprawozdań finansowych według projektu Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej*, w: Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 48, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2009.
186. Kaplan R., Norton D., *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review nr 70 (1), 1992.
187. Kavanagh S., Krings S., *The 8 Sources of Waste and How to Eliminate Them. Improving performance with lean management techniques*, Government Finance Review, 2011.
188. Kuc B. R., *Niektóre problemy automatyzacji kontroli*, Prakseologia nr 3-4/1973.
189. Marchel J., *Wdrożenie Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i Rewizji Finansowej w Krajach Unii Europejskiej, w tym w Polsce*, w: *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej wg MSSF i MSR*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2005.
190. Masztalerz M., *Miejsce i rola rachunkowości w zarządzaniu strategicznym*, Zeszyty Naukowe nr 83, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań 2007.
191. Masztalerz M., *Performance Reporting in the Financial Statement*, w: Nita B. (red.), *Performance Measurement and Management. Concepts and Applications*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
192. Nadolna B., *System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie*, Studia i prace wydziału nauk ekonomicznych i zarządzania nr 16, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2009.
193. Nita B., *Globalne zasady rachunkowości zarządczej – próba standaryzacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, nr 854, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia* nr 73, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, 2015.
194. Nita B., *Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i zarządczej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 388, Wrocław 2015.
195. Nowak E., *Cost Control and its Role in Controlling Company Operation*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 441, Wrocław 2016.
196. Nowak E., *Dwa wymiary rachunkowości zarządczej w aspekcie globalizacji gospodarki*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach nr 341, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2017.
197. Nowak E., *Instrumenty rachunkowości zarządczej wspomagające realizację celów strategicznych przedsiębiorstwa*, w: *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania* nr 39, t.4, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.

198. Nowak E., *Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 251, Wrocław 2012.
199. Nowak M., *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 480, Wrocław 2017.
200. Nowicki M., *Diagnostyka kondycji finansowej przedsiębiorstw w oparciu o metody wielowymiarowej analizy porównawczej oraz klasyfikacji danych*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania 10, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2008.
201. Obiajulum A., Njiefack Ngoasong L., *Budgetary and Management Control Process in a Manufacturing: Case of Guinness Nigerian PLC*, Mälardalen University School of Sustainable Development Of Society And Technology, Mälardalen 2008.
202. Otley D., *Trends in Budgetary Control and Responsibility Accounting*, w: Bhimani A., *Contemporary issues in management accounting*, Oxford University Press, Oxford 2006.
203. Pawlas I., *Zastosowanie wielowymiarowej analizy porównawczej do oceny potencjalnej atrakcyjności inwestycyjnej polskich województw*, Studia Ekonomiczne nr 172, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice 2013.
204. Petković D., Rac L., *The Role of Accounting in Analyzing the Company's Performance, Profitability and Market Value*, Strategic Management Journal, Serbia 2010.
205. Proctor R., *Management Accounting for Business Decision*, Prentice Hall Financial Times, London 2006.
206. *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej, w: *Rachunkowość nr 3*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010.
207. Remlein M., Błażyńska J., *Development of Financial Reporting of Polish Enterprises from 1989 to 2015*, The Business and Management Review Volume 7 Number 2, Poznan University of Economics and Business, 2016.
208. Rówińska M., *Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej jednostek gospodarczych na tle polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe UE w Katowicach nr 240, Katowice 2015.
209. Samelak J., *Koncepcja sprawozdania finansowego według Ram Konceptualnych i Międzynarodowego Standardu Rachunkowości nr 1 oraz polskiego prawa bilansowego*, w: *Funkcje Rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. Gabrusewicz W., Wydawnictwo AE w Poznaniu, Poznań 2005.

210. Shank J.K., *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?*, Journal of Management Accounting Research 1989, nr 1.
211. Skoczylas-Tworek A., *System kontroli wewnętrznej jako strategiczna linia obrony przed ryzykiem korporacyjnym*, Prace naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 347, Wrocław 2014.
212. Simmonds K., *Strategic Management Accounting*, Management Accounting 1981, nr 59 (9).
213. Szczepankiewicz E. I., *Kontrola wewnętrzna i audyt wewnętrzny w jednostkach*, Materiały dydaktyczne nr 313, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 20016.
214. Szczygielska E., *Proces akceptacji wydatków na etapie zamówień jako element kontroli wewnętrznej*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, t. 86, nr 6, Poznań 2018.
215. Śnieżek E., Piłacik J., *Międzynarodowe regulacje rachunkowości i harmonizacja zasad sprawozdawczości finansowej w dorobku naukowym Profesor Alicji Jarugi*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości t.80 (136), SKwP, 2014.
216. Świetla K., *Wpływ instytucji międzynarodowych oraz środowisk zawodowych na konwergencję sprawozdawczości i rewizji finansowej*, w: *Kierunki ewolucji sprawozdawczości i rewizji finansowej*, red. Micherda B., Difin, Warszawa 2012.
217. *The role of CFO - McKinsey Special Collection*, McKinsey on Finance no. 61, McKinsey & Company, Sydney 2017.
218. Trzcńska K., *Przydatność informacyjna rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 268, Wrocław 2012.
219. Walesiak M., *Syntetyczne badania porównawcze w świetle teorii pomiaru*, Przegląd Statystyczny R. XXXVII, Zeszyt 1-2, Akademia Ekonomiczna, Wrocław 1990.
220. Wnuk-Pel T., *Zarządzanie według działań*, w: red. Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa 2010.
221. Wydymus S., *Wielowymiarowa analiza porównawcza stopnia dynamicznego zharmonizowania rozwoju społecznego i gospodarczego krajów*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 48, Wydział Prawa i Administracji UAM, Poznań 1986.
222. Yazdifar H., *Management Accounting in the Twenty-first-century Firm: a Strategic View*, Strategic Change 2003.
223. Zajac P., *Teoretyczne aspekty controllingu personalnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr 784, Kraków 2008.

Akty prawne i inne regulacje

224. *CIMA Official Terminology*, Chartered Institute of Management Accountants, London 2000.
225. *Conceptual Framework, Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting (2018)*, IFRS Foundation, London 2018.
226. *Czwarta Dyrektywa Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek*, Dz.U. L 222 z 14 sierpnia 1978 z późn. zm..
227. *Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z 26 czerwca 2013 roku*.
228. *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2004.
229. *Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), London 2017.
230. *IFRS in your pocket 2019*, Deloitte, IFRS Foundation, London 2019.
231. *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013.
232. *Internal Control - Integrated Framework Executive Summary*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013.
233. *ISSAI 1000-2999, Financial Audit Guidelines INTOSAI*, Professional Standards Committee Financial, Vienna 2010.
234. *ISSAI 3000-3100, Performance Audit Guidelines*, INTOSAI Professional Standards Committee PSC-Secretariat, Vienna 2004.
235. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)
236. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR)
237. *Rozporządzenie (WE) Parlamentu Europejskiego i Rady nr 1606/2002 z dnia 19 lipca 2002 roku w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości*, Dz.U. L 243/1 z 11 września 2002 r.
238. *Siódma Dyrektywa Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 roku w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych*, Dz. U. L 193 z 18 lipca 1983 z późn. zm.
239. *Ustawa o rachunkowości*, Dz. U. z 2019 r. poz. 351.

Netografia

240. http://www.accountingnet.ie/artman2/uploads/devolvedbudget_techguide_1997_1_.pdf [dostęp z dnia: 20.08.2020].
241. <https://www.actitime.com/time-tracking/time-tracking-software-essay> [dostęp z dnia 20.09.2020].
242. *Advanced Financial Accounting*, Accounting Technicians, Ireland 2015, http://www.accountingtechniciansireland.ie/Files/Documents_and_Forms/Advanced_Financial_Accounting_Sample_Chapter.pdf, [dostęp z dnia: 01.07.2019].
243. AICPA, *The importance of internal control in financial reporting and safeguarding plan assets*, 2015, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/employeebenefitplanauditquality/resources/planadvisories/downloadabledocuments/plan-advisoryinternalcontrol-hires.pdf>, [dostęp z dnia 09.01.2019 r.].
244. <https://ca-intermediate.in/wp-content/uploads/2018/08/Chapter-15-Budget-and-Budgetary-Control.pdf> [dostęp z dnia 21.08.2020].
245. www.cimaglobal.com [dostęp z dnia 10.07.2019].
246. CIMA, *Better Budgeting. A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW*, 2004, <https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Better-Budgeting/> [dostęp z dnia 20.08.2020].
247. <https://www.cgma.org/learn/publications/budgetingtechniques.html> [dostęp z dnia: 20.08.2020].
248. <https://www.cgma.org/learn/publications/budgeting-planning.html> [dostęp z dnia: 20.08.2020].
249. <https://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples/practice-areas.html>, [dostęp z 15.07.2019].
250. *Chronology of major moments in the history of the IFRS Foundation and the International Accounting Standards Board*, <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> [dostęp z dnia: 01.07.2019].
251. <https://www.cleverism.com/budgeting-process-complete-guide/> [dostęp z dnia: 21.08.2020].
252. <https://competency.aicpa.org/competencies/30-management-accounting> [dostęp z dnia: 20.08.2020].

253. <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/types-of-budgets-budgeting-methods/> [dostęp z dnia 02.07.2019].
254. <https://courses.lumenlearning.com/sac-managacct/chapter/introduction-to-budgeting-and-budgeting-processes/> [dostęp z dnia: 20.08.2020].
255. Dennis A., *Taking account of history*, Journal of Accountancy, May 2014, <https://www.journalofaccountancy.com/Issues/2004/May/TakingAccountOfHistory.htm>, [dostęp z dnia: 01.07.2019].
256. <https://ec.europa.eu/> [dostęp z dnia 02.07.2019].
257. *Essential tools for management accountants*, CIMA 2013, <https://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools.html>, [dostęp z dnia 03.08.2019].
258. <https://www.fasb.org/> [dostęp z dnia 02.07.2019].
259. *Financial Planning and Management*, Jones & Bartlett Learning, LLC, http://samples.jblearning.com/9781284143546/9781284143546_CH01_Print.pdf [dostęp z dnia 20.08.2020].
260. *Financial Management Toolkit for recipients of EU funds for external actions*, https://ec.europa.eu/international-partnerships/financial-management-toolkit_en [dostęp z dnia 19.09.2020].
261. <https://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets> [dostęp z dnia: 20.08.2020].
262. <https://www.iasplus.com/en/standards/standards#sic-interpretations> [dostęp z dnia 02.07.2019].
263. <https://www.icaew.com/technical/practice-resources/practice-finance-and-management/time-recording> [dostęp z dnia 20.09.2020].
264. <https://www.ifrs.org/> [dostęp z dnia 02.07.2019].
265. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/> [dostęp z dnia 02.07.2019].
266. *Krajowe Standardy Rachunkowości* <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci> [dostęp z dnia 17.03.2021].
267. <https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/> [dostęp z dnia 11.07.2019]
268. <https://www.managementaccounting.info/budgeting/> [dostęp z dnia: 20.08.2020].
269. Murphy K., *The 3-way Matching Process and Concept*, <https://www.purchasecontrol.com/uk/blog/what-is-3-way-matching/>, 2017, [dostęp z dnia 13.01.2019 r.].
270. Pickett K., *Internal controls, Study resources*, Technical articles, <https://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams->

- study-resources/fl/technical-articles/internal-controls.html, 2015, [dostęp z dnia 12.01.2019 r.].
- 271.<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19941210591> [dostęp z dnia 02.07.2019].
- 272.<https://www.proadsoftware.com/en/blog/entries/2019/05/Optimize-time-recording.php> [dostęp z dnia 20.09.2020].
- 273.*Procurement Policy*, Bookfield Renewable 2017, <https://brookfieldrenewable.tnwreports.com/> [dostęp z dnia 19.09.2020].
- 274.*Procurement Management Process - The 2020 Guide* - <https://kissflow.com/procurement-process/> [dostęp z dnia 13.09.2020].
- 275.<https://www.replicon.com/blog/recording-work-time-a-basic-responsibility-with-big-consequences/> [dostęp z dnia 20.09.2020]
- 276.Ross S., *How Financial Accounting Differs From Managerial Accounting*, wpis na blogu: Newstex Finance & Accounting Blogs, Chatham 2018, [dostęp z dnia 20.07.2019].
- 277.*The CFO's Changing Role: Building the Future*, October 2018, <https://hbr.org/webinar/2018/10/the-cfos-changing-role-building-the-future> [dostęp z dnia 03.03.2019 roku].
- 278.<https://tricostar.com/news-feed/industry-news/importance-time-recording-efficiency/> [dostęp z dnia 20.09.2020]
- 279.United Nations Industrial Development Organisation, *What is the four-eyes principle?*, <https://www.unido.org/overview/member-states/change-management/faq/what-four-eyes-principle>, [dostęp z dnia 12.01.2019 r.].
- 280.http://www.vandemataramcollege.com/app/webroot/files/POOJA_/Budgets.pdf [dostęp z dnia 20.08.2020]
- 281.Winiarska K., *FASB, IASB, US GAAP, IFRS - międzynarodowe regulacje w polskiej rachunkowości*, <https://ksiegowosc.infor.pl/abc/53944,5,FASB-IASB-US-GAAP-IFRS-miedzynarodowe-regulacje-w-polskiej-rachunkowosci.html>, [dostęp z dnia 02.07.2019].

Spis tabel

Tabela 1. Harmonizacja rachunkowości na przestrzeni lat	23
Tabela 2. Instytucje i źródła standaryzacji sprawozdawczości finansowej	27
Tabela 3. Wybrane przepisy MSSF a rachunkowość zarządcza	40
Tabela 4. Definiowanie rachunkowości zarządczej	42
Tabela 5. Instytucje zajmujące się systemem rachunkowości zarządczej na przestrzeni lat....	43
Tabela 6. Cechy charakterystyczne rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej .	44
Tabela 7. Obszary zastosowania rachunkowości zarządczej	45
Tabela 8. Wybrane definicje kontroli wewnętrznej	47
Tabela 9. Komponenty i zasady kontroli wewnętrznej	54
Tabela 10. Przykładowa klasyfikacja instrumentów rachunkowości zarządczej	62
Tabela 11. Przykładowe kategorie narzędzi rachunkowości zarządczej	63
Tabela 12. Przykładowe narzędzia dla poszczególnych kategorii rachunkowości zarządczej.....	63
Tabela 13. Zasady projektowania rachunkowości zarządczej	67
Tabela 14. Wybrane pozycje bilansu jako składniki kapitału pracującego	72
Tabela 15. Zestawienie rachunku wyników w wersji kalkulacyjnej i porównawczej.....	73
Tabela 16. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej do wybranych elementów bilansu.....	76
Tabela 17. Zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej do wybranych elementów rachunku wyników.....	77
Tabela 18. Zastosowanie kontroli wewnętrznej w procesie wyznaczania celów	81
Tabela 19. Przykład zastosowania kontroli wewnętrznej w aspekcie wyznaczania celu operacyjnego	82
Tabela 20. Klasyfikacja kontroli.....	84
Tabela 21. Zastosowanie narzędzi kontroli wewnętrznej do wybranych elementów bilansu..	86
Tabela 22. Zastosowanie narzędzi kontroli wewnętrznej do wybranych elementów rachunku wyników	87
Tabela 23. Przykładowe powiązania wybranych pozycji sprawozdania finansowego z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej – bilans	88
Tabela 24. Przykładowe powiązania wybranych pozycji sprawozdania finansowego z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej – rachunek wyników	89

Tabela 25. Cechy charakterystyczne ryzyka operacyjnego i finansowego na tle sprawozdawczości finansowej	100
Tabela 26. Ryzyka szczególne ze wskazaniem przykładowych pozycji bilansowych pozwalających na ich identyfikację	104
Tabela 27. Rodzaje ryzyka identyfikowane w bilansie	105
Tabela 28. Rodzaje ryzyka identyfikowane w rachunku zysków i strat.....	105
Tabela 29. Zasady w ramach komponentów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem .	108
Tabela 30. Rodzaje ryzyka identyfikowane w systemie kontroli wewnętrznej.....	109
Tabela 31. Przykłady ryzyka dla wybranych obszarów funkcjonowania organizacji	110
Tabela 32. Rodzaje raportów wewnętrznych.....	124
Tabela 33. Podstawowa klasyfikacja budżetów	129
Tabela 34. Przykładowy podział i typy kosztów	139
Tabela 35. Klasyfikacja zapasów ze względu na ich zastosowanie w organizacji.....	160
Tabela 36. Przykładowe parametry kształtujące kapitał pracujący	165
Tabela 37. Przykładowe kontrole wewnętrzne w ramach poszczególnych obszarów zarządzania w organizacji.....	167
Tabela 38. Średnia w miesiącu ilość dokumentów nieterminowo zamkniętych	177
Tabela 39. Mierniki i ich status w analizie	200
Tabela 40. Wartości mierników w latach 2017-2019	201
Tabela 41. Wartości mierników w charakterze stymulant w latach 2017-2019.....	204
Tabela 42. Wartości znormalizowanych mierników w latach 2017-2019.....	206
Tabela 43. Miernik syntetyczny w latach 2017-2019.....	207
Tabela 44. Wartości mierników w latach 2016-2019	209
Tabela 45. Wartości mierników o charakterze stymulant w latach 2016-2019.....	209
Tabela 46. Wartości znormalizowanych mierników w latach 2016-2019.....	209
Tabela 47. Wartości mierników syntetycznych w latach 2016-2019	210

Spis wykresów

Wykres 1. Jurysdykcje stosujące MSSF w regionie.....	28
Wykres 2. Skala zastosowania MSSF w przedsiębiorstwach.....	28
Wykres 3. Linia trendu ilości faktur otwartych.....	177
Wykres 4. Cykl rotacji należności.....	179
Wykres 5. Linia trendu cyklu rotacji należności handlowych.....	180
Wykres 6. Wskaźnik należności jako udział w przychodach.....	180
Wykres 7. Wskaźnik należności handlowych jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	181
Wykres 8. Wskaźnik odpisów należności jako udział w przychodach.....	182
Wykres 9. Cykl rotacji zobowiązań.....	183
Wykres 10. Linia trendu cyklu rotacji zobowiązań.....	184
Wykres 11. Linie trendu cyklu rotacji zobowiązań w 2017 roku.....	184
Wykres 12. Linie trendu cyklu rotacji zobowiązań w 2018 roku.....	185
Wykres 13. Cykl rotacji zapasów.....	186
Wykres 14. Linie trendów cykli rotacji zapasów w podziale na rodzaje.....	187
Wykres 15. Zapasy jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	188
Wykres 16. Materiały jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	188
Wykres 17. Wyroby gotowe jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	189
Wykres 18. Odpis zapasów jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	190
Wykres 19. Pozostała działalność operacyjna – reklamacje i odszkodowania jako udział w przychodach.....	191
Wykres 20. Przychody i koszty odszkodowań, reklamacji i kar per saldo jako % przychodów ze sprzedaży.....	192
Wykres 21. Wskaźniki cyklu operacyjnego i konwersji gotówki.....	193
Wykres 22. Linia trendu kapitału pracującego jako udział w trzymiesięcznych przychodach.....	193
Wykres 23. Zmiana wartości wybranych kosztów rodzajowych.....	194
Wykres 24. Zmiana wartości kosztów transportu.....	195
Wykres 25. Zmiana wartości wybranych kosztów rodzajowych w przeliczeniu na pracownika.....	196

Spis rysunków

Rysunek 1. Relacje celów, komponentów kontroli wewnętrznej i elementów organizacji.....	53
Rysunek 2. Płaszczyzny styku rachunkowości finansowej i zarządczej	61
Rysunek 3. Relacje kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i systemu zarządzania w przedsiębiorstwie	107
Rysunek 4. Komponent oceny ryzyka w ramach systemu kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem	108

Spis schematów

Schemat 1. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej	8
Schemat 2. Oddziaływanie narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej na przedsiębiorstwo	10
Schemat 3. Procedura badawcza przyjęta w rozprawie	14
Schemat 4. Struktura logiczna prowadzonych analiz w rozprawie	16
Schemat 5. Źródła ogólnie akceptowalnych zasad rachunkowości i sprawozdawczości państw UE	29
Schemat 6. Zestawienie rodzajów sprawozdań finansowych i podmiotów sporządzających te sprawozdania	31
Schemat 7. Założenia koncepcyjne jako fundament MSR/MSSF	33
Schemat 8. Wspólna baza zintegrowanej rachunkowości zarządczej i finansowej.....	56
Schemat 9. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej.....	58
Schemat 10. Struktura systemu rachunkowości w przedsiębiorstwie	69
Schemat 11. Struktura sprawozdania finansowego	70
Schemat 12. Powiązanie sprawozdań finansowych z rachunkowością zarządczą i wspierającymi narzędziami kontroli wewnętrznej	75
Schemat 13. Elementy procesu kontroli	83
Schemat 14. Wpływ ryzyka na sprawozdania finansowe, narzędzia rachunkowości zarządczej i instrumenty kontroli wewnętrznej	99
Schemat 15. Klasyfikacja ryzyka według stref prowadzenia działalności	101
Schemat 16. Identyfikacja ryzyka w bilansie	102
Schemat 17. Identyfikacja ryzyka w rachunku zysków i strat.....	103

Schemat 18. Struktura okresowych przeglądów zarządczych.....	116
Schemat 19. Kategorie informacji wykorzystywanych w przedsiębiorstwie	120
Schemat 20. Zakres okresowych przeglądów zarządczych w ramach struktury organizacyjnej	122
Schemat 21. Wieloprzekrojowy zakres okresowych przeglądów zarządczych.....	122
Schemat 22. Cechy dobrych raportów	125
Schemat 23. Metody budżetowania	130
Schemat 25. System powiązania budżetów z okresowymi przeglądami zarządczymi	132
Schemat 26. Tradycyjne budżetowanie i koncepcja <i>Beyond Budgeting</i>	134
Schemat 27. Przykładowy proces zakupów.....	147
Schemat 28. Przykładowy model powiązań narzędzi w zarządzaniu kosztami zasobów ludzkich.....	155
Schemat 29. Wybrane przyczyny powstawania zbyt wysokich zapasów w przedsiębiorstwach	162
Schemat 30. Zapasy w perspektywie kosztowej i bilansowej przedsiębiorstwa	164
Schemat 31. Schemat powiązań różnych obszarów organizacji w ramach procesu zarządzania zapasami	166

Spis załączników

Załącznik 1.....	240
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR).....	240
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	241
Interpretacje Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF).....	241
Interpretacje Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI).....	242
Załącznik 2 Akty wykonawcze do Ustawy o rachunkowości	243
Załącznik 3 Krajowe Standardy Rachunkowości	246
Załącznik 4 Wybrane regulacje prawne rynku notowań papierów wartościowych w Polsce	247
Załącznik 5 Przykładowy harmonogram organizacji okresowych przeglądów zarządczych.	249
Załącznik 5a Przykładowy standard organizacji okresowych przeglądów zarządczych na poziomie działu organizacji	250
Załącznik 6 Przykładowe raporty zarządcze dla poszczególnych poziomów jednostek w strukturze organizacyjnej	254
Załącznik 6a Przykładowy raport zarządczy dla poszczególnych działów wraz z jednostkami im podległymi	255
Załącznik 6b Przykładowy raport zaprojektowany na poziomie organizacji	281
Załącznik 7 Przykładowe modele powiązań elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.....	305
Załącznik 7a - Przykładowy model powiązań elementów bilansu z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej	305
Załącznik 7b - Przykładowy model powiązań elementów rachunku wyników z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej	305

Załączniki

Załącznik 1

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR)

MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych

MSR 2 Zapasy

MSR 7 Sprawozdanie z przepływów pieniężnych

MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów

MSR 10 Zdarzenia następujące po zakończeniu okresu sprawozdawczego

MSR 11 Umowy o usługę budowlaną

MSR 12 Podatek dochodowy

MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

MSR 19 Świadczenia pracownicze

MSR 20 Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej

MSR 21 Skutki zmian kursów wymiany walut obcych

MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego

MSR 24 Ujawnianie informacji na temat podmiotów powiązanych

MSR 26 Rachunkowość i sprawozdawczość programów świadczeń emerytalnych

MSR 27 Jednostkowe Sprawozdania Finansowe

MSR 28 Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach

MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja

MSR 33 Zysk przypadający na jedną akcję

MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa

MSR 36 Utrata wartości aktywów

MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe

MSR 38 Wartości niematerialne

MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne

MSR 41 Rolnictwo

Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)

MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

MSSF 2 Płatności w formie akcji

MSSF 3 Połączenia jednostek

MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe

MSSF 5 Aktywa trwałe przeznaczone do sprzedaży oraz działalność zaniechana

MSSF 6 Poszukiwanie i ocena zasobów mineralnych

MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji

MSSF 8 Segmenty operacyjne

MSSF 10 Skonsolidowane sprawozdania finansowe

MSSF 11 Wspólne ustalenia umowne

MSSF 12 Ujawnianie informacji na temat udziałów w innych jednostkach

MSSF 13 Ustalanie wartości godziwej

MSSF 15 Przychody z umów z klientami

MSSF 16 Leasing

MSSF 17 Umowy ubezpieczeniowe

Interpretacje Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF)

KIMSF 1 Zmiany istniejących zobowiązań z tytułu wycofania z eksploatacji, rekultywacji i zobowiązań o podobnym charakterze

KIMSF 2 Udziały członkowskie w spółdzielniach i podobne instrumenty

KIMSF 5 Prawa do udziałów wynikające z uczestnictwa w funduszach likwidacyjnych, rekultywacyjnych oraz funduszach na naprawę środowiska

KIMSF 6 Zobowiązania wynikające z uczestnictwa w specyficznym rynku – zużyty sprzęt elektryczny i elektroniczny

KIMSF 7 Zastosowanie metody przekształcenia w ramach MSR 29 Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji

KIMSF 9 Ponowna ocena wbudowanych instrumentów pochodnych

KIMSF 10 Śródroczna sprawozdawczość finansowa a utrata wartości

KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane

KIMSF 14 MSR 19 – Limit wyceny aktywów z tytułu określonych świadczeń, minimalne wymogi finansowania oraz ich wzajemne zależności

KIMSF 16 Interpretacja KIMSF 16 Zabezpieczenie udziałów w aktywach netto jednostki działającej za granicą

KIMSF 17 Interpretacja KIMSF 17 Przekazanie aktywów niegotówkowych właścicielom

KIMSF 19 Interpretacja KIMSF 19 Regulowanie zobowiązań finansowych przy pomocy instrumentów kapitałowych

KIMSF 20 Koszty usuwania nadkładu na etapie produkcji w kopalniach odkrywkowych

KIMSF 21 Opłaty publiczne

KIMSF 22 Transakcje w walutach obcych i płatności zaliczkowe

KIMSF 23 Zmniejszenie niepewności w odniesieniu do niepewności podatkowych

Interpretacje Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI)

SKI-7 Wprowadzenie waluty euro

SKI-10 Pomoc rządowa – brak konkretnego powiązania z działalnością operacyjną

SKI-25 Podatek dochodowy – zmiana statusu podatkowego jednostki gospodarczej lub jej udziałowców

SKI-29 Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji

SKI-32 Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej

Źródło: <https://www.iasplus.com/en/standards/standards#sic-interpretations> (tłumaczenie autorki) [dostęp z dnia 11.09.2019].

Załącznik 2 Akty wykonawcze do Ustawy o rachunkowości

Dz.U. 2018 poz. 1765	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 września 2018 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości
Dz.U. 2018 poz. 268	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2018 r. w sprawie sz rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych
Dz.U. 2018 poz. 49	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 grudnia 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków
Dz.U. 2017 poz. 2050	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 października 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości
Dz.U. 2017 poz. 1965	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 października 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2017 poz. 1375	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 5 lipca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków
Dz.U. 2017 poz. 1271	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 23 czerwca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków
Dz.U. 2017 poz. 738	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 marca 2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości
Dz.U. 2016 poz. 2051	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniu finansowym alternatywnych spółek inwestycyjnych
Dz.U. 2016 poz. 562	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 kwietnia 2016 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji
Dz.U. 2016 poz. 495	Rozporządzenie Ministra Finansów dnia 7 kwietnia 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich
Dz.U. 2015 poz. 1957	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych
Dz.U. 2015 poz. 1877	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich
Dz.U. 2015 poz. 1850	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 października 2015 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych

Dz.U. 2014 poz. 1811	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2014 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2014 poz. 1616	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 listopada 2014 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej przedsiębiorców wykonujących działalność z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych
Dz.U. 2014 poz. 1209	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 sierpnia 2014 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy emerytalnych
Dz.U. 2012 poz. 395	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 marca 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy emerytalnych
Dz.U. 2012 poz. 267	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości domów maklerskich
Dz.U. 2012 poz. 265	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków
Dz.U. 2011 nr 181 poz. 1082	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 sierpnia 2011 r. w sprawie określenia wzorcowego planu kont dla banków
Dz.U. 2010 nr 191 poz. 1279	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 października 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości banków
Dz.U. 2010 nr 164 poz. 1111	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 sierpnia 2010 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2009 nr 226 poz. 1824	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości domów maklerskich
Dz.U. 2009 nr 215 poz. 1668	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2009 nr 169 poz. 1327	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 września 2009 r. w sprawie szczegółowych zasad sporządzania przez jednostki inne niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych
Dz.U. 2009 nr 78 poz. 652	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 maja 2009 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2008 nr 235 poz. 1589	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie zasad tworzenia rezerw na ryzyko związane z działalnością banków
Dz.U. 2008 nr 228 poz. 1508	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2008 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych
Dz.U. 2007 nr 249 poz. 1859	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy inwestycyjnych
Dz.U. 2007 nr 248 poz. 1847	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości funduszy emerytalnych

Dz.U. 2006 nr 211 poz. 1556	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 listopada 2006 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości
Dz.U. 2005 nr 256 poz. 2146	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2005 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych
Dz.U. 2004 nr 37 poz. 331	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lutego 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości
Dz.U. 2004 nr 31 poz. 266	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2004 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych
Dz.U. 2002 nr 18 poz. 173	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 lutego 2002 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości.
Dz.U. 2001 nr 149 poz. 1674	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.
Dz.U. 2001 nr 140 poz. 1580	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości

Źródło: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19941210591> [dostęp z dnia 11.09.2019].

Załącznik 3 Krajowe Standardy Rachunkowości

KSR Nr 1 "Rachunek przepływów pieniężnych"

KSR Nr 2 "Podatek dochodowy"

KSR Nr 3 "Niezakończone usługi budowlane"

KSR Nr 4 "Utrata wartości aktywów"

KSR Nr 5 "Leasing, najem i dzierżawa"

KSR Nr 6 "Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe"

KSR Nr 7 "Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym - ujęcie i prezentacja"

KSR Nr 8 "Działalność deweloperska"

KSR Nr 9 "Sprawozdanie z działalności"

KSR Nr 10 "Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi"

KSR Nr 11 "Środki trwałe"

KSR Nr 12 "Działalność rolnicza"

KSR Nr 13 "Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów"

Źródło: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci> [dostęp z dnia 11.09.2019].

Załącznik 4 Wybrane regulacje prawne rynku notowań papierów wartościowych w Polsce

Dz. U. z 2018 r. poz. 512, z późn. zm.	Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych
Dz. U. z 2017 r. poz. 1768, z późn. zm.	Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi
Dz. U. z 2018 r. poz. 395, tekst jednolity	Ustawa o rachunkowości – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości
Dz. Urz. UE L 173 z 12 czerwca 2014 r. str. 1, z późn. zm.	Rozporządzenie MAR – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE
Dz. U. z 2018 r. poz. 757	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim
Dz. U. z 2017 r. poz. 1927, z późn. zm.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości
Dz. Urz. UE L 243/1	Rozporządzenie WE nr 1606/2002 – Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości
Dz. Urz. UE L 390 z dnia 31 grudnia 2004 r., str. 38, z późn. zm.	Dyrektywa o przejrzystości – dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE
Dz. Urz. UE L 390 z dnia 31 grudnia 2004 r., str. 38, z późn. zm.	Dyrektywa o przejrzystości – dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE
Dz. Urz. UE L 294 z 6 listopada 2013 r., str. 13, sprost. Dz. Urz. UE L 14 z 26 listopada 2013 r., str. 35	Dyrektywa 2013/50/UE – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/50/UE z dnia 22 października 2013 r. zmieniająca dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym, dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie prospektu emisyjnego publikowanego w związku z publiczną ofertą lub dopuszczeniem do obrotu papierów wartościowych oraz dyrektywę Komisji 2007/14/WE ustanawiającą szczegółowe zasady wdrożenia niektórych przepisów dyrektywy 2004/109/WE
Dz. Urz. UE L 2007.184.17, z późn. zm.	Dyrektywa o Prawach akcjonariuszy – Dyrektywa 2007/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 11 lipca 2007 r. w sprawie wykonywania niektórych praw akcjonariuszy spółek notowanych na rynku regulowanym
www.newconnect.pl	Regulamin alternatywnego systemu obrotu

www.bondspot.pl	Regulamin Alternatywnego Systemu Obrotu organizowanego przez BondSpot S.A.
www.bondspot.pl	Regulamin obrotu regulowanego rynku pozagiełdowego
www.newconnect.pl	Zasady przekazywania informacji bieżących i okresowych w alternatywnym systemie obrotu na rynku NewConnect i na Catalyst, informacji bieżących i okresowych przez emitentów dłużnych instrumentów finansowych, które uzyskały autoryzację przy Catalyst oraz przekazywania przez spółki giełdowe raportów dotyczących stosowania zasad ładu korporacyjnego

Źródło: <https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/> [dostęp z dnia 11.07.2019].