

**Ewelina Szczygielska**

**Streszczenie rozprawy doktorskiej**

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

**Promotor: prof. dr hab. Wiesława Przybylska-Kapuścińska**

**Uzasadnienie wyboru tematu**

Przedsiębiorstwo jest postrzegane i oceniane z różnych perspektyw. Niewątpliwie ogromną rolę w jego ocenie odgrywa wymiar stricte finansowy – niemal wszelkie decyzje podejmowane przez zarządzających mają odzwierciedlenie w konkretnych wartościach, wyrażających sytuację finansową, czy wynik przedsiębiorstwa.

Niezwykle cenną kompetencją zarządzających jest więc 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. Istotnym, w związku z tym, jest budowanie tych kompetencji i wyposażanie osób zarządzających w narzędzia wspomagające realizację celów poprzez właściwe działania. **Umiejętność spojrzenia na organizację przez pryzmat finansowego efektu działań** (lub też ich zaniechania) stwarza niewątpliwie możliwości lepszego powiązania wyników z identyfikacją obszarów wymagających poprawy.

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 o przedsiębiorstwie oraz, wspierających je, **narzędzi kontroli wewnętrznej**, które pozwalają na pożądane kształtowanie działań i procesów.

Z punktu widzenia organizacji, sprawozdawczość finansowa dostarcza bardzo ograniczonego zakresu informacji i nie zawsze jest ona wystarczająco szczegółowa. Dlatego ważnym narzędziem, uzupełniającym i zwiększającym jakość informacyjną danych, są narzędzia rachunkowości zarządczej, które wdrażane w przedsiębiorstwie pogłębiają wiedzę

o jego wynikach i sytuacji finansowej. Aby zaś wiedza płynąca z rachunkowości zarządczej mogła być skutecznie wykorzystana, istotnym jest określenie **powiązań** pomiędzy danymi finansowymi z konkretnymi instrumentami kontroli wewnętrznej, których zastosowanie może wpłynąć na wyniki i sytuację finansową przedsiębiorstwa.

Dzięki takiemu, interdyscyplinarnemu, podejściu możliwe jest **powiązanie skutków finansowych z decyzjami i działaniami w organizacji**. Literatura przedmiotu bogata jest głównie w teoretyczne opracowania rozpatrywanych w pracy obszarów, **traktując je rozłącznie**<sup>1</sup>. 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. **Wybór tematu rozprawy**, wynika przede wszystkim z chęci upowszechniania wiedzy na temat zalet wdrażania dodatkowych narzędzi z obszaru rachunkowości zarządczej oraz kontroli wewnętrznych w organizacjach<sup>2</sup>. Ważnym aspektem jest także **walor aplikacyjny**, polegający na wypracowaniu w rozprawie możliwych do wdrożenia rozwiązań, które pozwalają na holistyczne sterowanie organizacją dla osiągnięcia oczekiwanych celów. Istotnym elementem pracy jest też **analiza skutków** wdrożenia proponowanych rozwiązań na organizację.

### **Cele i pytania badawcze**

**Problemem badawczym** rozprawy były powiązania pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, narzędziami rachunkowości zarządczej i wspierającymi je kontrolami wewnętrznymi w przedsiębiorstwie. Pojawiające się w tym obszarze różnego rodzaju wątpliwości i dylematy, doprowadziły do sformułowania następujących **celów rozprawy**:

- 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.

---

<sup>1</sup> Brak jest opracowań wskazujących na powiązania pomiędzy badanymi elementami, przedstawiających ich łączne współdziałanie, synergię i jej skutki.

<sup>2</sup> 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.

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 postawione 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** było przedsiębiorstwo produkcyjne, zaś **przedmiotem badania** jest powiązanie elementów sprawozdania finansowego z konkretnymi narzędziami rachunkowości zarządczej i instrumentów kontroli wewnętrznej. **Zakres czasowy** rozprawy, w kontekście analizy skutków wdrożenia badanych rozwiązań na badane przedsiębiorstwo, objął lata 2016-2019<sup>3</sup>.

### **Metody badawcze i struktura pracy**

Wśród metod badawczych zastosowanych w rozprawie można wyodrębnić dwie główne grupy:

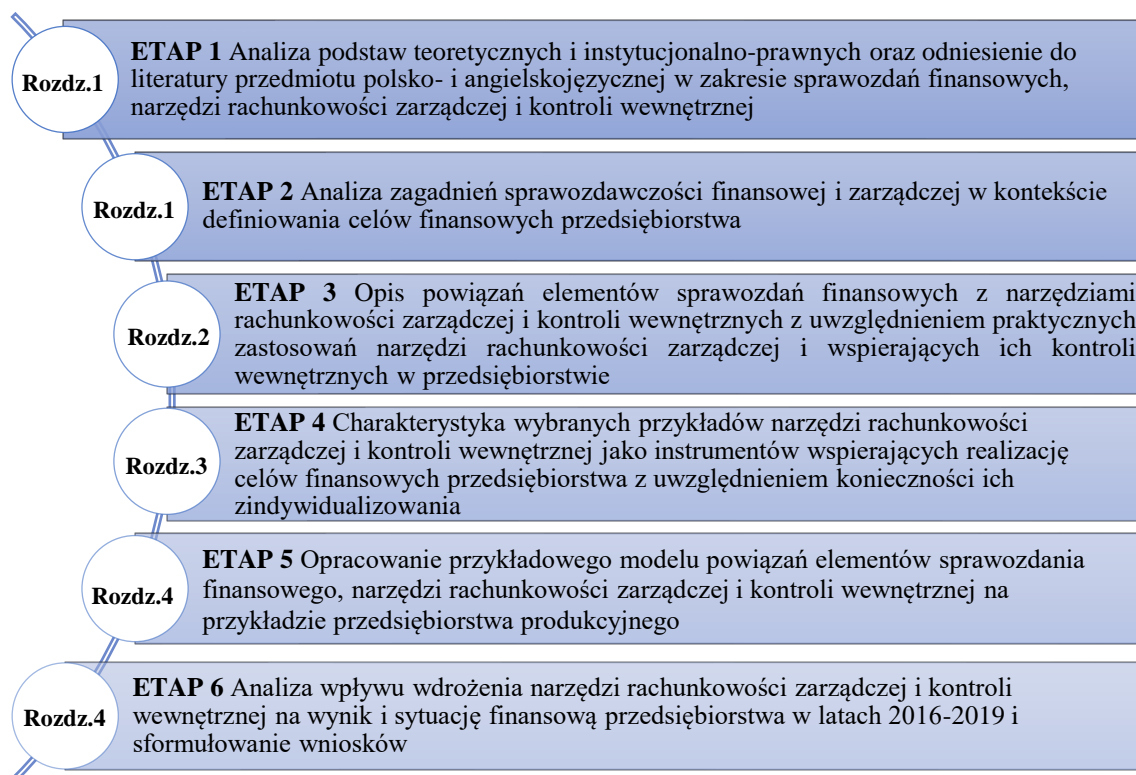
- w części **teoretycznej** rozprawy – studia literaturowe, analizy uregulowań i wytycznych instytucji polskich i zagranicznych,
- w części **empirycznej** pracy doktorskiej – konstrukcja modelu powiązań elementów sprawozdań finansowych, z wybranymi narzędziami rachunkowości zarządczej i

---

<sup>3</sup> Uwzględnienie w analizie danych za 2020 rok nie było możliwe ze względu na bardzo istotny wpływ, jaki wywarła na przedsiębiorstwo pandemia Covid-19. 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.

kontroli wewnętrznych, a także analiza danych przedsiębiorstwa dla lat 2016-2019, oraz wielowymiarowa analiza porównawcza metodą porządkowania liniowego dla lat 2016-2019, obrazująca stan przed i po wdrożeniu narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznych.

Praca ma więc charakter teoretyczno-empiryczny i oparta została na przykładzie konkretnego przedsiębiorstwa produkcyjnego. **Procedura badawcza** rozprawy zaprezentowana na schemacie 3.



**Schemat 3. Procedura badawcza przyjęta w rozprawie**

Źródło: opracowanie własne.

Poszczególne etapy badawcze zrealizowano w **czterech rozdziałach pracy**. Pierwszy z nich zawiera analizę polskich i międzynarodowych uregulowań prawnych dotyczących wybranych elementów sprawozdawczości finansowej. Analizie poddana została również literatura przedmiotu z zakresu rachunkowości zarządczej, a także uregulowania dotyczące kontroli wewnętrznej. Ostatnia część pierwszego rozdziału poświęcona jest sprawozdawczości finansowej i zarządczej jako fundamentom do definiowania celów finansowych przedsiębiorstwa.

Rozdział drugi to analiza powiązań pomiędzy elementami sprawozdań finansowych, rachunkowości zarządczej i narzędzi kontroli wewnętrznej wraz z praktycznymi

zastosowaniami tych narzędzi. W dalszej części drugiego rozdziału podjęty został temat relacji pomiędzy rachunkowością finansową, zarządczą, kontrolą wewnętrzną a zarządzaniem ryzykiem w przedsiębiorstwie.

W kolejnym, trzecim, rozdziale zaprezentowane zostały konkretne, wybrane rozwiązania. Punktem wyjścia są **okresowe przeglądy zarządcze** jako narzędzie rachunkowości zarządczej dające holistyczne (rozszerzające zakres danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych) spojrzenie na przedsiębiorstwo. W dalszej części tego rozdziału przedstawione zostały wspierające je instrumenty z zakresu rachunkowości zarządczej takie, jak **budżetowanie** i **ewidencja kosztów** dla celów zarządczych, oraz przykłady kontroli wewnętrznych, tj. **digitalizacja i centralizacja procesu zamówień**, wdrożenie **nadzoru** nad gospodarką zapasami, a także **elektroniczna ewidencja czasu pracy**. Istotnym elementem pracy jest wskazanie na **zindywidualizowanie** wdrażanych narzędzi dla potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa.

Czwarty rozdział stanowi opis przykładowego modelu powiązań wybranych elementów sprawozdań finansowych z narzędziami rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej. Zawiera również **analizę wpływu** wdrożenia wybranych narzędzi kontroli wewnętrznej i rachunkowości zarządczej na wybrane wskaźniki finansowe w badanym przedsiębiorstwie. Jako podsumowanie przeprowadzona została **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.

## **Rezultaty rozprawy i wnioski końcowe**

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, można jednoznacznie stwierdzić, że temat podjęty w rozprawie ma ogromne znaczenie z punktu widzenia skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. W szczególności jest ważny 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 osiągnięcie 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 wewnętrznej.

Materiały będące przedmiotem niniejszej rozprawy, jak i przeprowadzone w niej analizy, pozwoliły na udzielenie odpowiedzi na wszystkie postawione w rozprawie **pytania badawcze**. Każda z odpowiedzi 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 przykładowy 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.

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 docelowo obejmować zarówno

szerszy zakres merytoryczny<sup>4</sup>, 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 ekonomii i finanse**, 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.

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.

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. 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 stricte restrukturyzacyjnym – wspiera bowiem te obszary organizacji, które wymagają zmiany i są przedmiotem szczególnego zainteresowania zarządzających.

---

<sup>4</sup> W postaci większej ilości elementów sprawozdania finansowego, jak również większej ilości zastosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i kontroli wewnętrznej.