

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

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

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Wstęp | 11 |
| Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego .. | 13 |
| Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych..... | 22 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce..... | 34 |
| Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego.. | 43 |
| Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce | 53 |
| Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego | 70 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym | 81 |
| Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie..... | 91 |
| Agnieszka Burczyc-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku..... | 102 |
| Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ... | 111 |
| Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego | 120 |
| Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym | 130 |
| Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych | 140 |
| Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych | 151 |
| Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych..... | 161 |
| Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym | 171 |
| Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej | 181 |
| Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów | 193 |

| | |
|---|-----|
| Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej | 203 |
| Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania | 217 |
| Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa | 226 |
| Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej | 239 |
| Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej | 249 |
| Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych | 258 |
| Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego..... | 268 |
| Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane..... | 280 |
| Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym | 294 |
| Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa..... | 304 |
| Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting | 314 |
| Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie | 323 |
| Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie | 332 |
| Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem..... | 343 |
| Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych..... | 354 |
| Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji | 365 |
| Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych | 373 |
| Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska | 383 |
| Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych..... | 394 |
| Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach | 406 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego | 416 |
| Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości | 427 |

| | |
|--|-----|
| Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych | 438 |
| Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC | 449 |
| Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych | 459 |
| Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach | 468 |
| Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej..... | 478 |
| Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach | 487 |
| Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi | 497 |
| Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych..... | 507 |
| Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw | 517 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice | 526 |
| Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji..... | 537 |
| Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej | 546 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem..... | 556 |
| Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. | 566 |

Summaries

| | |
|---|----|
| Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme | 21 |
| Anna Balicka , Coopetition of public higher education | 33 |
| Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice | 42 |
| Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs | 52 |
| Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland | 69 |
| Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units | 80 |

| | |
|---|-----|
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling | 90 |
| Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example | 101 |
| Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 | 110 |
| Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy | 119 |
| Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University | 129 |
| Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling | 139 |
| Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects | 150 |
| Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys | 160 |
| Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes | 170 |
| Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company | 180 |
| Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops | 192 |
| Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting | 202 |
| Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> | 216 |
| Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example | 225 |
| Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility | 238 |
| Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies | 248 |
| Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control | 257 |
| Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services | 267 |
| Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company | 279 |
| Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises | 293 |
| Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank | 303 |
| Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company | 313 |

| | |
|--|-----|
| Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting | 322 |
| Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise..... | 331 |
| Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise..... | 342 |
| Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank..... | 353 |
| Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing..... | 364 |
| Monika Łada , Organization target performance modelling | 372 |
| Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area | 382 |
| Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management | 393 |
| Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations | 405 |
| Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice..... | 415 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education..... | 426 |
| Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting..... | 437 |
| Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study..... | 448 |
| Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract..... | 458 |
| Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency..... | 467 |
| Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs..... | 477 |
| Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group | 486 |
| Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises..... | 496 |
| Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management..... | 506 |
| Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities | 516 |
| Anna Surowiec , Target costing for supply chain management | 525 |
| Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences..... | 536 |
| Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing | 545 |

| | |
|---|-----|
| Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance | 555 |
| Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process..... | 565 |
| Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company | 574 |

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

POMIAR DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA JAKO ZADANIE RACHUNKOWOŚCI

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony zasadom i metodom pomiaru szeroko rozumianych dokonań przedsiębiorstwa. Problematyka ta została ukazana na tle zadań współczesnej rachunkowości. Sposób pomiaru dokonań został dostosowany do ich charakteru: finansowe i niefinansowe. Dokonania o charakterze finansowym są przedmiotem pomiaru w rachunkowości finansowej. Dokonania o charakterze niefinansowym (wymierne i jakościowe) podlegają pomiarowi w rachunkowości zarządczej. W artykule skupiono uwagę na sposobach wszechstronnego i syntetycznego pomiaru dokonań przedsiębiorstwa o różnym charakterze. Takie podejście umożliwia pomiar dokonań dotyczących różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: dokonania, pomiar dokonań, rachunkowość.

1. Wstęp

Jednostki gospodarcze powinny tak prowadzić swoją działalność, aby osiągać postęp w realizacji wyznaczonych celów. Ustalenie stopnia osiągnięcia założonych celów jest istotą oceny dokonań przedsiębiorstwa. Aby ocena ta była możliwa, należy przeprowadzić pomiar szeroko rozumianych dokonań. Można bowiem trafnie oceniać i skutecznie sterować tym tylko, co daje się zmierzyć. Dlatego odpowiedni system pomiaru dokonań jest nieodłącznym elementem oceny działalności jednostek gospodarczych.

Dokonania przedsiębiorstwa są kategorią niejednoznaczną i wieloaspektową oraz dotyczącą osiągnięć w różnych obszarach działalności gospodarczej, dlatego są trudne do zdefiniowania. Każde bowiem przedsiębiorstwo może mieć wytyczone różne cele i odmienne zadania do wykonania związane z ich osiąganiem. To wszystko przekłada się na dokonania. Ponadto na funkcjonowanie jednostek gospodarczych wpływa wiele różnorodnych czynników o charakterze wewnętrznym i zewnętrznym. Można przyjąć, że przedsiębiorstwo ma określone dokonania, jeśli realizuje założone cele działalności. Inaczej mówiąc, dokonaniem przedsiębiorstwa jest to wszystko, co jest pożądane z punktu widzenia osiągnięcia celów działalności.

Dokonania przedsiębiorstwa są kategorią wielowymiarową, a ich ocena ma zawsze charakter wielokryterialny. Przy tym dokonaniach jednostek gospodarczych wykazują zainteresowanie różni ich interesariusze. To wszystko powoduje określone konsekwencje dla systemu pomiaru dokonań i zastosowanych w nim mierników, które powinny uwzględniać różne aspekty działalności przedsiębiorstwa.

Pomiar dokonań jest związany z przypisywaniem zdarzeniom gospodarczym występującym w przedsiębiorstwie wartości liczbowych, wyrażonych w jednostkach naturalnych lub pieniężnych. Pomiar dokonań jest więc ściśle powiązany z kwantytatywnym opisem działalności jednostek gospodarczych. Zarządzanie przedsiębiorstwem polega na podejmowaniu takich działań, które przyczyniają się do poprawy dokonań. Właściciele i menedżerowie oczekują, że w miarę upływu czasu będzie następować poprawa dokonań przedsiębiorstwa, co przysporzy im dodatkowych korzyści.

Pomiar dokonań jest podporządkowany celom, dla których jest on przeprowadzany. Takim ogólnym celem jest ocena stopnia realizacji strategii przedsiębiorstwa. Ocena ta może być przeprowadzana na podstawie kryterium wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Pomiar dokonań jest istotny dla planowania dalszego rozwoju przedsiębiorstwa. Inną przesłanką pomiaru jest bieżące zarządzanie działalnością przedsiębiorstwa. Zawsze zatem należy określić przesłanki, które legły u podstaw pomiaru dokonań.

Pomiarem ekonomicznym dokonań jednostek gospodarczych zajmuje się rachunkowość. Problematyce pomiaru szeroko rozumianych wyników działalności przedsiębiorstw został poświęcony niniejszy artykuł. Głównym jego celem jest ukazanie roli rachunkowości w pomiarze dokonań o różnym charakterze: finansowym i niefinansowym. Podstawową tezę artykułu stanowi stwierdzenie, że rachunkowość dysponuje odpowiednimi instrumentami, które umożliwiają wieloaspektowy pomiar dokonań przedsiębiorstwa. Cel ten został zrealizowany na podstawie studiów literatury krajowej i zagranicznej oraz analizy regulacji z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

2. Rola rachunkowości w pomiarze dokonań przedsiębiorstwa

Rachunkowość jest powszechnie traktowana jako system informacyjny jednostki prowadzącej działalność gospodarczą. Najważniejszym sposobem pozyskiwania informacji ekonomicznych jest niewątpliwie pomiar. Od sposobu pomiaru zależy w dużym stopniu jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość. Dlatego pomiar ekonomicznych dokonań jednostek gospodarczych jest jednym z podstawowych zadań rachunkowości. Pomiar ten jest wskazywany w wielu definicjach jako ważny element systemu rachunkowości.

Na pomiar wielkości ekonomicznych w definicjach rachunkowości wskazują różne instytucje i organizacje zawodowe. Amerykański Instytut Dyplomowanych Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) zdefiniował rachunkowość jako proces identyfikowania, pomiaru i komunikowania

informacji ekonomicznych w celu umożliwienia rozsądnego osądu i podjęcia decyzji przez użytkowników informacji [American... 1953, za: Hendriksen, van Bredda 2002, s. 35]. Podobnie Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych (American Accounting Association – AAA) w dokumencie „Deklaracje podstawowej teorii rachunkowości” (A Statement of Basic Accounting Theory – ASOBAT) określiło rachunkowość jako proces identyfikowania, pomiaru oraz komunikowania informacji ekonomicznej w celu umożliwienia jej użytkownikom podejmowania decyzji opartych na rozpoznaniu ryzyka, które się z tym wiąże [Evanston 1966, s.1].

W obydwu przedstawionych definicjach pomiar informacji ekonomicznych jest wskazywany jako jeden z trzech podstawowych elementów, oprócz identyfikacji i komunikowania, procesu informacyjnego rachunkowości. Warto odnotować, że wyniki tego pomiaru ułatwiają dokonywanie odpowiednich ocen i podejmowanie trafnych decyzji. Jest to możliwe, gdyż dzięki pomiarowi następuje rozpoznanie ryzyka towarzyszącego działalności. Warto jeszcze zauważyć, że są to definicje rachunkowości nastawione na użytkowników informacji ekonomicznych dostarczanych przez rachunkowość.

Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) w opracowaniu „Rola i domena zawodowych księgowych w biznesie” wskazała, że jednym z najważniejszych zadań księgowych jest pomiar dokonań, obejmujący również rejestrację transakcji gospodarczych, zazwyczaj zgodnie z krajowymi lub międzynarodowymi powszechnie akceptowanymi zasadami rachunkowości, a następnie ich raportowanie zarządzającym, interesariuszom i inwestorom [The Roles..., 2005]. Zgodnie z tym stanowiskiem pomiar dokonań jednostki gospodarczej jest ważnym sposobem pozyskiwania informacji ekonomicznych i ich komunikowania użytkownikom.

Znani teoretycy rachunkowości także traktują pomiar ekonomiczny w jednostce gospodarczej jako najważniejsze zadanie teorii i praktyki rachunkowości. Według R. Mattessicha [1965, s. 17] rachunkowość zajmuje się kwantytatywnym opisem działalności przedsiębiorstwa, który jest oparty na pomiarach wielkości ekonomicznych. Podobny pogląd prezentuje Y. Ijiri [1965]: rachunkowość zajmuje się pomiarem ekonomicznym na potrzeby sterowania działalnością w jednostkach gospodarczych. Z kolei A. Kinserdal [1995, s. 1] definiuje rachunkowość jako system pomiaru działalności gospodarczej i komunikowania wyników tego pomiaru użytkownikom. Wszyscy przytoczeni autorzy za przedmiot rachunkowości uznają pomiar wielkości ekonomicznych charakteryzujący działalność gospodarczą. Jednocześnie wskazują na przydatność wyników pomiaru różnym użytkownikom.

Również w polskiej literaturze wielu autorów wskazuje na pomiar dokonań jednostki jako główne zadanie rachunkowości. Zadanie to jest zawarte w definicji rachunkowości sformułowanej przez E. Burzym [1993]: „rachunkowość jest to uniwersalny, elastyczny, podmiotowy, zdeterminowany metodą bilansową – a zorientowany na potrzeby racjonalnego zarządzania i rozrachunku odpowiedzialności – system informacyjno-kontrolny, którego przedmiotem jest skierowane retrospektywnie

i prospektywnie identyfikacja, pomiar, analiza zjawisk gospodarczych i komunikowanie o tych zjawiskach oraz występujących między nimi relacjach w zakresie całokształtu wartościowo wymiernej działalności gospodarczej podmiotu”. Warto zauważyć, że w tej definicji rachunkowości akcent jest położony na wartościowy pomiar działalności jednostki gospodarczej, ukierunkowany zarówno na przeszłość, jak i przyszłość.

Pomiar ekonomiczny zajmuje także istotne miejsce w definicji rachunkowości opracowanej przez M. Dobiję [1999, s. 11]: „system rachunkowości jest zbiorem metod i technik identyfikowania, mierzenia i komunikowania informacji ekonomicznych, aby różni zainteresowani i decydenci dokonali prawidłowych, racjonalnych ocen przy podejmowaniu decyzji. Jego funkcją jest dostarczanie kwantyfikatywnej finansowej informacji o jednostce ekonomicznej, użytecznej przy dokonywaniu wyboru między alternatywnymi sposobami działania”. Definicja ta wskazuje istotną rolę wyników pomiaru wielkości ekonomicznych przy dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji.

3. Pomiar dokonań w rachunkowości finansowej

Rachunkowość finansowa zajmuje się pomiarem zjawisk ekonomicznych z wykorzystaniem jednostek pieniężnych. Pomiar w rachunkowości finansowej ma charakter retrospektywny i ukazuje on dokonania jednostki gospodarczej w minionych okresach. Pomiar ten bazuje na danych zawartych w dokumentach źródłowych, które stanowią podstawę zapisów operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Jest to bezpośredni pomiar zdarzeń gospodarczych, dlatego jego wyniki przedstawione w dokumentach źródłowych oraz w księgach rachunkowych są jednoznaczne [Pietrzak 2011].

Bezpośredni pomiar w rachunkowości finansowej dotyczy tylko pierwotnych zdarzeń gospodarczych podlegających ewidencji księgowej. Rachunkowość finansowa zajmuje się ponadto pomiarem różnych zjawisk i procesów ekonomicznych, które są wielkościami wypadkowymi szczegółowych zdarzeń gospodarczych. Takimi wielkościami są różne kategorie finansowe prezentowane w sprawozdaniach finansowych: aktywa i zobowiązania, przychody i koszty oraz wpływy i wydatki. Pomiar wartościowy tych wielkości ma charakter pośredni.

Podstawową kategorią dokonań jednostki gospodarczej podlegającą pomiarowi wartościowemu w rachunkowości finansowej jest niewątpliwie wynik finansowy. Wynik finansowy jest powszechnie uważany za najważniejszą miarę efektywności działalności przedsiębiorstwa o charakterze syntetycznym. W kwocie wyniku finansowego znajdują bowiem odzwierciedlenie dokonania w różnych obszarach aktywności przedsiębiorstwa.

Pomiar wyniku finansowego osiąganego przez jednostkę prowadzącą działalność gospodarczą jest ważnym zadaniem rachunkowości. Pomiar ten zajmuje się względnie wyodrębniony dział rachunkowości nazywany rachunkiem wyników [No-

wak 2009]. Ponieważ wynik finansowy jest złożoną kategorią ekonomiczną i pewną wypadkową innych wielkości, dlatego nie ma jednego uniwersalnego sposobu jego pomiaru. W rachunku wyników należy kierować się zasadą: różne sposoby pomiaru wyników do różnych celów. To powoduje, że kwoty wyniku finansowego ustalane według odmiennych koncepcji będą się zazwyczaj różnić.

W rachunkowości finansowej pomiar wyników na potrzeby sporządzania rachunku zysków i strat jest dokonywany zgodnie z zasadami rachunkowości oraz regulacjami prawnymi i standardami. Pomiar ten jest przeprowadzany według konwencji cen i kosztów historycznych na podstawie nominalnych jednostek pieniężnych. Dlatego tak ustalony wynik finansowy nazywa się niekiedy „wynikiem księgowym”. W innej konwencji wynik finansowy ustala się jako skorygowany o wskaźnik inflacji ów wynik księgowy. Tak więc utrzymuję się zasadę cen (kosztów) historycznych, ale uwzględnia się w pomiarze korekty z tytułu zmian cen. W najbardziej radykalnej konwencji odchodzi się od zasady cen (kosztów) historycznych. Pomiar wyniku finansowego jest wówczas ustalony na podstawie bieżących cen lub kosztów [Dobija, Jędrzejczak 2005].

W Założeniach Koncepcyjnych Sprawozdawczości Finansowej został określony pośredni sposób ustalania wyniku finansowego, w którym za punkt odniesienia przyjmuje się kapitał. Przy czym zależy to od przyjętych przez jednostkę koncepcji kapitału i zachowania kapitału. Koncepcja zachowania kapitału wiąże się ze sposobem definiowania kapitału, który jednostka stara się ochronić. Z koncepcją zachowania kapitału jest powiązana koncepcja zysku.

Zgodnie z finansową koncepcją kapitału termin „kapitał” jest synonimem terminów „aktywa netto” (aktywa pomniejszone o zobowiązania) lub „kapitał własny” jednostki. Według finansowej koncepcji zachowanie kapitału „zysk osiąga się tylko wówczas, gdy wartość finansowa (lub pieniężna) aktywów netto na koniec okresu przewyższa wartość finansową (lub pieniężną) aktywów netto na początek tego okresu, po wyłączeniu wszelkich wypłat na rzecz właścicieli i wkładów wniesionych przez właścicieli w danym okresie” [Międzynarodowe... 2011, s. A55].

Według rzeczowej koncepcji kapitału termin „kapitał” oznacza zdolności produkcyjne (lub możliwości operacyjne) jednostki, mierzone np. wielkością produkcji. Zgodnie z rzeczową koncepcją kapitału „zysk osiąga się tylko wówczas, gdy zdolności produkcyjne (lub możliwości operacyjne) jednostki (lub zasoby bądź fundusze potrzebne do osiągnięcia tych zdolności) na koniec okresu przewyższają zdolności produkcyjne na początek tego okresu, po wyłączeniu wszelkich wypłat na rzecz właścicieli i wkładów wniesionych przez właścicieli w danym okresie” [Międzynarodowe... 2011, s. A55].

Jednostka gospodarcza zachowuje swój kapitał (finansowy, rzeczowy), jeśli wielkość kapitału na koniec okresu nie różni się od wielkości kapitału na początku okresu. Nadwyżka ponad kwotę, która jest niezbędna do zachowania kapitału z początku okresu, stanowi zysk. W przypadku, gdy wielkość kapitału na koniec okresu jest mniejsza od jego wielkości na początek okresu, jednostka ponosi stratę.

Jednostki gospodarcze zazwyczaj przyjmują finansową koncepcję zachowania kapitału przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Zatem za zysk uznaje się tylko tę część przyrostu kapitału własnego (aktywów netto), która przewyższa kwotę niezbędną do zachowania tego kapitału. Dlatego wynik finansowy stanowi różnicę między przychodami i kosztami. Przychody oznaczają bowiem zwiększenie wartości aktywów lub zmniejszenie wartości zobowiązań i rezerw, co przyczynia się do zwiększenia kapitału własnego. Koszty stanowią natomiast zmniejszenie wartości aktywów lub zwiększenie wartości zobowiązań i rezerw, co wpływa na zmniejszenie kapitału własnego.

Sposób ustalania wyniku finansowego określony w Założeniach Koncepcyjnych Sprawozdawczości Finansowej jest oparty na koncepcji wyniku całościowego. Koncepcja ta jest oparta na założeniu, że głównym celem wypracowania zysku jest zwiększenie wielkości kapitału własnego, czyli wartości jednostki gospodarczej dla właścicieli. Wynik finansowy uwzględnia przeto wszystkie zmiany kapitału własnego, które wystąpiły w rezultacie transakcji gospodarczych oraz przeszacowania aktywów w ciągu okresu. Nie bierze się natomiast pod uwagę zmian tego kapitału spowodowanych inwestycjami dokonywanymi przez właścicieli oraz dystrybucją kapitału na ich rzecz.

Na potrzeby sporządzania rachunku zysków i strat wynik finansowy jest ustalany zgodnie z koncepcją wyniku operacyjnego. Wynik operacyjny jest różnicą między osiągniętymi przychodami i poniesionymi kosztami dotyczącymi podstawowej działalności operacyjnej. Wynik ten uwzględnia zatem tylko transakcje gospodarcze powstające w rezultacie systematycznych działań operacyjnych, które są skutkiem bieżących decyzji podejmowanych w ciągu okresu i zależą od zarządu. Wynik operacyjny jest uważany za podstawowy miernik ekonomicznych dokonań jednostki gospodarczej i stanowi kryterium oceny efektywności działalności rozumianej jako optymalne wykorzystanie zasobów.

Wynik finansowy jest nie tylko syntetyczną miarą ekonomicznych dokonań jednostki gospodarczej o charakterze bezwzględny. Jest on także elementem innych miar efektywności o charakterze względny. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć:

- wskaźniki rentowności: aktywów, sprzedaży, kapitałów własnych,
- stopę zwrotu z inwestycji,
- wskaźniki rentowności rynku kapitałowego: zysk w jedną akcję, dywidenda na jedną akcję, cena rynkowa akcji.

Ponadto zysk netto z amortyzacją tworzy nadwyżkę finansową, która jest jednym z kryteriów oceny opłacalności projektów inwestycyjnych. To wszystko przesądza o znaczeniu wyniku finansowego jako miernika ekonomicznych dokonań jednostki gospodarczej.

4. Pomiar dokonań w rachunkowości zarządczej

Pomiar dokonań przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej jest przeprowadzany na potrzeby wewnętrzne. Głównym celem tego pomiaru jest dostarczanie zarządowi, kierownictwu różnych szczebli zarządzania oraz menedżerom wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych. Informacje te są wykorzystywane w planowaniu i kontroli działalności, ocenie efektywności wykorzystania zasobów oraz podejmowania racjonalnych decyzji gospodarczych. Przy czym pomiar dokonań w rachunkowości zarządczej jest sposobem pozyskiwania informacji zarówno w charakterze finansowym, jak i niefinansowym.

Wiele miar dokonań o charakterze finansowym stosowanych w rachunkowości zarządczej opiera się na kategoriach finansowych ustalonych w rachunkowości finansowej. Takimi kategoriami finansowymi podlegającymi pomiarowi w rachunkowości finansowej są: wynik finansowy, przepływy pieniężne netto oraz kapitał własny. Miary te nie są jednakże przystosowane do potrzeb monitorowania kształtowania się wartości przedsiębiorstwa na tle procesów rozwojowych oraz procesu kierowania tej wartości z punktu widzenia właścicieli. Nie odzwierciedlają one bowiem rzeczywistych wyników ekonomicznych osiągniętych przez przedsiębiorstwo.

Wskazane przesłanki doprowadziły do opracowania odpowiednich mierników kreowania wartości przedsiębiorstwa dla właścicieli. W ostatnich 20 latach powstało wiele koncepcji takich mierników. Ze względu na przedmiotowy zakres można wyróżnić trzy zasadnicze grupy mierników kreowania wartości [Nowak 2011, s. 319-323]:

- 1) mierniki oparte na zysku operacyjnym netto, takie jak:
 - zysk rezydualny (RI),
 - ekonomiczna wartość dodana (EVA);
- 2) mierniki oparte na przepływach środków pieniężnych:
 - wartość dodana dla akcjonariuszy (SVA),
 - zwrot z inwestycji wyrażony w przepływach pieniężnych (CFROI),
 - gotówkowa wartość dodana (CVA);
- 3) mierniki uwzględniające zwrot dla właścicieli:
 - całkowity zwrot dla akcjonariuszy (TSR),
 - całkowity zwrot z przedsiębiorstwa (PBR),
 - rynkowa wartość dodana (MVA).

W literaturze można znaleźć propozycje innych specyficznych miar kierowania wartości przedsiębiorstwa. Jedną z nich jest tzw. wartość dodana zarządzania, która może być potraktowana jako miara dokonań zarządu. Miara ta określa wkład zarządu w tworzenie wartości i ukazuje tę część wartości dodanej wytworzonej w przedsiębiorstwie, która jest rezultatem bezpośrednich działań zarządu. Wartość dodana jest ustalana jako różnica między osiągniętymi przychodami a tymi poniesionymi kosztami działalności operacyjnej i kosztami finansowymi oraz płaconymi podatkami, które znajdują się poza kontrolą zarządu [Strassmann 1990, za: Hubbard 2011, s. 291].

Przedmiotem pomiaru w rachunkowości zarządczej jest także wartość rozpatrywana z punktu widzenia relacji przedsiębiorstwa z jego klientami. W tym przypadku pomiarowi ekonomicznemu podlegają dwie kategorie wartości [Łada 2011]:

- wartość dla klienta, którą jest wielkość korzyści dostarczanych klientowi przez przedsiębiorstwo,
- wartość klienta, która oznacza korzyść dostarczaną przedsiębiorstwu przez klienta, przyczyniającą się do zwiększenia wartości dla właścicieli.

Szacowanie „wartości dla klienta” oraz „wartości klienta” jest istotnym elementem systemu pomiaru dokonań, gdyż obecnie klienci są najważniejszym zasobem jednostek gospodarczych. Utrzymywanie właściwych relacji z klientami jest jednym z ważniejszych zadań kadry zarządczej, gdyż od wykorzystania możliwości tkwiących w tych relacjach zależą osiągnięte korzyści finansowe.

Rachunkowość zarządcza nie ogranicza się do pomiaru dokonań przedsiębiorstwa wyrażonych w kategoriach finansowych. Rachunkowość zarządcza dysponuje instrumentami, które umożliwiają wieloaspektowy pomiar dokonań o innym charakterze: ilościowym i jakościowym. Chodzi o to, aby system pomiaru dokonań obejmował różne obszary działalności przedsiębiorstwa. Najważniejszym i najbardziej polecanym takim systemem jest zrównoważona karta dokonań autorstwa R.S. Kaplana i D.P. Nortona [2006].

Od czasu opracowania przez R.S. Kaplana i D.P. Nortona w 1992 roku zrównoważonej karty dokonań powstało wiele innych propozycji systemów pomiaru dokonań. Ważniejsze z nich są wyszczególnione w tabeli 1.

Tabela 1. Wybrane systemy pomiaru dokonań

| Nazwa systemu | Perspektywy |
|----------------------------|--|
| Zrównoważona karta dokonań | finansów klientów procesów wewnętrznych wiedzy i rozwoju |
| Pryzmat dokonań | satysfakcji interesariuszy udziału interesariuszy strategii procesów zasobów |
| Nawigator Skandii | finansów klientów ludzi procesów rozwoju |
| Model doskonałości EFQM | przywództwa strategii pracowników zasobów współpracy z klientami |

Źródło: [Slizyte, Bakanauskienė 2007, s. 141; za: Kowalewski 2012].

Systemy pomiaru dokonań wymienione w tabeli 1 dotyczą kluczowych obszarów działalności przedsiębiorstwa, nazywanych perspektywami. Owe perspektywy są uznawane za najważniejsze czynniki przesądzające o sukcesie przedsiębiorstwa. Przy tym ważne jest zintegrowanie i zrównoważenie dokonań przedsiębiorstwa we wszystkich perspektywach przy uwzględnieniu powiązań przyczynowo-skutkowych między nimi. Cele i mierniki dokonań w poszczególnych obszarach są podporządkowane realizacji nadrzędnego celu, jakim jest wzrost wartości przedsiębiorstwa.

W rachunkowości zarządczej pomiar dokonań jest przeprowadzony nie tylko na poziomie całego przedsiębiorstwa. Pomiar ten powinien dotyczyć takich zakresów dokonań, jak:

- wewnętrzne jednostki organizacyjne przedsiębiorstwa traktowane jako ośrodki odpowiedzialności,
- rodzaje działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo,
- wyodrębnione etapy procesu gospodarczego oraz różne działania wykonywane w ramach tych procesów,
- zużywane lub zaangażowane zasoby materialne, finansowe i osobowe,
- efekty działalności gospodarczej w postaci wytworzonych wyrobów, świadczonej usług czy wykonywanych zleceń,
- segmenty rynku, kanały dystrybucji, grupy klientów czy też indywidualni klienci.

Pomiar dokonań przedsiębiorstwa przeprowadzony w rachunkowości zarządczej obejmuje różnorodne zakresy działalności. Aby pomiar ten spełniał stawiane przed nim zadania, należy zapewnić ściśle powiązanie stosowanych mierników z wyznaczonymi celami działalności. Niemożliwe jest przyjęcie jednego syntetycznego miernika, lecz cały ich zestaw wraz z ukazaniem wzajemnych powiązań. Odmienność celów działalności oraz różnorodności wykorzystywanych mierników wymaga, aby pomiar dokonań przedsiębiorstwa miał charakter wewnętrznie zintegrowany.

5. Zakończenie

Osiągnięcie nadrzędnego celu działalności przedsiębiorstwa, jakim jest wzrost wartości dla interesariuszy, jest uwarunkowane odpowiednimi dokonaniem. Przeprowadzenie oceny rezultatów działalności w różnych obszarach aktywności biznesowej wymaga przeprowadzenia pomiaru dokonań. Pomiar ten powinien być realizowany przy zastosowaniu takich miar, które są adekwatne do charakteru przedmiotu pomiaru. Powinien on odzwierciedlać ekonomiczne skutki prowadzonej działalności i postęp w realizacji celów przedsiębiorstwa.

Pomiarem dokonań przedsiębiorstwa zajmuje się przede wszystkim rachunkowość. W procesie tym wykorzystuje się mierniki finansowe (rachunkowość finansowa) oraz mierniki niefinansowe (rachunkowość zarządcza). Wyniki pomiaru dokonań przeprowadzonego w rachunkowości są cenną informacją dla różnych interesariuszy jednostki gospodarczej. Są one wykorzystywane przy ocenie działalności przedsiębiorstwa oraz podejmowaniu decyzji ekonomicznych.

Informacje w postaci różnych mierników dokonań przyczyniają się do zmniejszenia stopnia niepewności co do przebiegu działalności przedsiębiorstwa zgodnie z założonymi celami. Monitorowanie wartości przyjmowanych przez te mierniki jest sposobem na ocenę postępów w realizacji przyjętej strategii. Dlatego rolę rachunkowości w pomiarze i ocenie dokonań przedsiębiorstwa trudno jest więc przecenić.

Literatura

- American Institute of Accountants. Review and Rescue (1953), „Accounting Terminology Biuletin” nr 1 AIA, New York.
- Burzym E. (1993), *Przesłanki i perspektywy standaryzacji i międzynarodowej harmonizacji rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 23.
- Dobija D., Jędrzejczak M., *Pomiar zysku i wartości przedsiębiorstwa*, [w:] *Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
- Dobija M. (1999), *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Evanston J.L. (1966), *American Accounting Association. A Statement of Basic Theory*, AAA, New York.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F. (2002), *Teorie rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hubbard D.W. (2011), *Pomiar uniwersalny. Odkrywanie w biznesie wartości niematerialnych*, MT Biznes, Warszawa.
- Ijiri Y. (1965), *Axioms and Structures of Conventing Accounting Measurement*, „The Accounting Review”, January.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2006), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kinserdal A. (1995), *Financial Accounting: An International Perspective*, London, Pitman Publishing.
- Kowalewski M. (2012), *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] Nowak E. (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa.
- Łada M. (2011), *Pomiar ekonomiczny zorientowany na relacje z klientami we współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Mettessich R. (1965), *Accounting and Analytical Methods*, IRWIN, Homewood.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Nowak E. (2011), *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E. (2009), *Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, [w:] *Przychody. Koszty. Wynik finansowy przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Pietrzak P. (2011), *Wybrane aspekty pomiaru zjawisk ekonomicznych w rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 625, Szczecin.
- Slizyte A., Bakanauskienė I. (2007), *Designing performance measurement system in organization*, „Management of Organizations: Systematic Research”.
- Strassmann P.A. (1990), *The Business Value of Computers: An Executive Guide*, Information Economics Press, New York.
- Teoria rachunkowości w zarysie*, red. M. Dobija, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2005.
- The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business*, International Federation of Accountants, New York 2005.

PERFORMANCE EVALUATION AS AN ASPECT OF ACCOUNTING

Summary: The paper focuses on principles and methods of evaluating company performance in broad sense. The issues were presented against the background of different aspects of modern accounting. The methods of performance evaluation were based on their character: financial and non-financial. Financial methods (quantifiable and qualitative) are evaluated by managerial accounting. The paper describes methods of comprehensive and synthetic evaluation of different types of company performance. This approach is appropriate for measuring performance in different areas of company operation.

Keywords: performance, performance evaluation, accounting.