

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-523-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach .....	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
<b>Adam Bujak:</b> Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych .....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań .....	176
<b>Wojciech Flieger:</b> Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw .....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Determinanty sukcesu projektów .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Komunikacja w rachunkowości zarządczej .....	343
<b>Remigiusz Napiecek:</b> Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
<b>Edward Nowak:</b> Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej .....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych .....	409

<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze .....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	500

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Ecological controlling in the company.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> The process of controlling implementation in companies practice .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Management control in organizational units of courts .....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Historical aspect of income statement of interwar period in Poland .....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinants of return on equity of companies in the food industry .....	76
<b>Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Strategic controlling of universities .....	84
<b>Adam Bujak:</b> The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling .....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Financial controlling in the EU projects implemented in public universities .....	121

<b>Halina Chłodnicka:</b> Valuation of an insolvent business vs. fair value .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków .....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Use of budgeting in the EU projects management – research findings .....	176
<b>Wojciech Fliegner:</b> Computer aid of risk management through audit procedures .....	186
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study .....	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> The additive, cost production function in the management assessment process of business entity .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> The study of fluctuation of deviations in the budgeting control .....	224
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Project success factors .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research .....	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture .....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises .....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Personnel controlling measures in local government units.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud .....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. ....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Communication in management accounting.....	343

---

<b>Remigiusz Napiecek:</b> Interdependence of the main areas of university activity .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> The state and development trends of management accounting in 21 <sup>st</sup> century in practice .....	361
<b>Edward Nowak:</b> The discriminant function of accounting .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics .....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Challenges facing management accounting of business models.....	409
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems .....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution .....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Risk controlling in cultural institutions.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of inventory management strategy on financial results of companies .....	500

**Alfred Szydelko**

Politechnika Rzeszowska  
e-mail: szydelko@prz.edu.pl

---

## **WPLYW KSR NR 9 „SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI” NA RACHUNKOWOŚĆ**

## **THE INFLUENCE OF THE POLISH ACCOUNTING STANDARD NO. 9 “REPORT ON THE ACTIVITIES” ON ACCOUNTING**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.399.44

**Streszczenie:** Celem opracowania jest wskazanie zasadniczych obszarów wpływu sprawozdania z działalności na ukierunkowanie określonych rozwiązań w systemach rachunkowości finansowej i zarządczej, umożliwiających i wspomagających sporządzenie tego sprawozdania zgodnie z oczekiwaniami interesariuszy. Zaprezentowano miejsce i rolę tego sprawozdania w raporcie rocznym, uwzględniając zalecenia wynikające z KSR nr 9. Wskazano możliwości i uwarunkowania wykorzystania informacji z systemu rachunkowości przy jego tworzeniu. Jako podstawową metodę badawczą zastosowano analizę regulacji prawnych, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogię. Przedstawione rozważania wykazały, że rachunkowość dostosowana do potrzeb controllingowych, w tym szczególnie zarządzania dokonaniem, jest kluczową bazą informacyjną do sporządzania sprawozdania z działalności.

**Słowa kluczowe:** raport roczny, sprawozdanie z działalności, mierniki finansowe, rachunkowość finansowa, rachunkowość zarządcza.

**Summary:** The aim of this paper is to indicate the main areas of impact report on the activities targeting specific solutions in the systems of financial and management accounting, which enable and support the preparation of this report in line with the expectations of stakeholders. The article presents the place and the role of the report on the activities in the annual report, taking into account the recommendations which come from the Polish Accounting Standard No. 9. The article also indicates the possibilities and conditions of use of information from the accounting system for preparing a report on the activities. The paper analyses legal regulations as a basic research method. The conclusions are based on the methods of deduction and reasoning by analogy. The results of the research depicted in the article showed that accounting adapted to the needs of controlling, especially performance management, is a key base information to report on the activities.

**Keywords:** annual report, report on the activities, financial measures, financial accounting, management accounting.



## 1. Wstęp

Jednym z elementów raportu rocznego jest sprawozdanie z działalności, będące uzupełnieniem i dopełnieniem rocznego sprawozdania finansowego. W sprawozdaniu tym prezentuje się pogląd kierownika jednostki na rezultaty osiągnięte przez przedsiębiorstwo, zarówno z punktu widzenia bieżącego okresu, jak i w kontekście okresów minionych, a przede wszystkim akcentuje się spojrzenie kierownictwa na możliwości jednostki w przyszłości.

Sprawozdanie z działalności jednostki uregulowane jest na gruncie polskim ustawą o rachunkowości i za pomocą regulacji MSR/MSSF. W 2014 roku sprawozdanie z działalności stało się również przedmiotem Krajowego Standardu Rachunkowości nr 9 [Komunikat nr 4 Ministra Finansów z 30 kwietnia 2014], w którym wskazano wieloaspektowe wytyczne odnośnie do sporządzania tego sprawozdania.

Podstawową bazą informacyjną na potrzeby sprawozdania z działalności jest rachunkowość, która wspomaga to sprawozdanie poprzez dane zawarte w sprawozdaniu finansowym (rachunkowość finansowa) oraz poprzez różnego rodzaju informacje pochodzące z systemu rachunkowości zarządczej. Pojawienie się tematycznego standardu dotyczącego sprawozdania z działalności stawia przed tymi systemami nowe wyzwania.

Celem opracowania jest wskazanie zasadniczych obszarów wpływu zakresu informacyjnego i zasad sporządzania sprawozdania z działalności na ukierunkowanie określonych rozwiązań w systemach rachunkowości finansowej i zarządczej, umożliwiających i wspomagających jego sporządzenie zgodne z oczekiwaniami interesariuszy.

Podjęta problematyka badawcza i postawiony cel zdeterminowały wybór metod badawczych, takich jak: analiza regulacji prawnych, wnioskowanie dedukcyjne i rozumowanie przez analogię.

## 2. Istota i miejsce sprawozdania z działalności w raporcie rocznym

Realizując funkcję informacyjną, system rachunkowości generuje różnego rodzaju zestawienia informacji, które przybierają, w zależności od potrzeb interesariuszy, sformalizowaną postać określonych sprawozdań i raportów.

Szczególną rolę w sprawozdawczości przedsiębiorstw odgrywa raport roczny, obejmujący swym zakresem roczne sprawozdania sporządzane zgodnie z regulacjami prawa bilansowego, a w niektórych jednostkach również z uwzględnieniem innych regulacji (np. Kodeksu spółek handlowych).

Zakres tego raportu jest różny. W sposób szczególny traktowane są spółki dopuszczone do obrotu giełdowego. Emitenci papierów wartościowych prowadzący działalność wytwórczą, budowlaną, handlową i usługową powinni w raporcie rocznym zawrzeć co najmniej [Helin 2014, s. 548]:

1) pismo prezesa zarządu, które w sposób zwięzły charakteryzuje najważniejsze dokonania emitenta w danym okresie;

2) roczne sprawozdanie finansowe, sporządzone zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości, zbadane przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, zgodnie z obowiązującymi przepisami o badaniu sprawozdań finansowych i normami badania;

3) komentarz zarządu lub osoby zarządzającej na temat działalności gospodarczej jednostki oraz zasad sporządzania rocznego sprawozdania finansowego.

W praktyce spółek giełdowych raporty roczne prezentują:

1) opinię i raport biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego;

2) oświadczenie zarządu w sprawie rzetelności sporządzenia sprawozdania finansowego;

3) oświadczenie zarządu w sprawie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego;

4) pismo prezesa zarządu;

5) sprawozdanie finansowe;

6) sprawozdanie zarządu z działalności jednostki.

Z zapisów ustawy o rachunkowości wynika, że raport roczny obejmuje co najmniej:

1) roczne sprawozdanie finansowe;

2) sprawozdanie z działalności jednostki.

Zakres rocznego sprawozdania finansowego uregulowany jest w ustawie o rachunkowości. Wszystkie jednostki gospodarcze zobowiązane są zaprezentować w nim:

1) bilans;

2) rachunek zysków i strat;

3) informację dodatkową, obejmującą wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Ponadto jednostki, na których ciąży ustawowy obowiązek poddawania rocznego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta, sporządzają:

1) zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym;

2) rachunek przepływów pieniężnych.

Drugim elementem raportu rocznego jest sprawozdanie z działalności. Obligatoryjnie muszą go sporządzać:

1) spółki kapitałowe;

2) spółki komandytowo-akcyjne;

3) towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych;

4) towarzystwa reasekuracji wzajemnej;

5) spółdzielnie;

6) przedsiębiorstwa państwowe.

Według ustawy o rachunkowości sprawozdanie to powinno w szczególności zawierać informacje o [Ustawa z 29 września 1994]:

1) zdarzeniach istotnie wpływających na działalność jednostki, jakie nastąpiły w roku obrotowym, a także po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego;

- 2) przewidywanym rozwoju jednostki;
  - 3) ważniejszych osiągnięciach w dziedzinie badań i rozwoju;
  - 4) aktualnej i przewidywanej sytuacji finansowej;
  - 5) nabyciu udziałów (akcji) własnych, z dalszą charakterystyką tego nabycia;
  - 6) posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach);
  - 7) instrumentach finansowych w zakresie:
- ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka;
  - przyjętych przez jednostkę celach i metodach zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń;

8) stosowaniu zasad ładu korporacyjnego (dotyczy tylko określonych jednostek).  
Sprawozdanie z działalności w stosunku do sprawozdania finansowego ma szersze podejście ekonomiczne (szeroki i wieloaspektowy zakres), kładzie nacisk na przydatność decyzyjną informacji, uwzględnia perspektywę przyszłościową, wprowadza informacje niefinansowe (opisowe), zezwala na subiektywny osąd kierownictwa. Dzięki temu stanowi ono uzupełnienie i dopełnienie sprawozdania finansowego, zwiększając tym jakość i pojemność informacyjną raportu rocznego [Nowak 2012, s. 143].

Sprawozdanie z działalności w jednostkach objętych badaniem sprawozdania finansowego podlega również badaniu przez audytora. Biegły rewident w swej opinii stwierdza, czy informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności jednostki są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym oraz czy sprawozdanie z działalności jest kompletne w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości.

### **3. Zakres sprawozdania z działalności w świetle wytycznych KSR nr 9**

Uchwałą nr 6/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 15.04.2014 r. przyjęto Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności” [Załącznik 2014]. Zasadniczym celem tego standardu jest pomoc w sporządzeniu sprawozdania z działalności, zgodnego z przepisami ustawy o rachunkowości, odpowiadającego oczekiwaniom interesariuszy, a także promowanie dobrych praktyk w tym zakresie.

Sprawozdanie z działalności (sprawozdanie zarządu z działalności, sprawozdanie komplementariuszy) jest sprawozdaniem opisowo-liczbowym o zindywidualizowanym charakterze, odzwierciedlającym specyfikę danej jednostki pod kątem jej działalności, osiągnięć i zamierzeń. W porównaniu ze sprawozdaniem finansowym

nie ma jednolitego, szczegółowego wzorca. Standard nr 9 prezentuje jedynie wskazówki (wytyczne) co do cech, zawartości i układu sprawozdania z działalności, a także zasad jego sporządzania i prezentacji.

Standard zwraca szczególną uwagę na oczekiwania użytkowników informacji z tego sprawozdania. Interesariuszami jednostki (użytkownikami sprawozdania z działalności) są osoby fizyczne lub osoby prawne zainteresowane działalnością i/lub wynikami jednostki, na które jednostka wywiera wpływ poprzez swoją działalność i które mogą wywierać wpływ na tę jednostkę. Interesariusze jednostki (ewentualnie ich grupy) są zależni od jej specyfiki. Do kluczowych interesariuszy zalicza się właścicieli, inwestorów, kredytodawców i innych wierzycieli, kontrahentów, pracowników, społeczności lokalne, instytucje państwowe.

Według standardu celem sprawozdania z działalności jest dostarczanie interesariuszom jednostki informacji ułatwiających ocenę jednostki pod kątem jej działalności, sytuacji i zamierzeń. Uzyskuje się to poprzez taką konstrukcję i zasady sporządzania sprawozdania z działalności, by było ono w stosunku do sprawozdania finansowego jego [*Sprawozdanie 2013*, s. 376]:

- uzupełnieniem;
- dopełnieniem.

Uzupełnienie sprawozdania finansowego następuje poprzez wskazanie w sprawozdaniu z działalności informacji wyjaśniających warunki, zdarzenia i okoliczności, które wpłynęły na działalność, ukształtowały wyniki i sytuację, przedstawionych w sprawozdaniu finansowym.

Sprawozdanie z działalności dopełnia roczne sprawozdanie finansowe, przedstawiając dodatkowe użyteczne informacje ilościowe i jakościowe, finansowe i niefinansowe, dotyczące działalności, wyników i sytuacji jednostki, których nie zawiera sprawozdanie finansowe, a mają one istotne znaczenie dla oceny zrealizowanych wyników, aktualnej sytuacji oraz ich zmian na przyszłość.

Sprawozdanie z działalności jednostki według KSR nr 9 obejmuje prezentację jednostki, a także charakterystykę:

- 1) działalności i zasobów jednostki;
- 2) jej celów i ryzyka;
- 3) osiągniętych wyników i aktualnej sytuacji z przedstawieniem kluczowych osiągnięć oraz perspektyw rozwoju;
- 4) ładu korporacyjnego.

Prezentacja jednostki to przedstawienie jej nazwy, formy prawnej, siedziby, kapitału podstawowego, aktualnego składu organów jednostki i innych informacji istotnych dla interesariuszy.

Charakteryzując działalność i zasoby jednostki, należy zaprezentować:

- 1) opis prowadzonej działalności (istotę, specyfikę, branżę);
- 2) ocenę rozwoju działalności (w tym odniesienie do wcześniej deklarowanych zamierzeń rozwojowych);
- 3) główne rynki wraz z oceną pozycji jednostki na tych rynkach;

4) istotne uwarunkowania makroekonomiczne i prawne, wpływające na działalność branży i jednostki;

5) główne produkty i towary, będące przedmiotem sprzedaży jednostki oraz związane z nimi kluczowe procesy wewnętrzne;

6) strukturę i organizację wewnętrzną oraz zasady zarządzania;

7) główne zasoby warunkujące prowadzenie działalności (rzeczowe, kadrowe, finansowe i niematerialne);

8) czynniki i sposób kreowania wartości.

Cele i ryzyko powinny być charakteryzowane w sprawozdaniu z działalności poprzez:

1) przedstawienie długoterminowej wizji działalności oraz misji jednostki;

2) prezentację celów jednostki z uwzględnieniem priorytetów i uwarunkowań realizacji, a także miar realizacji celów;

3) wskazanie obecnego i przyszłego ryzyka oraz zagrożeń w działalności jednostki, występujących aktualnie lub mogących się pojawić w przyszłości, ze wskazaniem ewentualnych środków zaradczych;

4) zaprezentowanie informacji o ryzyku związanym z posiadanymi przez jednostkę instrumentami finansowymi, z uwzględnieniem rodzajów ryzyka oraz przyjętych celów i metod (narzędzi) zarządzania ryzykiem;

5) wskazaniem toczących się sporów w postępowaniach administracyjnych i sądowych;

6) omówienie podjętych lub zamierzonych działań naprawczych w przypadku zagrożenia dla kontynuacji działalności.

Sprawozdanie z działalności prezentuje wyniki z działalności, wykorzystując do tego odpowiednie mierniki finansowe i niefinansowe wraz z ich opisem oraz analizą, a także najistotniejsze informacje o realizacji celów jednostki. Sytuacja finansowa jednostki opisywana jest przez pryzmat rentowności, płynności oraz miar ujmujących sytuację majątkową i finansową. W tym obszarze wskazana jest również charakterystyka środowiskowa i społeczna, a także ujęcie informacji o istotnych zdarzeniach nietypowych i ich skutkach dla jednostki.

Szczególnie ważne w sprawozdaniu z działalności jest przedstawienie przewidywanego rozwoju jednostki, opartego na prognozach i projekcjach, zwłaszcza kluczowych mierników finansowych i niefinansowych, ze wskazaniem założeń przyjętych do szacunków oraz określeniu związanego z tym ryzyka.

Zasady ładu korporacyjnego mają obowiązek przedstawić w sprawozdaniu z działalności jednostki emitujące papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego. Według standardu sprawozdanie z działalności powinno się odnosić i prezentować zasady ładu korporacyjnego w stosunku do wzorców kształtowania relacji spółek akcyjnych z ich otoczeniem, szczególnie akcentując zasady dobrych praktyk w tym zakresie.

#### **4. Rachunkowość jako baza informacyjna sprawozdania z działalności**

Jednym z kluczowych źródeł informacji wspierających sporządzanie sprawozdania z działalności jest funkcjonujący w jednostce system rachunkowości. Dotyczy to zarówno podsystemu rachunkowości finansowej, jak i podsystemu rachunkowości zarządczej, ukierunkowanych na informacyjne wspomaganie zarządzania dokonaniami.

W sprawozdaniu z działalności, analogicznie jak w zarządzaniu dokonaniami, wykorzystuje się powszechnie różne mierniki – mierniki finansowe (wyrażone w jednostkach pieniężnych) i mierniki niefinansowe (które nie są wyrażone w jednostkach pieniężnych). Stąd w pełni zasadne wydaje się stwierdzenie, że wiele mierników stosowanych w zarządzaniu dokonaniami może być z powodzeniem wykorzystanych przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania z działalności.

Rachunkowość finansowa dostarcza informacji obligatoryjnie niezbędnych i wskazanych w KSR nr 9 do sprawozdania z działalności w sposób bezpośredni i pośredni.

System rachunkowości finansowej ze swej natury służy tworzeniu informacji niezbędnych do budowy mierników finansowych. Kategorie tworzące zasadnicze mierniki finansowe, podlegające bezpośrednio pomiarowi w ramach rachunkowości finansowej, to majątek, rezultaty (efekty) działalności, przepływy pieniężne.

Poza miernikami finansowymi, na których wielkość wyłączny i bezpośredni wpływ wywierają kategorie ustalone w ramach rachunkowości finansowej, występują jeszcze mierniki finansowe, w których dane z systemu rachunkowości finansowej są wykorzystywane do szacowania innych miar finansowych dokonań (np. wartości przedsiębiorstwa czy mierników kreowania wartości).

Najlepsze jakościowo informacje finansowe, służące do tworzenia mierników finansowych, a następnie wykorzystywane do pomiaru dokonań i w sprawozdaniu z działalności, zawiera roczne sprawozdanie finansowe. Sprawozdanie to prezentuje dane liczbowe wyrażone w jednostkach pieniężnych, które w sposób syntetyczny charakteryzują stan majątkowy i finansowy oraz wyniki osiągnięte przez daną jednostkę.

W sprawozdaniu finansowym znajdują odzwierciedlenie globalne zdarzenia gospodarcze związane z działalnością danego przedsiębiorstwa, które są przekształcane w liczby i ujmowane (przetwarzane) w księgach rachunkowych będących bazą danych do jego sporządzania.

Szczególną przydatność informacyjną na potrzeby sprawozdania z działalności zawiera informacja dodatkowa, która jest słownym i liczbowym uzupełnieniem i rozszerzeniem danych wykazanych w poszczególnych zestawieniach liczbowych (sprawozdaniach), składających się na roczne sprawozdanie finansowe. Uzupełnienia polegają na prezentowaniu danych uszczegóławiających i wyjaśniających zagregowane wartości wykazywane w bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu



zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych. Rozszerzenie sprowadza się do ujawnienia niewykazywanych w innych częściach sprawozdania informacji, zarówno słownych, jak i liczbowych, podawanych w jednostkach pieniężnych i naturalnych, które mogą mieć istotne znaczenie przy ocenie sytuacji ekonomicznej i finansowej jednostki.

Sprawozdania finansowe mogą być wykorzystane na potrzeby sprawozdania z działalności w różnych obszarach. Typowe możliwości zastosowań to:

1) wykorzystanie sprawozdań jednostkowych i skonsolidowanego sprawozdania finansowego do oceny grupy kapitałowej;

2) wykorzystanie sprawozdań finansowych samobilansujących zakładów (oddziałów) do ich oceny jako ośrodków odpowiedzialności za wynik;

3) wykorzystanie sprawozdania finansowego do analizy ekonomiczno-finansowej na poziomie budżetów (planowanie), w trakcie realizacji (monitorowanie) i po zakończeniu (ocena);

4) zastosowanie rachunku zysków i strat oraz jego uproszczeń do pomiaru i oceny rezultatów w ośrodkach odpowiedzialności;

5) zastosowanie rachunku przepływów pieniężnych w ocenie realizacji założonych relacji pomiędzy przepływami z działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej;

6) wykorzystanie bilansu do oceny kreowania optymalnej struktury źródeł finansowania.

Do sporządzania sprawozdania z działalności wykorzystać można również informacje pochodzące bezpośrednio z ksiąg rachunkowych. Dotyczy to zwłaszcza informacji uzyskiwanych z zestawień obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawień sald (w praktyce również obrotów) kont ksiąg pomocniczych.

Na potrzeby sprawozdania z działalności, do tworzenia informacji w formie mierników finansowych innych niż standardowe kategorie zgodne z prawem bilansowym, w polityce rachunkowości i w ramach ksiąg rachunkowych można dokonać działań dostosowawczych podobnych jak przy dostosowywaniu polityki rachunkowości i ksiąg rachunkowych do potrzeb controllingu [zob. Szydełko 2013, s. 129-136].

Rachunkowość zarządcza jest źródłem informacji dla ocen kierownictwa zawartych w sprawozdaniu z działalności jednostki w ujęciu globalnym, w przekroju ośrodków odpowiedzialności oraz w przekrojach różnych obszarów aktywności biznesowej. Dotyczy to zarówno operacyjnej rachunkowości zarządczej, związanej z decyzjami krótkookresowymi, jak i w sposób szczególny strategicznej rachunkowości zarządczej, której instrumentarium koncentruje się na dostarczaniu informacji na potrzeby podejmowania decyzji strategicznych, ukierunkowanych na osiągnięcie długofalowych celów działalności. Informacje tego rodzaju są szczególnie pożądane w sprawozdaniu z działalności.

Do współczesnych metod rachunkowości zarządczej szczególnie przydatnych w zarządzaniu dokonaniaми zaliczyć można zbilansowaną kartę wyników, rachunek kosztów działań i jego późniejsze odmiany, rachunek kosztów ciągłego doskonalenia

nia *kaizen*, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych, rachunek rentowności klientów, rachunek kosztów jakości, analizę czynników kosztotwórczych, analizę wartości (zwłaszcza ekonomiczną wartość dodaną EVA), koncepcję *beyond budgeting*, benchmarking oraz wiele innych metod. Szczególne miejsce zajmuje w tym obszarze budżetowanie, nastawione na wspomaganie informacyjne decyzji operacyjnych i coraz częściej również strategicznych.

Metody rachunkowości zarządczej powinny być wielowymiarowo i wieloaspektowo zintegrowane [Nita 2009, s. 311]. W celu dostosowania systemu rachunkowości zarządczej do indywidualnych potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa i zarządzającej nim kadry menedżerskiej.

Potrzeby informacyjne sprawozdania z działalności wymagają wykorzystania wielu zróżnicowanych mierników, umożliwiających wielowymiarowy pomiar i ocenę osiągnięć we wszystkich sferach działalności przedsiębiorstwa za okres bieżący, w odniesieniu do przeszłości, jak i przyszłości. Wymogi sprawozdania z działalności są kolejnym argumentem za tworzeniem zintegrowanych systemów rachunkowości finansowej i zarządczej [Szydelko 2010, s. 507-510].

## 5. Zakończenie

Sporządzenie sprawozdania z działalności wymaga zaprezentowania w nim wieloprzekrojowych i zróżnicowanych postaciowo informacji, na które oczekują interesariusze raportu rocznego, a niekiedy tylko interesariusze samego sprawozdania z działalności.

W praktyce polskiej sprawozdania z działalności w zadowalający sposób są sporządzane i prezentowane przez spółki giełdowe. Większość mniejszych jednostek, zwłaszcza niemających obowiązku badania sprawozdania finansowego, a zobowiązanych do generowania sprawozdania z działalności jednostki, traktuje to sprawozdanie w sposób marginalny i zbyt ogólnikowy<sup>1</sup>. Często przyczyną takiego podejścia jest brak możliwości pozyskania przez kierownika jednostki odpowiednich informacji do prawidłowego sporządzenia sprawozdania z działalności.

Systemy rachunkowości finansowej i zarządczej są jedną z kluczowych baz do tworzenia tego typu informacji. Wymaga to jednak właściwego spojrzenia na pojemność informacyjną rocznego sprawozdania finansowego, wprowadzenia w wielu przypadkach zmian w polityce rachunkowości i zasadach prowadzenia ksiąg rachunkowych, wdrożenia lub udoskonalenia metod rachunkowości zarządczej, nakierowanych na wspomaganie informacyjne oraz ocenę realizacji celów operacyjnych i strategicznych.

---

<sup>1</sup> Powszechną praktyką zarządów spółek z o.o., których roczne sprawozdanie finansowe nie podlega ustawowemu obowiązkowi badania przez biegłego rewidenta, jest zlecenie opracowania sprawozdania zarządu z działalności jednostki głównemu księgowemu lub innej jednostce prowadzącej księgi rachunkowe spółki.



Cel, zakres, charakter i cechy jakościowe, zasady sporządzania i prezentacji oraz zawartość sprawozdania z działalności, zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9, wskazują kierunki zmian (doskonalenia) systemów rachunkowości na potrzeby tego sprawozdania.

Warto jednak zwrócić uwagę, że zalecenia i wytyczne standardu przeznaczone są dla sporządzających to sprawozdanie. Biegli rewidenci w swej opinii z badania muszą się odnieść jedynie do wymogów wynikających z regulacji ustawowych, a więc praktyka najbliższych lat pokaże, czy zalecenia i wytyczne standardu znajdą powszechne potwierdzenie w sprawozdawczości jednostek, czy tylko pozostaną w sferze promocji dobrych praktyk w tym zakresie.

## Literatura

- Helin A., 2014, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z 30 kwietnia 2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, 2014, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, poz. 17.
- Nita B., 2009, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E., 2012, *Sprawozdanie z działalności jako źródło informacji o dokonaniach przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa.
- „Sprawozdanie z działalności” Projekt Krajowego Standardu Rachunkowości, 2013, [w:] *Zamknięcie roku 2013*, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa.
- Szydelko A., 2010, *Hybrydowe rachunki kosztów w kreowaniu informacji na potrzeby zarządzania kosztami*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 123.
- Szydelko A., 2013, *Rachunkowość jako baza informacyjna controllingu*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.
- Załącznik do uchwały Nr 6/2014 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 15 kwietnia 2014 r., Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, poz. 17.