



Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska im. Ignacego Łukasiewicza
Wydział Zarządzania
Zakład Finansów, Bankowości i Rachunkowości
szydelko@prz.edu.pl

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA JAKO ŹRÓDŁO INFORMACJI NA POTRZEBY SPRAWOZDANIA Z DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTKI W ŚWIECIE KSR NR 9

Streszczenie: Celem opracowania jest prezentacja zasadniczych obszarów powiązań informacyjnych między sprawozdaniem z działalności a systemem rachunkowości zarządczej. Zwrócono w nim szczególną uwagę na te obszary (narzędzia) rachunkowości zarządczej, z których można czerpać informacje do tego sprawozdania wprost lub z wykorzystaniem innych baz informacyjnych. Podjęto próbę wskazania wybranych kategorii informacyjnych sprawozdania z działalności na tle narzędzi rachunkowości zarządczej umożliwiających ich pomiar. W rozważaniach wykorzystano metody przeglądu i analizy literatury oraz aktów prawnych, a wnioskowanie przeprowadzono z uwzględnieniem metod dedukcji i rozumowania przez analogię.

Słowa kluczowe: informacja, raport, sprawozdanie z działalności, rachunkowość zarządcza.

Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza służy zaspokajaniu potrzeb informacyjnych określonego grona interesariuszy przez tworzenie wieloprzekrojowych i wieloaspektowych informacji o działalności gospodarczej, przy wykorzystaniu szerokiego spektrum narzędzi, metod i miar. Indywidualne potrzeby użytkowników tych informacji wywierają decydujący wpływ na rozwiązania stosowane przez ten system.

Rachunkowość zarządcza to również źródło informacji wspomagających dokonywanie ocen przez kierownictwo na potrzeby sporządzenia obligatoryjne-

go sprawozdania z działalności zarządu jednostki, będącego jednym z elementów raportu rocznego. W sprawozdaniu z działalności, które zasadniczo jest uzupełnieniem i dopełnieniem rocznego sprawozdania finansowego, przedstawia się pogląd (ocenę) kierownika jednostki na bieżące rezultaty osiągnięte przez przedsiębiorstwo z ich odniesieniem do okresów minionych, ze szczególnym wyeksponowaniem – z perspektywy zarządu – możliwości jednostki w przyszłości.

Sprawozdanie z działalności jednostki jest uregulowane na gruncie polskim ustawą o rachunkowości oraz za pomocą regulacji MSR/MSSF. Od 2014 r. pojawiły się wytyczne dotyczące sporządzania tego sprawozdania, zawarte w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9. Standard ten doprecyzował m.in. zasób informacji i zasady niezbędne do prawidłowego sporządzenia sprawozdania z działalności.

Celem opracowania jest wskazanie zasadniczych obszarów powiązań informacyjnych między sprawozdaniem z działalności a systemem rachunkowości zarządczej. Zwrócono w nim szczególną uwagę na te obszary (narzędzia) rachunkowości zarządczej, z których można wprost czerpać informacje do tego sprawozdania oraz te, które mogą wspomagać wraz z innymi bazami informacyjnymi tworzenie takich informacji.

W rozważaniach wykorzystano metody przeglądu i analizy literatury oraz aktów prawnych, a wnioskowanie przeprowadzono z uwzględnieniem metod dedukcji i rozumowania przez analogię.

1. Miejsce sprawozdania z działalności w raporcie rocznym

W sprawozdawczości jednostek szczególną rolę 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). Raport roczny obejmuje co najmniej:

- roczne sprawozdanie finansowe,
- sprawozdanie z działalności jednostki.

Zgodnie z art. 45 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości], roczne sprawozdanie finansowe składa się z bilansu, rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej, a w jednostkach poddawanych obowiązkowo badaniu sprawozdania finansowego również z zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunku przepływów pieniężnych.

Art. 49 ust. 1 tej ustawy [Ustawa o rachunkowości] wprowadza obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności dla:

- spółek kapitałowych,
- spółek komandytowo-akcyjnych,
- towarzystw ubezpieczeń wzajemnych,
- towarzystw reasekuracji wzajemnej,
- spółdzielni,
- przedsiębiorstw państwowych.

Na podstawie art. 49 ust. 2 i 2a ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości], zakres tego sprawozdania obejmuje w szczególności informacje o:

- 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:
 - a) ryzyka: zmiany cen, kredytowego, istotnych zakłóceń przepływów środków pieniężnych oraz utraty płynności finansowej, na jakie narażona jest jednostka,
 - b) 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 posiada 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. Te cechy sprawozdania z działalności powodują, że jest ono uzupełnieniem i dopełnieniem sprawozdania finansowego, zwiększając tym jakość i pojemność informacyjną raportu rocznego [Nowak, 2012, s. 143].

W praktyce zakres tego raportu jest zróżnicowany. Bardzo rozbudowany jest w spółkach dopuszczonych do obrotu giełdowego, w zminimalizowanej postaci prezentują go mniejsze jednostki.

W jednostkach objętych badaniem sprawozdania finansowego, sprawozdanie z działalności podlega również badaniu przez audytora. Biegły rewident w swej opinii powinien stwierdzić, 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 ustawy o rachunkowości.

2. Zakres informacyjny sprawozdania z działalności w świetle KSR nr 9

Uwzględniając potrzeby praktyki, Komitet Standardów Rachunkowości opracował i przyjął w 2014 r. Krajowy Standard Rachunkowości nr 9 „Sprawozdanie z działalności” [Komunikat Nr 4 Ministra Finansów, 2014], który w swej treści określa:

- cel standardu,
- zakres standardu,
- stosowane definicje,
- cel, charakter i cechy jakościowe sprawozdania z działalności,
- zasady sporządzania i prezentacji sprawozdania z działalności,
- zawartość sprawozdania z działalności.

Celem tego standardu jest pomoc w sporządzeniu sprawozdania z działalności, zgodnego z przepisami ustawy o rachunkowości i zbieżnego z regulacjami międzynarodowymi w tym zakresie, wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), 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.

Standard jest przeznaczony dla jednostek zobowiązanych do sporządzenia sprawozdania z działalności wraz ze sprawozdaniem finansowym, zarówno w myśl ustawy o rachunkowości, jak i regulacji MSR.

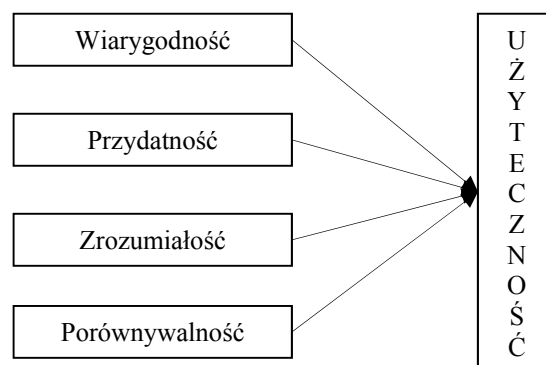
KSR nr 9 definiuje na swój użytek sprawozdanie z działalności, sprawozdanie finansowe, jednostkę, kierownika jednostki, organy jednostki, użytkowników (interesariuszy) jednostki. Szczególną uwagę poświęca interesariuszom jednostki, określając ich jako osoby prawne lub fizyczne zainteresowane działalnością i/lub wynikami jednostki. Kluczowi interesariusze to obecni i potencjalni inwestorzy, pożyczkodawcy i inni wierzyciele. Sprawozdanie z działalności może być również użyteczne dla pracowników, społeczności lokalnych i instytucji państwowych.

Według standardu celem sprawozdania z działalności jest dostarczanie interesariuszom jednostki informacji ułatwiających ocenę jednostki pod kątem jej działalności, sytuacji i zamierzeń. Uzyskuje się to przez taką konstrukcję i zasady sporządzania sprawozdania z działalności, aby było ono uzupełnieniem i dopełnieniem sprawozdania finansowego.

Uzupełnienie sprawozdania finansowego następuje przez zawarcie w sprawozdaniu z działalności informacji wyjaśniających wielkości, przedstawione w sprawozdaniu finansowym.

Dopełnienie następuje przez przedstawienie istotnych, dodatkowych, użytecznych informacji ilościowych i jakościowych, finansowych i niefinansowych, dotyczących działalności, wyników i sytuacji jednostki, których nie zawiera sprawozdanie finansowe.

Standard określił cechy warunkujące użyteczność sprawozdania z działalności dla interesariuszy (rys. 1).



Rys. 1. Cechy warunkujące użyteczność sprawozdania z działalności jednostki

Źródło: Opracowanie własne.

Wiarygodność sprawozdania z działalności oznacza, że zawarte w nim informacje są prawdziwe, obiektywne, poprawne i zgodne ze sprawozdaniem finansowym.

Sprawozdanie jest przydatne dla interesariuszy, jeśli jego treść pomaga ocenić przeszłe, bieżące i przyszłe zdarzenia dotyczące jednostki lub pozwala potwierdzić bądź skorygować dotychczasowe oceny tych zdarzeń.

Zrozumiałość sprawozdania wymaga, aby używany w nim język był prosty, stosowano odpowiednią i ścisłą systematykę, a informacje były w sposób czytelny opisane i zaprezentowane. Porównywalność w czasie wymaga, aby informacje były przedstawiane w sprawozdaniu z działalności dla tych samych okresów porównawczych, które są w sprawozdaniu finansowym. Standard zaleca wydłużenie tych okresów do 3 lub 5 lat. Aktualny trend w Unii Europejskiej wymaga, aby główne wskaźniki finansowe przedstawiane były w ujęciu historycznym za okres minionych 5-10 lat [Helin, 2014, s. 577].

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

- działalności i zasobów jednostki,
- jej celów i ryzyka,
- osiąganych wyników i aktualnej sytuacji z przedstawieniem kluczowych osiągnięć oraz perspektyw rozwoju,
- ładu korporacyjnego.

Charakteryzując działalność i zasoby jednostki należy zaprezentować:

- opis prowadzonej działalności (istotę, specyfikę, branżę),
- ocenę rozwoju działalności (w tym odniesienie do wcześniej deklarowanych zamierzeń rozwojowych),
- główne rynki wraz z oceną pozycji jednostki na tych rynkach,
- istotne uwarunkowania makroekonomiczne i prawne, wpływające na działalność branży i jednostki,
- główne produkty i towary, będące przedmiotem sprzedaży jednostki oraz związane z nimi kluczowe procesy wewnętrzne,
- strukturę i organizację wewnętrzną oraz zasady zarządzania,
- główne zasoby warunkujące prowadzenie działalności (rzeczowe, kadrowe, finansowe i niematerialne),
- czynniki i sposób kreowania wartości.

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

- przedstawienie długoterminowej wizji działalności oraz misji jednostki,
- prezentację celów jednostki z uwzględnieniem priorytetów i uwarunkowań realizacji, a także miar realizacji celów,
- wskazanie obecnego i przyszłego ryzyka oraz zagrożeń w działalności jednostki, występujących aktualnie lub mogących się pojawić w przyszłości, ze wskazaniem ewentualnych środków zaradczych,
- zaprezentowanie informacji o ryzyku związanym z posiadanymi przez jednostkę instrumentami finansowymi, z uwzględnieniem rodzajów ryzyka oraz przyjętych celów i metod (narzędzi) zarządzania ryzykiem,
- wskazaniem toczących się sporów w postępowaniach administracyjnych i sądowych,
- 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 wskaza-

na 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 [Walińska, 2008, s. 1272], ze wskazaniem założeń przyjętych do szacunków oraz określeniu związanego z tym ryzyka.

Sprawozdanie z działalności powinno 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. Obowiązek przedstawienia w sprawozdaniu z działalności zasad ładu korporacyjnego mają jednostki emitujące papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na jednym z rynków regulowanych Europejskiego Obszaru Gospodarczego.

3. Informacje z rachunkowości zarządczej na potrzeby sprawozdania z działalności

Potrzeby informacyjne sprawozdania z działalności wymagają wykorzystania wielu zróżnicowanych mierników ilościowych i jakościowych, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, umożliwiających wielowymiarowy pomiar i ocenę osiągnięć we wszystkich sferach działalności przedsiębiorstwa za okres bieżący, w odniesieniu do przeszłości, jak i przyszłości.

Kluczowych źródłem informacji wspierających sporządzanie sprawozdania z działalności jest funkcjonujący w jednostce system rachunkowości. Dotyczy to zarówno podsystemu rachunkowości finansowej (objaśnianie informacji znajdujących się w rocznym sprawozdaniu finansowym), jak również podsystemu rachunkowości zarządczej, przygotowującego informacje dla celów zarządzania jednostką.

System rachunkowości finansowej ze swej natury służy dostarczaniu informacji na potrzeby sporządzenia sprawozdania z działalności, gdyż to sprawozdanie ma być uzupełnieniem i dopełnieniem finalnego „produktu” rachunkowości finansowej, czyli rocznego sprawozdania finansowego.

System rachunkowości zarządczej jest również 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 również w sposób szczególny strategicznej rachunkowości zarządczej, której instrumentarium kon-

centruje 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.

Możliwości wykorzystania informacji z rachunkowości zarządczej do sporządzania sprawozdania z działalności wynikają ze zbieżności zawartości tego sprawozdania i zadań współczesnej rachunkowości zarządczej. Zadania te w świetle Międzynarodowych Wytycznych Dobrych Praktyk IFAC koncentrują się na podejściu strategicznym, pomiarze dokonań, wspomaganiu zarządzania ryzykiem i kontroli wykorzystania zasobów [Nowak, 2010, s. 412-422].

KSR nr 9 wskazuje w sprawozdaniu z działalności pewne kategorie, do których ujawnienia można wykorzystać określone metody rachunkowości zarządczej. W tabeli 1 zaprezentowano wybrane kategorie (obszary) sprawozdania z działalności i podjęto próbę wskazania powiązań informacyjnych z narzędziami rachunkowości zarządczej.

Tabela 1. Powiązanie wybranych kategorii sprawozdania z działalności z obszarami rachunkowości zarządczej

Wyniki i sytuacja finansowa	analiza wskaźników finansowych i niefinansowych analiza przyczynowa analiza wartości rachunek kosztów planowanych rachunek kosztów działań budżetowanie rachunek sozoeconomiczny
Perspektywy rozwoju	analiza SWOT zbilansowana karta wyników benchmarking kaizen rachunek opłacalności inwestycji
Charakterystyka działalności i zasobów	analiza SWOT benchmarking rachunkowość odpowiedzialności rachunek kosztów w cyklu życia produktów rachunek kosztów działań i procesów analiza wrażliwości rachunkowość według segmentów działalności
Cele i ryzyko	zbilansowana karta wyników pomiar dokonań system zarządzania ryzykiem rachunkowość zabezpieczeń analiza wrażliwości analiza zmienności analiza zagrożenia

Źródło: Opracowanie własne.

Wiele kategorii w sprawozdaniu z działalności może być tworzone na bazie informacji pochodzących z rachunkowości zarządczej, ale często w powiązaniu z informacjami dostarczonymi przez system rachunkowości finansowej i z innych

źródeł. Można więc przyjąć, że wymogi informacyjne sprawozdania z działalności są kolejnym argumentem za przeprowadzaniem procesów integracyjnych rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej [Szydełko, 2010, s. 507-510] oraz integracji wewnętrznej w ramach narzędzi rachunkowości zarządczej [Nita, 2009, s. 311].

Podsumowanie

Sprawozdanie z działalności prezentuje wieloprzekrojowe i zróżnicowane postaciowo informacje dla określonych grup interesariuszy. Sprawozdania te w praktyce polskiej w zadowalający sposób są sporządzane i prezentowane przez spółki giełdowe. Większość mniejszych jednostek nie poświęca temu sprawozdaniu większej uwagi. Jedną z przyczyn takiego podejścia jest brak możliwości pozyskania przez kierownika jednostki odpowiednich informacji do prawidłowego sporządzenia sprawozdania z działalności.

System rachunkowości zarządczej jest jedną z kluczowych baz do tworzenia tego typu informacji. Zadania współczesnej rachunkowości zarządczej są w wielu obszarach zbieżne z zawartością sprawozdania z działalności, zamieszczoną w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 9.

Niektóre mierniki ujmowane w sprawozdaniu z działalności mogą pochodzić wprost z konkretnego instrumentu rachunkowości zarządczej. Część z nich może jednak wymagać dodatkowych działań scalających informacje z różnych instrumentów rachunkowości zarządczej, niekiedy w powiązaniu z wielkościami pochodzącymi z rachunkowości finansowej bądź pozyskiwanych z innych źródeł.

Warto zwrócić uwagę, że część istotnych informacji dostarczanych przez rachunkowość zarządczą nie zawsze zostaje ujawniona w sprawozdaniu z działalności lub przybiera postać ogólną. Wynika to z zagrożenia naruszenia słusznego interesu jednostki przez ujawnienie informacji poufnych bądź potrzeby przekazania do publicznej wiadomości niektórych informacji z opóźnieniem.

Literatura

Helin A. (2014), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.

Komunikat Nr 4 Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2014 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 9 „Sprawozdanie z działalności”, Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 2014 r., poz. 17.

- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
- Nowak E. (2010), *Zadania rachunkowości zarządczej w świetle międzynarodowych wytycznych dobrych praktyk*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 123.
- 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.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 z późn. zm.
- Walińska E. (2008), *Pozostałe składniki jednostkowego sprawozdania finansowego* [w:] E. Walińska (red.), *Rachunkowość. Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

MANAGEMENT ACCOUNTING AS A SOURCE OF INFORMATION TO REPORT ON THE ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF THE POLISH ACCOUNTING STANDARD OF NO. 9

Summary: The aim of this paper is to identify major areas of information relationship between the report on the activities and management accounting system. This particular attention was paid to those areas (tools) of management accounting, from which we can directly gain information for this report or using other information bases. In this article was made an attempt to indicate the selected categories from report of the activities with an indication of management accounting tools that enable their measurement. As a basic research method was used analysis of literature and legal regulations. The conclusions are based on the methods of deduction and reasoning by analogy.

Keywords: information, report, report on the activities, management accounting.