

Zarządczy rachunek wyników jako niewykorzystana szansa sprawozdawczości w małych i średnich przedsiębiorstwach

The management income statement as an untapped reporting opportunity in small and medium-sized enterprises

MICHAŁ CHALAŚTRA*, ROMAN KOTAPSKI**

Otrzymano: 21.12.2022 – Poprawiono: 12.04.2023, 21.07.2023, 22.08.2023 – Zaakceptowano: 28.08.2023

Streszczenie

Cel artykułu: Celem głównym artykułu jest przedstawienie praktycznych wdrożeń koncepcji zarządczego rachunku wyników w przedsiębiorstwach z sektora małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP). Celami pomocniczymi są: przedstawienie i analiza praktycznych układów zarządczych rachunków wyników wdrożonych w polskich przedsiębiorstwach na podstawie wybranych przykładów z literatury i autorskich wdrożeń oraz identyfikacja przyczyn braku stosowania w praktyce zarządczych rachunków wyników w przedsiębiorstwach.

Metodyka/podejście badawcze: Badanie przeprowadzono w różnych branżowo przedsiębiorstwach. Jako metodę badawczą zastosowano studium przypadku.


Wyniki: W artykule zostały przedstawione studia przypadków opisujące zarządcze rachunki wyników w przedsiębiorstwach z różnych branż oraz przyczyny braku stosowania tego typu rozwiązań w przedsiębiorstwach polskich z sektora MSP.


Ograniczenia/implikacje badawcze: Konsekwencją typowego „księgowego” podejścia in sprawozdawczości finansowej w MŚP jest brak lub mała użyteczność rachunkowości jako takiej w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Praktyczne implikacje: Odpowiednia konstrukcja zakładowego planu kont pozwala na sporządzenie zarządczego rachunku wyników na potrzeby decyzyjne.

Oryginalność/wartość: Niniejszy artykuł stanowi podsumowanie i równocześnie refleksję nad konstrukcją i wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem oraz sprawozdawczości w MŚP. Podstawą tego podsumowania i refleksji jest długoletnia praktyka wdrożeniowa, naukowa, szkoleniowa i dydaktyczna autorów.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, zarządczy rachunek wyników, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek wyników, rachunek kosztów zmiennych, małe i średnie przedsiębiorstwa.

* Dr Michał Chalastra, Uniwersytet Gdański, Katedra Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0002-9993-1950>, michal.chalastra@ug.edu.pl

** Dr hab. inż. Roman Kotapski, prof. UEW, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunku Kosztów, Zarządzania Podatkami i Controllingu,  <https://orcid.org/0000-0002-7580-0059>, roman.kotapski@ue.wroc.pl

Abstract

Purpose: The main aim of the article is to present the concept of managerial account reporting for a production company from the SME sector, using case studies. The auxiliary aims were to present the systems of managerial account reporting for different sectors in the literature and to explain its absence in Polish companies.

Methodology/approach: The article is based on the implementations of cost accounting in companies in different sectors. The case study method is applied in the study.

Findings: The article presents case studies that describe in-house managerial account reports in companies from different sectors and the reasons for not using such solutions in Polish companies.

Research limitations/implications: The consequences of the typical 'accountancy' approach in financial reporting in SMEs is the lack of and the limited usefulness of accounting as such in managing a company.

Practical implications: A properly constructed in-house plan of accounts makes it possible to prepare a managerial account report for decision-making.

Originality/value: The article constitutes a summary and a reflection on the construction and use of managerial accounting tools in company management and SME accounting.

Keywords: management accounting, management income statement, multi-stage and multi-block income statement, variable costing, small and medium enterprises.

Wprowadzenie

Każde przedsiębiorstwo, które ma tzw. pełną rachunkowość, musi sporządzać sprawozdanie finansowe, którego elementem jest rachunek zysków i strat w wariantcie porównawczym lub kalkulacyjnym. Niemniej nie jest on wystarczający, aby zarządzać przedsiębiorstwem. Odpowiednia konstrukcja zakładowego planu kont pozwala na sporządzenie zarządczego rachunku wyników. Można w nim uwzględnić różne grupy kosztów, np. zleceń produkcyjnych, utrzymania zasobów produkcyjnych, rodzajów działalności, poszczególnych zakładów oraz infrastruktury przedsiębiorstwa czy wyodrębnionych jednostek organizacyjnych.

Konsekwencją typowego „księgowego” podejścia w sprawozdawczości finansowej w mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach, a często w praktyce i dużych, jest brak i mała użyteczność rachunkowości w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wynika to pośrednio z pewnych starych wzorców prowadzenia księgowości, przyzwyczajęń jak i samej dydaktyki w zakresie szeroko rozumianej rachunkowości na różnych poziomach szkolnictwa zawodowego, w tym szczególnie wyższego.

Celem głównym artykułu jest przedstawienie praktycznych wdrożeń koncepcji zarządczego rachunku wyników dla przedsiębiorstwa produkcyjnego z sektora MŚP z wykorzystaniem studium przypadku. Celami pomocniczymi są: przedstawienie i analiza praktycznych układów zarządczych rachunków wyników wdrożonych w polskich przedsiębiorstwach na podstawie wybranych przykładów z literatury przedmiotu i przez autorów niniejszego artykułu oraz przedstawienie przyczyn braku sporządzania zarządczego rachunku wyników w polskich przedsiębiorstwach.

W artykule przedstawiono przegląd literatury przedmiotu, w tym wysoko specjalistycznej, w zakresie konstrukcji zarządczych rachunków wyników. Zamieszczono także studium przypadku, które dotyczy jednego z autorskich wdrożeń zarządczego rachunku wyników w przedsiębiorstwie produkcyjnym. Artykuł kończy analiza przyczyny braku tego typu rozwiązań w polskich przedsiębiorstwach. Autorzy przedstawiają swoje wnioski oraz przyczyny takiego stanu rzeczy. Dotyczą one m.in. jakości kształcenia na uczelniach wyższych, zakresu usług prowadzonych przez biura rachunkowe, wiedzy i umiejętności pracowników działów księgowości oraz braku umiejętności wykorzystania powszechnie znanych w teorii narzędzi rachunkowości zarządczej w praktycznym zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Niniejszy artykuł stanowi podsumowanie i równocześnie pewną refleksję nad konstrukcją i wykorzystaniem narzędzi rachunkowości zarządczej w sprawozdawczości MŚP. Podstawą tego podsumowania i refleksji jest długoletnia praktyka wdrożeniowa, naukowa, szkoleniowa i dydaktyczna autorów.

1. Metodyka badania

Artykuł powstał na podstawie autorskich wdrożeń systemów budżetowania, rachunku kosztów i zakładowych planów kont w przedsiębiorstwach oraz prowadzonych przez autorów analiz i audytów w tym zakresie¹. Badanie przeprowadzono w przedsiębiorstwach produkcyjnych zajmujących się wytwarzaniem konstrukcji stalowych, powiatowym centrum zdrowia, przedsiębiorstwie wodno-kanalizacyjnym, sieci handlowej oraz przedsiębiorstwie budowlano-montażowym. Dobór podmiotów uczestniczącym w badaniu miał na celu wskazanie, że koncepcja zarządczego rachunku wyników jest uniwersalna i możliwa do zastosowania w przedsiębiorstwach prowadzących różną działalność.

Jako metoda badawcza wykorzystana została metoda studium przypadków. Wybór tej metody wynika z faktu konieczności uczestniczenia autorów w realizowanych projektach przez cały czas ich trwania. Dzięki temu możliwe jest zapoznanie się ze wszystkimi zagadnieniami począwszy od fazy projektowania aż do praktycznego stosowania projektowych rachunków. Tym samym proces ten pozwala na opracowanie uogólnionych wniosków. Dokonano również przeglądu literatury w obszarze istoty, kształtów oraz wdrożeń zarządczych rachunków wyników.

Struktura rachunku marżowego powinna być dostosowana do specyfiki konkretnego przedsiębiorstwa. Powinna ona uwzględniać wyznaczone strategie danej jednostki i posiadane zasoby. Z tego powodu bardzo często z pozoru podobne przedsiębiorstwa mogą mieć różne układy rachunku marżowego. W celu omówienia zasad konstrukcji zarządczego rachunku wyników warto jest zatem wykorzystać metodę studium przypadku, która w naukach o zarządzaniu przeżywa obecnie prawdziwy renesans².

¹ W ramach przedsiębiorstw BRZ MARINA www.brz-marina.pl oraz NORD-Controlling Michał Chalastra.

² Zastosowanie studiów przypadków w naukach o zarządzaniu zostało opisane m.in. w pracy: W. Czakon (2015, s. 189–210).

Studiowanie przypadków to dogłębne badanie zjawisk i procesów w ich rzeczywistym otoczeniu, a ich dobór jest podporządkowany wyrazistemu przedstawieniu przedmiotu badań lub przeciwstawieniu przypadków ze względu na uwarunkowania albo przebieg badania (Czakon, 2015, s. 208–209).

Misją naukowca jest odkrywanie prawdy o otaczającym go świecie, poszukiwanie rozwiązań pozwalających ten świat lepiej poznać, zrozumieć i wyjaśnić (Niemczyk, 2015, s. 103), dlatego też w artykule przedstawiono wybrane przykłady zastosowania zarządczych rachunków wyników prezentowane w literaturze przedmiotu oraz studium przypadku autorskiego wdrożenia systemu zarządczych rachunków wyników w przedsiębiorstwie produkcyjnym.

2. Planowanie strategiczne podstawą tworzenia rachunków marżowych

W małych lub średnich przedsiębiorstwach, tworząc rachunki marżowe na potrzeby zarządzania, zazwyczaj dokonuje się uszczegółowienia danych względem sprawozdań podatkowych. Porównanie do raportów podatkowych wynika z dużej przewagi tego rodzaju sprawozdawczości w tej grupie przedsiębiorstw. Sprawozdanie zarządcze ma jednak dostarczyć innych informacji niż finansowe czy podatkowe (Man, Gădău, 2010, s. 152–160). Z tego powodu wymaga ono zatem poszerzenia prowadzonej ewidencji księgowej ponad wymogi rachunkowości podatkowej czy finansowej. Działania takie powodują wzrost kosztów obsługi systemu rachunkowości. Dotyczy to zarówno kosztów wewnętrznych, jak i zewnętrznych przedsiębiorstwa. W pierwszym przypadku objawia się on zwiększeniem czasu pracy osób dekretujących i rejestrujących dokumenty. Dodatkowo mogą wystąpić koszty zewnętrzne związane z rozbudową posiadanych systemów IT czy korzystania z usług biur rachunkowych. Wzrost obu grup tych kosztów często jest czynnikiem ograniczającym rozwój rachunkowości zarządczej w mikro i małych przedsiębiorstwach. Aby wzrost tych kosztów był akceptowany, konieczne jest wskazanie korzyści, jakie można uzyskać poprzez uszczegółowienie lub prezentację danych w innych perspektywach.

Bardzo często w małych przedsiębiorstwach spotyka się przekonanie, że na cele rachunkowości zarządczej wystarczy uszczegółowić dane ze sprawozdawczości zewnętrznej. Przykładem takiego działania jest uszczegóławianie kosztów według rodzaju, z technicznego punktu widzenia rozwiązanie takie jest proste. Posiada ono jednak wiele mankamentów. Jednym z nich może być zbyt duża liczba szczegółowych danych. Nie prezentują one ponadto informacji kompleksowych według oczekiwań stawianych w rachunkowości zarządczej. Dane o kosztach często nie są również skorelowane z przypadającymi im przychodami. Proces tworzenia raportów zarządczych polegający tylko na takim uszczegółowieniu danych uznać należy jednak za mało efektywny. Poniesione nakłady nie przekładają się na potencjalne korzyści. Stan taki często jest powodem braku przekonania do stosowania raportowania zarządczego (Chalastra, 2013, s. 54–65; 2021, s. 277–287).

Pierwszą czynnością, która powinna być wykonana przy projektowaniu systemu raportowania zarządczego, jest identyfikacja potrzeb informacyjnych oraz potencjalnych efektów, jakie będzie można uzyskać. W tym celu należy rozważyć, jakie cele i strategie chce realizować konkretne przedsiębiorstwo. Pojawia się tu zarzut, że w mikro, małych czy średnich przedsiębiorstwach nie tworzy się strategii, planowanie strategiczne jest bowiem domeną tylko dużych podmiotów. Jest to jednak niesłuszna opinia. Brak strategii zarządzania jest istotnym błędem kadry menedżerskiej w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wielkość przedsiębiorstwa nie ma znaczenia przy identyfikacji strategii. Strategie można tworzyć dla tych aktywności przedsiębiorstwa, które charakteryzują się np. wysokimi kosztami i przychodami. Mogą być to zatem takie obszary jak:

- zasoby – pracownicy, nieruchomości, środki techniczne;
- działania – marketingowe, badania i rozwój, remonty, edukacja, bezpieczeństwo;
- rozwój sprzedaży – produktów, rynków czy grup klientów;
- jednostki organizacyjne – zakłady według lokalizacji, komórki organizacyjne.

Celem raportów zarządczych jest dostarczanie kompleksowych informacji potrzebnych do zarządzania. Nie jest nim natomiast prezentowanie informacji uszczegółowionej. Raporty zarządcze, w tym wykorzystane zarządcze rachunki wyników jako narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem, muszą być powiązane (Kotapski, 2004, s. 24–28; Siemonek, Chalastra, 2019, s. 341, 349) między innymi z:

- celami, które chce osiągnąć zarząd;
- strategiami rozwoju przedsiębiorstwa;
- poszczególnymi produktami i oferowanymi usługami;
- stanowiskami pracy;
- liniami technologicznymi w poszczególnych wydziałach produkcyjnych;
- obszarem odpowiedzialności w ramach poszczególnych komórek organizacyjnych;
- posiadanymi zasobami;
- strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa;
- obowiązującym systemem motywacyjnym.

Stąd też projektowanie i wdrażanie raportowania zarządczego musi być przemyślane i przede wszystkim odpowiadać potrzebom kadry zarządzającej. Bardzo często w praktyce podczas wdrożeń raportowania zarządczego trzeba inspirować kadrę zarządzającą i przedstawiać różne możliwości. Przyczyną tego stanu rzecz jest najczęściej to, że pracownicy ci patrzą na sprawozdawczość „oczami księgowych”. W praktyce najczęściej ogranicza się to do dostarczenia elementów sprawozdania finansowego, w tym bilansu, rachunku zysków i strat czy przepływów pieniężnych. Nie mają oni natomiast odpowiedniej wiedzy z zakresu zasad tworzenia raportów zarządczych. Wiedza ta jest obszerna i warto przed rozpoczęciem działań praktycznych zapoznać się z dorobkiem teoretycznym na ten temat.

W dalszej części artykułu autorzy omawiają zarządczy rachunek wyników, który jest jednym z narzędzi podejmowania decyzji i oceny działalności przedsiębiorstwa lub jego wyodrębnionych obszarów działalności. Również jest elementem sprawozdawczości wewnętrznej przedsiębiorstwa.

3. Istota i rozwój zarządczego rachunku wyników

Tradycyjny rachunek zysków i strat w wariacie porównawczym czy też kalkulacyjnym, sporządzany według ustawy o rachunkowości, nie jest zbyt przydatny do zarządzania operacyjnego przedsiębiorstwem. Jest on oparty na modelu rachunku kosztów pełnych. Model ten przenosi swoje wady do tak sporządzanego rachunku zysków i strat.

Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek wyników, który był pierwotnie oparty na zasadach rachunku kosztów zmiennych, przedstawia koszty z podziałem na koszty zmienne produkcji i koszty stałe działalności przedsiębiorstwa. Nazywany też jest rachunkiem marżowym, gdyż wyodrębnia się w nim różne poziomy marży, lub też krótkookresowym rachunkiem wyników. Ideę wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników przedstawiono w tabeli 1. Na przestrzeni lat przybierał on różne modyfikacje (zob. m.in.: Jarugowa i in., 1990, s. 271–287; Jaruga i in., 2014, s. 145–156; Jarugowa i in., 1994, s. 206–208; Lew, 2015, s. 238–239; Łukasik, 2021, s. 24–29; Major, 1998, s. 43; Müller, 2002, s. 103–105; Piosik, 2006, s. 148–150; Poetschke, 2001, s. 242–249; Świdarska (red.), 1997, s. 88–90; Vollmuth, 2007, s. 125–131; Weber, 2001, s. 118–123).

Pierwotnie przeznaczony był dla przedsiębiorstw produkcyjnych, ale można tę ideę wykorzystać też w innych rodzajach prowadzonej działalności, tj. usługach i handlu.

Ogólnie można przyjąć model wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników jako pierwowzór zarządczego rachunku wyników. Wraz z upływem lat wykształciły się różne modele rachunku kosztów, a wraz z nimi różne modele przedstawiania wyników przedsiębiorstwa.

Tabela 1. Idea wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników

Lp.	Nazwa pozycji	Wydział I		Wydział II		Razem zł
		Wyrób A	Wyrób B	Wyrób C	Wyrób D	
1.	Przychody ze sprzedaży	x	x	x	x	x
2.	Koszty zmienne produkcji	x	x	x	x	x
3.	Marża brutto I (1–2)	x	x	x	x	x
4.	Koszty stałe wydziału produkcyjnego	x		x		x
5.	Marża brutto II (3–4)	x		x		x
6.	Koszty utrzymania hali produkcyjnej	x				x
7.	Marża brutto III (5–6)	x				x
8.	Koszty ogólnego zarządu	x				x
9.	Marża brutto IV (7–8)	x				x
10.	Koszty sprzedaży	x				x
11.	Wynik operacyjny przedsiębiorstwa (9–10)	x				x

Źródło: opracowanie własne.

Rachunek wyników to ogół możliwych do zastosowania w systemie informacyjnym procedur pomiaru, grupowania, przetwarzania, prezentowania, badania i interpretowania ekonomicznych skutków zjawisk i procesów zachodzących w podmiocie gospodarczym w związku z jego działalnością, a mających na celu:

- ustalenie wielkości ostatecznego wyniku finansowego, jego elementów oraz kierunków i proporcji podziału;
- dostarczenie użytkownikom informacji do oceny sytuacji bieżącej i przyszłej;
- podejmowanie decyzji gospodarczych;
- kontrolę ich realizacji.

Zakres treści ekonomicznej tak zdefiniowanego rachunku wyników zależy od przyjętej interpretacji finansowego wyniku działalności przedsiębiorstwa (Kardasz, 1992, s. 14).

Z powyższego stwierdzenia wynika, że układ rachunku wyników może być dowolny. Będzie on zależał od potrzeb informacyjnych odbiorców informacji, w tym zarządu, dyrektorów operacyjnych czy też kierowników odpowiedzialnych za poszczególne obszary działalności przedsiębiorstwa. Również jego kształt będzie uzależniony od kreatywności projektanta czy wdrożeniowca – w praktyce od jego wiedzy i doświadczenia w tym zakresie.

4. Zarządczy rachunek wyników w przedsiębiorstwie – studia literaturowe

Poniżej przedstawiono kilka wybranych przykładów zarządczego rachunku wyników opisanych w literaturze³. Zostały one opisane na podstawie wdrożeń w różnych branżowo przedsiębiorstwach i instytucjach.

W pracy R. Kotapskiego (2017, s. 220–238) przedstawione zostały zarządcze rachunki wyników dla przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego. Wyróżniono w nich rachunek wyników:

- produkcji wody;
- usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę z uwzględnieniem poszczególnych miejscowości;
- poszczególnych oczyszczalni;
- zbiorowego odprowadzania i oczyszczania ścieków z uwzględnieniem poszczególnych miejscowości;
- zbiorowego odprowadzania wód opadowych i roztopowych;
- działalności łącznej przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego.

W opisywanym przypadku opracowano zestaw rachunków wyników. W jego skład wchodziły rachunki obejmujące określone i samodzielne zakresy działalności przedsiębiorstwa. Dodatkowo powstał rachunek zbiorczy zawierający syntetyczne dane dotyczące całego przedsiębiorstwa. Opracowanie zestawu tego typu zarządczych

³ Opisane przykłady w literaturze pierwotnie zostały wprowadzone w różnych przedsiębiorstwach podczas wdrożeń realizowanych przez BRZ MARINA www.brz-marina.pl.

rachunków wyników wymagało zdefiniowania poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, odwzorowania technologii produkcji wody oraz oczyszczania ścieków. Konieczne było również wkomponowanie ich w system budżetowania oraz raportowania zarządczego. W wyniku wdrożenia został odpowiednio dostosowany zakładowy plan kont w tym zakresie, który wyszedł poza dotychczasowe klasyczne wzorcowe rozwiązania spotykane w rachunkowości finansowej, a często przedstawiane w publikacjach dotyczących wzorcowych zakładowych planów kont, w szczególności dotyczących rozwiązań w zakresie ewidencji kosztów działalności przedsiębiorstwa (zob. np. Gierusz, Koleśnik, s. 506–583; Gorzelany i in., 2009, s. 81–103; Palka, s. 361–435; Świdarska (red.), 2009, s. 271–337).

W przypadku np. rachunku wyników produkcji i dystrybucji wody dla jednego z przedsiębiorstw wodociągowo-kanalizacyjnych wyodrębniono koszty: produkcji wody, utrzymania sieci wodociągowej, funkcjonowania pompowni wody, utrzymania hydrantów, gospodarki wodomierzowej, realizacji usług wodociagowych, działu utrzymania sieci wodociągowej. Stąd też wymagało to odwzorowania w zakładowym planie kont procesów technologicznych i organizacyjnych czy też ustalenia niezbędnych zasobów. Niektóre grupy kosztów różniły się w poszczególnych przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych ze względu na stosowaną w nich technologię produkcji wody czy inne realizowane zadania.

W zupełnie innej branży, w przedsiębiorstwach budowlano-montażowych, w zależności od ich wielkości i zróżnicowania działalności, można również przygotować zarządcze rachunki wyników, które dotyczą działalności budowlanej, bazy sprzętowo-transportowej, zakładu konstrukcji stalowych, produkcji betonów (zob. Kotapski, 2014a, s. 201–284).

W przypadku bazy sprzętowo-transportowej wyodrębniono koszty: bezpośrednie realizacji zleceń, utrzymania transportu, utrzymania sprzętu budowlanego, zasobów ludzkich (operatorów i kierowców), zarządzania bazą, utrzymania budynku oraz kosztów ogólnowydziałowych. Również i w tym przypadku należało m.in. dokonać analizy procesów organizacyjnych, technologicznych, określić niezbędne zasoby oraz adaptować na ich potrzeby zakładowy plan kont.

Zarządczy rachunek wyników może dotyczyć całego przedsiębiorstwa, poszczególnych wyodrębnionych zakładów produkcyjnych czy też prowadzonych rodzajów działalności, np. usługowej czy handlowej. W praktyce jest to zatem zestaw rachunków wyników, które są silnie zindywidualizowane.

W innym przedsiębiorstwie budowlanym stworzono rachunki wyników dla całego przedsiębiorstwa, poszczególnych węzłów betoniarskich, działalności handlowej oraz działalności usługowej. Każdy z nich uwzględniał specyfikę prowadzonej działalności, niezbędne zasoby czy też sposób jej organizacji.

Innym przykładem wykorzystania w sprawozdawczości zarządczego rachunku wyników jest przypadek sieci handlowej (zob. Kotapski, 2016, s. 24–27). W rachunku wyników przedsiębiorstwa handlowego uwzględniono marżę handlową, wynik na sprzedaży towarów, wynik na działalności operacyjnej sklepu, wynik na łącznej działalności sklepu. W ramach nich uwzględniono wartość sprzedanych towarów, a także koszty: sprzedaży towarów, zasobów ludzkich, utrzymania sklepu, działań

marketingowych. Wymienione cząstkowe wyniki oraz grupy kosztów dotyczą każdego sklepu. Natomiast na poziomie przedsiębiorstwa wyodrębniono koszty: działań marketingowych, działu handlowego, samochodów, działu księgowości, utrzymania budynku oraz ogólnego zarządu. Jak widać i w tym przypadku należy wydzielić poszczególne procesy, zasoby oraz w konsekwencji ich koszty, a także dostosować do tych wymogów zakładowy plan kont.

W skład podmiotu leczniczego, jakim jest jedno z powiatowych centrów zdrowia, wchodzi szpital, specjalistyczna przychodnia zdrowia, rejonowe przychodnie zdrowia oraz zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy. Dla tego podmiotu w ramach systemu budżetowania opracowano rachunki wyników dotyczące:

- działalności całego szpitala z uwzględnieniem ośrodków odpowiedzialności, jakimi są oddziały szpitalne;
- poszczególnych oddziałów szpitalnych z uwzględnieniem kosztów wyodrębnionych procesów;
- zakładów diagnostycznych z uwzględnieniem miejsc powstawania kosztów takich jak jednostki diagnostyki obrazowej;
- przychodni zdrowia, zarówno poszczególnych rejonowych przychodni zdrowia, jak i przychodni specjalistycznej;
- zakładu pielęgnacyjno-opiekuńczego.

Rachunki wyników były częścią całego systemu budżetowania⁴. Na potrzeby ich sporządzenia opracowano również nowy zakładowy plan kont. Tym samym tworzyły one elementy systemu controllingu tego podmiotu leczniczego⁵.

W literaturze przedmiotu i praktyce przedsiębiorstw jest wiele przykładów zarządczych rachunków wyników⁶. Dotyczą one zarówno całości przedsiębiorstwa, jak i jego elementów szczegółowych, np. klienta, produktu, procesu, projektu, inwestycji (zob. np.: Celej, 2017, s. 19–24; Chalastra, 2018a, s. 396–404; Hülsenberg, Wróbel, 1995, s. 85–86; Kotapski, 2014b, s. 110–119; 2020, s. 16–21; Kujawski (2009, s. 210–219; 2010, s. 267–276; Orliński, 2018, s. 311–320; Ossowski, 2019, s. 61–69).

Rachunki takie mogą być wykonane według zasad rachunku kosztów zmiennych albo rachunku kosztów pełnych. W przypadku rachunku kosztów pełnych może on uwzględniać rozliczenie tylko części kosztów pośrednich. Przykładem jest tu zakres rozliczenia do poziomu ustalania kosztów wytworzenia. Równie dobrze można taki rachunek sporządzić dla wariantu szerszego rozliczania kosztów pośrednich niż stanowią to regulacje rachunkowości finansowej. W takim przypadku w rachunku tym uwzględnione zostanie rozliczenie wszystkich kosztów przedsiębiorstwa.

⁴ Opis tego przykładu został zamieszczony w pracy R. Kotapski (2021, s. 119–266). Wdrożenie zostało zrealizowane przez BRZ MARINA www.brz-marina.pl.

⁵ W pracy R. Kotapski, M. Chalastra (2021 s. 227–233) przedstawiono audyt funkcjonowania controllingu w szpitalach m.in. w zakresie raportowania zarządczego.

⁶ Wiele artykułów na temat zarządczego rachunku wyników i jego zastosowaniu w przedsiębiorstwach poświęcono w magazynie „Controlling i Zarządzanie”. Zob. R. Kotapski (2022, s. 106).

Reasumując, układ i zakres przypisania kosztów do poszczególnych pozycji rachunku marżowego nie jest niczym ograniczony. Nie ma tu również ograniczeń w zakresie branży czy też rodzaju prowadzonej działalności. Jego konstrukcja wynikać powinna z zapotrzebowania na informację w konkretnym podmiocie (Chalastra, 2018b, s. 8–11). W dalszej części artykułu zostanie przedstawione studium przypadku dla przedsiębiorstwa produkcyjnego, w którym został wdrożony zestaw zarządczych rachunków wyników.

5. Studium przypadku przedsiębiorstwa produkcyjnego

Zasady konstrukcji zarządczego rachunku wyników należy analizować na konkretnym przykładzie. Można wówczas porównać zastosowane rozwiązania ze specyfiką konkretnego podmiotu. W badanym przedsiębiorstwie produkcyjnym wyodrębnione są dwa zakłady produkcyjne. Każdy zajmuje się podobną, lecz nie taką samą, działalnością oraz znajduje się w innej lokalizacji. Oba zakłady są od siebie oddalone o kilka kilometrów. W części wspólnej wydzielić można takie zasoby jak: magazyny wyrobów gotowych, flotę pojazdów osobowych i ciężarowych, dział księgowości, dział handlowy czy zarząd. Przygotowywane dotychczas sprawozdania finansowe dla zarządu, i jednocześnie właścicieli, miały charakter finansowy i zagregowany. W szczególności było to standardowe sprawozdanie finansowe, a w nim bilans, rachunek zysków i strat oraz informacja dodatkowa zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami i wzorami. Dodatkowo były przedstawiane podstawowe wskaźniki analizy finansowej (płynność, rentowność itp.). Sprawozdania te miały typowy układ księgowy, który syntetycznie przedstawia przychody i koszty działalności przedsiębiorstwa. Nie miały one jednak charakteru zarządczego i z tego powodu ich przydatność w zarządzaniu była niewielka.

W przedsiębiorstwie tym ewidencja kosztów prowadzona była w układzie rodzajowym – zespół 4. *Koszty rodzajowe i ich rozliczenie* oraz w zespole 5. *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie*. W zespole 4. *Koszty rodzajowe i ich rozliczenie* pozycje układu rodzajowego kosztów były ujmowane na kontach kont syntetycznych głównie na potrzeby sprawozdawcze oraz na potrzeby kalkulacji kosztów wytwarzanych produktów. Układ ten pozwalał na planowanie i kontrolowanie kosztów na poziomie łącznym dla całego przedsiębiorstwa. Natomiast ewidencja w zespole 5. *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie* uwzględniała podział na poszczególne zakłady, koszty wspólne, koszty działalności pomocniczej, koszty sprzedaży oraz koszty ogólne działalności przedsiębiorstwa czy koszty zakupu.

W przypadku działalności poszczególnych zakładów produkcyjnych podział kosztów wykonany był tylko według rodzaju. Zawierał on poprawne informacje głównie w zakresie kosztów bezpośrednich produkcji. Wiele kosztów pośrednich produkcji podstawowej rejestrowane było jednak łącznie. Tak prowadzona ewidencja kosztów w zespole 5. *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie* nie spełniała wymogów stawianych obecnie przez rachunkowość zarządczą. Nieznane były koszty w takich przekrojach jak:

- lokalizacja, ale z uwzględnieniem szczegółowych miejsc powstawania kosztów czy stosowanej technologii produkcji;
- zakresy odpowiedzialności;
- istotne zasobów;
- realizowane czynności takie jak np. BHP czy PPOż;
- stałe i zmienne.

W celu przystosowania ewidencji księgowej do wymogów rachunkowości zarządczej należało wprowadzić większą szczegółowość w zakresie rejestracji kosztów według miejsc powstawania kosztów na poziomie przedsiębiorstwa, jak i jego jednostek organizacyjnych czy poszczególnych zakładów (por. Szychta, 2002, s. 401–418). W związku z tym w zakładach produkcyjnych wyodrębniono koszty:

- bezpośrednio produkcyjne, z uwzględnieniem produkowanego asortymentu;
- zasobów ludzkich – operatorów maszyn;
- istotnych dla procesu produkcyjnego maszyn np. poszczególnych linii produkcyjnych;
- utrzymania ruchu;
- utrzymania budynków;
- ogólnowydziałowe.

Wyodrębnienie kosztów zasobów ludzkich pozwala na wyliczenie kosztów roboczogodziny w poszczególnych grupach pracowniczych. Jest to jeden z elementów kalkulacji kosztów roboczogodziny obok m.in. czasu pracy pracowników. Wyodrębnienie kosztów utrzymania istotnych maszyn produkcyjnych pozwala precyzyjnie wyliczyć koszt ich pracy. W poprzednim rozwiązaniu ewidencyjnym koszty maszyn nie były wyodrębnione. Powodowało to występowanie negatywnego w kalkulacji zjawiska subsydiowania skrośnego kosztów. Jednym z jego objawów jest zawyżanie kosztów jednych produktów na skutek rozliczania według uśrednionych stawek (Chalastra, 2012, s. 159–184).

Koszt roboczogodziny oraz koszt pracy maszyny są oddzielnym elementem kalkulacji kosztów wyrobu, zarówno kosztów planowanych, jak i rzeczywistych. Ma to istotne znaczenie w sporządzaniu oferty cenowej dla odbiorcy. Jedne produkty absorbują bowiem więcej czasu pracy maszyn, a inne pracowników. Rozwiązanie takie pozwala również na identyfikację kosztów istotnych zasobów. Dzięki temu można ustalić osoby odpowiedzialne za zarządzanie nimi, podejmowanie działań optymalizacyjnych zarówno w perspektywie operacyjnej, jak i strategicznej. Wcześniejszy brak wyodrębnienia tego typu miejsc powstawania kosztów uniemożliwiał sporządzenia raportów zarządczych oraz prowadzenia bardziej dokładnych analiz kosztów. W tym kosztów utrzymania posiadanych pojedynczych zasobów, zakładów oraz całego przedsiębiorstwa.

W wyniku wdrożenia, którego elementem był nowy zakładowy plan kont w zakresie ewidencji kosztów zarówno w zespole 4., 5. oraz 7., była możliwość sporządzenia m.in. zarządczych rachunków wyników. Dotyczyły one zarówno całego przedsiębiorstwa, jak i poszczególnych jego zakładów produkcyjnych.

Zarządczy rachunek wyników przedsiębiorstwa obejmował przychody i ich rodzaje, z uwzględnieniem poszczególnych zakładów oraz rodzajów jego działalności.

Natomiast koszty uwzględniały koszty działalności poszczególnych zakładów, rodzajów działalności przedsiębiorstwa oraz koszty ogólne. Układ ten przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Zarządczy rachunek wyników przedsiębiorstwa produkcyjnego

Lp.	Nazwa konta	Zakład 1	Zakład 2	Działalność handlowa	Inna działalność	Razem
1.	Przychody ze sprzedaży					
1.1	Przychody ze sprzedaży wyrobów – kraj					
1.2	Przychody ze sprzedaży wyrobów – eksport					
1.3	Przychody ze sprzedaży usług transportowych					
1.4	Przychody ze sprzedaży towarów					
1.5	Przychody inne					
2.	Wartość sprzedanych towarów					
3.	Koszty działalności zakładu					
3.1	Koszty bezpośrednie produkcji					
3.2	Koszty zakupu materiałów					
3.3	Koszty zasobów ludzkich					
3.4	Koszty utrzymania maszyn					
3.5	Koszty utrzymania samochodów i sprzętu					
3.6	Koszty utrzymania ruchu					
3.7	Koszty utrzymania budynków					
3.8	Koszty utrzymania terenu					
3.9	Koszty ogólnowydziałowe					
4.	Wynik na działalności produkcyjnej (1–3)/Marża handlowa (1–2)					
5.	Koszty sprzedaży wyrobów gotowych/Koszty działalności handlowej					
6.	Wynik działalności zakładu /handlowej (4–5)					

Lp.	Nazwa konta	Zakład 1	Zakład 2	Działalność handlowa	Inna działalność	Razem
7.	Koszty transportu własnego					
8.	Koszty ogólne działalności przedsiębiorstwa					
8.1	Koszty utrzymania samochodów					
8.2	Koszty utrzymania budynków					
8.3	Koszty ogólnego zarządu					
8.3.1	Koszty działalności działu finansowo-kadrowego					
8.3.2	Koszty działalności działu handlowego					
8.3.3	Koszty ogólne przedsiębiorstwa					
9.	Wynik na działalności przedsiębiorstwa (6–7–8)					

Źródło: opracowanie własne.

Zaprezentowany rachunek nie spełnia i nie musi spełniać wszystkich potencjalnych możliwości klasyfikacji danych wyznaczonych przez teorię rachunkowości zarządczej. Jest on jednak dopasowany do specyfiki oraz potrzeb kadry badanego przedsiębiorstwa. Dla każdego zakładu produkcyjnego oraz rodzaju prowadzonej działalności były opracowane indywidualne rachunki wyników. Zarządczy rachunek wyników dla jednego z zakładów produkcyjnych obejmował przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych, z uwzględnieniem poszczególnych wyrobów, przychody z usług transportowych oraz koszty działalności. Koszty te uwzględniały istotne miejsca powstawania kosztów oraz koszty ogólnowydziałowe (zob. tab. 2). Ewidencja analityczna pozwala też na rozszerzenie widoków pozycji o np. koszty konkretnej maszyny produkcyjnej czy też kosztów grupy zawodowej.

Dodatkowo odrębne zarządcze rachunki wyników były sporządzane dla działalności handlowej. Uwzględniały one przychody ze sprzedaży towarów, wartość sprzedanych towarów oraz koszty działalności handlowej. Do sporządzenia przedstawionych zarządczych rachunków wyników wykorzystano arkusz kalkulacyjny. Jest to proste narzędzie przeczące tezie, że zarządcze rachunki wyników możliwe są do wdrożenia tylko z wykorzystaniem drogich systemów IT.

Źródłem danych do sporządzenia przedstawionych zarządczych rachunków wyników były bezpośrednio dane z zespołu 7. *Przychody i koszty z nimi związane* oraz zespołu 5. *Koszty według typów działalności i ich rozliczenie*. Wcześniej te zespoły zostały zmienione pod kątem raportowania oraz potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem. Szczegółowość wyodrębnionych kosztów, i tym samym przyjętych rozwiązań ewidencyjnych, wynikała z jednej strony z organizacji produkcji i procesów wspomagających, posiadanych zasobów, a z drugiej – z rzeczywistych

ponoszonych kosztów i ich istotności w całości kosztów przedsiębiorstwa. Również i przede wszystkim uwzględniono potrzeby informacyjne zarządu.

Istotną częścią wdrożenia były aspekty komunikacyjne⁷. Zrezygnowano przy tym z pojęć typu marża I, marża II czy też np. koszty stałe wydziałowe, jak to jest standardowo przedstawiane w literaturze przedmiotu. W tym przypadku odbiorcami tych zestawień byli nie tylko pracownicy działu księgowości, ale też zarządzający, w tym właściciele, którzy nie są księgowymi czy szerzej finansistami. Dla tej grupy pracowników bardziej zrozumiała jest informacja o kosztach utrzymania maszyny produkcyjnej, budynku, koszty utrzymania ruchu, które są związane z normalną działalnością przedsiębiorstwa.

W zaprezentowanym studium przypadku opisane zostały rozwiązania zastosowane w badanym przedsiębiorstwie. Wykorzystano przy tym m.in. ideę rachunku kosztów zmiennych oraz zasobowo-procesowego rachunku kosztów (Zieliński, 2017). Przykład ten nie wyczerpuje wszystkich potencjalnych rozwiązań, jakie teoretycznie można by zastosować w tym konkretnym przypadku. Oddaje on jednak aktualne potrzeby kadry zarządzającej tego przedsiębiorstwa. Nie zawsze jest wskazane wdrożenie tego narzędzia w zbyt obszernym zakresie (zob. Dayhle, Olech, 2004, s. 142–143). Szczególnie na pierwszym etapie implementacji rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Spowodować może to nadmiar danych względem aktualnych potrzeb osób zarządzających.

6. Przyczyny braku wykorzystania w praktyce MŚP zarządczego rachunku wyników

Zasady konstrukcji zarządczych rachunków wyników w aspekcie teoretycznym są szeroko opisane w literaturze przedmiotu. Do ich praktycznego wdrożenia nie są wymagane znaczne środki finansowe. W zakresie technicznym wystarczy rozbudować ewidencję księgową, a wszelkie obliczenia można przeprowadzić w arkuszach kalkulacyjnych. Takie rozwiązania są powszechnie rekomendowane dla mikro, małych i średnich przedsiębiorstw. Wynika to z zastosowania prostych narzędzi dla podmiotów o nieobudowanych modelach biznesowych oraz ograniczonych zasobach. Rachunki te nie są jednak powszechnie stosowane w większości polskich przedsiębiorstw.

Istotna z punktu widzenia badawczego jest zatem identyfikacja przyczyn braku wykorzystania w praktyce zarządczego rachunku wyników. Dotyczy to zarówno kadry zarządzającej wysokiego, jak i średniego szczebla z pionów technicznych oraz ekonomicznych. Na podstawie przeprowadzonych przez autorów wdrożeń i późniejszych refleksji do tych przyczyn można zaliczyć:

- brak potrzeb informacyjnych zarządzających przedsiębiorstwami;
- brak wiedzy ze strony zarządzających w zakresie raportowania zarządczego;

⁷ Na problemy komunikacji oraz wizualizacji raportów, w tym rachunków wyników, zwraca uwagę i przedstawia przykłady E. Szarska (2022, s. 12–15).

- brak wiedzy i umiejętności pracowników działów księgowości;
- brak znajomości działalności przedsiębiorstwa przez pracowników działów księgowości i działów ekonomicznych;
- mało praktycznych wzorców w tym zakresie dostępnych w literaturze;
- brak specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach;
- tylko podstawowy zakres świadczonych usług przez biura rachunkowe;
- brak umiejętności wykorzystania w praktyce narzędzi rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przedsiębiorstwem przez pracowników zarówno działów księgowości, działów ekonomicznych, jak i kadry zarządzającej;
- jakość kształcenia na uczelniach wyższych;
- niski zakres edukacji pozaakademickiej służb finansowych i zarządu⁸;
- obawa przed wysokimi kosztami informatycznymi związanymi z obsługą rachunkowości zarządczej;
- obawa przed nadmiarem pracy związanej z obsługą systemu rachunkowości zarządczej;
- zbyt hermetyczny język komunikacji pracowników działów finansowo-księgowych.

Identyfikacja tych czynników jest szczególnie istotna, gdyż pozwala na wskazanie, które z nich występują w konkretnym przedsiębiorstwie. Na tej podstawie można opracować plan wdrożenia omawianych, jak i innych narzędzi rachunkowości zarządczej. Plan ten powinien obejmować działania prewencyjne mające na celu likwidację lub znaczne ograniczenie konkretnych czynników mających negatywny wpływ na realizowane wdrożenie.

Niemniej należałoby w tym kierunku przeprowadzić stosowne badania w przedsiębiorstwach. Wymienione wyżej czynniki zostały wymienione przez autorów na podstawie realizowanych wdrożeń w przedsiębiorstwach.

Wnioski

Tworzenie zarządczych rachunków wyników jest możliwe w każdym przedsiębiorstwie, niezależnie od jego wielkości czy branży, czy rodzaju prowadzonej działalności. Jego konstrukcja musi wynikać z potrzeb informacyjnych odbiorcy oraz umiejętności wykorzystania tego narzędzia w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Niemniej punktem wyjścia ich konstrukcji są przede wszystkim:

- znajomość działalności przedsiębiorstwa;
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności oraz miejsc powstawania kosztów;
- identyfikacja istotnych procesów w przedsiębiorstwie i przyporządkowanych im zasobów;
- analiza organizacji procesów produkcyjnych;
- znajomość mechanizmów i przyczyn powstawania kosztów w przedsiębiorstwie;
- kompatybilność systemów informacyjnych, w tym zakładowego planu kont.

⁸ Szerzej ten temat poruszony jest w pracy: M. Chalastra (2015, s. 246–255).

Stąd też nieodzowna jest współpraca kadry ekonomiczno-księgowej z kadrami technicznymi. Inaczej trudno jest w praktyce opracować zarządczy rachunek wyników, który właściwie odzwierciedla organizację przedsiębiorstwa i zarazem złożoność procesów np. produkcyjnych.

Adaptacja systemu rachunkowości zarządczej w mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach wydaje się zadaniem trudnym i kosztownym. Są to jednak tylko pierwsze wrażenia. W tej grupie przedsiębiorstw nie ma potrzeby na tworzenie bardzo rozbudowanych struktur rachunków marżowych. Zbyt szczegółowe dane często nie są potrzebne, a ich zdobycie wymaga poniesienia nieuzasadnionych kosztów. Bardzo często do praktycznego wdrożenia rachunków marżowych wystarczy odpowiednio uszczegółwić ewidencję księgową i zbudować właściwy zakładowy plan kont. Wbrew pozorom uszczegółwienie to nie jest jednak problematyczne. W zakresie narzędzi IT często wystarczy wykorzystać arkusz kalkulacyjny, który w praktyce dzisiaj dostępny jest na każdym komputerze. Znany jest też każdemu pracownikowi działów ekonomiczno-księgowych w podstawowym zakresie. Działania te są zatem możliwe do zastosowania bez konieczności poniesienia znacznych dodatkowych kosztów.

Zastanowić należy się zatem, dlaczego w wielu przedsiębiorstwach z tej grupy nie są stosowane rozwiązania raportowania wyników znane w rachunkowości zarządczej od bardzo dawna. Za jeden z bardziej istotnych powodów takiej sytuacji uznać należy brak dostatecznej edukacji w obszarze metod tworzenia i praktycznego wykorzystania informacji zarządczej. Ta luka edukacyjna występuje wśród pracowników działów finansowo-księgowych, zarządów oraz pionów technicznych. Spowodowana jest ona ograniczeniami środków w edukacji na poziomie uczelni wyższych oraz pozaakademickim.

Przyczyną tego stanu jest również brak znajomości działalności przedsiębiorstwa przez pracowników działów księgowo-ekonomicznych. Występują tu ograniczenia czasu pracy, wynikające z konieczności wykonywania dużej liczby zadań związanych ze sprawozdawczością zewnętrzną. Zidentyfikowanie tych czynników jest wstępem do przeprowadzenia dalszych badań poświęconych szczegółowej analizie poszczególnych czynników oraz metod ich niwelacji.

Literatura

- Celej M. (2017), *Wieloblokowy i wielostopniowy rachunek wyników w branży e-commerce*, „Controlling i Zarządzanie”, 2 (16), s. 19–24.
- Chalastra M. (2012), *Subsydiowanie skrośne a koncepcja True and Fair View*, „Zarządzanie i Finanse”, R. 10 (4, cz. 3), s. 159–184.
- Chalastra M. (2013), *Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 291, s. 54–65.
- Chalastra M. (2015), *Identification of good education practices in the field of management accounting – presentation of results of empirical research conducted in companies in Poland*, [w:] *Knowledge for market use 2015*, Department of Applied Economics, Palacky University, Olomouc, s. 246–255.
- Chalastra M. (2018a), *Rachunek kosztów księgowego i controllera*, Wydawnictwo Marina, Wrocław.

- Chalastra M. (2018b), *Prezentacja informacji o kosztach bezpośrednich i pośrednich w rachunku marżowym*, „Controlling i Zarządzanie”, 5 (25), s. 8–11.
- Chalastra M. (2021), *Tasks of Modern Budgeting*, [w:] Procházka D. (ed.), *Digitalization in Finance and Accounting*, 20th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA 2019), Prague, s. 277–287.
- Czakon W. (2015), *Zastosowanie studiów przypadku w badaniach nauk o zarządzaniu*, [w:] Czakon W. (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 189–210.
- Deyhle A., Olech S. (2004), *Controlling w przedsiębiorstwie*, OD TK, Gdańsk.
- Gierusz J., Koleśnik K. (2020), *Plan kont z komentarzem. Handel, produkcja, usługi*, ODDK, Gdańsk.
- Gorzelański W., Adamiak U., Pionk R., Kliszewski M. (2009), *Zakładowy plan kont dla branży wodociągowo-kanalizacyjnej*, Izba Gospodarcza Wodociągi Polskie, Bydgoszcz.
- Hülseberg F., Wróbel J. (1995), *Controlling*, Wydawnictwo TNOiK, Zielona Góra.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szycha A. (2014), *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K. (1990), *Rachunek kosztów*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R. (1994), *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kardasz A. (1992), *Rachunek wyników i jego funkcjonowanie w podmiocie gospodarczym*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław.
- Kotapski R. (2004), *Krótkoterminowy rachunek wyników*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 5, s. 24–28.
- Kotapski R. (2014a), *Budżetowanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem budowlano-montażowym*, Wydawnictwo Marina, Wrocław.
- Kotapski R. (2014b), *Cost management in a health centre* [w:] Slavičková P. (red.), *Knowledge for Market Use 2014: Media and Communication in the 21st Century*, Department of Applied Economics, Palacky University, Olomouc, s. 110–119.
- Kotapski R. (2016), *Zakres sprawozdania z działalności sieci handlowej dla zarządu*, „Controlling i Zarządzanie”, 6 (14), s. 24–27.
- Kotapski R. (2017), *Rachunek kosztów usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Pomiar, ujmowanie, kontrola i sprawozdawczość*, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław.
- Kotapski R. (2020), *W poszukiwaniu pozeraczy zysku*, „Controlling i Zarządzanie”, 1 (33), s. 16–21.
- Kotapski R. (2021), *Budżetowanie w zarządzaniu finansami podmiotów leczniczych*, [w:] K. Stańczak-Strumillo, R. Kotapski, *Zarządzanie finansami w podmiotach leczniczych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk, s. 119–266.
- Kotapski R. (2022), *Przegląd dorobku z zakresu rachunkowości zarządczej i controllingu magazynu*, „Controlling i Zarządzanie” w latach 2015–2022, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 46 (2), s. 97–114, <https://org.doi: 10.5604/01.3001.0015.8811>.
- Kotapski R., Chalastra M. (2021), *Audit of Controlling in Hospitals: What Is the Scope of an Audit?* [w:] Procházka D. (ed.), *Digitalization in Finance and Accounting*, 20th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA 2019) Prague, s. 227–234.
- Kujawski J. (2009), *Koncepcja budżetowania obiektowego w metodologii rachunku marż pokrycia*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 58, s. 210–219.
- Kujawski J. (2010), *Koncepcja rachunku marż pokrycia projektu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 123, s. 267–276.

- Lew G. (2015), *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Lukasik R. (2021), *Wdrożenie zarządczego rachunku wyników w przedsiębiorstwie informatycznym*, „Controlling i Zarządzanie”, 5 (43), s. 24–29.
- Major A. (1998), *System controlling w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa.
- Man M., Gădău L. (2010), *The profit and loss account in different approaches. Advantages and disadvantages*, „Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica”, 12 (1), s. 152–160.
- Müller W. (2002), *Integrierte Erfolgs- und Finanzplanung. Ein Leitfaden für die Unternehmensplanung im Mittelstand*, Shaker Verlag, Aachen.
- Niemczyk J. (2015), *Formułowanie i wartościowanie problemów naukowych*, [w:] Czakon W. (red.), *Podstawy metodologii badań w naukach o zarządzaniu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 103–118.
- Orliński R. (2018), *Możliwości wykorzystania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników w szpitalach*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 514, s. 311–320, <https://org.doi:10.15611/pn.2018.514.30>.
- Ossowski M. (2019), *Identyfikacja i klasyfikacja segmentów przychodów operatora stadionu piłkarskiego*, [w:] Dyczkowska J. (red.), *Tendencje rozwojowe i wyzwania w obszarze współczesnej rachunkowości i sprawozdawczości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław, s. 61–69.
- Pałka M. (2011), *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert, Wydawnictwo i Doradztwo, Wrocław.
- Piosik A. (2006), *Zasady rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Poetschke H. (2001), *Wykorzystanie wielostopniowego i wieloblokowego rachunku wyników (marż do celów planistyczno-kontrolnych)*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, II Międzynarodowa Konferencja Naukowa, Politechnika Częstochowska, s. 242–249.
- Siemionek A., Chalastra M. (2019), *History of Budget Development According to the People Responsible for Budget Planning in Poland*, *Global Versus Local Perspectives on Finance and Accounting*, Springer Proceedings in Business and Economics, s. 341, 349, https://org.doi:10.1007/978-3-030-11851-8_32.
- Szarska E. (2022), *10 najważniejszych praktyk wizualizacji zarządczego rachunku wyników według IBCS*, „Controlling i Zarządzanie”, 6 (50).
- Szycha A. (2002), *The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises*, „Management Accounting Research”, 13 (4), s. 401–418.
- Świdarska G.K. red. (1997), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa.
- Świdarska G.K. red. (2009), *Wzorcowy plan kont z komentarzem do ustawy o rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Kraków.
- Vollmuth H.J. (2007), *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.
- Weber J. (2001), *Wprowadzenie do controllingu*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Zieliński T.M. (2017), *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów. ZPRK/RPCA*, Akademia Controllingu, Poznań.