

Przydatność informacyjna rachunku zysków i strat w kontroli zarządczej na przykładzie firm farmaceutycznych

Izabela Witczak*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie przydatności informacyjnej rachunku zysków i strat w zarządzaniu przedsiębiorstwem na przykładzie wybranych firm farmaceutycznych. Główna teza opracowania wynika z przeświadczenia, że rachunek zysków i strat dostarcza menedżerom informacji o charakterze finansowym, które są niezbędne w kontroli zarządczej.

Metodologia badania – Zastosowane metody badawcze zostały zdeterminowane głównym celem opracowania. Autorka wykorzystała informacje pozyskane od firm sektora farmaceutycznego na podstawie wywiadów, sprawozdań finansowych oraz zasobów internetowych.

Wynik – Dokonując analizy, postawiono wnioski, dotyczące z jednej strony przesłanek świadczących o konieczności wykorzystania rachunku wyników w procesie zarządzania firmą, z drugiej – dylematów związanych z niedoskonałością obecnej formuły rachunku zysków i strat.

Oryginalność/wartość – Opracowanie wskazuje na wykorzystanie przez menedżerów firm farmaceutycznych rachunku zysków i strat w procesie zarządzania..

Słowa kluczowe: informacja, rachunek zysków i strat, wynik finansowy

Wprowadzenie

W praktyce gospodarczej popyt na wiedzę generowaną przez rachunek zysków i strat jest bardzo wysoki. Zapotrzebowanie na informacje finansowe pochodzące z rachunku zysków i strat wynika z konieczności podejmowania przez jednostkę decyzji gospodarczych oraz systemu kontroli powstającego w konkretnych warunkach zarządzania. Jak słusznie zauważa B.R. Kuc, w obecnych czasach nie dominuje wiedza dostarczana przez kontrolę wewnętrzną, ale zarządzanie zdarzeniami przyszłymi, co oznacza identyfikację, szacowanie i zarządzanie ryzykiem (Kuc 2009: 19). Należy również zauważyć, że warunkiem racjonalności decyzji finansowych jednostki jest szczegółowa analiza informacji dostarczanych przez poszczególne obszary rachunku wyników. Informacje te są niewątpliwie determinantą prawidłowej kontroli, polegającej na podejmowaniu przez kierownictwo wszelkich czynności, które zwiększają prawdopodobieństwo osiągnięcia ustalonych celów.

* dr Izabela Witczak, adiunkt, Społeczna Akademia Nauk w Łodzi, izabelawitczak@op.pl.

1. Istota informacji finansowej

Informacja pełni nadrzędną rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Zarządzanie jednostką gospodarczą wymaga posiadania wiarygodnych informacji, które są niezbędne do podjęcia prawidłowych decyzji. Informacje te – w ujęciu perspektywnym, teraźniejszym i retrospektywnym – powinny dotyczyć całej działalności przedsiębiorstwa, z uwzględnieniem zarówno celu głównego, jak i celów szczegółowych (Sawicki 2006: 12).

W literaturze przedmiotu można spotkać różnorodne definicje informacji. Zdaniem A. Szychty (2007: 11) jest to „wiadomość służąca do komunikacji, jak i rozporządzania nią użytecznie”. Inni autorzy uważają, że jest to wiedza niezbędna menedżerom do realizacji ich celów (Goliszewski 1990: 22). Można stwierdzić, że informacja jest zasobem decydującym zarówno o przetrwaniu, jak i rozwoju podmiotów gospodarczych na rynku. Wśród funkcji, jakie pełni informacja, należy wskazać na (Litwa 2007: 18):

- funkcję informacyjną – która zwiększa wiedzę jednostki o otaczającej rzeczywistości. Wynika to z faktu, że dostarczane jednostkom informacje są niezbędne zarówno do ich istnienia, jak i funkcjonowania;
- funkcję decyzyjną – oznaczającą, że informacja wspomaga podejmowanie decyzji poprzez dostarczenie menedżerom niezbędnej wiedzy;
- funkcję sterującą – polegającą na wykorzystaniu informacji do realizacji zamierzeń jednostki;
- funkcję konsumpcyjną – wynikającą z faktu, że obecnie informacja jest towarem posiadającym wartość i przedmiotem obrotu rynkowego. Musi więc spełniać oczekiwania użytkownika.

Można zauważyć coraz to większą rolę systemów informacyjnych. Jednym z nich jest system rachunkowości. System ten „służy użytkownikom do podejmowania decyzji gospodarczych, zwłaszcza finansowych, oraz rozliczania kierownictwa z odpowiedzialnego i efektywnego zarządzania powierzonym majątkiem” (Jarugowa 1992: 8). Zdaniem E. Burzymowej (1998: 13) rachunkowość stanowi uniwersalny, elastyczny i podmiotowy system informacyjno-kontrolny. B. Micherda (1998: 28) podkreśla z kolei, że wszystkie zadania, jakie są stawiane przed rachunkowością, i odpowiadające im funkcje są związane bezpośrednio lub pośrednio z informacją ekonomiczną. Biorąc pod uwagę fakt, że rachunkowość jest aktywnym źródłem różnorodnych informacji ekonomicznych, istnieje możliwość ich wielokierunkowego wykorzystania, w tym również w celu poprawy efektywności gospodarowania.

Uwzględniając działania, jakie wchodzi w skład systemu rachunkowości, wyróżnia się: „identyfikację, grupowanie, opis, ewidencję, przetwarzanie i przekazywanie informacji o wynikach działalności firmy, zmianach w jej majątku i sytuacji finansowej” (Jarugowa 1992: 8).

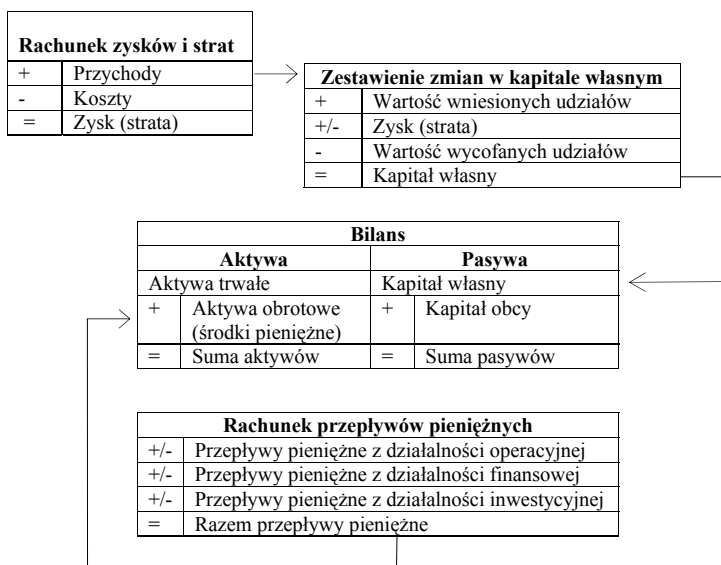
Dostarczanie przez system rachunkowości prawidłowej i przejrzystej informacji uwarunkowane jest sprawnością jego działania. Powinien on obejmować nie tylko prawidłową rejestrację zdarzeń gospodarczych, czy ich bieżącą kontrolę, ale także zapewniać właściwą kalkulację jednostkowych kosztów produktów oraz analizę, budżetowanie i kontrolę kosztów.

Jak słusznie zauważa E. Śniezek (2008: 65), oszacowanie właściwego poziomu informacji finansowych uwarunkowane jest poziomem społecznego dobrobytu, jaki osiągany jest dzięki tym ujawnieniom. Ponieważ brak jest etycznych teorii, które umożliwiałyby obiektywny pomiar dobrobytu, jednostki ustalające reguły rachunkowości muszą opierać

się na takich kryteriach, jak wiarygodność i odpowiedzialność. W celu uzyskania odpowiedniego poziomu oraz jakości ujawnianej informacji istotna jest odpowiedź na następujące pytania:

- jakiemu podmiotowi będzie ujawniona informacja;
- co jest celem ujawnienia informacji;
- jaki rodzaj informacji należy ujawnić.

Finalnym produktem rachunkowości jest sprawozdanie finansowe. Jak obrazuje rysunek 1, każdy element sprawozdania finansowego dostarcza innych informacji. Poszczególne części sprawozdania finansowego są ze sobą powiązane, dlatego też ich użyteczność informacyjna wzrasta. Ważne jest, aby zawartość sprawozdania finansowego sprostała potrzebom informacyjnym jego użytkowników.



Rysunek 1. Powiązania pomiędzy elementami sprawozdania finansowego

Źródło: (Baltazar, Czarnecki, Majnusz 2006: 3).

Z punktu widzenia użytkownika mają znaczenie różnorodne cechy informacji finansowych, takie jak zrozumiałość, przydatność decyzyjna czy wiarygodność. Wydaje się jednak, że dopiero zapewnienie ich porównywalności determinuje użyteczność danych pochodzących ze sprawozdań finansowych (Hendriksen, van Breda 2002: 149). Wynika to z faktu, że „wyniki w kategoriach absolutnych mają przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych znaczenie drugorzędne w stosunku do wyników porównawczych” (Patterson 2002: 293).

Do zasady porównywalności odniesiono się również w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej oraz Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej. Już wprowadzenie do MSR 1 stwierdza, że: „celem tego standardu jest unormowa-

nie podstaw prezentacji sprawozdań finansowych o ogólnym przeznaczeniu, aby zapewnić porównywalność danych sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa ze sprawozdaniami z poprzednich okresów oraz sprawozdaniami innych przedsiębiorstw” (Jaruga 2005: 32).

2. Użyteczność informacji zawartych w rachunku zysków i strat w kontroli zarządczej

Rachunek zysków i strat jest ważnym elementem sprawozdania finansowego. Sporządzany jest obligatoryjnie przez wszystkie podmioty gospodarcze, bez względu na formę organizacyjno-prawną. Rachunek ten prezentuje dokonania jednostki w danym czasie. Ma zatem dynamiczny charakter i jest przeznaczony zarówno dla odbiorców wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

W literaturze przedmiotu można znaleźć różne nazewnictwo rachunku zysków i strat. Jest on określany jako rachunek wyników, sprawozdanie z zysków i strat, czy też bilans wyników (Szczepanik 1977: 69–83). W Polsce zasady pomiaru i prezentacji rachunku zysków i strat reguluje ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zmieniona wielokrotnie poprzez nowelizacje. W porównaniu z zasadami wyceny aktywów i pasywów polskie prawo bilansowe prezentuje zasady ustalenia wyniku finansowego bardzo pobieżnie. Art. 3 ust. 1 pkt. 30 i 31 ustawy o rachunkowości definiuje podstawowe kategorie jego pomiaru, jakimi są przychody i koszty. Jako najważniejszą kwestię tego obszaru traktuje moment osiągnięcia przychodu i poniesienia kosztu. Przychody i koszty w okresie sprawozdawczym ustala się zgodnie z zasadą memoriałową.

Rachunek zysków i strat jest zestawieniem przychodów i kosztów z poszczególnych rodzajów działalności, w efekcie końcowym wyznaczającym ogólny wynik finansowy. Można jednak zauważyć, że sprawozdanie finansowe obejmuje nie tylko przychody i koszty będące rezultatem prowadzonej działalności, ale także inne elementy powstałe z wyceny składników bilansu. Powoduje to, że obliczony wyniki finansowy „jest kategorią wirtualną, absorbującą w sobie tzw. niezrealizowane koszty i przychody” (Gmytrasiewicz 2009: 65).

Pierwszym z prezentowanych w rachunku zysków i strat wyników jest wynik z działalności operacyjnej. Szczególne znaczenie należy przypisać wynikowi z podstawowej działalności operacyjnej, nazywanej wynikiem ze sprzedaży. Obrazuje on efekt podstawowej działalności operacyjnej, a oprócz tego korygowany jest o wynik na pozostałej działalności operacyjnej. Poziom operacyjny rachunku wyników dotyczy więc zarówno podstawowej działalności operacyjnej jednostki (do realizacji której została ona powołana), jak również pozostałej działalności operacyjnej jednostki, w której ujmuje się przychody związane pośrednio z działalnością operacyjną (np. sprzedaż zbędnych firmie maszyn i urządzeń).

Następnym wynikiem jest wynik z działalności finansowej, stanowiący różnicę pomiędzy przychodami finansowymi a kosztami finansowymi. Oddzielnym elementem wyniku finansowego jest wynik nadzwyczajny, stanowiący różnicę pomiędzy zyskami a stratami nadzwyczajnymi.

Ostatnia część rachunku zysków i strat prezentuje: zysk (stratę) brutto, podatek dochodowy bieżący i odroczony, pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku, zysk (stratę netto).

Ujęte w rachunku zysków i strat kategorie kosztów, przychodów i wyników muszą być ujęte zgodnie z nadrzędnymi zasadami rachunkowości. Informacje ujęte w rachunku mają różnorodne zastosowanie. Te, które dotyczą zmienności wyniku finansowego jednostki, są wykorzystywane do prognozowania zdolności jednostki do generowania zysku w przy-

szłych okresach oraz do kreowania opinii dotyczących efektywności, z jaką dana firma ma szanse wykorzystać ewentualne dodatkowe zasoby (Sierpińska, Jachna 2007: 73).

Obowiązująca formuła rachunku wyników budzi pewne kontrowersje. Zdaniem J. Gierusza (2005: 234–236) można wskazać na wiele niedoskonałości obowiązującej formuły rachunku wyników. Istotnym mankamentem jest fakt, że zysk (strata) ze sprzedaży nie uwzględnia np. kosztów obsługi zobowiązań czy zrealizowanych różnic kursowych, a więc pozycji, które przy wysokim zadłużeniu firmy mogą mieć istotne znaczenie. Inną ułomnością wskazaną przez J. Gierusza jest ujęcie w jednej, zbiorczej pozycji zrealizowanych różnic kursowych wraz z różnicami, które są naliczone jedynie memoriałowo na moment bilansowy. Obowiązujący układ rachunku wyników nie uwzględnia również kosztów i przychodów odnoszonych wprost na kapitał oraz pomija koszt kapitału własnego.

Ze względu na swój charakter rachunek zysków i strat pełni istotną rolę w kontroli zarządczej. Wątpliwości nie budzi fakt, że każde przedsiębiorstwo wymaga stosowania takiego narzędzia zarządzania, jakim jest kontrola, gdyż zwiększa ona efektywność działania. Różnorodne definicje kontroli zarządczej wskazują, że są to wszelkie działania jednostki, które służą zapewnieniu realizacji celów i zadań w sposób skuteczny, efektywny i zgodny z prawem.

Kontrola zarządcza wykracza poza ramy tradycyjnie pojętej kontroli. Tę drugą można zdefiniować jako proces sprawdzania, porównywania i wyjaśniania relacji pomiędzy stanem faktycznym i wymaganym. Z kolei kontrola zarządcza powinna umożliwiać weryfikację sprawności zarządzania w ujęciu kompleksowym, obejmując całą działalność jednostki (Chojna-Duch, Kosikowski 2009). Wydaje się, iż podstawą długotrwałego rozwoju firmy jest taki system zarządzania, w ramach którego istnieje kontrola zarządcza. Zbudowanie efektywnego systemu takiej kontroli wymaga między innymi wykorzystania informacji z rachunku zysków i strat. Pozwoli to ograniczyć błędy oraz straty w jednostce.

3. Rachunek zysków i strat jako źródło informacji o dokonaniach firm farmaceutycznych

Branża farmaceutyczna postrzegana jest jako jedna z najbardziej rentownych, a jednocześnie – jedna z niezwykle konkurencyjnych. W roku 2012 przychody tej branży na całym świecie wyniosły 959 mld USD. Dla porównania, w tym samym okresie przychody branży biotechnologicznej wyniosły 232,5 mld USD, a technologii medycznej 349 mld USD (www.egospodarka.pl/108758,Firmy-farmaceutyczne-wyzwania-2014,1,56,1.html).

Według ekspertów przyczyną rozwoju tego sektora jest starzejące się społeczeństwo oraz intensyfikacja występowania chorób przewlekłych. Według prognoz odsetek Europejczyków w wieku 65 lat i powyżej wzrośnie z 16% w 2000 do 24% w 2030 roku.

Największy wzrost zanotowano w odniesieniu do leków onkologicznych. Można również zauważyć sprzedaż leków generycznych, czyli zamienników leków innowacyjnych. W Polsce udział w sprzedaży leków generycznych wynosi niemal 60% przychodów i jest to jeden z najwyższych wskaźników w Unii Europejskiej (www.egospodarka.pl/108758,Firmy-farmaceutyczne-wyzwania-2014,2,56,1.html).

Obecna sytuacja na rynku farmaceutycznym jest trudna. Jedną z istotnych przyczyn stanowi niska marża obowiązująca na leki refundowane. W celu uniknięcia strat firmy zmuszone są do redukcji kosztów. Ustawa refundacyjna wprowadzona została na początku 2012 roku. Jej rezultatem było wprowadzenie ograniczenia marży na leki refundowane.

W 2011 roku marża na leki refundowane wynosiła 9,87%, w 2012 roku marżę ustalono na poziomie 7 proc., w 2013 – 6 proc., a w 2014 roku – 5 proc.

Przeprowadzone analizy pozwalają stwierdzić, że same koszty operacyjne dystrybucji leków refundowanych wynoszą 6,6% urzędowej ceny zbytu. Oznacza to, że działalność w obszarze dystrybucji leków refundowanych nie jest rentowna. Przy marży 5% nie są możliwe inwestycje czy nowe miejsca pracy (<http://www.termedia.pl/Stnowisko-ZPHF-sytuacja-na-ryнку-farmaceutycznym-w-2014-r-,10337.html>).

Ustalone marże są bardzo niskie w stosunku do innych krajów europejskich. Rezultatem tego jest zmiana roli farmaceuty: coraz bardziej sprowadza się ona do roli sprzedawcy, który musi dbać o wysoką sprzedaż leków nierefundowanych (<http://biznes.interia.pl/giełdy/news/coraz-trudniejsza-sytuacja-na-polskim-ryнку-farmaceutycznym,1904040,1844>).

Na podstawie badań wykonanych przez firmę KPMG w Polsce, można stwierdzić, że większość respondentów odnotowała spadek przychodów z tytułu sprzedaży leków refundowanych w pierwszym kwartale roku 2012 w porównaniu z analogicznym okresem roku 2011. Im większy udział stanowiły leki refundowane w ofercie produktowej, tym więcej respondentów deklarowało spadki przychodów i tym wyższy był procent deklarowanego spadku. W przypadku producentów leków refundowanych aż 79% respondentów odnotowało spadek przychodów, a jedynie 21% ich wzrost. Z kolei dystrybutorzy leków refundowanych aż w 59% odnotowali spadek przychodów, a 27% podmiotów nie zauważyło zmiany (<http://www.kpmg.com/PL/pl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/mobile/raport-ustawa-refundacyjna.pdf>).

Dane statystyczne dotyczące sprzedaży na aptecznym rynku farmaceutycznym w maju 2014 roku są jednak optymistyczne. Wartość ta wyniosła 2,279 mln PLN, co stanowi wzrost o 4,6% w porównaniu do maja 2013, w tym:

- sprzedaż leków refundowanych wyniosła 849 mln PLN, co spowodowało wzrost o 5,2% w porównaniu do maja 2013;
- sprzedaż odrębna wszystkich preparatów sprzedawanych bez recepty wyniosła 902 mln PLN i była wyższa o 4,6% w porównaniu do maja 2013;
- sprzedaż leków na recepty pełnopłatne wyniosła 511 mln PLN i wzrosła o 3,2% w porównaniu do maja 2013 (http://www.pharmaexpert.pl/media-files/Pharma_Expert_podsumowuje_rynek_famaceutyczny__maj_2014.pdf).

Firmy, które zostały objęte przez Autorkę analizą, należą do dużych przedsiębiorstw dystrybucji farmaceutycznej¹. Dynamikę przychodów, kosztów i wyniku finansowego tych firm zaprezentowano w tabelach 1 i 2.

Analiza dynamiki przychodów, kosztów i wyniku finansowego pozwala stwierdzić, że przychody ze sprzedaży w Firmie A rosły szybciej niż koszty działalności, co spowodowało poprawę zysku ze sprzedaży. W roku 2013 wzrósł on w stosunku do roku 2010 o ponad 57%. Wzrost przychodów operacyjnych spowodował z kolei zwiększenie zysku operacyjnego. Zwiększenia nastąpiły również w zakresie kosztów finansowych. Finałnym rezultatem był wzrost zysku netto.

Wzrost przychodów ze sprzedaży można zauważyć w przypadku Firmy B. Ponieważ jednak dynamika kosztów sprzedanych produktów, towarów i materiałów miała tendencję rosnącą, stąd też nastąpił spadek zysku brutto ze sprzedaży, który w roku 2013 wynosił

¹ Ze względu na fakt, iż Autorka nie otrzymała zgody na ujawnienie nazw firm, przyjęto oznaczenie Firma A, Firma B.

74% zysku osiągniętego w 2010 roku. W Firmie B w 2013 roku nastąpił prawie 11-krotny wzrost pozostałych przychodów operacyjnych oraz wzrost przychodów finansowych. Wszystko to spowodowało 2,5-krotne zwiększenie zysku netto w stosunku do roku bazowego.

Tabela 1

Dynamika przychodów, kosztów i wyniku finansowego w Firmie A (rok 2010 = 100)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013
Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi	103,05%	105,20%	108,37%
Koszty działalności operacyjnej	102,85%	104,84%	107,79%
Zysk (strata) ze sprzedaży	120,10%	135,50%	157,62%
Pozostałe przychody operacyjne	47,15%	46,21%	56,68%
Pozostałe koszty operacyjne	58,51%	67,60%	88,33%
Zysk z działalności operacyjnej	110,98%	118,50%	132,62%
Przychody finansowe	163,15%	141,10%	153,65%
Koszty finansowe	105,11%	113,45%	121,81%
Zysk z działalności gospodarczej	117,29%	122,29%	138,69%
Zysk brutto	117,29%	122,29%	138,69%
Zysk netto	114,00%	122,71%	130,30%

Źródło: obliczenia własne na podstawie rachunku zysków i strat Firmy A.

Tabela 2

Dynamika przychodów, kosztów i wyniku finansowego w Firmie B (rok 2010 = 100)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013
Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	115,26%	125,50%	160,20%
Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	115,55%	126,12%	162,07%
Zysk (strata) brutto ze sprzedaży	101,78%	96,82%	74,09%
Zysk (strata) ze sprzedaży	101,97%	96,82%	93,00%
Pozostałe przychody operacyjne	39,87%	73,45%	1.184,00%
Pozostałe koszty operacyjne	139,00%	194,00%	629,00%
Zysk z działalności operacyjnej	49,00%	10,98%	92,45%
Przychody finansowe	346,44%	367,57%	435,00%
Koszty finansowe	187,41%	176,69%	149,28%
Zysk z działalności gospodarczej	124,67%	101,84%	313,87%
Zysk brutto	124,67%	101,84%	313,87%
Zysk netto	112,79%	92,69%	346,16%

Źródło: obliczenia własne na podstawie rachunku zysków i strat Firmy B.

Wywiady przeprowadzone z kadrą menedżerską omawianych firm pozwalają stwierdzić, że osiągnięcie wzrostu zysku netto w stosunku do roku 2010 – pomimo obniżenia marży leków refundowanych – zdeterminowane było przede wszystkim:

- zmianą częstotliwości dostaw do aptek (np. z dotychczasowych 3–5 dostaw tygodniowo do –2);
- likwidacją kolejnych magazynów leków (co spowodowało wydłużenie czasu oczekiwania na leki w aptekach, szczególnie w miejscowościach znacznie oddalonych od głównych centrów dystrybucji);
- ograniczeniem stanów magazynowych (od 15% do 50% dla leków refundowanych), co również wydłużyło czas oczekiwania na realizację zamówienia dla apteki;

- zmniejszeniem liczby przewoźników transportujących leki (od 15% do 30%);
- likwidacją dotychczasowych zasad udzielania aptekom kredytu kupieckiego, co niestety mogło negatywnie wpłynąć na ich kondycję finansową;
- zwiększeniem sprzedaży leków bez recepty (OTC) oraz suplementów, które są masowo kupowane przez Polaków, czasami pomimo ich wysokiej ceny.

Przeprowadzone wywiady pozwalają również zauważyć, że w większości przypadków menedżerowie firm farmaceutycznych rozumieją układ rachunku zysków i strat oraz główne jego pozycje. Pozwala to na podejmowanie przez nich właściwych decyzji dotyczących kształtowania przychodów, polityki kosztowej czy kształtowania prawidłowego systemu kontroli zarządczej.

Uwagi końcowe

Sprawozdanie finansowe, w tym rachunek zysków i strat, musi stanowić wiarygodne źródło informacji. Jest bowiem źródłem informacji niezbędnych w procesie zarządzania. W celu ochrony interesów odbiorców tych informacji, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, istotne jest przestrzeganie cech jakościowych sprawozdania. Jest to gwarancją użyteczności informacji.

Dużą rolę w procesie kontroli zarządczej odgrywa rachunek zysków i strat, stanowiący uzupełnienie bilansu. Pozwala on bowiem na dostarczenie informacji o dokonaniach jednostki, determinując zarządzanie zdarzeniami przyszłymi. Doskonale realizuje więc zadania zarówno o charakterze informacyjnym, jak i kontrolnym czy analitycznym.

Dane uzyskane z rachunku wyników firm farmaceutycznych pozwoliły ocenić jednostki w poszczególnych okresach sprawozdawczych.

Literatura

- Baltazar A., Czarniecki P., Majnusz M. (2006), *Potrzeby użytkowników informacji finansowych*, w: *Rachunkowość przedsiębiorstw wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, red. S. Sojak, P. Kozak, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Burzym E. (1998), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWN, Warszawa.
- Chojna-Duch E., Kosikowski C. (2009), *Reforma finansów w Polsce w świetle nowej ustawy o finansach publicznych*, „Państwo i Prawo” nr 12.
- Gierusz J. (2005), *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Gmytrasiewicz M. (2009), *Dyskusyjne metody ustalania i prezentacji wartości według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” nr 53 (109).
- Goliszewski P. (1990), *Koordinacja zasilania systemu w informacje*, „Przegląd Organizacji” nr 11.
- Hendriksen E.S., van Breda M.F. (2002), *Teoria rachunkowości*, PWN, Warszawa.
- Jaruga A. (2005), *Ramy konceptualne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*, w: *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF/MSR) a ustawa o rachunkowości – podobieństwa i różnice*, SKwP, red. A. Jaruga, Warszawa.
- Jarugowa A. (1992), *Rachunkowość finansowa*, RaFiB, Łódź.
- Kuc B.R. (2009), *Kontrola jako funkcja zarządzania*, Difin, Warszawa.
- Litwa P. (2007), *Podstawy informacji ekonomicznej*, w: *System raportowania wyników w controllingu operacyjnym*, red. M. Sierpińska, Vizja Press&IT, Warszawa.
- Micherda B. (1998), *Analityczna funkcja rachunkowości w okresie przejściowym do gospodarki rynkowej*, Akademia Ekonomiczna, Kraków.
- Patterson R. (2002), *Kompendium terminów z zakresu rachunkowości i finansów po polsku i angielsku*, FRRwP, Warszawa.

- Sawicki K. (2006), *Funkcje rachunkowości w przedsiębiorstwach działających w warunkach niepewności i ryzyka*, w: *Dylematy teorii i praktyki zarządzania*, red. M. Duczmal, T. Pokusy, t. II, Wyższa Szkoła Zarządzania i administracji w Opolu, Opole.
- Sierpińska M., Jachna T. (2007), *Metody podejmowania decyzji finansowych. Analiza przykładów i przypadków*, PWN, Warszawa.
- Szczepanik Z. (1997), *Istota rachunku wyników przedsiębiorstwa uspołecznionego w polskiej literaturze ekonomicznej*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 89, Kraków.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Łódź.
- Śnieżek E. (2008), *Sprawozdawczość przepływów pieniężnych. Krytyczna ocena i propozycja modelu*, Wydawnictwo UE, Łódź.
- www.egospodarka.pl/108758,Firmy-farmaceutyczne-wyzwania-2014,1,56,1.html.
- www.egospodarka.pl/108758,Firmy-farmaceutyczne-wyzwania-2014,2,56,1.html.
- www.termedia.pl/Stanowisko-ZPHF-sytuacja-na-rynku-farmaceutycznym-w-2014-r-,10337.html.
- www.biznes.interia.pl/gieldy/news/coraz-trudniejsza-sytuacja-na-polskim-rynku-farmaceutycznym,1904040,1844.
- www.kpmg.com/PL/pl/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/mobile/raport-ustawa-refundacyjna.pdf.
- www.pharmaexpert.pl/media-files/PharmaExpert_podsumowuje_rynek_famaceutyczny__maj_2014.pdf.

USEFULNESS OF THE INFORMATION IN MANAGEMENT CONTROL CONTAINED IN PROFIT AND LOSS ACCOUNT BASED ON THE PHARMACEUTICAL COMPANIES

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is focused on the usefulness of the information contained in Profit and Loss Account in management process.

Methodology – There was used the information given by Polish companies though interview, their financial statement and taken from internet. The author was concentrated on such aspects as: the role of information and the usefulness of the financial information taken from profit and loss account. Financial issues, discussed in the practical part of the article, are based on pharmaceutical companies.

Findings – The data from Profit and Loss Account are an important source of information of the managements process.

Originality/value – the paper is discussed the range of using profit and loss account in management process.

Keywords: information, profit and loss account, financial result

Cytowanie

- Witczak I. (2014), *Przydatność informacyjna rachunku zysków i strat w kontroli zarządczej na przykładzie firm farmaceutycznych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 833, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 72, Szczecin, s. 259–267, www.wneiz.pl/frfu.

