

Kazimierz Sawicki

Uniwersytet Szczeciński

RACHUNKOWOŚĆ I CONTROLLING W MAŁYCH JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH

1. Wstęp

Mimo nasilających się w ostatnich dziesięcioleciach procesów globalizacji gospodarki, rynków kapitałowych, towarów i usług nadal w krajach gospodarki rynkowej najwięcej jest małych oraz małych i średnich przedsiębiorstw.

Dążąc do utrzymania się na rynku, jednostki te poszukują rozmaitych sposobów zarządzania i stosują różne metody i środki zarządzania, którego skuteczność mierzy się zazwyczaj stopniem osiągnięcia założonego celu, wielkością przyrostu wartości rynkowej jednostki, efektywnością posiadanego majątku i zatrudnionych pracowników, przy utrzymaniu płynności finansowej. Wśród różnych instrumentów zarządzania dużą rolę mogą i powinny odgrywać rachunkowość i controlling.

Celami artykułu są: rozważenie problemów związanych z klasyfikacją jednostek i ze stosowaniem uproszczeń w zakresie rachunkowości, przedstawienie szczególnych cech controllingu w małych przedsiębiorstwach i sformułowanie uwag dotyczących wykorzystania w tych podmiotach rachunkowości na potrzeby controllingu.

2. Pojęcie małego przedsiębiorstwa w aspekcie rachunkowości

Pomijając rozważania odnośnie do różnych kryteriów podziału przedsiębiorstw, ważny jest podział jednostek na te, które są obowiązane poddać roczne sprawozdanie finansowe badaniu i ogłoszeniu, oraz te, które są zwolnione z tego obowiązku.

Tabela 1. Jednostki zobowiązane do poddania rocznych sprawozdań finansowych badaniu i ogłoszeniu

| Kryterium | Czwarta Dyrektywa UE | Ustawa o rachunkowości |
|--|----------------------|------------------------|
| 1. Średnioroczne zatrudnienie (osoby) | < 50 | < 50 |
| 2. Suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego (mln euro) | < 4,4 | < 2,5 |
| 3. Przychody netto ze sprzedaży produktów i towarów oraz operacji finansowych za rok obrotowy (mln euro) | < 8,8 | < 5,0 |

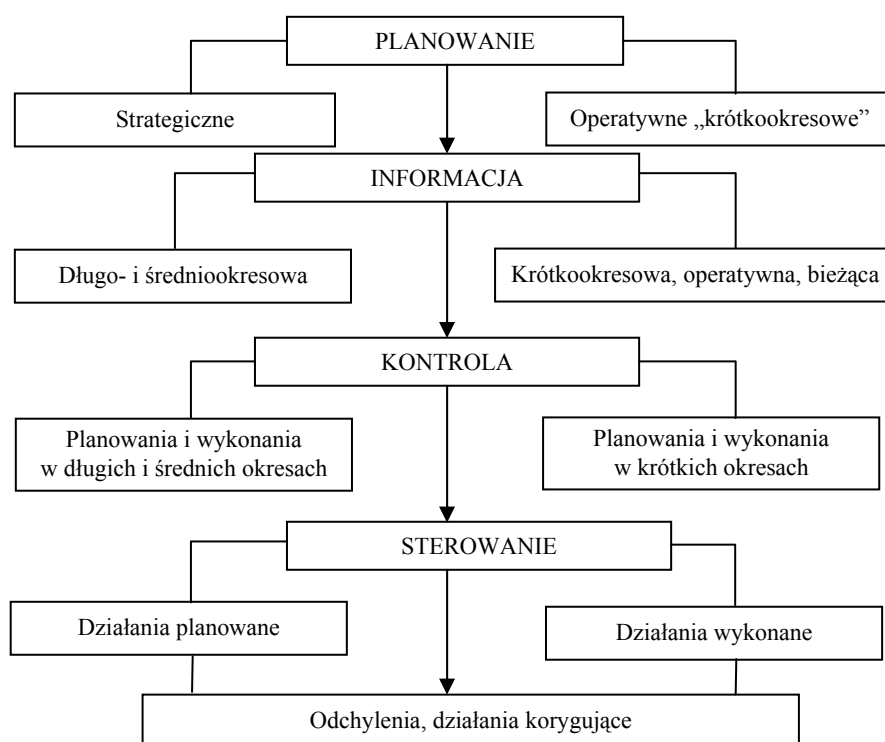
Źródło: opracowanie własne.

Wielkości liczbowe, ustalone dla jednostek, których roczne sprawozdanie finansowe jest obecnie przedmiotem obowiązkowego badania i ogłaszania, zawiera tab. 1. Obowiązek następuje, jeżeli jednostka spełnia równocześnie dwa spośród trzech kryteriów.

W artykule przyjmuje się, że jego treści dotyczą jednostek prowadzących rachunkowość, a jednocześnie zwolnionych z obowiązku poddania rocznych sprawozdań finansowych badaniu i ogłaszaniu.

3. Istota, elementy i zadania controllingu w przedsiębiorstwie

W literaturze przedmiotu pojęcie controllingu jest różnie definiowane. Nie prezentując określeń controllingu według autorów krajowych i zagranicznych, zwłaszcza niemieckich, można ograniczyć się do definicji zaproponowanej przez E. Nowaka [8, s. 12]: controlling jest systemem zarządzania przedsiębiorstwem wspierającym menedżerów w sterowaniu przebiegiem zachodzących w nim procesów gospodarczych oraz koordynowaniem różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów.



Rys. 1. Podstawowe elementy controllingu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2, s. 14; 12, s. 16].

Podstawowymi elementami controllingu są: planowanie, informacja, kontrola i sterowanie. Uwzględniając kryterium czasu, elementy te przedstawiono na rys. 1.

Wychodząc z definicji controllingu, jego podstawowe zadanie można określić jako wszechstronne, systemowe, ciągle wspomaganie zarządzania [10, s. 69], umożliwiające osiągnięcie założonego celu, którym jest „wzrost, rozwój, zysk” [3, s. 40].

Podstawowe zadania dzieli się zazwyczaj na zadania częściowe, szczegółowe. Ich wykonanie pomaga, a niekiedy wręcz warunkuje osiągnięcie celu głównego. Zadaniem częściowym może być wzrost przychodów ze sprzedaży, obniżenie kosztów, poprawa jakości produktów, ograniczenie zapasów środków obrotowych do stanu niezbędnego do utrzymania ciągłości produkcji i sprzedaży, zwiększenie kapitału własnego itp.

4. Rachunkowość małych przedsiębiorstw

Zgodnie z przyjętym w artykule określeniem małe przedsiębiorstwa są zobowiązane prowadzić rachunkowość na podstawie ustawy o rachunkowości [24]. Rachunkowość finansowa służy głównie zaspokojeniu potrzeb informacyjnych interesariuszy z otoczenia przedsiębiorstwa, jest zdeterminowana przepisami normatywnymi i generuje przede wszystkim informacje o charakterze majątkowym, finansowym, wynikowym i płatniczym.

Jest oczywiste, że z controllinglem jest ściśle powiązana rachunkowość zarządcza, która rozwinęła się z rachunku kosztów i jest wykorzystywana głównie na potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa.

W zarządzaniu przedsiębiorstwem, w tym wykorzystującym koncepcję controllingu, stosuje się metody i techniki znane nie tylko z rachunkowości zarządczej, lecz także z rachunkowości finansowej, wraz z kontrolą i analizą. W systemie controllingu szczególnie ważne jest bowiem sterowanie. Wykorzystując sprzężenie zwrotne w planowaniu i kontroli, podejmuje się działania sterujące (korygujące) skierowane na osiągnięcie określonego celu.

Niezależnie od twierdzenia Mayera [7, s. 88], że zarządzanie wspomaga rachunkowość finansowa i controlling (operatywny i strategiczny), oraz poglądu o całkowitej nieprzydatności rachunkowości finansowej w controllingu i zarządzaniu jednostką w praktyce niezbędne jest korzystanie z rachunkowości pojmowanej jako całość.

Kierownik małej jednostki, zobowiązany do ustalenia przyjętych do stosowania zasad (polityki) rachunkowości, musi oprzeć się na prawie bilansowym i innych przepisach. Racjonalnie, chociaż praktyka w tym zakresie jest różna, wydaje się przyjęcie takiego rozwiązania, które jest nie tylko zgodne z ustawą o rachunkowości, lecz sprzyja osiągnięciu założonego celu jednostki realizowanego przez jej kierownika. Jeżeli rachunkowość prowadzona obligatoryjnie zorientowana jest na „produkcję” sprawozdań finansowych dla interesariuszy zewnętrznych, w tym dla organów skarbowych, to nie ma przeszkód, aby jednocześnie „produkowała” in-

formacje dla zarządu i kierowników niższych poziomów struktury przedsiębiorstwa. W określonych przypadkach oznacza to rezygnację z dopuszczonych w ustawie o rachunkowości uproszczeń i tworzenie zasobów informacyjnych na wewnętrzne potrzeby małego przedsiębiorstwa. Konieczne jest zapewnienie generowania informacji użytecznych przy podejmowaniu decyzji, dostarczanie ich w odpowiednim terminie, z wymaganą dokładnością, w różnych przekrojach oraz z uwzględnieniem relacji koszty–korzyści. Koszty „produkcji” informacji nie powinny przewyższać korzyści osiąganych dzięki posiadaniu tych informacji.

Jeżeli weźmie się pod uwagę rachunkowość małych podmiotów gospodarczych *sensu largo*, a więc wykraczającą poza ramy określone prawem bilansowym i podatkowym, to jest ona podstawową bazą informacji dla controllingu.

5. Szczególne cechy rachunkowości i controllingu małych jednostek gospodarczych

Wprowadzenie controllingu z wykorzystaniem informacji pochodzących głównie z rachunkowości powinno być z jednej strony oparte na ogólnych zasadach, z drugiej zaś na realnych możliwościach i warunkach prowadzenia działalności przez małe przedsiębiorstwa, które nie są w stanie sprostować wymogom stawianym nie tylko dużym, lecz zazwyczaj również średnim podmiotom¹.

Zakres informacji w przekroju plan/wykonanie/odchylenie zależy od rodzaju działalności małego przedsiębiorstwa, jego struktury organizacyjnej i ośrodków odpowiedzialności, specyficznych cech prowadzonej działalności, zapotrzebowania na informacje zgłaszane przez kierownika/właściciela jednostki oraz osoby z niższych poziomów kierowania jednostką, możliwości i opłacalności uzyskania danych i ich przetworzenia. Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową, rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą mogą być rozszerzone o zagadnienia specyficzne, np. dotyczące ochrony środowiska lub jakości produktów. Należy zwrócić uwagę, że chociaż podstawowe znaczenie mają wyrażone w jednostkach pieniężnych kategorie ekonomiczne (przychody, koszty, wynik finansowy, wartość składników majątkowych, kapitały itp.), to nie powinno się ignorować żądań osób uprawnionych do podejmowania decyzji, aby w systemie controllingu integrować zagadnienia operacyjne, technologiczno-techniczne i ekonomiczno-finansowe.

Ważne dla efektywności controllingu jest ustalenie obszarów (dziedzin), które wchodzi w jego zakres. W licznych przypadkach racjonalne może okazać się postępowanie polegające na rezygnacji z objęcia controllingiem całej działalności małego przedsiębiorstwa. Istotne jest wskazanie i wybranie przede wszystkim tych

¹ Według europejskiej klasyfikacji działalności jednostki zaliczane do średnich mogą zatrudniać do 250 pracowników; posługiwanie się łącznym pojęciem „małe i średnie”, w tym przypadku zatrudniających od 11 do 250 osób, należy traktować jako niewłaściwe, często wprowadzające w błąd.

dziedzin, które mają lub będą miały w przyszłości kluczowe znaczenie dla sukcesu firmy w postaci „przewagi konkurencyjnej”.

Zdaniem S. Nowosielskiego [9, s. 16, 18] można relatywnie szybko wprowadzić i stosować określone (ale wybrane) funkcje controllingu, natomiast pojawiają się problemy powiązań z pozostałymi podsystemami zarządzania. W niektórych przypadkach korzystniejsze jest najpierw wprowadzenie controllingu w jednym obszarze. Można bowiem łatwo dokonać niezbędnych zmian w pierwotnym rozwiązaniu i co najmniej ograniczyć niebezpieczeństwo wystąpienia podobnych błędów lub uchybień przy wdrażaniu controllingu w innych dziedzinach. Nie powinno się też zapominać o aspekcie psychologicznym pierwszego, zakończonego sukcesem wprowadzenia controllingu, chociaż niechęć i opory wobec jego stosowania w małych przedsiębiorstwach są zazwyczaj mniejsze niż w dużych jednostkach [11, s. 51].

Rozważając problem rachunkowości i controllingu, należy zwrócić szczególną uwagę na określenie wymogów i rozwiązań w zakresie:

- 1) informacji „produkowanych” na potrzeby controllingu,
- 2) narzędzi controllingu,
- 3) wykonywania funkcji controllera,
- 4) wsparcia organizacyjno-informatycznego controllingu.

Obok omówionych uprzednio podstawowych wymagań stawianych informacjom służącym funkcjonowaniu controllingu w przedsiębiorstwach należy wziąć pod uwagę wymogi szczególne dotyczące wewnętrznej informacji operatywnej [5, s. 367 i nast.].

W literaturze przedmiotu [1; 12] wymienia się wiele narzędzi controllingu. Przykładowo należą do nich: rachunek kosztów zmiennych, zbilansowana karta dokonań, rachunek kosztów docelowych, benchmarking, analiza portfelowa, analiza SWOT, system wczesnego ostrzegania. W zależności od możliwości, rzeczywistych potrzeb i opłacalności zastosowania należy wybrać tylko te, które są użyteczne dla małego przedsiębiorstwa, a równocześnie niezbędne dla efektywnego funkcjonowania controllingu.

Zadania controllingu mogą wykonywać osoby posiadające w tym zakresie odpowiednią wiedzę, umiejętności i praktykę. Jeżeli ze zrozumiałych względów w średnich, a zwłaszcza w dużych podmiotach gospodarczych tworzy się stanowiska i działy controllingu, to powstaje pytanie, jakie rozwiązanie należy stosować w małym przedsiębiorstwie?

Biorąc pod uwagę określone w artykule „parametry” małej jednostki gospodarczej, samodzielnie stanowisko controllera może być utworzone tylko w nielicznych przypadkach, np. gdy zatrudnienie wynosi 48 pracowników i 20 osób wykonuje czynności zleczone na podstawie odrębnych umów, przychody roczne wynoszą 50 milionów złotych, a znaczna część prac wykonywana jest w sposób mechaniczny lub automatyczny. Wprawdzie w publikacjach fachowych spotyka się opis nielicznych przykładów korzyści z takiego rozwiązania, dotyczą one jednak w istocie średnich przedsiębiorstw.

W koncepcji rachunkowości zarządczej opracowanej przez IFAC [4, s. 66 i nast.] stwierdza się, że w wyniku radykalnej zmiany roli rachunkowości zarządczej z względnie pasywnej roli dostarczania informacji staje się ona integralną częścią procesu zarządzania, dzięki czynnemu włączeniu się ekspertów rachunkowości zarządczej w podejmowanie decyzji strategicznych, w przemiany organizacyjne, a także odpowiednie dostosowanie itp.

Nie omawiając dalszej treści koncepcji, istotne jest końcowe sformułowanie [4, s. 70]: »Tendencja przenikania się różnych funkcji, a nawet ponadfunkcyjne umiejscowienie rachunkowości zarządczej nasuwa analogię do controllingu. [...] obszar funkcji określanej mianem „rachunkowość zarządcza” w krajach anglojęzycznych jest znany w Europie kontynentalnej jako controlling, rachunkowości analityczna czy rachunkowość wewnętrzna. Systemy składające się na ten obszar różnią się zakresem i stopniem zintegrowania. Jednakże na ogół spełniają podobne zadania«.

Na podstawie tych treści uzasadnione wydaje się twierdzenie, że w małych jednostkach gospodarczych istnieją dobre warunki do integracji controllingu i rachunkowości zarządczej. Korzystne rezultaty można osiągnąć dzięki współdziałaniu controllera z głównym księgowym doceniającym rolę rachunkowości zarządczej dla decydentów. Jeżeli kierownik małego przedsiębiorstwa (dyrektor, zarząd, właściciel) będzie przekonany, że rachunkowość finansowa i zarządcza oraz controlling pomogą mu w procesie zarządzania, to zintegrowane wykorzystanie tych instrumentów powinno sprzyjać osiągnięciu założonego celu.

Ważnym wymaganiem controllingu jest wsparcie organizacyjno-techniczne. Obok zastosowania dobranych narzędzi organizacyjnych niezbędne jest wspomaganie informatyczne. Odsyłając do specjalistycznej literatury [6] z zakresu ustalania potrzeb informacyjnych, zbierania danych źródłowym wewnętrznym i zewnętrznym, przetwarzania danych w informacje według określonych programów przy użyciu komputerów, prezentacji i przesyłania oraz archiwizacji informacji, należy zaznaczyć, że bez systemów informatycznych funkcjonowanie controllingu i rachunkowości jest obecnie praktycznie niemożliwe. Istotny jest dobór programów i sprzętu informatycznego odpowiednio do potrzeb informacyjnych i opłacalności stosowania informatyki w małej jednostce gospodarczej.

6. Zakończenie

Szczególne cechy małych przedsiębiorstw powodują, że zastosowanie w nich ogólnego pojęcia controllingu wymaga innego podejścia niż w dużych podmiotach gospodarczych. Konieczne jest wzięcie pod uwagę: działalności prowadzonej w niewielkich rozmiarach, relatywnie małej wartości majątku i liczby pracowników, przewagi scentralizowanego modelu zarządzania, zorientowania głównie na minimalizację obciążeń podatkowych, maksymalizacji zysku, ograniczonych potrzeb informacyjnych itp.

Uznając walory controllingu jako narzędzia wspomagającego zarządzanie, należy mieć wątpliwości, czy w małych przedsiębiorstwach powinien on mieć formę instytucjonalną. W celu usunięcia lub potwierdzenia tej wątpliwości można dokonać analizy porównawczej z innymi instrumentami zarządzania, które skutecznie wykorzystują duże przedsiębiorstwa. Dla wybranych narzędzi wspomagających zarządzanie tworzą one w strukturze organizacyjnej wydziały, działy lub samodzielne stanowiska rachunku/kalkulacji kosztów, kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego, controllingu czy rachunkowości zarządczej.

Jak wynika z treści artykułu, decydenci w małych przedsiębiorstwach mogą i powinni stosować wymienione instrumenty adekwatnie do potrzeb, bez ich organizacyjnego wyodrębnienia. Jeżeli zaakceptuje się stanowisko Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), że systemy controllingu i rachunkowości zarządczej różnią się zakresem i stopniem zintegrowania, jednak na ogół spełniają podobne zadania, to w małych jednostkach gospodarczych nie powinno być trudności dotyczących integracji obu systemów. Rachunkowość mogłaby wspierać zarządzanie przez dostarczanie użytecznych informacji planistycznych, wykonawczych, kontrolnych i analitycznych, zaś controlling pomagać w zarządzaniu obszarami (dziedzinaми), które w zasadzie znajdują się poza zakresem/przedmiotem rachunkowości.

W małych przedsiębiorstwach racjonalne wydaje się postępowanie uznające controlling za filozofię lub koncepcję wspomagającą procesy zarządzania, która w praktyce może być realizowana w różny sposób. Dokonując wyboru metod i środków wprowadzania koncepcji, należy rozważyć wpływ różnych czynników sprzyjających stosowaniu controllingu lub utrudniających je, a także ustalić koszty i korzyści jego funkcjonowania.

Literatura

- [1] Brzezina W., *Instrumentarium controllingu*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, AE, Wrocław 2000.
- [2] Czubakowska K., *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Uniwersytet Szczeciński, Studia i Rozprawy, tom 170, Szczecin 1994.
- [3] Grasshoff J., *Zu Grundlagen und Entwicklungstendenzen des Controlling*, [w:] *Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2000.
- [4] Jaruga A.A., Nowak W.A., Sychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.
- [5] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.
- [6] Kes Z., *Systemy informatyczne controllingu*, [w:] *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [7] Mayer E., *Controlling – Konzepte. Perspektiven für 90-er Jahren*, Wiesbaden 1986.
- [8] Nowak E., *Istota i zakres controllingu*, [w:] *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [9] Nowosielski S., *Problemy wprowadzania controllingu w przedsiębiorstwie*, [w:] *Controlling w jednostce gospodarczej*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2001.

-
- [10] Olech S., *Istota i zadania controllingu*, [w:] *Funkcjonowanie controllingu w polskich przedsiębiorstwach*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2000.
- [11] Sierpińska M., Niedbała B., *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, AE, Kraków 2000.
- [12] Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnictwa PLACET, Warszawa 1996.
- [13] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

SELECTED PROBLEMS OF ACCOUNTING AND CONTROLLING IN SMALL ENTERPRISES

Summary

In small enterprises – characterized by a limited activity, a small number of employees and a low value of the assets and sale revenues – introduction of controlling and accounting cannot be modeled on solutions used by large enterprises. Limited funds and information demands points on a validity of the controlling and accounting integration as a tool supporting the management of a small enterprise.