

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**291**

# Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz  
Łamanie: Adam Dębski  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-389-2**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana  
Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	11
<b>Małgorzata Białas</b> , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
<b>Adam Bujak</b> , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
<b>Halina Buk</b> , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
<b>Andrzej Bytniewski</b> , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
<b>Michał Chalastra</b> , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
<b>Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon</b> , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego .....	66
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej .....	82
<b>Ksenia Czubakowska</b> , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
<b>Marcin Czyczerski</b> , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
<b>Michał Dyk</b> , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
<b>Wiktor Gabrusewicz</b> , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów .....	125
<b>Stanisław Gędek</b> , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym .....	135
<b>Robert Golej</b> , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
<b>Bartosz Góralski</b> , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
<b>Beata Iwasieczko</b> , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała</b> , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
<b>Krzysztof Piotr Jasiński</b> , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
<b>Magdalena Jaworzyńska</b> , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
<b>Marcin Jędrzejczyk</b> , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej .....	219
<b>Ilona Kędzierska-Bujak</b> , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

<b>Marcin Klinowski</b> , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej .....	238
<b>Marta Kołodziej-Hajdo</b> , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem .....	246
<b>Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej</b> , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej .....	255
<b>Robert Kowalak</b> , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami .....	265
<b>Mieczysław Kowerski</b> , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym .....	278
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski</b> , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....	289
<b>Jarosław Kujawski</b> , Problemy językowe w Earned Value Management .....	298
<b>Justyna Kulikowska</b> , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem .....	308
<b>Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz</b> , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP .....	319
<b>Mirosława Kwiecień</b> , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling .....	331
<b>Zbigniew Leszczyński</b> , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	341
<b>Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka</b> , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych .....	353
<b>Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska</b> , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich .....	364
<b>Bożena Nadolna</b> , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej .....	380
<b>Bartłomiej Nita</b> , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego .....	393
<b>Michał Pietrzak</b> , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych .....	404
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu .....	415
<b>Michał Poszwa</b> , Koszty w rachunku wyniku podatkowego .....	425
<b>Krzysztof Prymon</b> , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań .....	435
<b>Jolanta Rubik</b> , Wybrane elementy controllingu w PKP SA .....	446
<b>Paweł Rumniak</b> , Jeden raport .....	457
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz</b> , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa .....	469

<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk</b> , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego .....	481
<b>Radosław Ryńca</b> , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą .....	494
<b>Aleksandra Sulik-Górecka</b> , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym .....	503
<b>Alfred Szydelko</b> , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa .....	512
<b>Łukasz Szydelko</b> , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia .....	522
<b>Magdalena Szydelko</b> , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki .....	531
<b>Joanna Świerk</b> , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS .....	541
<b>Adam Węgrzyn</b> , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu .....	552
<b>Marcin Wierziński</b> , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości .....	564

## Summaries

<b>Małgorzata Białas</b> , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies .....	22
<b>Adam Bujak</b> , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators .....	32
<b>Halina Buk</b> , Calculated costs in the tariff of electric energy .....	42
<b>Andrzej Bytniewski</b> , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling .....	53
<b>Michał Chalastra</b> , Profit and loss account and the requirements of strategic management .....	65
<b>Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon</b> , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity .....	81
<b>Marlena Ciechan-Kujawa</b> , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources .....	93
<b>Ksenia Czubakowska</b> , Planning and control in controlling .....	105
<b>Marcin Czyczerski</b> , The impact of HR function on the efficiency of controlling .....	114
<b>Michał Dyk</b> , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins .....	124
<b>Wiktor Gabrusewicz</b> , The attributes of modern cost accounting .....	134
<b>Stanisław Gędek</b> , Instruments supporting short time farms decisions .....	146

<b>Robert Golej</b> , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
<b>Bartosz Góralski</b> , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
<b>Beata Iwasieczko</b> , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała</b> , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results .....	187
<b>Krzysztof Piotr Jasiński</b> , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry .....	197
<b>Magdalena Jaworzyńska</b> , The use of controlling in health care units.....	207
<b>Marcin Jędrzejczyk</b> , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
<b>Angelika Kaczmarczyk</b> , Costs management in terms of balance sheet valuation .....	226
<b>Iłona Kędzierska-Bujak</b> , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
<b>Marcin Klinowski</b> , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
<b>Marta Kołodziej-Hajdo</b> , Logistics costs in the process of business management.....	254
<b>Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej</b> , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative .....	264
<b>Robert Kowalak</b> , Controlling for the waste disposal plants .....	277
<b>Mieczysław Kowerski</b> , Dividend and the earnings in the last fiscal year .....	288
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski</b> , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
<b>Jarosław Kujawski</b> , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
<b>Justyna Kulikowska</b> , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
<b>Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz</b> , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
<b>Mirosława Kwiecień</b> , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling .....	340
<b>Zbigniew Leszczyński</b> , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company .....	352
<b>Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka</b> , Cost optimization in purchasing groups.....	363
<b>Paweł Malinowski, Małgorzata Kutyłowska</b> , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
<b>Bożena Nadolna</b> , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

---

<b>Bartłomiej Nita</b> , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
<b>Michał Pietrzak</b> , The need of managerial control in public universities .....	414
<b>Katarzyna Piotrowska</b> , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
<b>Michał Poszwa</b> , Costs in the tax result statement .....	434
<b>Krzysztof Prymon</b> , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results .....	445
<b>Jolanta Rubik</b> , Chosen elements of controlling in PKP S.A. ....	456
<b>Paweł Rumniak</b> , One report.....	468
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz</b> , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
<b>Marzena Rydzewska-Włodarczyk</b> , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
<b>Radosław Ryńca</b> , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education .....	502
<b>Aleksandra Sulik-Górecka</b> , Early warning systems in strategic controlling	511
<b>Alfred Szydelko</b> , The role of an accountant in company controlling .....	521
<b>Łukasz Szydelko</b> , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
<b>Magdalena Szydelko</b> , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area .....	540
<b>Joanna Świerk</b> , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS .....	551
<b>Adam Węgrzyn</b> , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
<b>Marcin Wierzbiński</b> , The rules of value chain cost analysis .....	577

**Alfred Szydelko**

Politechnika Rzeszowska

---

## **ROLA KSIĘGOWEGO W CONTROLLINGU PRZEDSIĘBIORSTWA**

---

**Streszczenie:** W opracowaniu przedstawiono zadania, które powinien realizować główny księgowy w systemie controllingowym. Zaprezentowano obszary i kierunki zmian, które dostosowują system rachunkowości do potrzeb controllingu.

**Słowa kluczowe:** controlling, rachunkowość, interesariusz, główny księgowy, księgi rachunkowe, polityka rachunkowości.

### **1. Wstęp**

Rola i funkcje księgowych przez długie okresy są niezmiennie bądź podlegają stopniowej ewolucji pod wpływem czynników endogenicznych i egzogenicznych. Zasadniczo na zadania księgowych oddziałują zmiany w otoczeniu zewnętrznym, zwłaszcza w prawie bilansowym i podatkowym oraz obligatoryjnej sprawozdawczości.

W ostatnich latach szczególnym wyzwaniem dla księgowych wśród czynników wewnętrznych stają się coraz powszechniej wdrażane w przedsiębiorstwach systemy controllingowe.

Celem opracowania jest próba wskazania roli księgowego (głównego księgowego wraz z podległymi mu komórkami) w tworzeniu rozwiązań w systemie rachunkowości, umożliwiających i ułatwiających prawidłowe wspomaganie informacyjne systemu controllingu.

Do realizacji celu wykorzystano metody badawcze w formie analizy literatury i pracy koncepcyjnej, których rezultaty w sposób ogólny zweryfikowano w badaniach ankietowych.

### **2. Rachunkowość jako źródło informacji controllingowych**

Wdrożenie w przedsiębiorstwie controllingu wymaga stworzenia bazy informacyjnej w postaci odpowiedniego systemu informacyjnego. Podstawowym źródłem informacji controllingowych jest rachunkowość [Nowak 2013, s. 21].



W praktyce przedsiębiorstwa rachunkowość utożsamiana jest z „systemem rachunkowości” funkcjonującym jako trwale zintegrowany system ewidencyjny i informacyjny, którego celem jest rzetelne i jasne przedstawianie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. Zgodnie z polskim prawem bilansowym rachunkowość jednostki obejmuje<sup>1</sup>:

- 1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- 2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- 3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie poprzez inwentaryzację rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- 5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
- 6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej prawem,
- 7) poddanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach określonych prawem.

Rachunkowość można podzielić z punktu widzenia odbiorców informacji na [Nowak 2011, s. 23]:

- a) rachunkowość finansową,
- b) rachunkowość zarządczą.

Rachunkowość finansowa (transakcyjna) dostarcza informacji o charakterze finansowym przede wszystkim interesariuszom zewnętrznym (właścicielom, inwestorom, wierzycielom, organom publiczno-prawnym, agendom rządowym, agencjom ratingowym). Informacje te pochodzą głównie z zestandaryzowanych przez prawo bilansowe sprawozdań finansowych i dotyczą obrazu sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyników finansowych jednostki.

Do interesariuszy zewnętrznych zalicza się osoby oraz instytucje, które znajdują się w otoczeniu przedsiębiorstwa i wykonują dla niego różnego rodzaju świadczenia oraz je odbierają.

Interesariuszy zewnętrznych można podzielić na [Wędzki 2009, s. 16]:

- interesariuszy zaangażowanych kapitałowo,
- interesariuszy zaangażowanych informacyjnie.

Interesariusze zaangażowani kapitałowo to podmioty, które finansują działalność przedsiębiorstwa. Wśród nich można wyróżnić banki, pożyczkodawców, inwestorów indywidualnych, dostawców oraz pozostałych dawców kapitału.

Interesariusze zaangażowani informacyjnie to przede wszystkim podmioty, które potrzebują informacji o przedsiębiorstwie, aby móc prowadzić własną działalność, administrować państwem lub samorządem oraz kontrolować.

Rachunkowość zarządcza, której głównym celem jest dostarczanie informacji wspomagających proces podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie, ma charakter

<sup>1</sup> Art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 (tekst jednolity Dz.U. z 2013, poz. 330).

rachunkowości wewnętrznej, tzn. że jest dostosowana do potrzeb informacyjnych określonych grup interesariuszy wewnętrznych. Podstawową cechą informacji dostarczanych przez rachunkowość zarządczą jest ich istotność i użyteczność przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Informacje te dotyczą zarówno przeszłości, teraźniejszości, jak i przyszłości.

Do interesariuszy wewnętrznych zalicza się osoby, które tworzą przedsiębiorstwo, a więc zarząd, kierownictwo oraz pracowników. Mają oni bezpośredni wpływ na przedsiębiorstwo i na jego działalność, stąd często określa się ich jako interesariuszy aktywnych.

Wśród wszystkich interesariuszy można wyszczególnić tych najważniejszych, którzy najbardziej zainteresowani są sytuacją ekonomiczną przedsiębiorstwa. Są nimi [Kowalak 2008, s. 16]:

- inwestorzy,
- kredytodawcy i pożyczkodawcy,
- instytucje rządowe,
- rewidenci (audytorzy),
- urzędy statystyczne,
- menedżerowie,
- klienci.

Informacje z systemu rachunkowości dostosowane i/lub dodatkowo przetworzone według zasad i procedur controllingowych adresowane są przede wszystkim do interesariuszy wewnętrznych i zaangażowanych kapitałowo interesariuszy zewnętrznych. Do potrzeb controllingu należy dostosować zwłaszcza formę, a niekiedy również treść i zakres sprawozdań generowanych przez rachunkowość. Dotyczy to w szczególności sprawozdawczości operatywnej, w mniejszym stopniu sprawozdawczości rzeczowej i finansowej

Sprawozdawczość rzeczowa czerpie dane przede wszystkim z ewidencji statystycznej i ewidencji operatywnej. W sprawozdaniach rzeczowych prezentuje się informacje głównie wyrażone w jednostkach naturalnych, ale w praktyce powszechnie występują również dane o charakterze finansowym (wartościowe).

Sprawozdawczość finansowa opiera się na danych pochodzących z rachunkowości finansowej przedsiębiorstwa. Prezentuje informacje wartościowe z ewentualnym opisem uzupełniającym.

Przez sprawozdawczość operatywną (określaną w literaturze również jako bieżąca lub wewnętrzna) należy rozumieć zestawienia liczbowe, sporządzane jednorazowo lub okresowo, w różnych przekrojach, w krótkim horyzoncie czasowym, służące dostarczaniu informacji odbiorcom wewnętrznym. Zasadniczymi celami sprawozdawczości operatywnej jest dostarczanie zarządzającym na wszystkich szczeblach zarządzania niezbędnych informacji, które umożliwiają im bieżącą kontrolę realizowanych zadań oraz ujawnianie zakłóceń w podległych im procesach.

Sprawozdawczość operatywna przybiera postać różnego rodzaju raportów, zestawień, meldunków, informacji, w których dominującą formą prezentacji informa-

cji są dane wartościowe i ilościowe. Stosuje się również graficzne formy prezentacji, a niekiedy nawet opis.

### **3. Obszary wpływu głównego księgowego na controlling przedsiębiorstwa**

O wprowadzeniu do przedsiębiorstwa controllingu wraz z odpowiednio dobranym do jego modelu biznesowego instrumentarium, decyduje zarząd. Szczególne zadania przy wdrażaniu rozwiązań controllingowych i późniejszym funkcjonowaniu tego systemu ma do zrealizowania główny księgowy wraz z podległym mu personelem. Zadania te dotyczą w szczególności:

- 1) wskazania możliwości wykorzystania w controllingu informacji ze sprawozdania finansowego,
- 2) dostosowania ksiąg rachunkowych do potrzeb stosowanych instrumentów controllingowych oraz doskonalenie ich funkcjonowania,
- 3) dostosowania polityki rachunkowości do potrzeb controllingowych,
- 4) współpracy o charakterze ekspercko-doradczym z controllerem.

Sprawozdanie finansowe może być wykorzystane w controllingu przedsiębiorstwa w różnych obszarach i na różnych poziomach zarządzania. Typowe możliwości zastosowań to [Szydełko 2013, s. 129]:

- wykorzystanie sprawozdań jednostkowych i skonsolidowanego sprawozdania finansowego w controllingu grup kapitałowych,
- wykorzystanie sprawozdań finansowych samobilansujących zakładów (oddziałów) do ich oceny jako ośrodków odpowiedzialności za wynik lub centrów inwestycji,
- wykorzystanie sprawozdania finansowego do analizy ekonomiczno-finansowej na poziomie budżetów w trakcie ich realizacji i po ich zakończeniu,
- zastosowanie rachunku zysków i strat oraz jego uproszczonych wersji do pomiaru rezultatów w ośrodkach odpowiedzialności,
- zastosowanie rachunku przepływów pieniężnych do planowania zapotrzebowania na środki pieniężne lub wskazania nadwyżek,
- wykorzystanie bilansu przy doborze optymalnej struktury źródeł finansowania.

Sprawozdanie finansowe poza wielkościami z okresów bieżącego i poprzedniego dla celów controllingowych powinno również uwzględniać informacje z budżetów.

Księgi rachunkowe obejmują swym zakresem dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz). Controllingowe możliwości wykorzystania informacji z ksiąg rachunkowych sprowadzają się do zastosowania podejścia controllingowego do każdego elementu składowego tych ksiąg [Szydełko 2013, s. 129-134].

Przydatność informacji z ksiąg rachunkowych dla większości interesariuszy jest uzależniona od terminu dokonywania zapisów księgowych. Potrzeby controllingowe wymagają jak najszybszego dokonywania zapisów, najlepiej w czasie rzeczywistym (możliwe to jest przy dowodach własnych, dowody obce powinny być księgowane niezwłocznie po ich otrzymaniu, co w praktyce księgowej nie jest zjawiskiem powszechnym).

Tworzenie informacji controllingowych na poziomie księgi głównej sprowadza się przede wszystkim do zwiększania ilości kont syntetycznych w celu zwiększenia ilości informacji i równoczesnego zmniejszenia stopnia jej ogólności. Dokonuje się tego za pomocą poziomej i pionowej podzielności kont.

Pozioma podzielność kont umożliwia proste zwiększanie zakresu informacji i jej uszczegóławianie, zarówno w obszarze podzielności poziomej kont księgi głównej, jak i poprzez rozbudowę analityki.

W wyniku podzielności pionowej powstają konta korygowane i konta korygujące, co stwarza szczególne możliwości ewidencyjne, a w konsekwencji również informacyjne dla rozwiązań controllingowych, zwłaszcza stosujących budżetowanie. Umożliwia bowiem pozyskiwanie informacji w przekroju wielkość budżetowana (konto korygowane) +/- odchylenie wielkości rzeczywistej od wielkości budżetowanej (konto lub konta korygujące) [Szydelko 2004, s. 110-112].

Szczególnie przydatne do tworzenia informacji controllingowych są księgi pomocnicze (analityka). Informacje z kont analitycznych można wykorzystać w controllingu (zwiększyć ich ilość i/lub poprawić jakość):

- bezpośrednio korzystając z wymogów prawa bilansowego,
- wybierając najbardziej szczegółowe metody prowadzenia ksiąg pomocniczych,
- poprzez zwiększenie zakresu przedmiotowego stosowania ksiąg pomocniczych,
- przez wprowadzenie wielopoziomowości ksiąg pomocniczych.

Zbiorcze informacje z zapisów na kontach syntetycznych ujmowane są okresowo w zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej. Zwiększenia przydatności tych zestawień dla informacyjnego wspomaganie controllingu dokonać można głównie poprzez:

- wprowadzenie dodatkowych elementów,
- zwiększenie częstotliwości ich tworzenia,
- sporządzanie zestawienia obrotów i sald *pro forma*.

Zestawienia sald ksiąg pomocniczych, sporządzone zgodnie z prawem bilansowym, są źródłem informacji dla controllingu tylko na koniec roku obrotowego. Zwiększenie ilości i poprawa jakości informacji z tych zestawień nastąpić może przez:

- rozbudowę o obroty,
- umożliwienie ich tworzenia w każdej sytuacji pojawienia się zapotrzebowania na informacje,
- stworzenie możliwości dostępu zainteresowanym osobom.

Przedsiębiorstwo powinno posiadać dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, dostosowującą ogólne zasady i metody rachunkowości do jego potrzeb. Politykę rachunkowości stanowią wybrane przez jednostkę zasady spośród alternatywnych ustawowych rozwiązań, a w przypadku braku regulacji ustawowych – rozwiązania zalecane w krajowych standardach rachunkowości, a gdy te nie rozwiązują problemu, należy stosować rozwiązania dopuszczone przez MSR. W następnej kolejności należy uwzględniać rozwiązania stosowane zwyczajowo i zalecane przez naukę.

Polityka rachunkowości, także dostosowana do potrzeb controllingu [Szydełko 2013, s. 234-136], dotyczy w szczególności:

- 1) określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych,
- 2) metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- 4) systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.

Przy formułowaniu polityki rachunkowości w zakresie określenia roku obrotowego i okresów sprawozdawczych do celów controllingowych można:

- dostosować rok obrotowy do cyklu działania przedsiębiorstwa,
- dokonywać zmian roku obrotowego,
- wprowadzić okresy sprawozdawcze krótsze niż miesięczne.

Przy doborze metod i zasad wyceny aktywów i pasywów oraz pomiaru wyniku finansowego do celów controllingowych zasadne jest wprowadzenie do wyceny bieżącej cen stałych na poziomie cen lub kosztów planowanych. Dotyczy to zwłaszcza stanu i ruchu rzeczowych aktywów obrotowych (materiałów, towarów, produktów), zobowiązań, kosztów i przychodów.

Instrumenty controllingowe dotyczą przede wszystkim problematyki kosztów. Najbardziej wiarygodne informacje o kosztach do celów zarządczych, przy zastosowaniu zasad sprawozdawczego rachunku kosztów, można uzyskać:

- unikając bezpośredniego zaliczania w koszty zakupów materiałów i towarów oraz w koszty sprzedanych produktów wydania produktów z produkcji do magazynu,
- stosując ceny transferowe do rozliczeń wydziałów pomocniczych,
- stosując poprawny metodycznie rachunek kalkulacyjny,
- właściwie dobierając klucze podziałowe kosztów pośrednich i różnicując je w celu rozliczenia poszczególnych grup kosztów wspólnych,
- ustalając koszty stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- ustalając stratę na brakach i koszty przestojów.

Określając w polityce rachunkowości sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, należy ustalić przynajmniej:

- zakładowy plan kont, zawierający wykaz kont księgi głównej (nazwy, symbole cyfrowe), przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń (treść kategorii ujętych na poszczególnych kontach), zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych (zasady wyce-

ny) oraz ich powiązania z kontami księgi głównej (księgowanie typowych operacji, charakter i treść salda),

- wykaz ksiąg rachunkowych,
- opis systemu przetwarzania danych.

Tworząc zakładowy plan kont, należy uwzględnić potrzeby informacyjne wszystkich interesariuszy. Niektóre z nich muszą być zaspokojone na podstawie obowiązującego prawa, część informacji będzie tworzona na zasadzie dobrowolności, a części informacji nie da się uzyskać przez ograniczenia natury technicznej, ekonomicznej czy metodologicznej. Dostosowując plan kont do wymogów controllingowych, należy:

- zastosować pełny wariant ewidencji i rozliczania kosztów,
- powszechnie stosować podzielność kont,
- dostosować analitykę do potrzeb ośrodków odpowiedzialności.

Tego typu działania są rozwiązaniami typowymi w systemie rachunkowości. Aby zwiększyć zakres informacji na potrzeby controllingowe, można podjąć próbę wprowadzenia do zakładowego planu kont dodatkowych zespołów kont o charakterze wewnątrznie samozamykającym [Szydełko 2000], pozwalających na uzyskiwanie informacji niezgodnych z prawem bilansowym w ramach systemu ksiąg rachunkowych.

Drugim elementem określającym sposób prowadzenia ksiąg jest wykaz stosowanych ksiąg rachunkowych, stanowiący w praktyce zamknięty katalog wynikający z prawa bilansowego. Do celów zarządczych można wykorzystać dane ujęte w zapisach w dzienniku nie tylko do kont księgi głównej i kont ksiąg pomocniczych, ale również do innych ksiąg o charakterze zarządczym (rejestrów, buforów), które nie muszą spełniać wymogów prawa bilansowego.

Opis systemu przetwarzania danych, a w wypadku stosowania techniki komputerowej – opis systemu informatycznego, obejmuje wykaz stosowanych programów, procedur lub funkcji odpowiednio do struktury oprogramowania z podaniem charakterystyki algorytmów i parametrów, zawarte w oprogramowaniu zasady ochrony danych oraz określenie aktualnej wersji oprogramowania. Te charakterystyki mają szczególne znaczenie na etapie wdrażania controllingu, przy ustalaniu możliwości integracji systemu finansowo-księgowego z systemem controllingowym.

Główny księgowy powinien pełnić istotną rolę jako doradca i ekspert ds. finansowo-księgowych na etapach tworzenia koncepcji systemu controllingu oraz jego wdrażania. Niezbędny jest również jego udział w bieżącym funkcjonowaniu controllingu, zwłaszcza w pracach komisji budżetowej, w której jako przedstawiciel komórek odpowiedzialnych za rachunkowość jest osobą nadzorującą i odpowiedzialną za integrację systemu informacyjnego rachunkowości z budżetami [Kes 2013, s. 46].

Warto również zwrócić uwagę na możliwości wykorzystania informacji z systemu controllingu na potrzeby systemu rachunkowości. Dzięki sprzężeniu zwrotnemu, polegającemu na wzajemnym przepływie wybranych informacji pomiędzy systemem informacyjnym rachunkowości a systemem informacyjnym controllingu, możliwe jest zwiększenie efektywności zarządzania przedsiębiorstwem [Biadacz

2006, s. 9-20]. Zadaniem księgowego w tym zakresie będzie identyfikacja obszarów w systemie controllingu, z których informacje można wykorzystać w systemie rachunkowości (przykładowo zastosowanie do wyceny bieżącej cen stałych identycznych z cenami/kosztami jednostkowymi w budżecie, wykorzystanie informacji z budżetu do procedury pomiaru kosztów stałych niewykorzystanych zdolności produkcyjnych).

#### 4. Opinie księgowych na temat roli księgowego w controllingu przedsiębiorstwa – wyniki badań ankietowych

Na podstawie analizy literatury oraz pracy koncepcyjnej z wykorzystaniem własnych doświadczeń zawodowych autor założył, że główny księgowy w obszarze systemu controllingu ma do spełnienia określone role, które ujęte zostały jako odpowiedzi do zadanego w ankiecie pytania. Pytanie brzmiało: „Określ, jaką rolę Pani/Pana zdaniem powinien pełnić główny księgowy w controllingu jednostki (możliwość wielu odpowiedzi):

- 1) powinien pełnić rolę doradczą przy tworzeniu i doskonaleniu systemu controllingu,
- 2) powinien być odpowiedzialny za tworzenie i doskonalenie systemu controllingu,
- 3) powinien ponosić odpowiedzialność za sprawne bieżące funkcjonowanie systemu controllingu,
- 4) powinien dostosować zakładowy plan kont do wymogów systemu controllingu,
- 5) powinien być zobowiązany do terminowego dostarczania informacji do działu controllingu,
- 6) zakres jego obowiązków nie powinien być powiązany z systemem controllingu,
- 7) inne (wymień jakie?)”.

Badaniem objęto 65 osób, zawodowych księgowych pełniących kierownicze stanowiska w służbach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, z których 46 (70,77%) ma obowiązek badania sprawozdania finansowego. Wyniki ankiety prezentuje tab. 1.

**Tabela 1.** Wyniki ankiety

Numer odpowiedzi	Liczba odpowiedzi	Próba badawcza	Udział procentowy w próbie
1	49	65	75,38
2	7	65	10,77
3	3	65	4,62
4	33	65	50,77
5	34	65	52,31
6	7	65	10,77
7	1	65	1,54

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie tabeli 1 można stwierdzić, że główny księgowy powinien przede wszystkim pełnić rolę doradcą przy tworzeniu i doskonaleniu systemu controllingu (75,38% odpowiedzi), następnie powinien odpowiadać za terminowe dostarczanie informacji do działu controllingu (52,31% odpowiedzi), a także dostosować zakładowy plan kont do potrzeb controllingowych (50,77% odpowiedzi). Wykonywanie innych szczegółowych zadań przez głównego księgowego w controllingu przedsiębiorstwa zdaniem ankietowanych nie jest już tak istotne. Warto podkreślić, że odpowiedzi na pytanie 6 (10,77%) potwierdzają pogląd o powiązaniu zawodowym księgowych z systemem controllingu (89,23%).

## 5. Podsumowanie

Stosowanie controllingu w przedsiębiorstwach wymaga współpracy wielu kompetentnych osób, które realizują różne zadania w obszarze swych obowiązków i kompetencji zawodowych. Istotną rolę we wdrażaniu i funkcjonowaniu systemu controllingu w przedsiębiorstwie odgrywa główny księgowy, odpowiedzialny za stworzenie i prawidłowe funkcjonowanie systemu rachunkowości, stanowiącego bazę informacyjną controllingu. Jego zadania w tym zakresie powinny się koncentrować przede wszystkim na dostosowaniu polityki rachunkowości i ksiąg rachunkowych do potrzeb wykorzystywanego instrumentarium w systemie controllingu danego przedsiębiorstwa. Powinien pełnić również rolę doradczą-ekspercką na etapie tworzenia systemu controllingu i koordynacyjno-doradczą w czasie jego funkcjonowania.

Pełnienie tych ról w controllingu przedsiębiorstwa przez głównych księgowych dostrzegane jest nie tylko w literaturze przedmiotu i zaleceniach jednostek specjalizujących się we wdrażaniu systemów controllingowych, ale również potwierdzają to zawodowi księgowi.

## Literatura

- Biadacz R., *Controlling jako system informacyjny rachunkowości*, [w:] Z. Messner (red.), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*, t. III *Problemy rachunkowości zarządczej. Rewizja ksiąg rachunkowych, kontrola i audyt wewnętrzny*, Wydawnictwo AE, Katowice 2006.
- Kes Z., *Organizacyjne aspekty controllingu*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013.
- Kowalak R., *Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstwa w badaniu zagrożenia upadłością*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Nowak E., *Controlling jako podsystem zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013.
- Nowak E., *Rachunkowość. Kurs podstawowy*, PWE, Warszawa 2011.
- Szydelko A., *Możliwości wkomponowania rachunku kosztów zmiennych w ewidencyjne rozwiązania systematycznego rachunku kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 8.



Szydełko A., *Rachunkowość jako baza informacyjna controllingu*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013.

Szydełko A., *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk 2004.

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości z późn. zm. (tekst jednolity Dz.U. z 2013, nr 47 poz. 330).

Wędzki D., *Analiza wskaźnikowa sprawozdania finansowego*, Wolters Kluwer Polska, Kraków 2009.

## THE ROLE OF AN ACCOUNTANT IN COMPANY CONTROLLING

**Summary:** This paper describes the tasks to be executed by the chief accountant in controlling system. There are presented areas and directions of changes which adapt the accounting system to the needs of controlling.

**Keywords:** controlling, accounting, stakeholder, chief accountant, accounting records, accounting policies.