

Marta Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA A CONTROLLING

MANAGEMENT ACCOUNTING VS. CONTROLLING

DOI: 10.15611/pn.2017.480.10

JEL Classification: M00, M41, M19

Streszczenie: Celem artykułu jest wskazanie różnic pomiędzy rachunkowością zarządczą a controllingiem. Autorka stawia tezę, iż nie są one tożsame. Wyprowadzenie ma charakter teoretyczny i bazuje na studiach literaturowych. Efektem przeprowadzonego postępowania badawczego jest określenie relacji pomiędzy rachunkowością zarządczą a metodą zarządzania przez controlling. Wskazane zostały podobieństwa i różnice pomiędzy rachunkowością menedżerską a controllingiem.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, controlling, rachunkowość, zarządzanie.

Summary: The paper aims to depict the differences between managerial accounting and controlling. The author argues that they are not identical. The discourse has a theoretical character and is based on the literature study. The specification of the relation between management accounting and management by controlling method is the result of the research. The similarities and differences between managerial accounting and controlling are shown.

Keywords: management accounting, controlling, accounting, management.

1. Wstęp

Jednym z podstawowych zadań nauki jest definiowanie, objaśnianie oraz porządkowanie. Dotyczy to zarówno występujących w świecie zjawisk (w przypadku nauk ekonomicznych: zjawisk gospodarczych), jak i opisujących je pojęć. Celem niniejszego artykułu jest określenie różnic pomiędzy pojęciami oraz zjawiskami rachunkowości zarządczej i controllingu. Tym samym chodzi o zabranie głosu w dyskusji dotyczącej relacji między rachunkowością zarządczą a controllingiem (a szerzej: rachunkowością a zarządzaniem). Autorka stawia tezę, iż występuje różnica pomiędzy controllingiem a rachunkowością zarządczą (nie są to pojęcia tożsame), co ma zamiar wykazać w wywodzie teoretycznym bazującym na literaturze. Tym samym

głos przedstawiony w artykule stanowić będzie polemikę z tymi autorami, którzy utożsamiają rachunkowość menedżerską i controlling.

2. Istota rachunkowości zarządczej

Jak stwierdza E. Nowak [2011, s. 19], rachunkowość zarządcza jest tym podsystemem rachunkowości, którego zadaniem jest dostarczenie informacji uprawnionym jednostkom wewnętrznym z przedsiębiorstwa. Jest zindywidualizowana i uregulowana wewnątrz przedsiębiorstwa. Sposób przekazywania informacji w podsystemie rachunkowości zarządczej jest uwarunkowany potrzebami kierownictwa przedsiębiorstwa. M. Łada [2016a, s. 15] uznaje rachunkowość menedżerską za system informacyjny tworzony głównie z myślą o wewnętrznych potrzebach przedsiębiorstwa. Docelowymi odbiorcami przygotowanych informacji jest kadra zarządzająca, przy czym liczba odbiorców zależy od stopnia decentralizacji zarządzania w przedsiębiorstwie. E. Nowak [1996, s. 15] zaznacza, że w rachunkowości zarządczej punkt wyjścia jest zasadniczo odmienny niż w rachunkowości finansowej. Głównym kryterium jest to, czy informacja jest przydatna do celów zarządzania przedsiębiorstwem.

K. Czubakowska, W. Gabrusewicz i E. Nowak [2006, s. 19] na podstawie przeglądu definicji rachunkowości zarządczej dochodzą do następujących wniosków:

- jest ona systemem informacyjno-kontrolnym wykorzystywanym w procesie zarządzania;
- stosuje własne metody przetwarzania, prezentowania i analizy danych;
- dostarcza danych liczbowych umożliwiających stosowanie alternatywnych rozwiązań i wybór najlepszego wariantu;
- zaspokaja potrzeby informacyjne kierownictwa jednostki w celu racjonalnego wykorzystania zasobów zapewniających osiągnięcie przyjętych założeń i celów.

Niezależnie od podejścia przyjmowanego przez różnych autorów monograficznych oraz podręcznikowych pozycji książkowych z zakresu rachunkowości menedżerskiej występują wspólne dla większości z nich oraz najczęściej i najdokładniej omawiane zagadnienia, które wobec tego można uznać za „punkt ciężkości” rachunkowości zarządczej. Są to: aspekt informacyjny, odróżnienie rachunkowości zarządczej od finansowej oraz zagadnienia praktyczne, takie jak: klasyfikacje kosztów, rachunki kosztów (ich modele i systemy), rachunki wyników, rachunki decyzyjne (w tym decyzyjne rachunki kosztów i wyników), kalkulacje kosztów, kalkulacje cenowe, kalkulacje i analizy progów rentowności.

W literaturze w zasadzie nie występują dywagacje na temat stanowiska osoby zajmującej się rachunkowością zarządczą i jego umiejscowienia w strukturze organizacyjnej. Nie ma też szerokiej dyskusji na temat jej niezbędnych kwalifikacji. Przyjmuje się, iż jest to pracownik, który musi posiadać wiedzę i odpowiednie umiejętności z zakresu rachunkowości ze szczególnym naciskiem na rachunkowość menedżerską.

Charakteryzując rachunkowość menedżerską, należy stwierdzić, iż:

- rachunkowość ta zasila w informacje pozwalające na podjęcie odpowiednich decyzji biznesowych oraz kontrolę ich realizacji; informacje te mają charakter liczbowy, a kontrola realizacji sprowadza się do kontroli wykonania określonych liczbami finansowych parametrów założonych działań;
- rachunkowość menedżerska we wspieraniu kierownictwa stosuje charakterystyczne dla siebie metody, czerpie ona nie tylko z zapisów prawnych, ale także ze statystyki i ekonometrii; istotna jest zrozumiałość i przydatność decyzyjna dostarczanych informacji;
- przedstawia różne alternatywy i możliwości, wskazujące konsekwencje poszczególnych wariantów pisane kategoriami ekonomicznymi, wśród których centralną pozycję zajmują koszty i przychody;
- bierze pod uwagę potrzeby głównej grupy wewnętrznych interesariuszy przedsiębiorstwa, jaką stanowią zarządzający, przy czym potrzeby te koncentrują się w obszarze zaopatrzenia w niezbędną wiedzę ekonomiczną [Nowak 2015, s. 157].

Istota rachunkowości zarządczej zaprezentowana została na schemacie (rys. 1) zawierającym autorski model integrujący różne definicje i sposoby rozumienia rachunkowości menedżerskiej.

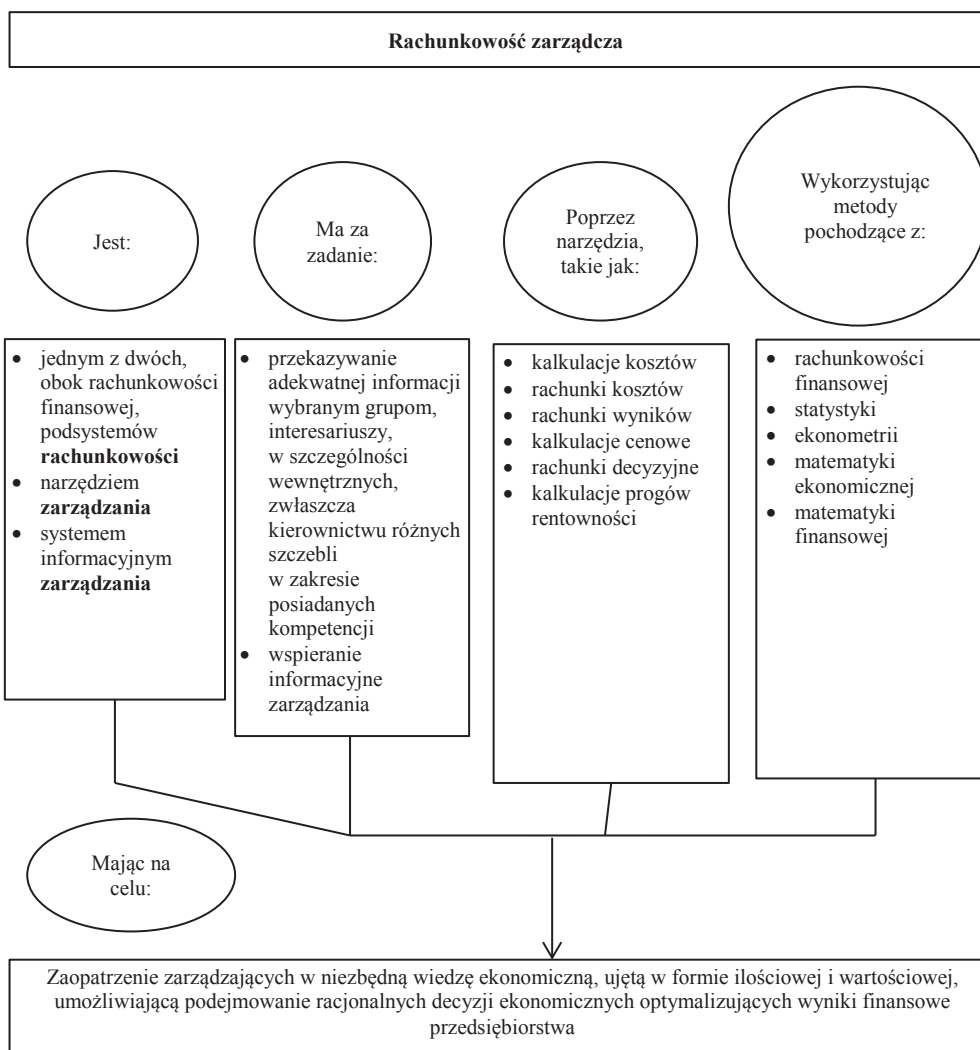
Niezależnie od podstawowego zakresu rachunkowości menedżerskiej, stanowiącego pewną „stałą”, część wspólna dla różnych przedsiębiorstw może być w różny sposób rozszerzana i uszczegóławiana. Zgodnie z zapotrzebowaniem zarządzających i innych interesariuszy pojawiają się nowe odmiany rachunkowości zarządczej, są też one postulowane przez badaczy.

Do przykładów należy zaliczyć podatkową rachunkowość zarządczą. Punktem wyjścia jest tutaj użyteczność rachunkowości jako instrumentu zarządzania podatkami, co prowadzi do dostosowania informacji generowanych przez system rachunkowości menedżerskiej do specyfiki decyzji podatkowych [Poszwa 2010, s. 301].

Rozszerzeniem rachunkowości menedżerskiej w kierunku dłuższego horyzontu czasowego oraz najwyższego poziomu zarządzania jest wykorzystywanie jej nie tylko w operacyjnym, ale i strategicznym podejmowaniu decyzji. Stąd pojawił się nurt strategicznej rachunkowości zarządczej [Nowak 2008, s. 11-49].

Ponadto rachunkowość menedżerską zaczynają wykorzystywać nowe grupy interesariuszy, w tym instytucje państwowe w ramach posiadanych kompetencji. Przykładem jest np. badanie przypadków celowego zaniżania cen przez ekspertów ds. rachunkowości zarządczej powoływanych jako biegli sądowi, czyli stosowania tzw. śledczej rachunkowości zarządczej [Łada 2016b, s. 109-124]. Zaznaczyć tu należy, iż zazwyczaj wykonywanie usług dla wymiaru sprawiedliwości było domeną rachunkowości finansowej, a jako biegłych policji, prokuratur i sądów powoływano głównie księgowych lub biegłych rewidentów.

Dodatkowo podkreślić należy coraz szerszą konieczność zastosowania w rachunkowości menedżerskiej programów informatycznych. Stąd coraz większe zainteresowanie zarówno praktyków, jak i autorów publikacji zagadnieniami, takimi jak



Rys. 1. Istota rachunkowości zarządczej

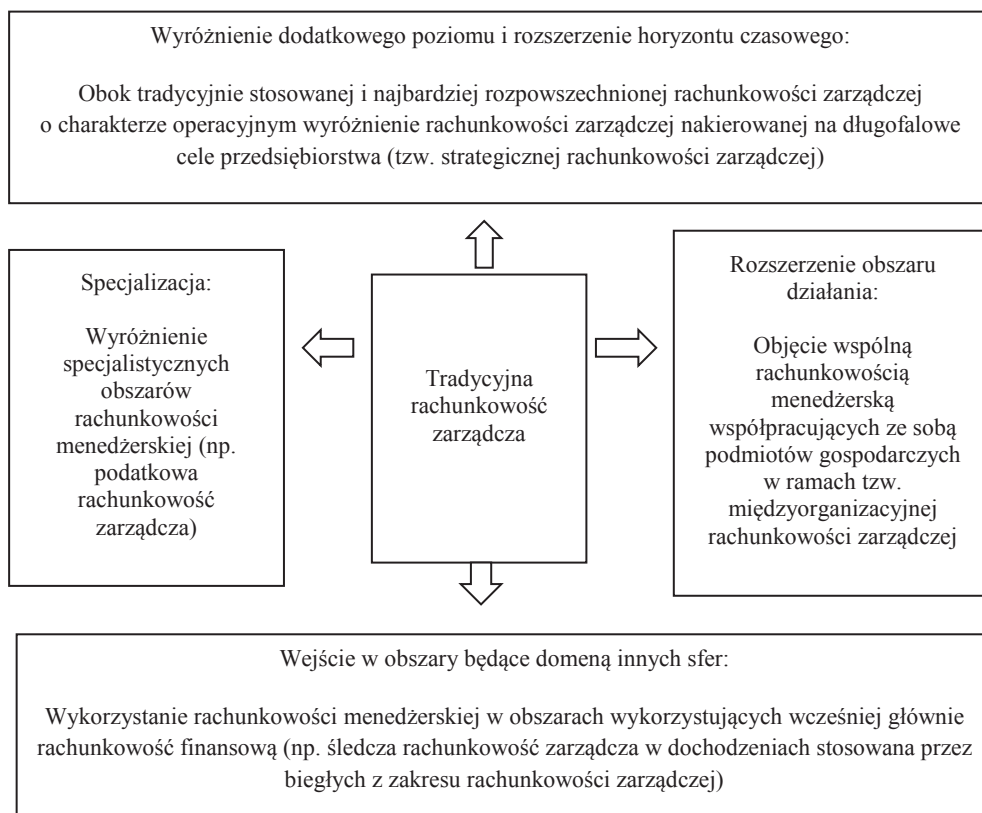
Źródło: opracowanie własne.

komputerowe wspomaganie rachunkowości zarządczej [Rutkowska, Świdarska-Rak 2016] oraz rachunkowość zarządcza w chmurze [Łada, Murdza 2014]. Informatyka składa się na techniczny aspekt rachunkowości menedżerskiej, jednakże poszerza on znacznie jej możliwości.

Można uznać, że charakterystycznymi cechami i kierunkami współczesnego rozwoju rachunkowości zarządczej (co wskazano na rys. 2) są:

- rozszerzenie zakresu przedmiotowego (np. międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza),

- poszerzenie horyzontu czasowego i uwzględnienie wyższego poziomu hierarchicznego zarządzania (strategiczna rachunkowość zarządcza),
- wejście w obszary tradycyjnie przynależne rachunkowości finansowej (śledcza rachunkowość zarządcza),
- przyjęcie zadań szczegółowych (podatkowa rachunkowość zarządcza).



Rys. 2. Współczesne poszerzenie tradycyjnej rachunkowości zarządczej o nowe obszary

Źródło: opracowanie własne.

Niezależnie od nowych obszarów, specjalizacji i kierunków rozwoju rachunkowości menedżerskiej uznać można, iż bazować ona będzie nadal na tych samych podstawowych działaniach, takich jak kalkulowanie kosztów i cen, dokonywanie rachunków kosztów, wyznaczanie progów rentowności, nakierowanych na przekazanie informacji zarządczej.

3. Istota controllingu

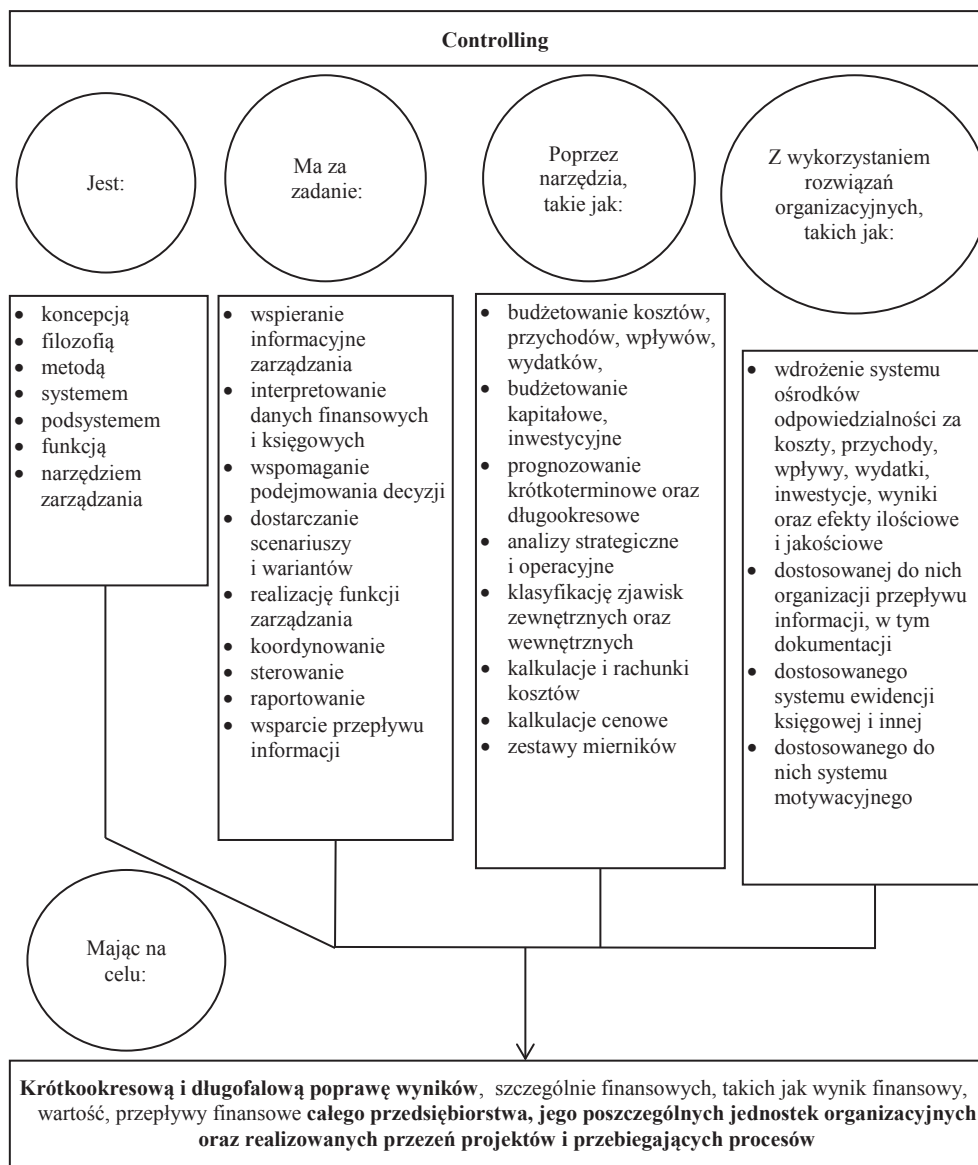
Controlling można rozumieć zarówno szeroko, jak i w sposób bardzo zróżnicowany. Większość z jego definicji odnosi się w jakiś sposób do zarządzania i wykazuje silne związki z nim. W tym sensie wydzielić można następujące ujęcia controllingu:

- filozoficzno-koncepcyjne (controlling rozumiany jako koncepcja lub nawet filozofia zarządzania przedsiębiorstwem),
- metodyczne (controlling jako metoda zarządzania określana jako „zarządzanie przez controlling”),
- narzędziowe (controlling rozumiany jako instrument zarządzania),
- systemowe (controlling jako system lub subsystem zarządzania),
- funkcyjne (controlling realizuje jedną lub więcej funkcji zarządzania, np. planowanie i kontrolowanie),
- koordynacyjne (controlling za główne zadanie ma koordynację),
- decyzyjno-doradcze (controlling przygotowuje warianty i wspiera ich podejmowanie decyzji),
- celowościowe (controlling wspiera realizację wyznaczonych przez kierownictwo celów),
- sterujące (controller nawiguje, pomaga trzymać się kursu),
- informacyjno-komunikacyjne (controlling zaopatrza w informacje, szczególnie te pochodzące z rachunkowości),
- problemowe (zadaniem controllingu jest analizowanie problemów i wyszukiwanie oraz proponowanie ich najlepszych rozwiązań),
- wspomagające (zadaniem controllingu jest wspomaganie zarządzania) [Nowak 2013, s. 15-33].

Autorka niniejszego artykułu przyjmuje punkt widzenia autorów definicji metodycznych, rozumiejąc przez pojęcie controllingu metodę zarządzania (zarządzanie przez controlling). Całościowe, uwzględniające wszystkie wymienione podejścia, ujęcie controllingu, zaprezentowano na rys. 3.

Podkreślić należy, iż cechą charakterystyczną controllingu jest szczególna rola osoby realizującej controlling – controllera. Świadczy o tym między innymi używanie metafor: statku jako przedsiębiorstwa oraz nawigatora lub sternika jako controllera. Symbolizuje to specyfikę relacji pomiędzy controllerem a zarządzającym. Sternik-controller ma kompetencje wskazywania kursu, jednakże nie ma uprawnień władczych, którymi legitymuje się kapitan-dyrektor zarządzający, prezes lub właściciel-przedsiębiorca.

Literatura z zakresu controllingu poświęca także uwagę usytuowaniu controllera lub działu controllingu w przedsiębiorstwie, przedstawiając alternatywne rozwiązania, od umiejscowienia go w pozycji sztabowej w stosunku do zarządu, po umieszczenie controllera funkcjonalnego w odpowiednim dziale [Nowak 2007, s. 82-85; Nesterak 2015, s. 48-53]. Miejsce controllera w strukturze organizacyjnej w sposób instytucjonalny determinuje jego niezależność, możliwość działania, uprawnienia oraz bezstronność.



Rys. 3. Całościowe rozumienie pojęcia „controlling”

Źródło: [Nowak 2017, s. 20].

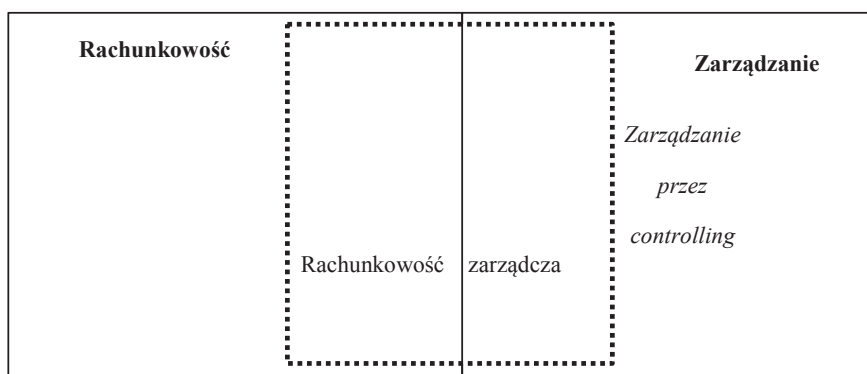
4. Rachunkowość zarządcza a controlling

Zagadnienia, które są omawiane przez badaczy zarówno rachunkowości zarządczej, jak i rachunku kosztów, są następujące:

- budżetowanie oraz planistyczne rachunki kosztów,
- „czerpanie informacyjne” z rachunkowości finansowej,
- decentralizacja i wydzielenie ośrodków odpowiedzialności,
- rachunek odpowiedzialności,
- klasyfikacje kosztów.

Zauważyć należy, iż zazwyczaj tematy wspólne dla rachunkowości menedżerskiej i controllingu uplasowane są inaczej w pozycjach z zakresu tych dwóch obszarów. Problematyka budżetowania, ośrodków odpowiedzialności, rachunku odpowiedzialności czy ogólnych zagadnień controllingu i zadań controllera zazwyczaj wieńczy pozycje z zakresu rachunkowości zarządczej. Z kolei w monografiach i podręcznikach z zakresu controllingu zazwyczaj znajduje się w rozdziałach początkowych. Pozycje z zakresu controllingu rozpoczynają się od jego zdefiniowania, określenia. Za punkt wyjścia uznaje się też wyodrębnienie w przedsiębiorstwie poprzez zmiany organizacyjne ośrodków odpowiedzialności. Natomiast za podstawowy i najważniejszy instrument controllingu uznaje się budżetowanie, które zazwyczaj zajmuje początkowe miejsce i jest szeroko omawiane w pozycjach dotyczących controllingu jako całości. Z kolei pozycje z zakresu zarządzania dotyczą w całości controllingu jako koncepcji i metody zarządzania lub też omawiają zarządzanie przez controlling jako jedną ze swoich koncepcji i metod.

Relacje pomiędzy rachunkowością, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem i controllingiem, przy założeniu metodycznej definicji controllingu, zostały zobrażowane na rys. 4.



Rys. 4. Rachunkowość, zarządzanie, controlling, rachunkowość zarządcza – relacje między pojęciami z przyjęciem metodycznego rozumienia controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Jak zilustrowano na rys. 4, rachunkowość zarządcza staje się częścią wspólną rachunkowości oraz zarządzania realizowanego metodą zarządzania przez controlling. Ponadto pomiędzy rachunkowością menedżerską a controllingiem należy zaznaczyć następujące różnice:

- rachunkowość zarządcza akcentuje aspekt finansowo-rachunkowy (dokonując rachunków, kalkulacji, podając ceny i wyniki), natomiast controlling – aspekt zarządczy (umożliwiając motywowanie pracowników i zarządzających przez przypisanie odpowiedzialności, wyznaczanie celów budżetowych, analizowanie odchyłeń, wprowadzanie mierzalnych parametrów oceny pracowniczej);
- controlling wymaga szerszych działań organizacyjnych (wydzielenie ośrodków odpowiedzialności oraz stanowiska controllera) niż rachunkowość zarządcza (która może być realizowana w ramach dowolnej struktury organizacyjnej przez pracownika działu rachunkowości);
- w controllingu większą niż w rachunkowości menedżerskiej rolę odgrywają czynniki psychologiczne (wynika to z wielości i różnorodności osób i działów, z jakimi controller współpracuje, konieczności brania przez niego czynnego udziału w negocjacjach budżetowych oraz występowania naturalnych reakcji obronnych odbiorców raportów controllingowych, którym controller może, opierając się na dowodach liczbowych, zarzucić nieefektywność lub niegospodarność), a co za tym idzie – controller powinien mieć większą niż specjalista ds. rachunkowości zarządczej wiedzę o ludziach (oprócz więc wykształcenia kierunkowego z zakresu rachunkowości i controllingu oraz odpowiednich umiejętności powinien też mieć wiedzę psychologiczną oraz odpowiednie kompetencje społeczne i cechy osobowościowe oraz doświadczenie pracy z ludźmi);
- rachunkowość zarządcza zazwyczaj dotyczy mniejszej części (np. wybranego problemu, konkretnej decyzji – np. ustalenia poziomu ceny), natomiast controlling jest bardziej kompleksowy i szerszy (dotyczy całości działań przedsiębiorstw lub całości wybranego obszaru – w przypadku controllingu marketingowego będzie to nie tylko kształtowanie cen, ale także budżetowanie kampanii marketingowych);
- w controllingu większy akcent położony jest na aspekt komunikacyjny oraz występuje wielokierunkowość komunikacji (pozyskiwanie danych z różnych jednostek organizacyjnych, przekazywanie danych różnym interesariuszom), w rachunkowości zarządczej informacja zazwyczaj przepływa z rachunkowości zarządczej do zarządzających (występuje więc mniej odbiorców informacji i są oni mniej zróżnicowani);
- rachunkowość zarządcza ma przede wszystkim udział w planowaniu i kontrolowaniu, natomiast controlling jest częściej powiązany także z organizowaniem i motywowaniem (np. wpływa na strukturę organizacyjną poprzez stworzenie systemu ośrodków odpowiedzialności, wpływa na motywację poprzez tworzenie mierników oceny dokonań, wykorzystywanych w premiowaniu pracowników).

Wobec przedstawionej argumentacji należy podkreślić, iż controlling jest możliwy do zastosowania (i jest rzeczywiście stosowny) jako całościowa, kompleksowa metoda zarządzania. Natomiast rachunkowość zarządcza pełni w stosunku do zarządzania funkcję głównie instrumentalną.

5. Podsumowanie

Rachunkowość w przedsiębiorstwie (lub innej jednostce) może mieć dwojakie zadania:

- nakierowane „na potrzeby dowodowe” poprzez dokumentowanie operacji gospodarczych i obrazowanie majątkowej i finansowej sytuacji danej jednostki na podstawie przepisów prawa z zachowaniem zasady możliwie wiernego odzwierciedlenia rzeczywistości – charakteryzuje to rachunkowość finansową;
- nastawione na potrzeby wewnętrzne i podporządkowane zasadzie maksymalnej użyteczności zarządczej, a więc polegające na dostarczaniu informacji w takim zakresie, czasie i kolejności, jakie w najwyższym możliwym stopniu wspierają podejmowanie decyzji kierowniczych – jest to specyfika rachunkowości menedżerskiej.

Controlling należy traktować przede wszystkim jako metodę zarządzania. Należy jednak zauważyć, iż posługuje się on rachunkowością i wykorzystuje rachunkowość, w szczególności zarządczą, w sposób bardziej rozwinięty, kompleksowy i zintegrowany. Controller natomiast nie tylko ma wiedzę i umiejętności z jej zakresu, ale także potrafi przełożyć język, jakim się ona posługuje, na język zrozumiały dla menedżerów, zarówno zajmujących najwyższe stanowiska, jak i kierujących na niższych szczeblach hierarchii organizacyjnej, a także na język zrozumiały dla wszystkich pracowników.

Literatura

- Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., 2006, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa.
- Łada M., 2014, *Rachunkowość zarządcza wielu podmiotów*, [w:] Łada M. (red.), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza. Zastosowania metod rachunkowości w zarządzaniu sieciami biznesowymi*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Łada M., 2016a, *Rachunkowość zarządcza. Od kosztów do wartości*, Wydawnictwo Rachunkowość, Warszawa.
- Łada M., 2016b, *Śledcza rachunkowość zarządcza – studia przypadków opinii biegłych dotyczących zaniżania cen sprzedaży*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 152, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Warszawa.
- Łada M., Murdza M., 2014, *Rachunkowość zarządcza w chmurze*, [w:] Łada M. (red.), *Międzyorganizacyjna rachunkowość zarządcza. Zastosowania metod rachunkowości w zarządzaniu sieciami biznesowymi*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nesterak J., 2015, *Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie*, Wolters Kluwer, Warszawa.

- Nowak E., 1996, *Teoria kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa.
- Nowak E., 2008, *Charakterystyka strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] Nowak E. (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak M., 2007, *Controlling działalności marketingowej*, PWE, Warszawa.
- Nowak M., 2013, *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M., 2015, *Rachunkowość zarządcza, rachunkowość behawioralna – dwie strony tego samego medalu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 374, Wrocław.
- Nowak M., 2017, *Psychologiczne aspekty controllingu*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa (w druku).
- Poszwa M., 2010, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość w zarządzaniu ryzykiem w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa.
- Rutkowska J., Świdarska-Rak D., 2016, *Komputerowe wspomaganie rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.