PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities http://cejsh.icm.edu.pl
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM
.

Spis treści

Wstęp 11

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, Koncepcja *lean management* w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji 13

Piotr Bednarek, Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych..... 25

Renata Biadacz, Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę 39

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym..... 56

Dorota Burzyńska, Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego 70

Andrzej Bytniewski, Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu 81

Jolanta Chluska, Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych..... 96

Anna Chojnacka-Komorowska, Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu..... 105

Marlena Ciechan-Kujawa, Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze 116

Marcin Czyczerski, Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych..... 131

Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach..... 140

Tomasz Dyczkowski, Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne 154

Krzysztof Gawron, Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa. 170

Anna Glińska, Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej..... 183

Katarzyna Goldmann, Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa..... 197

Angelika Kaczmarczyk, Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej..... 210

Anetta Kadej, Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym.. 219

Anna Kasperowicz, Odpowiedzialność w zawodzie księgowego 231

Marta Kawa, O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego ... 245
Agnieszka Kister, Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala ... 259
Marcin Klinowski, Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie ... 275
Joanna Koczar, Koszt wytworzenia a splot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy ... 285
Tomasz Kondraszuk, Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych ... 294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy ... 305
Robert Kowalak, Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa ... 318
Adam Lulek, Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej ... 329
Teresa Maszczak, Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą ... 339
Edward Nowak, Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności ... 350
Marta Nowak, Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych ... 360
Piotr Oleksyk, Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych ... 373
Ryszard Orliński, Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali ... 382
Katarzyna Piotrowska, Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych ... 397
Krzysztof Prymon, Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie ... 407
Małgorzata Rówińska, Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze ... 418
Bożena Rudnicka, Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych ... 429
Karol Schneider, Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments) ... 443
Michał Soliwoda, Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich ... 451
Olga Szołno, Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim ... 461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Cechy systemu informatycznego rachunkowości ... 476
Agnieszka Tubis, Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS ... 488
Agnieszka Walas, Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego. ... 498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą ... 510
Lilianna Ważna, Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu ... 526
Beata Zaleska, Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery 538

Summaries

Aleksandra Banaszkiewicz, Ewa Makowska, The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields ... 24
Piotr Bednarek, Application of management accounting techniques in local governments ... 38
Renata Biadacz, Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad ... 55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka, Performance measurement systems in strategic controlling ... 69
Dorota Burzyńska, Managerial control and risk identification in local government units ... 80
Andrzej Bytniewski, Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling ... 95
Jolanta Chluska, Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations ... 104
Anna Chojnacka-Komorowska, Use of statistical indicators in controlling . 115
Marlena Ciechan-Kujawa, Outsourcing process management – selected legal and management aspects ... 130
Marcin Czyczerski, The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries ... 139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski, Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises ... 153
Tomasz Dyczkowski, Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems ... 169
Krzysztof Gawron, The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy. ... 182
Anna Glińska, Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops ... 196

Katarzyna Goldmann, Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation 209
Angelika Kaczmarczyk, Historic cost and usefulness of economic information 218
Anetta Kadej, Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence 230
Anna Kasperowicz, Responsibility in the profession of accountant 244
Marta Kawa, About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing 258
Agnieszka Kister, Reserves as the area of hospital accounting 274
Marcin Klinowski, Criteria for the selection of the projects portfolio − selected issues 284
Joanna Koczar, Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues 293
Tomasz Kondraszuk, Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs. 304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski, Evaluation of investment projects by DCF method − selected problems 317
Robert Kowalak, Early warning systems in controlling of enterprise 328
Adam Lulek, Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools 338
Teresa Maszczak, Accounting organization in the management of economic entity 349
Edward Nowak, Managing aspects of financial reporting by operating segments 359
Marta Nowak, Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies 372
Piotr Oleksyk, Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity 381
Ryszard Orliński, Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation 396
Katarzyna Piotrowska, Disclosure of impairment losses of completed development works 406
Krzysztof Prymon, Possibility to implement fair value model in agriculture 417
Małgorzata Rówińska, Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications 428
Bożena Rudnicka, Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities 442
Karol Schneider, Accounting MTM in bank 450

Michał Soliwoda, Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives 460
Olga Szołno, Controlling and other management tools used in a chosen self--government of local government in Lublin Voivodeship 475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej, Features of accounting information system 487
Agnieszka Tubis, Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group 497
Agnieszka Walas, Not-ended long term projects and the closure of financial year 509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska, Managerial accounting and controlling functions in business management..... 525
Lilianna Ważna, Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments..... 537
Beata Zaleska, Evaluation of hospital health care services – problems and barriers 545

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 251 • 2012

Rachunkowość a controlling ISSN 1899-3192

Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska
Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie

FUNKCJE RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ I CONTROLLINGU W PROCESIE ZARZĄDZANIA FIRMĄ

Streszczenie: Duży wpływ na samodzielność przedsiębiorstw, ich rozwój i warunki funkcjonowania ma gospodarka rynkowa. Na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem konieczne jest powstawanie nowych źródeł pozyskiwania informacji, takich jak rachunkowość zarządcza czy controlling. Dane dostarczane menedżerom muszą być poddane szczegółowej analizie, zawierać informacje historyczne, jak również bieżące, możliwie najdokładniej przedstawiać badany obszar i wykazywać się niskim progiem odchylenia od trendu. Podstawową funkcją rachunkowości zarządczej jest jej orientacja na sprawy dotyczące przyszłych zjawisk w firmie. Controlling pozwala na uzyskanie spójnego obrazu realizacji lub wykonania przez przedsiębiorstwo zadań opisanych przez wcześniejsze plany strategiczne. Jest narzędziem pracy wszystkich menedżerów. Ma za zadanie wyszukanie i wskazanie najsłabszego ogniwa w łańcuchu powiązań gospodarczych, które w przypadku zakłócenia porządku mogłoby ulec osłabieniu lub przerwaniu.

Słowa kluczowe: decyzje strategiczne, kontrola, sprawozdawczość, rachunek kosztów.

1. Wstęp

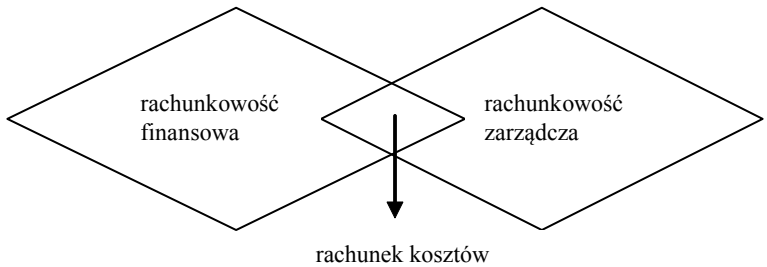
Zarządzanie firmą to dysponowanie kapitałami w celu zapewnienia przedsiębiorstwu możliwości istnienia na rynku globalnym i rozwoju w długim horyzoncie czasu. Osiągnięcie tych założeń wymaga stworzenia odpowiedniej strategii, według której zasoby i umiejętności są wykorzystywane do realizacji przyjętych długookresowych celów rozwoju oraz zabezpieczają istnienie firmy w sytuacjach nieciągłości i kryzysu. W epoce globalizacji oraz nieustannie ewoluujących koncepcji ekonomicznych współczesny rynek kapitałowy potrzebuje pionierskich narzędzi oraz niekonwencjonalnych metod działania w zakresie zarządzania. Standardowe metody działania nie gwarantują utrzymania się na rynku ani też nie zapewniają zysków oczekiwanych przez właścicieli i wspólników. Jednostki zarządzające oraz współczesna kadra kierownicza muszą wykorzystywać innowacyjne myślenie i konsekwentnie stosować nowoczesne techniki zarządzania. Silna konkurencja i zmienny popyt rynkowy wymagają zarządzania firmą polegającego na optymalizacji działań

operacyjnych. Według ekonomistów największe straty wynikają z niewłaściwego wykorzystania kapitału lub nadmiernych wydatków, dużej kosztochłonności procesów produkcji i niewykorzystania dostępności oraz kompetencji pracowników. Nawet niewielkie zmiany w tych obszarach mogą przynieść wymierne korzyści. Celem artykułu było wykazanie, że współczesny menedżer musi być wyposażony w narzędzia raportowania i bieżącego wglądu w aktualne procesy wewnętrzne firmy, które zapewnia rachunkowość zarządcza, a wprowadzenie nowoczesnego systemu wspomagającego zarządzanie – controllingu – wpływa w znaczący sposób na zyskowność i rozwój firmy. Natomiast decyzje strategiczne muszą być oparte na danych rzeczywistych, a nie intuicji czy przypuszczeniach, co stało się możliwe dzięki połączeniu funkcji rachunkowości zarządczej i controllingu w systemie zarządzania.

2. Ogólna charakterystyka controllingu i rachunkowości zarządczej

2.1. Rachunkowość – istota, cele i sposoby wykorzystania danych

Gospodarka rynkowa w znacznym stopniu wpłynęła na rozwój i warunki funkcjonowania przedsiębiorstw, które stały się samodzielnymi podmiotami. W erze globalizacji i zintensyfikowanego rozwoju od przedsiębiorstw oczekuje się przede wszystkim posiadania umiejętności dostosowania funkcji i metod organizacji pracy i zarządzania do zmieniających się uwarunkowań działalności w wyniku procesów integracji gospodarczej oraz wyzwań technologicznych i informacyjnych. Współczesne realia gospodarcze wywołują konieczność zmiany myślenia i strategii zarządzania przedsiębiorstwami jako podstawowymi elementami gospodarki. W warunkach transformacji konieczne jest zastosowanie w zarządzaniu nowoczesnych narzędzi z dziedziny rachunkowości. W złożonych warunkach gospodarczych sama rachunkowość finansowa stała się niewystarczająca dla przedsiębiorstw, ponieważ w głównej mierze jest nastawiona na ewidencjonowanie zaszłości gospodarczych. Na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej konieczne jest powstawanie nowych źródeł pozyskiwania informacji, takich jak rachunkowość zarządcza czy controlling. Rachunkowość zarządcza oraz controlling to instrumenty, które wspierają menedżerów w podejmowaniu racjonalnych decyzji w celu pozytywnego działania i poprawy efektywności operacyjnej i gospodarczej. Rachunkowość zarządcza wykształciła się na bazie rachunku kosztów. Rachunek kosztów jest definiowany na wiele sposobów, istotny jest jednak cel jego prowadzenia, który pozwala na dostarczenie informacji decydentom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich wykonania [Jarugowa i in. 1990, s. 52]. Przedstawiany jest również jako część wspólna dwóch rodzajów rachunkowości finansowej i zarządczej, co obrazuje rys. 1.



Rys. 1. Funkcje rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Dobija 2005, s. 12].

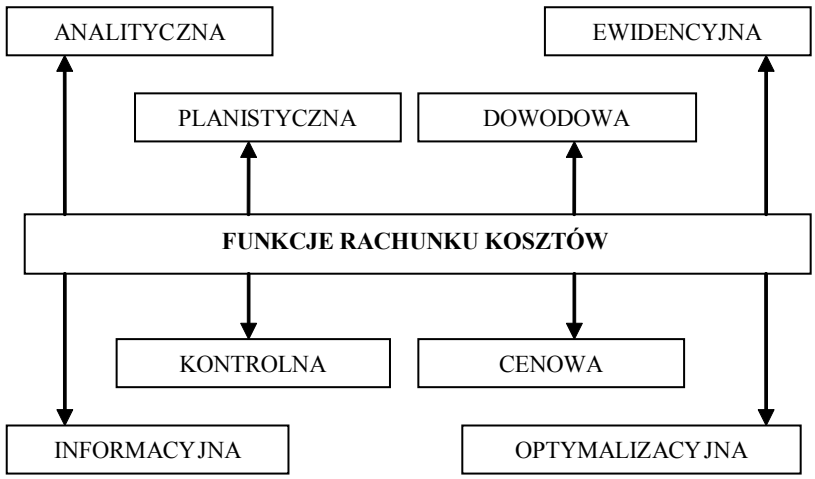
Przedmiotem badania rachunku kosztów są procesy gospodarcze, takie jak zaopatrzenie, zbyt, produkcja, zarządzanie, i związane z nimi koszty. Podmiotem natomiast jest przedsiębiorstwo jako podstawowa jednostka organizacyjna. Rachunek kosztów powinien przede wszystkim [Sawicki (red.) 1996]:

1. systematycznie informować menedżerów w formie wewnętrznych budżetów i sprawozdań w zakresie:
- planowania i kontroli kosztów procesów,
- oceny działalności i pracowników za nią odpowiedzialnych;

2. przekazywać menedżerom informacje w postaci sprawozdań i raportów o zyskowności według produktów, klientów itp.;
3. przekazywać menedżerom wyższego szczebla informacje w formie raportów służących podejmowaniu decyzji: strategicznych i taktycznych;
4. dostarczać informacji zewnętrznym użytkownikom rocznych sprawozdań finansowych.

Przedstawione założenia określają jego funkcje w przedsiębiorstwie funkcjonującym w warunkach gospodarki rynkowej. Graficzne zestawienie podstawowych funkcji rachunku kosztów przedstawia rys. 2.

Rozpiętość tematyczna wymienionych funkcji powoduje, że rachunek kosztów dostarcza danych do zarządzania w skali mikro- i makroekonomicznej. Pomaga właściwie zarządzać przedsiębiorstwem, w tym finansami, majątkiem trwałym, zasobami ludzkimi, a także kapitałem. Umożliwia uzyskanie informacji o kosztach działalności firmy. Osiągnięcie w danych warunkach maksymalnego efektu z działalności jest uzależnione od wykorzystywanych w procesie decyzyjnym informacji o kosztach własnych produktów i ich relacji w stosunku do cen rynkowych. Dane dostarczane menedżerom muszą być poddane szczegółowej analizie, zawierać informacje historyczne, jak również bieżące, możliwie najdokładniej przedstawiać badany obszar i wykazywać się niskim progiem odchylenia od trendu. Niewłaściwie zagregowane, błędnie przetworzone oraz przedawnione informacje o kształtowaniu się kosztów mogą być przyczyną podejmowania niekorzystnych decyzji dotyczących ukierunkowania działalności.



Rys. 2. Funkcje rachunku kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Sawicki (red.) 1996, s. 37].

W przypadku rachunku kosztów istnieje duże prawdopodobieństwo wystąpienia jednego lub kilku z wymienionych punktów ryzyka. Obecnie przy szybko zmieniającej się gospodarce dążącej do wzrostu efektywności działań, konkurencyjności oraz globalizacji rynków konieczne jest dostosowanie metod analityczno-sprawozdawczych do potrzeb kierownictwa firm, jak również rad nadzorczych czy instytucji finansowych. Podsumowując, rachunek kosztów jest ważnym, lecz niewystarczającym źródłem informacji, dlatego jako narzędzie może jedynie wspomagać, a nie warunkować podejmowane decyzje. Sytuacja ta spowodowała konieczność ewoluowania rachunkowości, by sprostać potrzebom rynku i wykreowania rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza rozwinęła się w celu wspomagania podejmowania decyzji przez kadrę kierowniczą poprzez dostarczanie jej informacji o charakterze finansowym i ekonomicznym. Podstawową funkcją rachunkowości zarządczej jest jej orientacja na sprawy dotyczące przyszłych zjawisk w firmie. Rachunkowość ta w szczególności dostarcza informacji służących kierownictwu do planowania inwestycji, prac badawczo-rozwojowych, sterowania, kontroli itd. Rachunkowość zarządczą można zdefiniować jako system gromadzenia klasyfikacji, agregacji, analiz wspomagających kierowników w podejmowaniu decyzji oraz w procesie sterowania (planowania i kontroli). Wymaga to informacji nakierowanej na słabe punkty, pozwalającej rozwiązać problemy.

Podstawowa definicja rachunkowości zarządczej według ustaleń Międzynarodowej Federacji Rachunkowości (IFAC) oraz literatury z tej dziedziny brzmi: „Rachunkowość zarządcza jest systemem gromadzenia, agregacji, klasyfikacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych wspomagających kierownictwo przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji i kontroli ich realizacji”.

Rachunkowość zarządcza jako nauka z dziedziny ekonomii zajmuje się pomiarem stanu i zmiany wartości w podmiotach gospodarujących. Stała się językiem biznesu, świadczy usługi w zakresie dostarczania informacji niezbędnych do podejmowania decyzji i kontroli efektów tych decyzji. Dzięki temu, że w obrębie aktywności gospodarczej prowadzone są pomiary pozwalające na ekonomiczną ocenę realizacji planowanych przedsięwzięć firmy i jej zdecentralizowanych pod względem zarządzania jednostek, kierownictwo korzysta ze sprzężenia zwrotnego umożliwiającego efektywne zarządzanie. Najistotniejszym zadaniem rachunkowości zarządczej, zwanej również menedżerską, jest tworzenie i dostarczanie informacji wspomagającej w procesie decyzyjnym wszystkie poziomy zarządzania, a więc: planowania, podejmowania decyzji i kontroli efektów aktywności danej jednostki.

Podobnie jak w przypadku rachunku kosztów, jakość dostarczanej informacji ma w tym procesie ogromne znaczenie. Musi być użyteczna, wiarygodna, skonkretyzowana i nieprzedawniona, ponieważ jest jednym z aspektów w podejmowaniu decyzji strategicznych i operacyjnych. Istotność jest bazą rachunkowości zarządczej. Jeżeli informacja jest nierzetelna dla określonej decyzji, to jest ona bez wartości i jej wykorzystanie może być nieprzewidywalne w skutkach. Wynika z tego, że wartość dostarczanej informacji zależy od tego, na ile informacja jest prawdziwa i przydatna w danych warunkach, jaki wpływ będzie ona miała na podjęte decyzje i jakie efekty finansowe i niefinansowe przyniesie ich realizacja. Przedstawione aspekty znacząco podnoszą rangę rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania. W wyniku tych wytycznych rachunkowość zarządcza powinna dostarczać właściwych informacji o żądanej jakości właściwym ludziom, we właściwym czasie i po jak najniższym koszcie. Rozwój rachunkowości jako dyscypliny naukowej dostarczającej niezbędnych informacji jest warunkowany przydatnością we wspomaganiu procedur zarządczych w celu prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Główną ideą funkcjonowania rachunkowości zarządczej jest efektywne wspomaganie procesu zarządzania przedsiębiorstwem. Dotyczy to nie tylko okresu bieżącego, ale także przyszłego.

Rachunkowość zarządcza musi być nastawiona na kształtowanie pomyślnej przyszłości przedsiębiorstwa i wspomagać trafny wybór decyzji rozwojowych. Ma charakter rachunkowości wewnętrznej, jest zindywidualizowana i dostosowana do potrzeb konkretnego przedsiębiorstwa. Najistotniejszą jednak funkcją rachunkowości jest dostarczanie informacji o bieżących wynikach działalności gospodarczej. Rachunkowość zarządczą definiuje się również jako „Proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników przedsiębiorstwa" [Jarugowa i in. 1999, s. 19]. Rachunkowość zarządcza jest narzędziem nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem, które wykorzystuje proces identyfikacji, analizy, przygotowania i prezentowania informacji wykorzystywanych przez kierownictwo do planowania, oceny i kontroli działalności przedsiębiorstwa.

Przetworzone w systemach informatycznych dane rachunkowe znacznie ułatwiają podejmowanie decyzji dotyczących rozwoju i inwestowania, a także wyboru technik analiz finansowych. Rachunkowość zarządcza służy trzem głównym potrzebom przedsiębiorstwa:

- ewidencji operacji gospodarczych,
- wykorzystaniu danych do analizy i oceny działalności przedsiębiorstwa,
- potrzebom zarządzania.

Procesy gospodarcze zachodzące w przedsiębiorstwie muszą być poprawnie zaewidencjonowane, tak aby komórki decyzyjne przedsiębiorstwa wiedziały, jakimi dysponują zasobami i jakie są bieżące obciążenia. Mówiąc o ewidencji operacji gospodarczych, musimy odróżnić ewidencję księgową od rachunkowości. Pojęcie rachunkowości jest znacznie szersze od ewidencji księgowej. Ewidencja księgowa to uproszczona rachunkowość, która nie spełnia oczekiwań menedżera w procesie kontrolno-zarządczym. Informacje wynikające z ewidencji muszą odzwierciedlać prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji przedsiębiorstwa w danym momencie, co wymaga szybkości i rzetelności ich sporządzania. Dopiero wówczas mogą być przydatne do analizy i oceny działalności oraz podejmowania decyzji. Chodzi tu głównie o ocenę kondycji finansowej przedsiębiorstwa, jego rentowności, płynności, sprawności działania i zdolności obsługi zadłużenia. Szeroko ujmując, można powiedzieć, że cała rachunkowość jest rachunkowością zarządczą, ponieważ wszystkie informacje, jakie są przez nią gromadzone i przetwarzane, służą zarządzaniu przedsiębiorstwem. Jednak takie szerokie ujęcie rachunkowości nie może być użyteczne w złożonych warunkach zarządzania.

Reasumując przedstawione rozważania, należy stwierdzić, że gospodarka rynkowa dowartościowuje rachunkowość jako system wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem i jednocześnie tworzy nowe aspekty rachunkowości jako spektrum dostosowane do standardów międzynarodowych. Dla podmiotów gospodarczych działających na rynku w ciągłym stanie niepewności i ryzyka niezwykle istotna jest kompleksowa i bieżąca informacja o kondycji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstwa. W dobie szybkiego rozwoju gospodarki rynkowej, w warunkach zintegrowanego rynku europejskiego, przy ogromnej różnorodności problemów występujących wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa dotychczasowe systemy gromadzenia, przetwarzania i ewidencjonowania danych z działalności okazały się niewystarczające. Wyodrębniono więc, w ramach rachunkowości, dziedziny dostarczające menedżerom bardziej zagregowanych i szczegółowych informacji w różnych aspektach działalności. W znacznym stopniu przyczyniło się to do powstania instrumentu wspomagającego zarządzanie zwanego controllingiem.

2.2. Controlling i jego funkcje w procesie zarządzania

Przedsiębiorstwa funkcjonujące w okresie zawirowań i niepewności gospodarczej stykają się z różnorodnymi zagrożeniami oraz ograniczeniami, powodującymi wzrost ryzyka. Przy skracającym się cyklu życia produktu nieustannie zmieniają się

warunki, zwiększają się wymagania obecnych i potencjalnych klientów, rozszerza się walka konkurencyjna, powstają nowoczesne technologie. Sprawia to, że coraz większego znaczenia nabierają konkretne cechy osób zarządzających, takie jak umiejętność przewidywania przyszłych zdarzeń gospodarczych oraz zdolność dostosowania się do zmiennych warunków funkcjonowania. Cechy te są istotne nie tylko w przypadku kadry kierowniczej, ale dotyczą również procesów zarządzania. W globalnej i szybko zmieniającej się gospodarce menedżerowie potrzebują wsparcia w zakresie oceny ryzyka, jakie może wystąpić, a nie tylko tego, co już się wydarzyło. Wnioski dotyczące przeszłości są o tyle istotne, o ile można je wykorzystać jako materiał szkoleniowy do uniknięcia błędów w przyszłości. Powodzenie przedsięwzięć zależy często od dwóch wytycznych: planowania strategicznego i zarządzania ryzykiem. Tradycyjne ryzyko utożsamiane jest z obawą, że nastąpi zdarzenie, które przyniesie negatywne skutki. Ryzykiem może być również niedostrzeżenie przez przedsiębiorstwo nadarzającej się okazji.

Zarządzanie ryzykiem to w istocie poszukiwanie odpowiedzi na pytanie: co zagraża realizacji przyjętej strategii, oraz wybranie odpowiednich technik działania, aby ryzyko ograniczać do minimum. Wnioski postawione na podstawie zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce w przeszłości, stają się powodem podjęcia działań korygujących, eliminujących negatywne dla przedsiębiorstwa skutki. W takiej sytuacji konieczna jest korekta przygotowanych założeń do planu działania, która umożliwi przedsiębiorstwu osiągnięcie zakładanych celów. System koordynacyjno-regulacyjny będzie funkcjonował, ostrzegając menedżerów przed możliwością zaistnienia czynników ograniczających realizację ich zadań. Funkcja koordynacyjna to działanie controllingu sprzyjające uzyskaniu wysokiej efektywności i skuteczności decyzji podejmowanych przez menedżerów. Postrzega się ją w dobrze zarządzanych firmach jako skuteczne narzędzie służące podejmowaniu właściwych decyzji. Początki controllingu sięgają czasów średniowiecza. A sam controlling najczęściej kojarzy się z kontrolą i rachunkowością zarządczą, jednak w języku angielskim słowo *to control* oznacza sterowanie, regulowanie i utrzymywanie pod kontrolą procesów społeczno-materialnych i wyników gospodarczych w przedsiębiorstwie [Nowosielski 1994, s. 9].

W XV wieku utworzone zostało na angielskim dworze królewskim stanowisko określane jako „Countrollour" [„Controller Magazin" 1998, s. 12], czyli nadzór i weryfikacja zapisów dotyczących przepływu strumieni środków finansowych oraz dóbr materialnych i usług. Jednak za kolebkę controllingu uważa się Stany Zjednoczone, gdzie w drugiej połowie XVII wieku powstawały pierwsze stanowiska związane z kontrolą zarządzania finansami publicznymi. W 1778 roku powołano komisję zajmującą się monitorowaniem wykonania budżetu Stanów Zjednoczonych, a zastosowanie controllingu w ich gospodarce przypada na koniec XIX wieku. Wiąże się ono z dynamicznym rozwojem gospodarki Stanów Zjednoczonych oraz powstawaniem w przedsiębiorstwach pierwszych stanowisk controllerów [Sjurts 1995, s. 163]. Dopiero w latach 1925-1940 przekształcono ideę kontrolowania, odwołującą się

tylko do zadań realizowanych przez controllera, w rozbudowany układ rozwiązań kompleksowo wspierających zarządzanie firmą. Ówczesny controlling oferował narzędzia umożliwiające jasne wytyczanie celów oraz sprawne weryfikowanie obszarów w firmie. Rosnące zainteresowanie controllingiem doprowadziło do utworzenia w 1931 roku w Stanach Zjednoczonych Controller's Institute of America (Amerykański Instytut Controllerów). We współczesnej gospodarce amerykańskiej rola controllingu sprowadza się do opracowania i wprowadzenia kompleksowego systemu służącego optymalnemu wykorzystaniu posiadanych zasobów w celu wzrostu efektywności funkcjonowania podmiotu gospodarczego, przy równoczesnym umożliwieniu mu szybkiego reagowania na zmiany występujące w otoczeniu. W takim rozumieniu controlling to „podsystem kierowania firmą obejmujący w swym zakresie funkcję planowania, kontroli oraz informacji w celu rozwoju, adaptacji i koordynacji działań całego systemu" [Nowak (red.) 1996, s. 15].

W gospodarkach państw europejskich controlling pojawił się dopiero w latach 60. ubiegłego stulecia wraz z powstaniem europejskich filii dużych korporacji amerykańskich. Było to wynikiem zainteresowania ujednoliceniem stosowanej w USA i Europie technologii zarządzania. Rozwiązania stosowane w firmach macierzystych przenoszono bezpośrednio na grunt europejski, co nie przyniosło jednak spodziewanych efektów. Znaczący wpływ na taką sytuację miały specyficzne warunki gospodarcze, w jakich funkcjonowały europejskie przedsiębiorstwa, jak również niewłaściwa interpretacja amerykańskich rozwiązań. Jednak praktyczne korzyści wykorzystania controllingu przyczyniły się do rozwoju opracowań prób dopasowania jego koncepcji do warunków europejskich, z wykorzystaniem dostępnych systemów rachunkowo-informatycznych. Szczególnie aktywną rolę w procesie adaptacyjnym odegrała nauka i praktyka ośrodków funkcjonujących w Niemczech oraz we Francji. Teoretyczne rozwiązania przyczyniły się również do wypracowania nowych technik wspomagania procesu podejmowania decyzji i metod działania. Rozwiązania opracowane w różnych europejskich ośrodkach naukowych podlegały procesowi stałego doskonalenia, co pozwoliło na późniejsze ich zastosowanie i praktyczne wykorzystanie w procesie zarządzania. W dłuższym okresie okazało się, że controlling powinien być wprowadzony nie tylko w przedsiębiorstwach znajdujących się w fazie rozwoju i o dobrej kondycji finansowej, ale głównie tam, gdzie potrzebne są instrumenty zarządcze wspomagające menedżerów w trudnych sytuacjach. Wśród menedżerów controlling zaczął być postrzegany jako skuteczny system zarządzania w walce z kryzysem, inflacją, konkurencją oraz narastającą zmiennością otoczenia. Wśród praktyków i teoretyków coraz częściej postrzegany jest jako profesjonalny sposób zarządzania przedsiębiorstwem, który od momentu powstania do obecnych czasów podlegał licznym przeobrażeniom i modyfikacjom, adaptując się do wymagań gospodarki rynkowej. Wśród czynników przyśpieszających wykorzystanie rozwiązań proponowanych przez controlling na szczególną uwagę zasługują:

- stale wzrastająca wielkość przedsiębiorstw i narastające w powiązaniu z tym problemy z koordynacją działalności gospodarczej,
- światowy kryzys gospodarczy,
- silna walka konkurencyjna,
- trudności w przewidywaniu koniunktury gospodarczej,
- silne związki nauki z praktyką gospodarczą.

Czynniki te wymusiły na menedżerach konieczność większej dbałości o wzrost efektywności gospodarowania [Nowosielski 1998, s. 33-36]. Otoczenie, w jakim działają współczesne firmy, nie jest stabilne ani przewidywalne. Firmy muszą być elastyczne i nieustannie dostosowywać swoją strukturę organizacyjną, wykonanie kosztów oraz realizowanych procesów operacyjnych. Tradycyjne systemy zarządzania, rachunkowości i kalkulacji kosztów niestety są niewystarczające w obecnym standardzie zarządzania. W rzeczywistości gospodarczej za najważniejszą uznaje się stronę finansowo-ekonomiczną, która jest najistotniejszym elementem w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

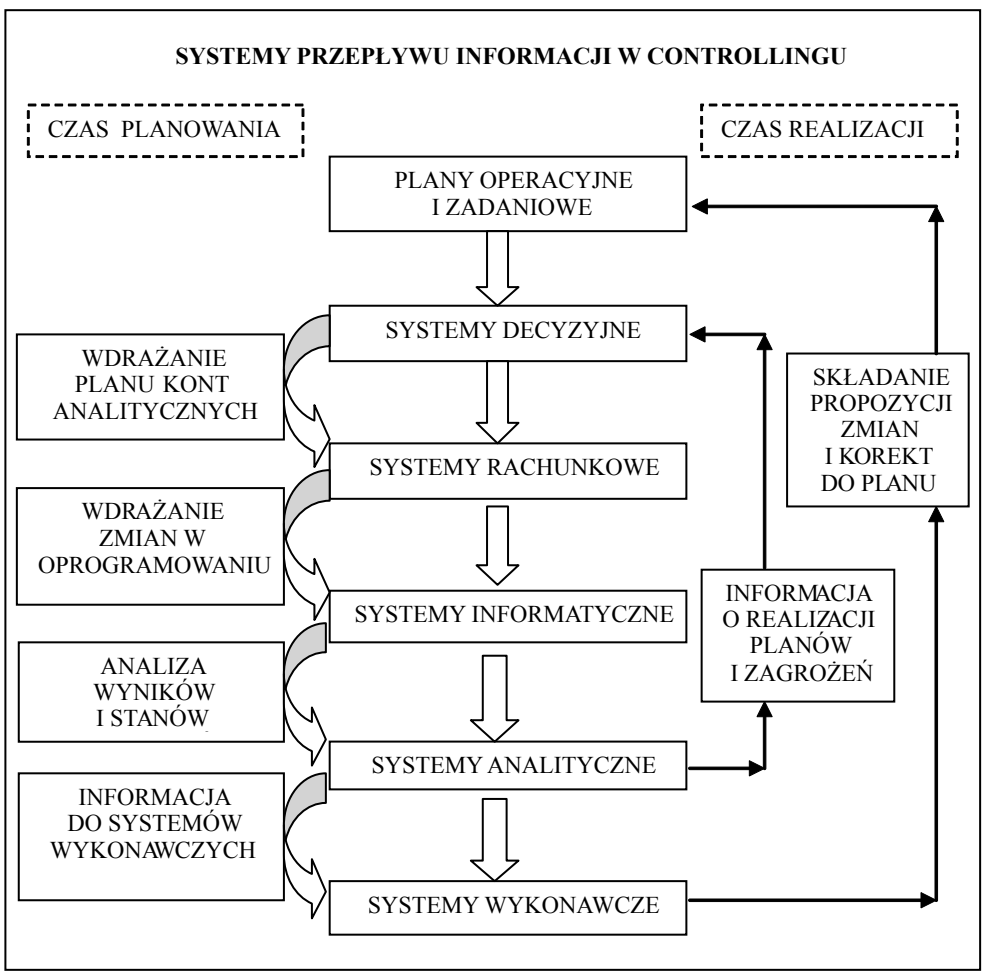
Kompleksowość i zmienne otoczenie funkcjonowania przedsiębiorstw zwiększają konieczność planowania i rozwoju, wyznaczają nadrzędne idee. Główne cele organizacji to określenie pozycji, w której firma chce się znajdować w perspektywie 5-10 lat pod względem jakościowym i ilościowym. Metody realizacji nadrzędnych celów przyjętych w firmie określa jej strategia, wskazując kadrze menedżerskiej konkretne kierunki działania. Nowoczesna ekonomia i teoria zarządzania rozwinęły różnorodne instrumenty, które w zależności od potrzeb organizacji – wspomagają lub wręcz umożliwiają realizację wybranej strategii. Do najbardziej kompleksowych instrumentów zaliczany jest controlling. Każdy, kto brał udział w definiowaniu celów przedsiębiorstwa oraz uczestniczył w formułowaniu strategii, wie, że duże znaczenie w wyznaczaniu przyszłych działań ma znajomość stanu zrealizowanych zamierzeń. Kompleksowe podejście, charakterystyczne dla controllingu, pozwala uzyskać spójny obraz realizacji lub wykonania przez przedsiębiorstwo zadań opisanych przez wcześniejsze plany strategiczne. Najważniejsze funkcje controllingu to precyzyjne wyznaczanie celów, jakie ma osiągnąć firma, zbieranie, analizowanie oraz przetwarzanie kluczowych danych niezbędnych do podejmowania decyzji, jak również kontrola oraz analiza osiąganych wyników w przedsiębiorstwie. Controlling nie może być w żaden sposób utożsamiany z kontrolą zarządczą, ponieważ jest to konkretna technologia zarządzania przedsiębiorstwem, która prowadzi do zwiększenia stopnia kompleksowości zagadnień i problemów decyzyjnych. Zakładając, że zintegrowane zarządzanie jest złożonym procesem decyzyjnym, przebiegającym we wzajemnie powiązanych funkcjach i fazach, controlling można uznać za koncepcję zarządzania spełniającą postawione mu kryteria. W zakres tak definiowanego controllingu wchodzą następujące funkcje zarządzania:

- planowanie,
- koordynowanie,
- motywowanie,

- kontrola oraz
- informowanie kierownictwa [Nowak (red.) 1996].

2.3. Controlling w procesie zarządzania firmą

Efektywność systemu zarządzania opartego na controllingu jest w znacznym stopniu zależna od przepływu informacji, ich jakości i skuteczności. Systemy przepływu informacji w controllingu przedstawia rys. 3.



Rys. 3. System przepływu informacji w controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Systemy controllingu funkcjonują w sferze strategicznej finansów, czyli controlling finansowy, oraz sferze operacyjnej – controlling operacyjny. Ponieważ wszyst-

kie operacje gospodarcze mają swoje odzwierciedlenie w sferze finansowej, najlepiej jest rozpocząć od wdrożenia controllingu finansowego. Kontrolując finanse przedsiębiorstwa, można ustalić, efektywność której jednostki organizacyjnej rzutuje negatywnie na pracę całego przedsiębiorstwa. Na podstawie informacji można ułożyć logiczny plan wdrażania controllingu operacyjnego.

W każdej organizacji zdarzają się większe lub mniejsze kryzysy, potrzeba rozwoju lub kosztownej inwestycji i wtedy nieodzowny staje się dobrze funkcjonujący system controllingu. Budowa dobrego systemu trwa dość długo, przebiega etapami i jest kosztowna. Dlatego przedsiębiorstwa i kadra zarządzająca powinny na wypadek sytuacji kryzysowych inwestować w controlling i doskonalić go w czasie dobrej koniunktury. Często pieniądze wydane na controlling okazują się jednymi z najlepiej zainwestowanych w przedsiębiorstwie, ponieważ system dostarcza wiedzy o tym, który dział ile wydaje, a ile generuje zysku. Przeciwdziała to nadużyciom, pomagając je wykrywać i im zapobiegać. Controlling nie jest systemem tylko dla zarządu, ale jest narzędziem pracy dla wszystkich menedżerów. Mimo tak licznych zalet istnieje wiele barier we wprowadzeniu controllingu, np.:

- niewiele przedsiębiorców zdaje sobie sprawę, że można zbudować kompleksowy system informacyjny, ponieważ nie znając możliwości, jakie przynoszą metody analityczne, nie przekładają ich na swoje firmy,
- wszystkie programy dostarczają informacji wymaganej przez polski system prawny, natomiast tylko dobrze zorganizowane idą o krok dalej, czyli budują system controllingu lub łączą go z systemem firmy trzeciej,
- jeśli już nawet istnieje świadomość istnienia systemów controllingu, to trudno jest pogodzić się z inwestycją w raporty, z których nic nie wynika bez wnikliwej analizy, którą nie każdy potrafi przeprowadzić,
- niektórzy menedżerowie obawiają się takich systemów, które mogą ujawnić ich niekompetencje,
- przekonanie, że systemy controllingu rozwijają biurokrację i zwiększają koszty.

Wymienione bariery występujące w procesie wdrażania controlingu powodują, że w wielu przedsiębiorstwach wykorzystuje się nadal tradycyjne systemy rachunku kosztów jako podstawowy mechanizm dostarczania informacji zwrotnej do kierowników i pracowników ośrodków odpowiedzialności za koszty i efektywność. Należy jednak pamiętać, że rola księgowych to w głównej mierze notowanie wyników. Księgowy to obserwator stojący z boku, często nieorientujący się w procesach rządzących produkcją, dystrybucją produktów i usług. Posługując się systemem rachunkowości finansowej, sporządzają okresowe sprawozdania dotyczące zestawienia kosztów rzeczywistych ze znacznym opóźnieniem czasowym, zgodnie z ustawą o rachunkowości firm. Sprawozdania takie sporządzane są zgodnie z obowiązującym cyklem sprawozdawczości finansowej, a więc pojawiają się kilka tygodni później niż ewidencjonowane zdarzenia gospodarcze. Ponadto występują w nich określenia niezrozumiałe i nieprzydatne dla kadry kierowniczej. Podstawowe założenia tych sprawozdań nie potrafią sprostać obecnej sytuacji rynkowej. Tradycyjne

systemy kontroli kosztów są ukierunkowane na część informacyjną rachunkowości finansowej, taką jak koszty bezpośrednie, pośrednie, koszty wydziałowe, zespół 4 i 5 planu kont oraz ujęcie wartościowe. Tego typu podejście jest nieaktualne w dzisiejszym świecie rozwiniętej konkurencji, w którym liczy się istotność, użyteczność, szybkość i koszt informacji oraz zorientowanie jej na przyszłość i uwzględnienie elastycznego cyklu raportowania. Większość pracowników nie dostrzega związku pomiędzy ich pracą a raportami finansowymi sporządzanymi okresowo. Podstawowym zadaniem nowoczesnych systemów pomiaru i oceny jest nie kontrolowanie, a komunikowanie o bieżącej sytuacji i wyznaczonych celach do realizacji. Perspektywiczny system sterowania organizacją nie tylko informuje, czy przyjęta strategia jest realizowana, ale również w pożądany sposób wspomaga działania pracowników zgodnie z obraną strategią. Istnieje duża rozbieżność pomiędzy czasowymi ramami tradycyjnego systemu pomiaru i oceny a perspektywą potrzebną do uzyskania znaczącego wpływu na wyniki organizacji. Dzisiaj cykl rozwoju produktu jest o wiele krótszy, a menedżerowie oczekują kolejnych awansów w okresach nie dłuższych niż dwa–trzy lata. Kadra menedżerska jest więc pod stałą presją uzyskania wyniku finansowego zapewniającego szybki i efektywny awans. Tradycyjny system pomiaru nie potrafi mierzyć i monitorować kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa, który jest jednym z kluczowych czynników sukcesu. Firmy posiadające niematerialny majątek, taki jak pomysły, elastyczność działania i wielofunkcyjność oraz innowacyjność pracowników, zajmują pozycję liderów, nie są w stanie właściwie wykorzystać posiadanego potencjału bez odpowiednich narzędzi i technik. Nowe systemy informacji i kontroli operacyjnej mogą zastąpić lub być uzupełniane przez tradycyjne systemy, takie jak rachunek kosztów, które stosowane są do opracowania okresowych sprawozdań finansowych. Wiele firm zaczyna zdawać sobie sprawę z konsekwencji niewłaściwych decyzji podjętych na podstawie nieprawidłowych informacji o kosztach podawanych przez tradycyjne systemy księgowania. Struktura kosztów firm zdecydowanie się zmieniła. W większości przypadków wzrosły koszty ogólne i pośrednie, przekraczając koszty bezpośrednie, zwłaszcza koszty pracy, głównie z powodu wzrostu stopnia zaawansowania, oferowanych produktów i usług, a także nowych technologii. Przy coraz wyższych kosztach ogólnych bazująca na alokacji kosztów, opartej na powiązanych ze sobą właściwościach, tradycyjna metoda kalkulacji kosztów stała się nieadekwatna do kosztów produkcji i usług. Dlatego w odniesieniu do przeszłości niekorzystny wpływ błędów w kalkulacji kosztów staje się coraz większy. Wielu menedżerów, którzy intuicyjnie zaczęli podejrzewać, że ich systemy księgowania nie odzwierciedlają rzeczywistych kosztów produktów, zaczęło wprowadzać zmiany i szukać innych rozwiązań, by zredukować ich niekorzystny wpływ. Jednak przy tak wielkiej złożoności zjawiska, a także ogromnym zróżnicowaniu produktów i kanałów dystrybucji, menedżerowie praktycznie nie mieli szans przewidzieć skali i skutków tych poprawek. Poziom konkurencji, której musi sprostać większość firm, zdecydowanie wzrósł. W przeszłości firmy osiągały mniejszy lub większy dochód i w przypadku strat powstałych w wyniku złych lub niezbyt

trafnych decyzji były one pokrywane osiągniętym zyskiem. Jeżeli jakieś produkty okazywały się tzw. kulą u nogi i nie przynosiły zysku, to najlepsze produkty potrafiły to zrekompensować. Przedsiębiorstwa mogły więc nadal egzystować, pomimo błędnej alokacji kosztów i nieznajomości rzeczywistych kosztów procesów związanych z prowadzeniem działalności. Elementem zapobiegającym takim sytuacjom jest controlling. Zarządzanie przez liczby ogranicza bowiem koszty i minimalizuje ryzyko planowanych inwestycji, a controlling to planowanie, koordynacja i kontrola procesów ekonomicznych. Służy uporządkowaniu różnych struktur przedsiębiorstwa i połączeniu ich w jednolity system. Controlling menedżerski to jedna z odmian controllingu. Zajmuje się kontrolą wszystkich działów i udoskonaleniem ich funkcjonowania. Często tworzy się zespoły zadaniowe controllingu. Do najważniejszych zadań controllingu zaliczamy:

- ciągłe obserwowanie sytuacji technicznej i gospodarczej przedsiębiorstwa,
- pomoc w planowaniu i wprowadzaniu nowych rozwiązań,
- wspomaganie kadry kierowniczej w procesie decyzyjnym związanym z rozwojem lub usprawnieniem,
- pomoc w sprawnym i racjonalnym zarządzaniu przedsiębiorstwem,
- przewidywanie prawdopodobnych efektów podjęcia określonej decyzji [Grzeganek-Więcek 1998, s. 76].

Można pokusić się o stwierdzenie, że obowiązkiem każdego zarządzającego jest wyznaczenie wielkości żądanych i planowanych, monitorowanie wielkości uzyskiwanych oraz podejmowanie działań korygujących odchylenia wielkości uzyskanej względem żądanej. Istotne jest opracowanie odpowiedniej koncepcji systemu controllingu, która odpowiada specyfice przedsiębiorstwa i realizuje jego cele. Jeśli ten etap zostanie wykonany nieprawidłowo, przedsiębiorstwo może stracić znaczną część swoich przychodów na skutek podejmowania błędnych decyzji, które bazują na błędnych danych. Na często stawiane pytanie: dlaczego powinno się wdrażać system controllingu przy dobrej kondycji firmy, nie ma jednoznacznej odpowiedzi. Z zasady panuje pogląd, że jeśli jest dobrze, to po co to zmieniać, ale należy pamiętać również, że jeśli jest dobrze, to nie oznacza, że nie może być lepiej. Oto kilka informacji potwierdzających fakt, że nakłady poniesione na controlling to jedne z najlepiej zainwestowanych pieniędzy w przedsiębiorstwie:

- system ten dostarczy wiedzy, gdzie, kto, ile i na czym zarabia oraz ile i na co wydaje,
- pomaga wykrywać i zapobiegać nadużyciom,
- jednym z jego celów jest delegowanie pełnej odpowiedzialności planowania i realizacji na kadrę menedżerską poprzez wyznaczanie celów,
- tworzy jednostki z ustalonymi zakresami odpowiedzialności i celami do osiągnięcia,
- controlling nie jest systemem dla zarządu, jest systemem dla wszystkich menedżerów,
- uzależnienie systemu motywacyjnego od wyników wpływa na wzrost efektów,

- powoduje wzrost znaczenia technologii informatycznej,
- umożliwia monitorowanie wskaźników i perspektyw działań firmy,
- pozwala np. na przewidywanie rodzaju zakupów przez klientów za pomocą systemu elektronicznych produktów sprzedaży lub programów lojalności klientów [Sierpińska, Niedbała 2003].

Przemiana systemu pomiaru oceny działalności przedsiębiorstw polega nie na negocjacji i odrzuceniu tradycyjnego systemu, gdzie menedżerowie podejmowali decyzje głównie na podstawie finansowych wskaźników, ale na uzupełnieniu i poszerzeniu go o zbiór wskaźników niefinansowych. Dostrzeżenie miar innych niż finansowe to jedno, a traktowanie miar niefinansowych na równi z finansowymi to już odrębna kwestia. Różnice pomiędzy obszarami księgowości a controllingiem operacyjnym i strategicznym nie dotyczą tylko czynnika czasu, tylko tego, że księgowość oblicza zysk, a controlling operacyjny umożliwia sterowanie nim, natomiast controlling strategiczny jego zapewnienie.

Księgowość ewidencjonuje sytuację w przedsiębiorstwie, controlling operacyjny rozpoznaje rzeczywiste odchylenia w stosunku do planu w celu ich korygowania, a controlling strategiczny identyfikuje zaistniałe i prawdopodobne odchylenia w celu ich uniknięcia. Sposób myślenia w sferze księgowości i controllingu jest zdecydowanie odmienny, dlatego oba te obszary powinny zostać oddzielone, ale nie powinny ze sobą konkurować, tylko ściśle współpracować. Regulacje ustawowe i dotychczasowa praktyka ukierunkowały księgowość na przeszłość, a jak wiadomo przeszłość nie ma przyszłości. Mimo tych rozbieżności controlling ma wiele wspólnego z rachunkowością, w głównej mierze rachunkowością zarządczą. Oba systemy dostarczają informacji niezbędnych kierownictwu do podejmowania decyzji i kierowania działalnością przedsiębiorstwa, jednak ich wykorzystanie jest odmienne. Początkowo zróżnicowanie pomiędzy nimi polegało na przypisaniu rachunkowości zarządczej analizy kosztów rozwijającej się na bazie kalkulacji kosztów, analizę kosztów zaś według miejsc ich powstawania oraz przychodów przypisywano controllingowi. Controlling to system nadrzędny nad rachunkowością zarządczą, tak jak pojęcie zysku ma większe znaczenie niż koszt. Controlling, rozumiany jako analiza kosztów i przychodów, ma za zadanie wyszukanie i wskazanie najsłabszego ogniwa w łańcuchu powiązań gospodarczych, które w przypadku zakłócenia porządku mogłoby ulec osłabieniu lub przerwaniu. Rzeczywiste zróżnicowanie wynika z roli, jaką odgrywa motywacja w controllingu. Według księgowości i rachunkowości zarządczej przychody i koszty to jedynie zaewidencjonowane liczby, a według controllingu również są to liczby, ale liczby, które motywują do skutecznego działania.

3. Podsumowanie

Wykorzystanie funkcji rachunkowości, głównie rachunkowości zarządczej, oraz możliwości, jakie daje controlling w sposobie zarządzania firmą, pozwala na usprawnienie funkcjonowania i osiągnięcie celów strategicznych oraz zapewnienie rentow-

ności przedsiębiorstwa. Dzięki funkcjonalności systemów rachunkowości zarządczej i controllingu zarząd oraz kadra menedżerska mają możliwość pełniejszej analizy działalności, co pozwala na dokładne prognozowanie przychodów i kosztów firmy oraz umożliwia bardziej szczegółowe i łatwiejsze tworzenie kalkulacji, a także lepsze dostosowanie np. warunków sprzedaży usług do własnych możliwości. Firma zyskuje również większą przejrzystość historii zdarzeń gospodarczych, zwiększa się trafność decyzji podejmowanych przez kierownictwo, usprawnia i poprawia system monitorowania poziomu i jakości wykonania zadań w przedsiębiorstwie oraz zabezpiecza funkcje planistyczne i kontrolne. Dzięki umiejętnościom interpersonalnym, doświadczeniu praktycznemu i wiedzy teoretycznej współczesny menedżer nie może ograniczać się do zagadnień związanych z księgowością, rachunkowością zarządczą lub tylko z controllingiem, lecz musi umiejętnie łączyć funkcjonalność tych narzędzi celem podejmowania właściwych decyzji strategicznych sprzyjających wszechstronnemu rozwojowi przedsiębiorstwa.

Literatura

„Controller Magazin" 1998, no. 1, s. 12.

Grzeganek-Więcek B., *Controlling a zarządzanie przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wyd. AE, Wrocław 1998.

Dobija M., *Struktura systemu rachunkowości w jednostce organizacyjnej*, PWN, Warszawa 2005.

Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1990.

Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 1999.

Nowak E. (red.), *Podstawy controllingu*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1996.

Nowosielski S., *Podstawy kontrolingu w zarządzaniu produkcją*, Wyd. Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1994.

Nowosielski S., *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji" 1998.

Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, t. I, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.

Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.

Sjurts I., *Kontrolle*, Wiesbaden 1995.

MANAGERIAL ACCOUNTING AND CONTROLLING FUNCTIONS IN BUSINESS MANAGEMENT

Summary: Market economy has a huge impact on enterprises independence, their development and environment conditions. For the purpose of the enterprise management it is necessary to obtain new sources of information such as management accounting and controlling. Data provided to managers must be carefully analyzed, it has to contain historical information as well as current, as closely as possible present the desired area and have a low threshold for the deviation from the trend. Primary function of management accountings is its focus on issues concerning the future development in the company. Controlling allows to obtain the coherent picture of the implementation or execution of tasks described by the company by earlier strategic plans. It is a work tool for all managers. Its task is to find and identify the weakest link in the chain of economic ties, which in the case of disturbances could be reduced or discontinued.

Keywords: strategic decisions, control, reporting, outlay calculation.