

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

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

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

Summaries

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

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

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

Mirosława Kwiecień

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PARADYGMATY WSPÓŁCZESNEJ RACHUNKOWOŚCI A CONTROLLING

Streszczenie: Zmieniające się warunki gospodarowania wynikające z globalizacji wpłynęły na zmianę paradygmatów rachunkowości. Paradygmaty współczesnej rachunkowości wynikają ze zmian regulacji prawnych, zwłaszcza standardów sprawozdawczości finansowej, co zdeterminowało rangę funkcji informacyjnej i kontrolnej rachunkowości, a tym samym sprawozdawczości finansowej. Autorka w wymienionym zakresie podjęła próbę sformułowania problemów, które powinny „wpłynąć” w praktyce gospodarczej na doskonalenie controllingu.

Słowa kluczowe: paradygmaty rachunkowości, standardy sprawozdawczości finansowej, cechy jakościowe informacji sprawozdawczej, doskonalenie controllingu.

1. Wstęp

Istota i funkcje rachunkowości zostały już (jak się wydaje) wszechstronnie zbadane i opisane, niemniej jednak wielu naukowców i praktyków gospodarczych nadal formułuje pytania, czym jest współczesna rachunkowość: metodą działania poznawczego, systemem ewidencyjno-kontrolnym, narzędziem sterowania organizacją gospodarczą czy jeszcze czymś innym albo wszystkim po trochu. W latach 80. XX wieku E. Burzym (na podstawie wieloletnich badań empirycznych) udowodniła, że główną funkcją rachunkowości od jej zarania aż po współczesne czasy (czyli druga połowa XX wieku) było stymulowanie rozwoju działalności gospodarczej [Burzym 1983, s. 21-22] co wynikało z zakresu zadań pełnionych przez rachunkowość. Obowiązujące (w latach 80. XX wieku) regulacje prawne w zakresie rachunkowości miały charakter nakazowy. Rachunkowość pełniła przede wszystkim funkcję rozliczeniową (dowodową), uprawdopodobniła bowiem zdarzenia gospodarcze, a tym samym ich legalność. Funkcja informacyjna i kontrolna rachunkowości ograniczała się do roli „stróża” realizowania nakazów wynikających z obowiązujących regulacji prawnych oraz „rejestratora” działalności gospodarczej. Informacja sprawozdawcza w systemie nakazowo-rozdzielczym była niezauważana przez zarządzających. Można zaryzykować stwierdzenie na podstawie badań nad teorią i praktyką rachunkowości, że paradygmatem rachunkowości był rzetelny wartościowy pomiar

działalności gospodarczej na potrzeby rachunku ekonomicznego [Kwiecień 1989, s. 9-54]. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem B. Micherdy (co udowodniła praktyka gospodarcza), „że rachunkowość i rachunek ekonomiczny rozwijały się równoległe z rozwojem gospodarczym, służąc praktyce, co sprawiło, że życie gospodarcze decydowało o ostatecznym ich kształcie” [Micherda 2005, s. 13].

Zmieniające się warunki gospodarowania – globalizacja, rozwój rynków finansowych – zdeterminowały zmiany w regulacjach prawnych w zakresie rachunkowości zarówno krajowych, jak i międzynarodowych. Na podstawie wieloletnich badań teorii i praktyki rachunkowości, prowadzonych przez reprezentantów różnych szkół naukowych [Gos 2007, s. 111-121; Karmańska 2007, s. 209-221; Kwiecień, Hasik 2007, s. 295-303; Mućko 2007, s. 357-363; Nowak 2010, s. 365-377; Nowak 2007, s. 381-389; Skoczylas 2007, s. 495-503; Walińska, Jurkiewicz 2007, s. 615-623], można zaryzykować stwierdzenie, że niekwestionowanym paradygmatem współczesnej rachunkowości jest „poprawna kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego. Kwantyfikacja w wartości pozostaje współcześnie pod wpływem szeregu uwarunkowań, których uwzględnianie w rachunkowości [np. wycena kapitału intelektualnego aktywów kompetencyjnych itp. – przyp. M.K.] jest przedmiotem zainteresowania i stosownych regulacji. Podejmowane są też nowe obszary wyzwań stających przed współczesną rachunkowością” [Micherda, Szulc 2013, s. 46].

Nowe obszary wyzwań to między innymi: szacowanie wartości aktywów (utrata wartości aktywów składnika aktywów tytułu podatku odroczonego itp.) i pasywów, szacowanie poziomu kapitału własnego, zobowiązań według wartości godzinowej [Gos 2007; Mućko 2007]; ujawnianie i prezentowanie w sprawozdaniu finansowym informacji wykraczających poza ramy „tradycyjnego zakresu informacji finansowej – do tego rodzaju ujawnień niewątpliwie należy zaliczyć dane finansowe dotyczące segmentów działalności” [Walińska, Jurewicz 2007, s. 607-608]; ujawnianie i prezentacja aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego [Kwiecień 2007, s. 79]. Te i inne obszary działalności gospodarczej stanowią wyzwanie dla rachunkowości, a tym samym dla controllingu.

Celem niniejszej publikacji jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania: czy zmiany celów współczesnego gospodarowania determinują zmiany paradygmatów rachunkowości i czy zmiana paradygmatów współczesnej rachunkowości determinuje doskonalenie controllingu?

Do realizacji tak sformułowanego celu wykorzystano następujące metody poznania naukowego: indukcję, dedukcję oraz wnioskowanie przez analogię.

2. Kwantyfikowane w wartości przejawy życia gospodarczego a controlling

Współcześnie rachunkowość, definiowana „jako pragmatyczny system informacyjno-kontrolny, powołana jest do tworzenia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego

obrazu potencjału oraz dokonań jednostki gospodarczej. Jest to jednak problem złożony, jeżeli uwzględni się wszystkie możliwości, jakie mogą wystąpić, mogą go wywołać lub o nim świadczyć” [Micherda 2007, s. 11].

Wątpliwości może budzić w tej definicji sformułowanie „tworzenia” w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu potencjału oraz dokonań jednostki gospodarczej. Nasuwa się bowiem pytanie, czy „tworzymy” informację finansową. Przecież jest ona efektem przetwarzania danych księgowych, uprawdopodobnionych dokumentacją księgową (dowodem księgowym). W ramach tradycyjnego zakresu ujawniania i prezentowania informacji sprawozdawczej bilans, rachunek zysków i strat były rozbudowanymi raportami. Otóż od wielu stuleci sprawozdanie finansowe stanowiło źródło informacji o stanie zasobów majątkowych, kapitałów, efektów przedsięwzięć gospodarczych – wycenianych według cen historycznych. Podstawową funkcją rachunkowości była funkcja rozliczeniowa – dowodowa.

Zmiany gospodarczo-społeczne, takie jak: wysoka technologia, rozwój telekomunikacji, elektroniczny biznes, powstanie Internetu, nowe style życia (zakupy dokonywane przy użyciu mikrokomputera itp.), nowe style pracy (praca na odległość itp.) sprawiły, że w drugiej połowie XX wieku pojawiały się opinie, iż zanik funkcji informacyjnej rachunkowości jest historycznie nieuchronny; uważano, że czynności związane z ewidencją gospodarczą będą wykonywane przez maszyny cyfrowe¹. Wielu ekonomistów, zwłaszcza reprezentanci tzw. szkoły anglosaskiej, charakteryzując silnie efektywny rynek, twierdzili, że „na typowym doskonałym rynku, którego istnienie przyjmuje się we wszystkich podręcznikach ekonomii, nie ma miejsca dla rachunkowości” [Hendriksen, van Breda 2002, s. 130].

Metody pomiaru i wyceny są historycznie ukształtowane, ale były i częściowo są różne w wielu krajach, co wynika z różnorodności systemu społeczno-gospodarczego każdego kraju. Globalizacja, rozwój rynków finansowych to nowa ekonomia, to przedsięwzięcia, które przekraczają granice państw.

W nowej ekonomii organizacje gospodarcze tworzą jej wartość zupełnie nowymi sposobami, posługując się kombinacją aktywów materialnych (które tradycyjny system rachunkowości potrafi zmierzyć i wycenić) z aktywami niematerialnymi (które nie są identyfikowane i nie potrafią być zmierzone i wycenione przez tradycyjne systemy rachunkowości). Wyzwania wynikające z nowej ekonomii to m.in. konieczność generowania wartości organizacji gospodarczej, informacji niezbędnej dla akcjonariusza. Wartość organizacji to konieczność identyfikacji, pomiaru i wyceny aktywów materialnych i niematerialnych. Ponadto organizacje gospodarcze opracowują nowe strategie i modele biznesu, aby zwiększyć swoją przewagę konkurencyjną, które z kolei generują różne rodzaje ryzyka, bowiem nowe tech-

¹ Przykładowo: w Polsce w uchwale Rady Ministrów PRL z 12 lutego 1971 r. sformułowano zadania dla informatyki, zaliczając do nich „całokształt prac nad zbieraniem, przechowywaniem i przetwarzaniem zakodowanej informacji, opracowaniem i wykorzystaniem w gospodarce narodowej automatycznego przetwarzania danych oraz zapewnieniem potrzebnych do tego środków technicznych. Szerzej o tych problemach m.in. w: [Kwiecień 1989, s. 28].

nologie to zwykle nowe relacje, nowe rynki itp. Liczbę przykładów tzw. tworzenia w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu potencjału oraz dokonań można zwiększyć, ale podstawowym problemem tych rozważań jest określenie związków teorii rynków kapitałowych z decyzjami indywidualnego inwestora [Hendriksen, van Breda 2002, s. 244]. W tej sytuacji konieczność ujawnienia i prezentacji obrazu potencjału oraz dokonań zdeterminowało konieczność tworzenia polityki informacyjnej. Można zaryzykować stwierdzenie, że nowy paradygmat rachunkowości, czyli kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego, implikuje kolejny paradygmat współczesnej rachunkowości, czyli paradygmat starannego działania, niezbędnego przy tworzeniu polityki informacyjnej, która według regulacji prawnych, jakimi są zarówno krajowe prawo bilansowe, jak i międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej, jest określona mianem polityki rachunkowości (zakładowe zasady rachunkowości).

Tradycyjna rachunkowość zdeterminowała paradygmat rzetelnego i wiarygodnego pomiaru, wyceny według cen historycznych, czyli działania „nakazane–zakazane”. Natomiast paradygmat współczesnej rachunkowości, czyli poprawnej kwantyfikacji w wartości przejawów życia gospodarczego, jest paradygmatem nadrzędnym, a paradygmat starannego działania jest paradygmatem „wzbogacającym” paradygmat nadrzędny. Determinują one funkcję informacyjną rachunkowości. Paradygmat starannego działania wynika z mocnych dowodów podważających hipotezę (formułowaną przez reprezentantów ekonomii) średnio i doskonale efektywnego rynku, jakimi były afery na amerykańskim rynku finansowym. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem W. Hasika, że informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych „oddziałują” na decydentów (bankructwa Enronu, Worldcomu itp.), wprowadzając ich w błąd [Hasik 2007, s. 24]. Bankructwa przede wszystkim amerykańskich organizacji gospodarczych (m.in. banków) itp. stanowią dowód znaczącego wpływu informacji sprawozdawczej² na reakcje interesariuszy nawet na rynkach, które powszechnie uznaje się za efektywne co najmniej w stopniu średnim. Nie wdając się w dyskusję, można zaryzykować stwierdzenie, że nowa ekonomia to czasy, w których uzyskanie informacji, często nawet kosztem dokładności, staje się ważniejsze aniżeli posiadanie środków pieniężnych. Wynika to z faktu, że brak informacji to utrata możliwości racjonalnej metodologicznie oceny wariantów działania. Nowa ekonomia wskazuje na większą użyteczność (przydatność w procesie decyzyjnym w uczeniu się organizacji gospodarczej itp.) informacji prognostycznych, ustalonych szacunkowo, ale w granicach „umowy dowolności” w zakresie aktywów materialnych i przede wszystkim w zakresie aktywów niematerialnych (aktywów kompetencyjnych, kapitału strukturalnego itp.). Organizacje uczące się to między innymi wyodrębnione w strukturze organizacyjnej służby finansowo-księgowe. Księgowi w tradycyjnej rachunkowości wiedzieli, że tak należy sporządzać sprawozdanie finansowe, tak wynika z regulacji prawnej, tak nakazano. Współcześnie księgowi

² Szerzej w artykule prezentującym wyniki badań w tym zakresie [Hasik 2007, s. 24-35].

muszą zmienić swój „model myślowy”, ponieważ ze standardów sprawozdawczości finansowej, zarówno krajowych, jak i międzynarodowych, wynika możliwość wyboru (przykładowo) struktury sprawozdania finansowego – ujawnienia i prezentacji informacji sprawozdawczej w ujęciu minimalnym, ale z „rozbudowaną” informacją dodatkową w formie not objaśniających do poszczególnych raportów sprawozdania finansowego. Księgowy (oraz kadra zarządzająca) powinni wykorzystać tę możliwość zgodnie ze swoją wiedzą, umiejętnościami, kompetencjami oraz etyką zawodową, dokonując wyboru m.in. metod wyceny poszczególnych aktywów, tworząc politykę informacyjną w zakresie kwantyfikacji w wartości przejawów życia gospodarczego. Czy zatem zmiana polityki informacyjnej – polityki ujawnień i prezentacji informacji sprawozdawczej determinuje zakres controllingu, czy są to zmiany dokonywane w „szalonym tempie”? [Walińska, Jurewicz 2007, s. 607-615], które są kwestionowane przez praktykę gospodarczą.

Nowa ekonomia determinuje konieczność zarządzania wiedzą i łańcuchem wartości. W literaturze przedmiotu łańcuch wartości to m.in.

- infrastruktura organizacji gospodarczej,
- zarządzanie zasobami ludzkimi,
- rozwój technologii,
- zaopatrzenie,
- działalność operacyjna.

Organizacje gospodarcze poszukują sposobu na tworzenie więzi między kontrahentami, jakimi są odbiorcy i dostawcy. Poszukują tym samym nowych modeli biznesowych determinujących innowacyjne podejście do aktywów rzeczowych, przykładowo są to fuzje, które stają się nowym źródłem kapitału determinującego rozwój organizacji gospodarczej. We współczesnej praktyce rachunkowości dominuje przekonanie, że aktywa materialne to aktywa minionej epoki, nowe tysiąclecie to epoka wiedzy, umiejętności i kompetencji. Wyzwanie nowej ekonomii, zarówno dla rachunkowości, jak i controllingu, jest odpowiedzią na pytanie o źródła wartości organizacji gospodarczej, tak więc obecnie jesteśmy świadkami zmian, m.in. konieczności: identyfikacji, pomiaru, wyceny: wiedzy, umiejętności, kompetencji – co jest domeną rachunkowości.

Z przeprowadzonych wywodów wynika, że istotne zmiany wynikające z nowej ekonomii w istocie zdeterminują zmiany controllingu. Nadrzędną funkcję przejmie controlling behawioralny, którego istotą będzie kompleksowe podejście do zagadnień związanych z procesem decyzyjnym. Niezbędne bowiem jest „stworzenie” modelu decyzyjnego odwzorowującego proces decyzyjny człowieka, a przede wszystkim zidentyfikowanie czynników utrudniających to zadanie (jak na przykład istnienie punktu przeładowania informacji), wśród których ujawniono szereg działań irracjonalnych, których nie przewidują normatywne procesy decyzyjne. Pozwalają one lepiej zrozumieć mechanizmy uproszczeń, które czyni człowiek z konieczności, kiedy napotyka skomplikowany proces decyzyjny, takich jak kotwiczenie czy wiara w liczby [Hendriksen, van Breda 2002, s. 233-234].

3. Zmiany w sprawozdawczości finansowej a rachunkowość zarządcza i controlling

Nowa ekonomia to nowa rzeczywistość biznesowa (za jaką należy uznać społeczeństwo wiedzy) determinuje konieczność konstruowania (tworzenia) zarówno polityki informacyjnej, jak i poszczególnych raportów sprawozdania finansowego. Na podstawie regulacji krajowych (standardów krajowych sprawozdawczości finansowej) oraz międzynarodowych (zarówno unijnych, czyli dyrektyw, jak i standardów sprawozdawczości i rewizji finansowej) można zaryzykować stwierdzenie, że zmiany dotyczą pięciu podstawowych obszarów, takich jak:

- ujawnianie ryzyk związanych z instrumentami finansowymi (obowiązek dokonywania samooceny przez kierownictwo organizacji gospodarczej),
- uszczegółowienie ujawnień dotyczących ryzyk (ujawnienia ilościowe i wartościowe),
- uszczegółowienie ujawnień w zakresie sytuacji i kondycji finansowej (ujawnienie kosztów, przychodów według segmentów działalności, sprawozdanie itp.),
- uwzględnienie technik pomiaru i zarządzania ryzykiem związanym z instrumentami finansowymi (wprowadzenie analizy wrażliwości itp.),
- ujawnianie ilościowe i jakościowe dotyczące zarządzania kapitałem przez organizację gospodarczą.

Wymienione zmiany to efekt standaryzacji i harmonizacji rachunkowości. Harmonizacja rachunkowości oznacza ograniczenie ilości stosowanych praktyk rachunkowości (rozwiązań w zakresie rachunkowości stosowanych w danym kraju) poprzez określenie takiego ich zestawu, w ramach którego można dokonywać wyboru ewentualnych rozwiązań (np. ujawnienia minimalne zasobów majątkowych, segmentów działalności gospodarczej itp.). Natomiast standaryzacja rachunkowości oznacza, że wszyscy uczestnicy rynku finansowego (czyli organizacje interesu publicznego) mają obowiązek stosowania takich samych praktyk rachunkowości (np. konieczność wyceny zasobów niematerialnych – aktywów kompetencyjnych). Wynika z tego wyводу, że harmonizacja rachunkowości to proces doskonalenia jakości informacji sprawozdawczej poprzez zwiększenie porównywalności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, poprzez ustalenie granic co do stopnia stosowanych praktyk (np. ujawnień i prezentacji informacji sprawozdawczej). Z kolei standaryzacja rachunkowości wydaje się sugerować „narzucenie” reguł, norm – standardów rozwiązań – dozwolonych w umownych granicach.

W literaturze przedmiotu te dwa terminy są dość często utożsamiane, z tym że harmonizacja rachunkowości jest kojarzona z regulacjami prawnymi tworzonymi przez instytucje unijne (tzw. dyrektywy Unii Europejskiej), a standaryzacja rachunkowości z regulacjami tworzonymi przez organy regulujące sprawozdawczość finansową ogólnego przeznaczenia, m.in. Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) – są to standardy rachunkowości oraz sprawozdawczości fi-

nansowej zdeterminowane globalizacją oraz nową ekonomią. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem W. Nowaka, że „współczesna sprawozdawczość finansowa należy do kluczowych czynników determinujących stabilność finansową i rozwój ekonomiczny, w tym efektywność rynków kapitałowych w skali globalnej. Jej oddziaływanie objawia się poprzez wpływ na decydentów podejmujących decyzje ekonomiczne. Owych decydentów można podzielić na mających możliwość wyegzekwowania potrzebnej im informacji o danym podmiocie ekonomicznym i tych możliwości niemających. Ze względu na tych ostatnich przygotowuje się i udostępnia sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia” [Nowak 2007, s. 381].

Na tle powyższych rozważań można zaryzykować stwierdzenie, że celem nadrzędnym międzynarodowych standardów rachunkowości oraz sprawozdawczości finansowej (MSR / MSSF) jest m.in. integracja rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą. Przykładem może być obowiązek sporządzania sprawozdania – według segmentów działalności [Walińska, Jurewicz 2007, s. 607-615]. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem E. Walińskiej, że obowiązek ujawniania i prezentacji informacji o kosztach i przychodach w przekroju segmentów wydzielonych według kryteriów zarządczych (określonych np. przez controlling strategiczny), a nie sprawozdawczych, jest dowodem na „integrację rachunkowości zarządczej i finansowej, integrację posuniętą już nie tylko do zasad pomiaru, ale także do prezentacji szczegółowych informacji, uznanych dotychczas za informacje wewnętrzne (zawarte w wewnętrznych raportach dla zarządu). Pojawia się zatem kolejne przesunięcie granic sprawozdawczości finansowej” [Walińska, Jurewicz 2007, s. 610] na rachunkowość zarządczą – controlling. Zmiany w międzynarodowych regulacjach prawnych (w latach 2004-2006) rachunkowości i sprawozdawczości, polegające m.in. na uszczegółowieniu ujawnionych i prezentowanych informacji, np. o ryzyku związanym z instrumentami finansowymi (MSSF – 7, Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji). Analiza wrażliwości dla ryzyk rynkowych jest niezbędna do ujawnienia, jaki wpływ na wynik finansowy i kapitał własny miałyby zmiany w zakresie odpowiednich czynników ryzyka, które były potencjalnie możliwe.

Kolejne istotne zmiany w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości. Prezentacja sprawozdań finansowych (MSR 1) polegają na wprowadzeniu wymogów ujawnień informacji odnośnie do zarządzania kapitałem organizacji gospodarczej. Otóż zmiany w tym standardzie, czyli sformułowanie nowych wymogów odnośnie do ujawniania informacji w zakresie zarządzania kapitałem, determinują integrację rachunkowości zarządczej z rachunkowością finansową, a także zmianę istoty controllingu, zwłaszcza strategicznego. Należy bowiem ujawnić:

- cele organizacji gospodarczej, polityki i procedury zarządzania kapitałem,
- charakterystykę składników kapitału,
- czy organizacja gospodarcza spełnia wymogi kapitałowe, jeżeli nie, jakie są konsekwencje niespełnienia ich.

Wyżej wymienione przykłady zmian w regulacjach prawnych w zakresie sprawozdawczości finansowej stanowią dowód zarówno na integrację rachunkowości

zarządczej z finansową, jak i na „intelektualizację” rachunkowości, co determinuje wiedzę, umiejętności i kompetencje służb finansowo-księgowych.

Zmiany w zakresie metod wyceny zasobów majątkowych (koncepcja wyceny w wartości godziwej), jak i przyporządkowania do aktywów korzyści ekonomicznych, aby można było ujawnić je w sprawozdaniu finansowym, to wyzwanie dla controllingu – dla budżetowania³. Następuje zanik budżetowania tradycyjnego na rzecz *beyond budgeting*. Budżet musi odzwierciedlać strategię organizacji gospodarczej, czyli musi odpowiedzieć na pytania: co zamierzamy robić i jak to zrobimy. Budżet tradycyjny uniemożliwia identyfikowanie niezbędnych (strategiczných) działań, koncentrując się na skutkach finansowych [Karmańska 2007, s. 213].

Powyższe rozważania upoważniają do stwierdzenia, że współcześnie rachunkowość ma „swoje pięć minut”, można zaryzykować tezę, że funkcja informacyjna i kontrolna rachunkowości to kolejny paradygmat wzbogacający paradygmat nadrzędny (poprawna kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego) współczesnej rachunkowości.

4. Podsumowanie

Zmiany w regulacjach prawnych rachunkowości determinują zakres ujawnień i prezentacji informacji w formie informacji dodatkowej (not objaśniających do poszczególnych raportów sprawozdania finansowego). „Szczególnie duży nacisk kładzie się na wyjaśnienie zasad wyceny zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, a tym samym wskazanie dokonywanego wyboru podejścia w ramach istniejących i dozwolonych przez standardy modeli wyceny” [Micherda 2013, s. 104].

Kwantyfikacja w rachunkowości m.in. zasobów niematerialnych determinuje integrację: rachunkowości zarządczej z finansową i controllingiem – wynika to z faktu, że wybór możliwości wyceny (szacowania) np. kapitału intelektualnego powinien wynikać ze strategii organizacji gospodarczej, determinującej system *beyond budgeting*. Konieczność ujawniania polityki informacyjnej to wyzwanie dla „intelektualizacji” rachunkowości.

Literatura

- Burzym E., *Problemy współczesnej ewolucji rachunkowości*, Zeszyty Naukowe AE w Krakowie nr 179, Kraków 1983.
- Gos W., *Szacunki jako parametr wartości aktywów i pasywów*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

³ Szerzej o problemach „zaniku” budżetu tradycyjnego na rzecz *beyond budgeting* [Karmańska 2007, s. 209-221].

- Hasik W., *Jakość informacji sprawozdawczej w kontekście rachunkowości behawioralnej a praktyka gospodarcza*, [w:] *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej (wymiana doświadczeń zawodowych – biegłych rewidentów i pracowników naukowych)*, pod red. M. Kwiecień, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 1158, Wrocław 2007.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Karmańska A., *Zmierzch tradycyjnego budżetowania a wiarygodność informacji ekonomicznej*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Kwiecień M., *Aktywa materialne – kapitał wiedzy*, [w:] *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej (wymiana doświadczeń zawodowych – biegłych rewidentów i pracowników naukowych)*, pod red. M. Kwiecień, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 1158, Wrocław 2007.
- Kwiecień M., *Funkcja informacyjna rachunkowości a rachunkowość behawioralna*, [w:] *Informacyjna funkcja rachunkowości w gospodarce współczesnej*, red. G. Dykiewicz, G. Kamecka-Roszkowska, Wydawnictwo Uniwersytetu Białostockiego, Białystok 2008.
- Kwiecień M., *Rachunki problemowe kosztów i wyników wspomaganą mikrokomputerem*, Skrypty AE we Wrocławiu, Wrocław 1989.
- Kwiecień M., Hasik W., *Sprawozdawczość śródroczna*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Micherda B., *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Micherda B., Szulc M., *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, [w:] *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, pod red. B. Micherdy, Difin, Warszawa 2013.
- Mućko P., *Problemy regulacji rachunkowości: między wiarygodnością a przydatnością decyzyjną informacji finansowej*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Nowak E., *Wpływ norm rachunkowości na jakość informacji zarządzanej*, [w:] *Systemy zarządzania kosztami dokonaniami*, pod red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2010.
- Nowak W.A., *Podmioty sprawozdawczości finansowej oraz adresaci i jakość sprawozdań finansowych w świetle wybranych ram koncepcyjnych*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Skoczylas W., *System sprawozdawczości ryzyka, jako podstawa wiarygodnej komunikacji w zarządzaniu ryzykiem i jego raportowaniu*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.
- Walińska E., Jurewicz A., *Sprawozdawczość finansowa według segmentów działalności, jako wyraz nowych trendów współczesnej rachunkowości*, [w:] *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, pod red. B. Micherdy, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2007.

THE PARADIGMS OF CONTEMPORARY ACCOUNTING VS. CONTROLLING

Summary: Changing economic conditions resulting from globalization influenced the change of accounting paradigms. The contemporary accounting paradigms are driven by changes of legal regulations, IFRS in particular. It has determined the significance of informative and control function of accounting and financial reporting. The author has taken an attempt to formulate problems in above mentioned area, which should influence the improvement of controlling in practice.

Keywords: paradigms of contemporary accounting, IFRS, qualitative characteristics of reporting information, controlling improvement.