

Rola systemu informacyjnego rachunkowości w controllingu przedsiębiorstw handlowych

Grażyna Michalczuk*

1. Wstęp

Zmiany w sektorze handlowym przejawiają się dynamicznym wzrostem liczby punktów sprzedaży, nową strukturą własnościową i formami organizacyjno-prawnymi podmiotów obsługujących rynek, ale także sposobami działania i poziomu obsługi nabywców. Konsekwencją przeobrażeń tego sektora gospodarki jest zmiana równowagi sił między producentem a pośrednikiem oraz między sprzedawcą a klientem.

Pociąga to za sobą konieczność odpowiednich zachowań tych firm. Uzyskana przez nie samodzielność jest ściśle połączona z odpowiedzialnością za działanie i rozwój w warunkach zaostrzającej się konkurencji. Dlatego też zmiany sytuacji rynkowej, w której funkcjonują przedsiębiorstwa handlowe skłaniają do poszukiwania sposobów, metod i strategii zdobywania nowych rynków oraz kierunków rozwoju firmy, lepszej organizacji jej funkcjonowania, wykorzystania możliwości tkwiących zarówno w technicznym uzbrojeniu, jak i w zatrudnionej kadrze.

Wymaga to od przedsiębiorstw handlowych stosowania metod i technik, pomocnych w procesie podejmowania decyzji. Dlatego też tylko ściśle sprecyzowana, poparta właściwymi badaniami strategia rozwoju oraz rzetelna jej realizacja stają się wyznacznikiem potencjału przedsiębiorstwa. Wymusza to na menedżerach konieczność rygorystycznego przestrzegania zasad racjonalności działania, jak też konieczność zmiany stereotypowych form zachowań i nawyków związanych ze sposobem prowadzenia przedsiębiorstwa. Menadżerzy świadomi istnienia obecnie i powstawania w przyszłości bardziej skomplikowanych procesów funkcjonowania, jak i ograniczonych możliwości oddziaływania na rynek, poszukują instrumentów, które umożliwiłyby im podejmowanie decyzji ograniczających ryzyko gospodarcze. Wieloletnie doświadczenia przedsiębiorstw, głównie zagranicznych, wskazują że funkcje takiego instrumentu może pełnić controlling [6, s. 74].

* Dr Grażyna Michalczuk, adiunkt w Uniwersytecie w Białymstoku.

2. Istota i zadania controllingu

Pojęcie controllingu nie posiada jednolitego określenia w literaturze polskiej, z uwagi na krótki skiej oraz sytuacyjny charakter rozwiązań controllingowych. Controlling może być rozumiany jako [3]:

- podsystem zarządzania przedsiębiorstwem, wspomagający kadre kierowniczą w procesie podejmowania decyzji,
- cały system zarządzania.

W literaturze przedmiotu można więc spotkać wiele definicji pojęcia controlling, tj. [4, s. 125]:

- jako porównanie stanu pożądanego ze stanem faktycznym, które jest powszechnie uznawane za zbyt daleko idące uproszczenie,
- jako system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, ukierunkowanemu na osiągnięcie założonego celu,
- jako proces sterowania realizacją celów gospodarczych za pomocą planu,
- zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji wspierający adaptację koordynację całego systemu zarządzania

Większość z przedstawionych definicji eksponuje dążenie controllingu do zapewnienia realizacji celów przedsiębiorstwa dzięki wykorzystaniu odpowiednich systemów planowania, kontroli i zasilania w informacji. Dominujące znaczenie przypisuje się koordynacji oraz starowaniu. W takim rozumieniu controlling stanowi zintegrowane funkcje zarządzania, które opierają się na grupie właściwie dobranych instrumentów wspomagających podejmowanie działań służących realizacji wyznaczonych celów.

Controlling utożsamiany jest więc najczęściej z procesami sterowania ukierunkowanymi na wyniki przedsiębiorstw, a realizowanymi przez planowanie, kontrolę, sprawozdawczość i kierowanie, co ilustruje rysunek 1.

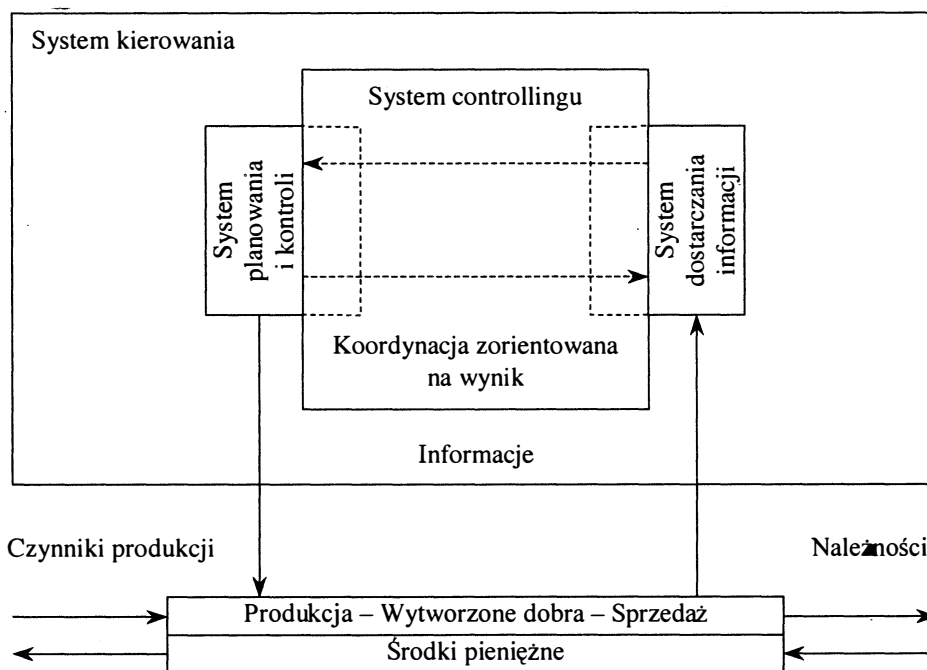
Controlling stanowi proces równoznaczny z procesem zarządzania pełniąc funkcje informacyjną i doradczą. Proces ten ukierunkowany jest na wzrost efektywności gospodarowania i lepsze wykorzystanie zasobów organizacji, a także wczesne rozpoznanie szans i zagrożeń w otoczeniu. Controlling zapewnia warunki sprzyjające rozwojowi przedsiębiorstwa. Wymaga to od kadry kierowniczej i zarządu przedsiębiorstwa pewnego zaangażowania w realizację podstawowych zadań, wykazywania inicjatywy na wszelkich stanowiskach i pełnej integracji z celami organizacji [5, s. 90].

Zakres działania systemu controllingu obejmuje następujące części [13, s. 128]:

- podsystemem planowania – związany jest z ustaleniem celów przedsiębiorstwa oraz aspektami koordynowania;
- podsystemem kontrolno-analityczny – polega na identyfikacji i analizie wartości zrealizowanych (rzeczywistych), porównaniu rzeczywistych wy-

ników z założonymi normami, analizie przyczyn powstających odchyleń (obszarów niedomagań firmy);

- podsystem regulacji (sprzężenie zwrotne) – wprowadzenie działań niwelujących odchylenia i przeciwdziałających ich powstawaniu w przyszłości (działania naprawcze);
- podsystemem sterowania (sprzężenie wyprzedzające) – obejmuje działania zapobiegawcze pozwalające na identyfikacje obszarów zagrożeń z jednoczesnym proponowaniem modyfikacji (działania usprawniające);
- podsystemem sprawozdawczości – funkcjonujący jako wewnętrzny system informacyjny dla potrzeb podejmowania decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstwa.



Rys. 1. System zarządzania przedsiębiorstwem

Źródło: [9, s. 373].

Controlling postrzegany więc jako nowoczesny system zarządzania przedsiębiorstwem realizuje istotne zadania, które w praktyce przedkładają się na [1, s. 311]:

- osiąganie celów przedsiębiorstwa;
- eliminowanie przypadkowych zdarzeń;
- budowanie systemu wczesnego ostrzegania przed niebezpieczeństwami dla przedsiębiorstwa;
- podejmowanie działań eliminujących zakłócenia w procesie sterowania działaniami w przeszłości.

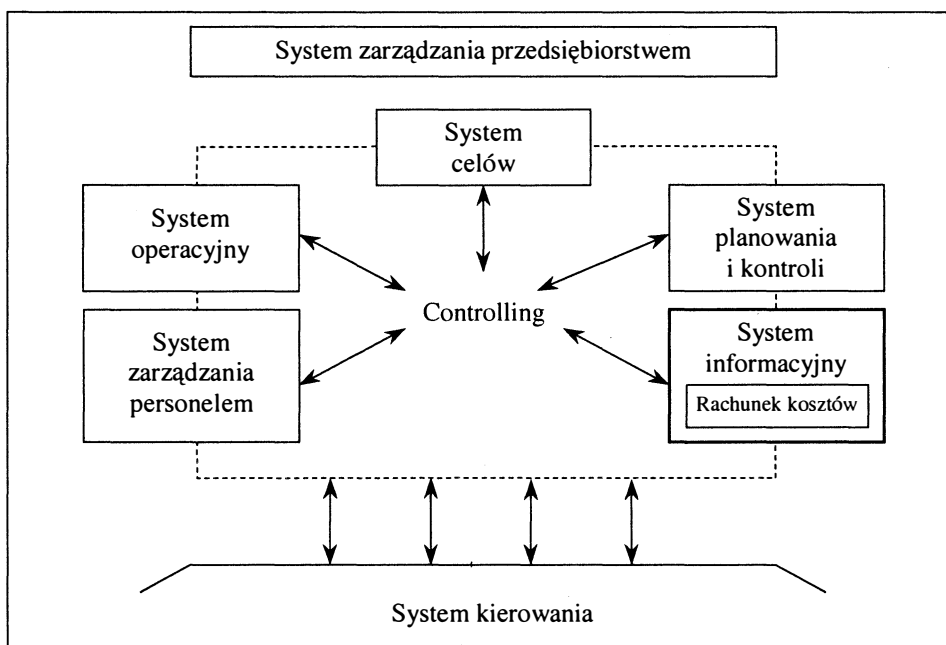
Aby controlling skutecznie realizował swoje zadania, konieczne jest stosowanie wielu instrumentów i narzędzi zarządczych dostarczanych przez system rachunkowości.

3. System informacyjny rachunkowości

Podstawowym warunkiem realizacji funkcji controllingu jest istnienie odpowiedniego systemu informacyjnego. Realizacja zadań stawianych przed controllingiem w przedsiębiorstwie powoduje określone zapotrzebowanie na informacje ekonomiczne zgłaszane zwłaszcza pod adresem systemu informacyjnego rachunkowości. Opracowanie systemu informacji ekonomicznych przeznaczonych do wykorzystania w controllingu jest procesem, który najczęściej przebiega w kilku powiązanych ze sobą fazach, a mianowicie [11, s. 31]:

- zbieranie informacji;
- opracowanie i przetwarzanie informacji;
- przekazywanie informacji;
- wykorzystywanie informacji przy podejmowaniu decyzji.

W warunkach nowego podejścia do controllingu rachunkowość pozostaje najważniejszym i najbardziej wiarygodnym systemem informacji, co ilustruje rysunek 2.



Rys. 2. System controllingu

Źródło: [10].

Skuteczność realizacji funkcji controllingu zdeterminowana jest w znacznej mierze doskonałością analizy poznawczej, to jest ilością i jakością informacji dostarczanych na etapie rozpoznawania problemu decyzyjnego, jak też metod ich opracowania. Znaczącym źródłem informacji jest system rachunkowości, w ramach którego wyróżnia się następujące podsystemy [2, s. 15]:

- rachunkowość finansową, której podstawową funkcją jest funkcja informacyjna, skierowana głównie na zewnątrz; przedstawione informacje dotyczą przeszłości (ujęcie retrospektywne) i opracowane są ściśle wg przepisów prawa (ochrona interesów otoczenia jednostki);
- rachunkowość zarządczą, dostarczającą informacji dla potrzeb decyzyjnych dotyczących przyszłości (ujęcie prospektywne, analizy *ex ante*); charakteryzuje ją brak unormowań prawnych; instrumentarium, szczególność determinowana jest przez potrzeby jednostki;
- rachunkowość podatkową, nakierowaną na potrzeby ustalenia zobowiązań wobec państwa zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Powyższy podział rachunkowości ma w dużej części charakter czysto formalny. Wszystkie trzy koegzystują ze sobą w każdym przedsiębiorstwie. Są w przeważającej części metodologicznie spójne. Pozostaje kwestia rozłożenia akcentów. Potrzeby rynku wymuszają konieczność reorientacji rachunkowości w kierunku wspomagania procesów decyzyjnych, czyli wzmocnienia pozycji rachunkowości zarządczej. Następuje przeniesienie punktu ciężkości z rejestracji zdarzeń gospodarczych (księgowość) na wykorzystanie zgromadzonych informacji w procesach decyzyjnych.

W rachunkowości finansowej celem jest uzyskanie samej informacji, natomiast w rachunkowości zarządczej, informacji istotnej z punktu widzenia podjęcia określonej decyzji [12, s. 23]. Nadmiar informacji utrudnia podejmowanie decyzji i pociąga za sobą określone koszty. Rachunkowość zarządcza powinna dostarczać przede wszystkim takich informacji, dzięki zastosowaniu których efekty będą wyższe od kosztów ich pozyskania.

Biorąc powyższe pod uwagę, z punktu widzenia interesu przedsiębiorstwa, jeden z ważnych elementów rachunkowości finansowej – sprawozdawczość, nie powinien być postrzegany jako cel sam w sobie, możliwość uchwycenia podstawowych wielkości, będąca uwieńczeniem funkcjonującego w przedsiębiorstwie systemu rachunkowości. Informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych z punktu widzenia rachunkowości zarządczej są informacjami, na uzyskanie których nie trzeba ponosić dodatkowych kosztów, bowiem i tak, niezależnie od tego czy będą wykorzystywane do przeprowadzania analiz i podejmowania decyzji, czy też nie, muszą powstać w ramach rachunkowości finansowej. W związku z tym względna efektywność (mierzona stosunkiem korzyści wynikających z wykorzystania informacji do kosztu ich pozyskania) tych informacji jest największa, pod warunkiem ich maksymalnego wykorzystania do przeprowadzania analiz i podejmowania decyzji. Przedsiębiorstwa powinny w dużym stopniu wykorzystywać informacje płynące ze sprawozdań finansowych, mając

na uwadze korzyści, które z tego mogą wynikać. Należy tu jednak zauważyć, że istnieje pewne ryzyko, a mianowicie podporządkowanie decyzji finansowych korzystnemu kształtowaniu pozycji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych (papierowe zyski, krótkookresowa perspektywa), a nie realnym korzyściom dla przedsiębiorstwa, nie koniecznie zauważalnym w przedstawianych sprawozdaniach i analizach.

Dlatego też na informacje wyływające z systemu rachunkowości, należy spojrzeć na przedsiębiorstwo przez „okular zbudowany z trzech soczewek”, obejmujący swym zakresem analizę tzw. gestii ekonomicznej, finansowej i majątkowej [8, s. 141–143].

Gestia ekonomiczna obejmuje całokształt zjawisk związanych z takimi kategoriami jak: przychody ze sprzedaży, koszty uzyskania przychodów, zysk, strata, stopa zysku, itp. Jest ona bardzo istotna przy podejmowaniu decyzji, gdyż informuje w oparciu o analizę pozycji rachunku zysków i strat o efektywności podjętych działań gospodarczych. Należy jednak zaznaczyć, że gestia ekonomiczna ma po części charakter teoretyczny, gdyż sposób liczenia wymienionych mierników oparty jest na zapisie memoriałowym, który wynika z prawa bilansowego.

Gestia finansowa, wyrażona przede wszystkim miernikiem *cash flow* z działalności operacyjnej, pozwala uzyskać informacje w jakim stopniu efektywność gospodarowania wpływa na wysokość funduszy nabywczycych w przedsiębiorstwie. Informacje uzyskiwane są na podstawie sprawozdania z przepływów pieniężnych, w którym przepływy pieniężne ujęte są w trzech obszarach: działalności operacyjnej, działalności inwestycyjnej oraz działalności finansowej.

Gestia majątkowa pozwala uzyskać informacje dotyczące struktury aktywów i pasywów, oraz relacji zachodzących między poszczególnymi ich składnikami. Są to elementy, które determinują ryzyko operacyjne i finansowe firmy. Podstawowym źródłem informacyjnym analizy gestii majątkowej jest bilans.

Dane wykorzystywane w systemie controllingu różnią się zakresem, stopniem szczegółowości i formą prezentacji. Uzależnione to jest od zapotrzebowania ze strony komórek controllingu na tego typu informacje. Należy podkreślić, iż informacje dostarczane przez rachunkowość nie warunkują w pełni sprawnego i skutecznego zarządzania. Zdeterminowane jest to przede wszystkim tym, iż rachunkowość opiera się na danych historycznych, co powoduje, że informacje potrzebne kadrze zarządzającej dostarczane są z opóźnieniem i odnoszą się do zdarzeń zaistniałych w przeszłości. Odczuwa się brak informacji dotyczących systemowego powiązania. Dlatego też aby zarządzający mogli korzystać z informacji dostarczanych przez system rachunkowości musi ona zapewniać [7]:

- zaopatrzenie kierownictwa w dane potrzebne do planowania, sterowania i kontroli;
- dostarczanie informacji potrzebnych do podejmowania decyzji;
- wskazanie przyszłe szanse i zagrożenia, a także określić potencjał działania i dostępne zasoby;

- przygotowanie odpowiednich danych rzeczywistych i planowanych w wymaganych okresach oraz ich interpretację .

Ze względu na wzrastające wymogi odnośnie informacji ze strony controllingu, a te z kolei wymusza rzeczywistość gospodarcza, także system informacyjny rachunkowości ulega zmianie. Wyrazem tego jest nowelizacja ustawy o rachunkowości, która wprowadziła istotne zmiany w zakresie dotychczas obowiązujących rozwiązań [14].

4. Podsumowanie

Przekształcenia systemu gospodarczego w Polsce sprawiły, że wystąpiła konieczność dostosowania działań firm handlowych do realiów gospodarki rynkowej. Nastąpiło ukierunkowanie zarządzania na formułowanie i realizację celów strategicznych w ścisłym i bezpośrednim powiązaniu z otoczeniem.

Jednym z nowoczesnych systemów zarządzania, który powinien znaleźć jak najszersze zastosowania w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw jest controlling. Stanowi on ponadfunkcyjny proces zarządzania przedsiębiorstwem zorientowany na wynik firmy a realizowany poprzez planowanie, sprawozdawczość i kontrolę, a więc polegający na sprawnym i prawidłowym kształtowaniu procesów zarządzania przedsiębiorstwem. Rozumiany jest też jako metoda wspomaganie zarządzanie bądź sterowania przedsiębiorstwem, pełni bowiem funkcje informacyjna i koordynująca.

Controlling wspiera menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnych informacji. Dlatego też w warunkach nowego podejścia do controllingu rachunkowość pozostaje najważniejszym i najbardziej wiarygodnym systemem informacji. Controlling bazuje na danych dostarczanych przez system sprawozdawczy przedsiębiorstwa i przez rachunkowość finansową. Oznacza to, że controlling bez danych z księgowości nie mógłby funkcjonować, ale także to, że wiarygodność opracowań controllingu zależy od wiarygodności danych księgowych. danego systemu informacji analitycznej.

Literatura

1. Dyduch A., *Controlling a system informacyjny rachunkowości*, [w:] Nowak E. (red.), *Rachunkowość a controlling*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
2. Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olechowicz I., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 1998.
3. Hahn D., *Tendencje rozwoju controllingu w Niemczech*, [w:] Kortyna J. (red.), *Nowoczesne tendencje w nauce i praktyce zarządzania przedsiębiorstwem*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1997.
4. Knop W., Sawicki K., *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1995, nr 3.

5. Nehring A., Durlak M., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002.
6. Nesterak J., *Controlling – zarys idei*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 560, Kraków 2002.
7. Niemczyk R., *Rachunek kosztów i wyników jako instrument controllingu*, „Koszty” 1999, nr 7.
8. Ostaszewski J., Wojnowicz J., *Prawno-ekonomiczne aspekty zarządzania finansami w spółce akcyjnej*, WSFiZ w Białymstoku, Białystok 1999.
9. Rubik J., *Controlling kosztów a rachunkowość zarządcza*, [w:] Kiziukiewicz T. (red.), *Rachunkowość w nowoczesnej gospodarce*, Świnoujście 2000.
10. Sawicki K., *Controlling a system informacyjno-sprawozdawczy – zagadnienia wybrane*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2001.
11. Sobolewski H., *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań 1997.
12. Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń 1997.
13. Tyrańska M., Walas-Trebacz J., *Controlling jako narzędzie analizy produktywności w obszarze produkcji i marketingu*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie nr 561, Kraków 2002.
14. Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. O zmianie ustawy o rachunkowości, (Dz.U. Nr 113, poz. 1186).