

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 344

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Halina K. Kocur
Łamanie: Comp-rajt
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
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 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-469-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Możliwości wykorzystania rachunkowości zarządczej w Lasach Państwowych	13
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: Proces wdrażania systemu controllingu w przedsiębiorstwie produkcyjnym	25
Wioletta Baran: System kontroli zarządczej w podmiotach leczniczych	41
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: Przykład wykorzystania umowy konsorcjum w celu stworzenia skutecznego mechanizmu kontroli we współpracy międzyorganizacyjnej	52
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Rozwiązania organizacyjne controllingu w organizacjach sieciowych	61
Adam Bujak: Charakterystyka problemów decyzyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie	75
Andrzej Bytniewski: Efekty modernizacji technologicznej systemu rachunkowości	84
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organizacja kontroli zarządczej w jednostkach sektora publicznego – wyniki badań empirycznych ...	94
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Wpływ technologii informacyjnych na funkcjonowanie systemów sprawozdawczości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach	109
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Systemy FK stosowane w biurach rachunkowych w województwie warmińsko-mazurskim – wyniki badań ankietowych	122
Krzysztof Dziadek: Specyfika, zakres i narzędzia rachunkowości zarządczej projektów dofinansowanych z Unii Europejskiej	134
Wojciech Fliegner: Metoda identyfikacji procesów ewidencji księgowej w środowisku informatycznym	144
Stanisław Gędek: Podstawy krótkookresowych decyzji produkcyjnych w przedsiębiorstwach wieloasortymentowych	160
Anna Glińska: Podejmowanie decyzji w zakresie kształtowania struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej	171
Renata Gmińska: Aspekty behawioralne w rachunkowości zarządczej	185
Katarzyna Goldmann: Trendy zarządzania płynnością finansową – wyniki badań	194
Bartosz Góralski: Wartość firmy – czy istnieje wzorcowa metoda szacowania wartości godziwej?	203

Angelika Kaczmarczyk: Aktywowanie kosztów w bilansie a wiarygodność informacji sprawozdawczej	213
Marcin Klinowski: Ryzyko w analizie i ocenie projektów	221
Paul-Dieter Kluge: Statystyczne metody rankingowe i ratingowe jako instrumenty controllingu – zalety i wady	231
Konrad Kochański: Rola i miejsce budżetowania działalności marketingowej w przedsiębiorstwach handlowych sektora MSP w świetle badań empirycznych	246
Joanna Koczkar: Rozwój rachunkowości zarządczej w Rosji – wybrane problemy	259
Magdalena Kowalczyk: Analiza SWOT jako instrument controllingu strategicznego gmin	267
Mieczysław Kowerski: Czy spółki giełdowe z udziałem Skarbu Państwa płacą zbyt duże dywidendy?	276
Alina Kozarkiewicz: Kontrola tworzenia i apropracji wartości w sieciach międzyorganizacyjnych	286
Wojciech Dawid Krzeszowski: Niepodzielony wynik finansowy a opodatkowanie	295
Mirosława Kwiecień: Współczesna rachunkowość a controlling	303
Tomasz Lis: Rozwój optymalizacji kosztów w procesach produkcyjnych – wybrane zagadnienia	313
Monika Łada: Ugruntowane teorie o rachunkowości zarządczej	323
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg: Wykorzystanie benchmarkingu wraz z instrumentarium controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem wodociągowo-kanalizacyjnym	331
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing a system decyzyjny przedsiębiorstwa	341
Łukasz Matuszak: Dylematy implementacji Międzynarodowych Ram Zintegrowanej Sprawozdawczości	352
Bożena Nadolna: Identyfikacja zagrożeń dla walidacji badań w rachunkowości zarządczej	365
Beata Namiel: Analiza udziału gmin w podatkach dochodowych a dochody gmin za lata 2008-2012 na potrzeby controllingu wykorzystywanego w realizacji usług samorządu gminnego	378
Maria Nieplowicz: Budżet zadaniowy w miastach na prawach powiatu – wybrane zagadnienia	388
Edward Nowak: Obowiązki w zakresie sprawozdawczości a wielkość jednostki gospodarczej	396
Marta Nowak: Znaczenie wymiarów czasu w controllingu – definicje teoretyczne a psychologiczna charakterystyka controllerów	405

Katarzyna Piotrowska: Rachunek kosztów w warunkach upadłości likwidacyjnej	414
Krzysztof Prymon: Możliwość wystąpienia zjawiska kreatywnej rachunkowości w rolnictwie w świetle projektowanych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych	424
Ewa Różańska: Finansowa ocena projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	434
Jolanta Rubik: Nowe wyzwania dla controllingu personalnego w kontekście społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	446
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Budżetowanie kosztów w organizacjach pozarządowych na przykładzie fundacji „Ogrody Róż”	455
Beata Sadowska: Okresowa ocena pracownicza jako element controllingu zakładu budżetowego – studium przypadku	467
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Wpływ rachunkowości zarządczej na kulturę organizacyjną w innowacyjnym przedsiębiorstwie	476
Aleksandra Sulik-Górecka: Obszar kontroli wewnętrznej w procedurach rewizyjnych zamkniętych funduszy inwestycyjnych	489
Olga Szolno: Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego	500
Łukasz Szydelko: Polityka rachunkowości w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	511
Katarzyna Szymczyk-Madej: Budowa i funkcjonowanie systemów informatycznych rachunkowości – porównanie wyników badań z lat 2005 i 2014	520
Agnieszka Tubis: Controllingowy system informacyjny na potrzeby zarządzania ogumieniem w przedsiębiorstwie transportu drogowego	531
Adam Węgrzyn: Analiza porównawcza alternatywnych źródeł finansowania inwestycyjnego projektu infrastrukturalnego w energetyce przy wykorzystaniu funduszu typu <i>equity</i> oraz bankowego kredytu komercyjnego	540
Edward Wiszniowski: Prawne przesłanki ogłoszenia upadłości a zdolność do kontynuacji działania jednostki gospodarczej według rachunkowości	560
Tomasz Wójtowicz: Wycena rynkowa a wartość księgowa składników bilansu przedsiębiorstwa	569
Paweł Wroński: Zmiany we wdrażaniu systemów wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami w latach 2002-2013 – wyniki badań praktycznych	583
Grzegorz Zimon: Strategie zarządzania kapitałem obrotowym a płynność finansowa przedsiębiorstw	591

Summaries

Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: The possibilities of management accounting use in National Forests	24
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wyszowska: The process of controlling system implementation in a production enterprise	40
Wioletta Baran: Management control system in healthcare providers	51
Małgorzata Białas, Anna Surowiec: An example of the use consortium agreement to create an effective control mechanism in interorganizational cooperation	60
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka: Organizational solutions of controlling in network organizations	74
Adam Bujak: The profile of decision problems relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise	83
Andrzej Bytniewski: The technological modernization's effects of accounting system	93
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski: Organization of management control in public sector – evidence of empirical studies in Poland	108
Tomasz Dyczkowski, Joanna Dyczkowska: Impact of information technologies on management reporting systems in Polish enterprises	121
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: The financial accounting system programs used in accounting firms in Warmia and Mazury Voivodeship – results of questionnaire research	133
Krzysztof Dziadek: Specific nature, scope and tools of accounting management of projects co-financed from the European Union	143
Wojciech Flegner: Method of identifying accounting processes in the IT environment	159
Stanisław Gędek: The basics of short-term production decisions in mass production enterprises	170
Anna Glińska: Making decision on shaping of employment's structure in sheltered workshop	184
Renata Gmińska: Behavioral aspects in management accounting	193
Katarzyna Goldmann: Trends in liquidity management – survey results	202
Bartosz Góralski: Goodwill – is there one standard of valuation of fair value?	212
Angelika Kaczmarczyk: Activating costs in the balance sheet and reliability of the information reporting	220
Marcin Klinowski: Risk in analysis and assessment of projects	230
Paul-Dieter Kluge: Statistical ranking and rating methods as controlling instruments – advantages and disadvantages	245
Konrad Kochański: The role and place of marketing budgeting in micro, small and medium trade enterprises in the light of empirical research	258

Joanna Koczar: Development of management accounting in Russia – selected issues	266
Magdalena Kowalczyk: SWOT analysis as an instrument of strategic controlling of municipalities	275
Mieczysław Kowerski: Do state controlled public companies pay too high dividends?	285
Alina Kozarkiewicz: Control of value creation and appropriation in inter-organizational networks	294
Wojciech Dawid Krzeszowski: Retained earnings and taxation	302
Mirosława Kwiecień: Contemporary accounting vs. controlling	312
Tomasz Lis: Development of costs optimization in production processes – selected aspects	322
Monika Łada: Grounded theories about management accounting	330
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg: Utilization of benchmarking and controlling tools in the management process of municipal water and sewage company	340
Elżbieta Marcinkowska, Joanna Sawicka, Anna Stronczek: Outsourcing and company's decision-making model	351
Łukasz Matuszak: Implementation dilemmas of the international integrated reporting framework	364
Bożena Nadolna: Identification of threats to the validation in management accounting research	377
Beata Namiel: Analysis of share of communities in income taxes and income of communities in the years 2008-2012 for community controlling used in services realization of commune	387
Maria Nieplowicz: The performance-based budget cities with county rights – selected issues	395
Edward Nowak: Obligations relating to statutory financial reporting vs. company size	404
Marta Nowak: Importance of time perspectives in controlling – theoretical definitions vs. psychological characteristics of controllers	413
Katarzyna Piotrowska: Bill of costs in insolvency proceedings	423
Krzysztof Prymon: On possibility of appearance of creative accounting in agriculture in the light of proposed amendments of farms' taxation	433
Ewa Różańska: Financial assessment of research and development projects in a socially responsible company	445
Jolanta Rubik: New challenges for personal controlling in the context of Corporate Social Responsibility	454
Marzena Rydzewska-Włodarczyk, Honorata Gumna: Costs budgeting in non-profit organizations on the example of the foundation's "Ogrody Róż"	466

Beata Sadowska: Periodic assessment of employees, as part of controlling in the budgetary establishment – case study	475
Irena Sobańska, Dariusz Rojek: Impact of management accounting on organizational culture in an innovative company	487
Aleksandra Sulik-Górecka: Internal control system of close-end investment funds in the audit procedures	499
Olga Szolno: Conditioning of effective budgeting functioning in local government units	510
Łukasz Szydełko: The accounting policy in process-oriented company – chosen aspects	519
Katarzyna Szymczyk-Madej: Building and functioning of accounting information systems – a comparison research results from 2005 and 2014	530
Agnieszka Tubis: Controlling information system for the management of tires in the road transportation company	539
Adam Węgrzyn: Comparative analysis of alternative sources of infrastructure project investments funding in energy sector using equity fund type and commercial bank loan	558
Edward Wiszniowski: Legal grounds for bankruptcy vs. company's ability to stay active and afloat seen from the accounting perspective	568
Tomasz Wójtowicz: Market valuation vs. book value of balance sheet elements	582
Paweł Wroński: Changes in implementation of management support systems in enterprises in 2002-2013 – results of practical study	590
Grzegorz Zimon: Strategies of working capital management vs. financial liquidity of companies	603

Mirosława Kwiecień

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: mirosława.kwiecien@ue.wroc.pl

WSPÓŁCZESNA RACHUNKOWOŚĆ A CONTROLLING

Streszczenie: Głównym celem artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy współczesna praktyka rachunkowości determinuje funkcje controllingu strategicznego, zwłaszcza w zakresie dostarczania odpowiednich informacji niezbędnych do zabezpieczenia i nadzoru implementacji strategii rozwoju organizacji gospodarczej. Przedmiotem badań jest literatura przedmiotu, na podstawie której dokonano krytycznej analizy w zakresie teoretycznego uzasadnienia stosowania szacunkowych metod wyceny zasobów majątkowych wyniku działalności gospodarczej.

Słowa kluczowe: współczesna praktyka rachunkowości, sprawozdawczość zarządcza, pomiar ekonomiczny.

DOI: 10.15611/pn.2014.344.27

1. Wstęp

Zmiany w światowej gospodarce, zwłaszcza na rynku finansowym, determinują ewolucję celów gospodarowania, a tym samym ewolucję rachunkowości. Obecnie celem gospodarowania jest wzrost wartości organizacji gospodarczej, a nie wynik finansowy (zysk), co sprawia, że współczesna rachunkowość jest systemem kwantyfikacji życia gospodarczego „w wartości” [Micherda 2013, s. 11]. Współcześnie organizacje gospodarcze tworzą jej wartość (zarówno księgową, jak i rynkową) nowymi sposobami, czyli kombinacją **aktywów materialnych** (które rachunkowość potrafi identyfikować, jak również dokonać ich pomiaru i wyceny) z **aktywami niematerialnymi** (które w praktyce gospodarczej są identyfikowane, mierzone, wyceniane wprawdzie metodami szacunkowymi, ale można zaryzykować stwierdzenie, że rachunkowość jako język biznesu znalazła sposób kwantyfikacji zasobów niematerialnych [Niemczyk 2013]). Na przykład wiele organizacji gospo-

darczych korzysta z nowych narzędzi pomiaru (działań gospodarczych), są to m.in. *gięldy prognozowania*, czyli szacowania szansy, na ile różne innowacje zaproponowane przez pracowników organizacji gospodarczej okażą się zbywalne. Nowe narzędzia pomiaru, do których należy m.in. obstawianie wartości rynkowej organizacji, to wyzwanie dla współczesnej rachunkowości, a zarazem to dylematy współczesnej praktyki rachunkowości [Hubbat 2011, s. 339-351; Boulton i in. 2001, s. 3-105; Stępień 2013, s. 66-82]. Współczesna praktyka rachunkowości to m.in. wiedza, umiejętności i kompetencje niezbędne do wykorzystania rachunku *ex post*. Jak udowadnia praktyka gospodarcza, regulacje prawne rachunkowości, jakimi są międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej, „stanowią odzwierciedlenie tendencji gospodarczych i politycznych [...] w konsekwencji można również zaobserwować powstanie – a właściwie już istnienie – wyraźnego dystansu między metodologią rachunkowości a dynamicznie aktualizowanymi normami MSSF, podporządkowanymi rzeczywistości rynkowej świata gospodarczego” [Gmytrasiewicz 2007, s. 84; szerzej w: Kwiecień 2009, s. 329-339; Kwiecień 2011a, s. 381-397; Kwiecień, Hasik 2009, s. 213-223; Kwiecień 2012]. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem A. Karmańskiej (udowodniła to praktyka gospodarcza), że dystans między metodologią rachunkowości (metodą równowagi bilansowej jako metody działania poznawczego) a regulacjami prawnymi rachunkowości wynika m.in. z faktu, że „istnieją bardzo *znaczące ontologiczne implikacje miar, do jakiego poziomu reprezentują „rzeczywistość” lub „prawdę”*. W dużej mierze jako rezultat niemożności porozumienia co do najbardziej odpowiednich miar istnieje inny typ pomiarów coraz częściej wykorzystywany w rachunkowości pomiar przez *placet*. *Pomiar ten występuje, gdy miara jest arbitralnie ustalona, narzucona*. Pomiar odnosi się do kwestii, jak i jaka informacja jest wykorzystywana przy konstruowaniu teorii oraz ustalania lub porażki teorii” [Karmańska 2013, s.125-147; Kwiecień 2012]. Na tle tych rozważań powstaje pytanie, *jakie wyzwania wynikają ze zmian regulacji prawnych współczesnej rachunkowości dla controllingu strategicznego jako narzędzia zarządzania organizacją gospodarczą?*

2. Istota pomiaru

Dokonywanie pomiaru jest jednym z podstawowych atrybutów rachunkowości. Pomiar wyników działalności, wycena aktywów i pasywów, pomiar przepływów pieniężnych są decydujące dla właściwego pełnienia funkcji społecznej przez rachunkowość [Burzym 2008, s. 82]. Według E. Burzym „rachunkowość jest w coraz większym stopniu dobrem społecznym dzięki uspołecznieniu kontroli i oceny oraz dzięki stosowaniu (w coraz szerszej skali) obligatoryjnego rozrachunku przedsiębiorstw i instytucji (*accountability*) za szeroko rozumianą społeczno-ekonomiczną racjonalność wykorzystania zasobów materialnych i ludzkich” [Burzym 2008, s. 82]. Na szczególną uwagę zasługują zmiany, jakie dokonują się w rachun-

kowości, a mianowicie rachunkowość staje się nauką interdyscyplinarną, co dowodzi fakt, że *teoria uwarunkowań sytuacyjnych* (stosowana w latach 60. w nauce o zarządzaniu) stanowiła nowy nurt badań naukowych w latach 80. XX wieku w rachunkowości [Nita 2013, s. 193-207]. Nasuwa się kolejne pytanie, *jakie ma to znaczenie dla pomiaru, jaki jest dokonywany przez rachunkowość*. Jak podkreśla B. Nita, „w projektowaniu systemów rachunkowości zarządczej uwzględnia się również zmienne sytuacyjne o charakterze makroekonomicznym, w tym ogólny klimat polityczny oraz kondycję gospodarki narodowej. Jeśli przedsiębiorstwo działa w otoczeniu turbulentnym i w warunkach dużej niepewności, która towarzyszy działalności gospodarczej, wówczas mierniki stosowane w rachunkowości zarządczej są bardziej subiektywne. Natomiast w warunkach stabilnych można stosować bardziej sformalizowane i obiektywne instrumenty pomiaru oraz oceny dokonań” [Nita 2013, s. 201].

Na podstawie wieloletnich badań nad teorią i praktyką rachunkowości [Kwiecień, Hasik 2009, s. 321-331; Kwiecień 2009, s. 311-327; Krzywda 2013, s.128-137; Artienowicz 2013, s. 7-25; Cieślak 2011, s. 50-120; Gierusz 2013, s. 551-569; Hasik 2013, s. 431-441; Hendriksen, van Breda 2002, s.80-240; Kędzior 2009, s. 83-102; Kogut 2013, s. 569-585; Kwiecień 2013a, s. 339-353; Szychta 2013, s. 243-251; Wiatr, Śnieżek 2013, s. 271-295, i in.] można zaryzykować stwierdzenie, że *paradygmatem rachunkowości (przez stulecia) był wiarygodny (rzetelny) wartościowy pomiar wyników działalności gospodarczej na potrzeby rachunku ekonomicznego*. Rachunkowość i rachunek ekonomiczny rozwijały się równoległe z rozwojem gospodarczym, służąc praktyce, co sprawiło, że życie gospodarcze decydowało o ostatecznym ich kształcie [Kwiecień 2011a, s.320-330; Micherda 2009, s. 14; Micherda 2013, s.11-18; Walińska, Jurewicz 2009, s. 615-623]. Kolejna teza, że niekwestionowanym paradygmatem współczesnej rachunkowości jest „poprawna” kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego, została udowodniona również wieloletnimi badaniami nad teorią i praktyką rachunkowości prowadzonymi przez reprezentantów różnych szkół naukowych rachunkowości [Burzym 2008; Cieślak 2011; Gierusz 2013; Gmytrasiewicz 2007; Gos, Hońko 2013; Hendriksen, van Breda 2002; Karmańska 2013; Kwiecień, Hasik 2009; Kwiecień 2011; Kwiecień 2012; Kwiecień 2013/297; Krzywda 2013; Micherda 2009; Micherda 2013; Smejda 2009; Smejda 2013; Walińska, Jurewicz 2009; Wójcik-Jurkiewicz 2009 i in.].

Kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego pozostaje wspólnie pod wpływem wielu uwarunkowań [Borowiecki 2009, s. 171-189; Kwiecień 2013a, s. 331-351; Kwiecień 2013b, s. 320-327; Wędzki 2013, s. 441-455 i in.], których uwzględnienie w rachunkowości jest konieczne, przykładowo: *wycena aktywów kompetencyjnych* [Niemczyk 2013; Kogut 2013, s. 569-585; Kwiecień 2013a, s. 331-351], *kapitałów* [Kędzior 2013, s. 83-102; Garstecki 2013, s. 249-269; Kwiecień 2012; Kwiecień 2011a; Mazurczak 2013, s. 1009-1025 i in.], *wycena szacunkowa, której efektem są wartości szacunkowe zarówno poszczególnych zasobów majątkowych, jak i*

wyniki działalności, a zasada ciągłości (niezbędna dla porównywalności informacji sprawozdawczych) stanowi konieczne uwarunkowanie ujawniania i prezentowania informacji w sprawozdaniu finansowym dla ich porównywalności [Krzywda 2013]. Porównywalność jest cechą jakościową informacji sprawozdawczej, umożliwia ona bowiem zidentyfikowanie i zrozumienie podobieństwa i różnic między pozycjami ujawnianymi w sprawozdaniach finansowych [Krzywda 2013, s. 129], co ma szczególne znaczenie dla oceny kontynuacji działalności będącej jednym z najważniejszych wyzwań dla każdej organizacji gospodarczej, zwłaszcza podczas kryzysów finansowych, i nie tylko. Tak więc wykorzystanie modeli wczesnego ostrzegania przed zagrożeniem upadłością to wyzwania dla współczesnej rachunkowości (m.in. modele predykcji bankructwa) – szerzej o tym m.in. w: [Mazurczak 2013, s. 1009-1025; Stępień 2013, s. 66-80]. Nowe obszary wyzwań dla współczesnej rachunkowości to m.in. *szacowanie wartości aktywów (utrata wartości aktywów, szacowanie poziomu kapitału własnego, zobowiązań w wartości godziwej – pomiar zysku itp.)* [szerzej: Kędzior 2009; Kogut 2013; Kwiecień 2012; Smejda 2009, 2013; Walińska, Jurewicz 2009 i in.]. Konkludując, rachunkowość korzysta z gotowego produktu pomiarowego, jakim jest wartość. „Sama w sobie rachunkowość nie dokonuje pomiaru. Słowo pomiar w odniesieniu do rachunkowości oznacza wyrażenie pewnych relacji ukształtowanych w procesie tworzenia i podziału wartości. Prosta obserwacja faktów gospodarczych, udokumentowana dowodami księgowymi, to jeszcze nie rachunkowość. Nie można tej dziedziny wiedzy sprowadzić do technicznego opisu zjawisk ekonomicznych. Jej celem jest zarówno pomiar, jak i klasyfikacja zjawisk ekonomicznych. Indukcyjne podejście w rachunkowości, cechujące rozwój tradycyjnej rachunkowości, polegające na obserwowaniu faktów gospodarczych, prowadziło do uogólnień w postaci klasyfikacji, agregacji tych faktów, zgodnie z relacjami pracy społecznej, wskazującymi na proces tworzenia i podziału wartości. Ekonomiczna teoria wartości, stanowiącą uogólnioną syntezę procesów gospodarowania w gospodarce rynkowej, to obszar rozwoju teoretycznej strony rachunkowości. Teoretyczna rachunkowość wypracowała zasady i założenia koncepcyjne, zgodnie z którymi należało dokonywać klasyfikacji i agregacji zjawisk ekonomicznych celem ich wymiernego wyrażenia. W jej systemie informacyjnym pojawiły się wymierne relacje między różnymi pracami społecznymi, pozwalające na strukturalne ujęcie wartości tak w procesie jej tworzenia, jak i podziału. Relacje pracy społecznej tworzącej bogactwo danego społeczeństwa kształtowane są w warunkach danego modelu gospodarczego. W ramach tego modelu organizowana jest praca społeczna, nadawana jest użyteczność tej pracy. Przepięte relacje pracy społecznej ujmowane w systemie pomiarowym rachunkowości nie są relacjami o charakterze technicznym, odzwierciedlają systemowy charakter stosunków ekonomicznych, w których toczy się życie gospodarcze całego społeczeństwa. Nie może tu występować antynomia między teorią wartości a propozycjami pomiarowymi rzeczywistości gospodarczej” [Smejda 2013].

3. Sprzeczność w aktualnym nurcie praktyki rachunkowości

Teoria uwarunkowań sytuacyjnych znajduje odzwierciedlenie w rachunkowości (zarówno finansowej, jak i zarządczej). Wynika to z dualizmu w rozumieniu prawa bilansowego: prawo to może być rozumiane jako system obowiązujących w danym czasie i obszarze norm tworzonych i sankcjonowanych przez państwo (krajowe prawo bilansowe, dyrektywy unijne, międzynarodowe standardy rachunkowości, sprawozdawczości finansowej) oraz jako procesy społeczne wykreowane przez współczesną globalną gospodarkę. B. Nita, na podstawie badań literatury z zakresu rachunkowości zarządczej (zwłaszcza anglosaskiej), stwierdza m.in., że „teoria uwarunkowań sytuacyjnych zakłada, że można wyróżnić określone klasy uwarunkowań i grupy przedsiębiorstw, dla których identyfikuje się ustalone zbiory **czynników sytuacyjnych**, co pozwala na pewne uogólnienia; w dziedzinie rachunkowości zarządczej oznacza to, że na potrzeby projektowania systemu rachunkowości zarządczej, zorientowanego na zapewnienie efektywności w prowadzeniu działalności, należy zidentyfikować odpowiednie **czynniki sytuacyjne**, które ten system determinują” [Nita 2013, s. 207]. Można zaryzykować stwierdzenie, że pogląd ten jest uzasadniony, zwłaszcza w kontekście wielowiekowej tradycji rachunkowości, co w moim przekonaniu udowadniają badania teoretyczno-metodyczne wielu reprezentantów tej dyscypliny naukowej, m.in. N. Artienowicz [2013], M. Smejdy [2009], A. Szychty [2013], W. Gosa, S. Hońki [2013].

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]. Sformułowanie „tworzenie” w sprawozdaniu finansowym rzetelnego obrazu potencjału oraz dokonań jednostki gospodarczej jest dyskusyjne, ale jednocześnie zasadne, wynika bowiem z faktu *wypracowania* w przeciwieństwie do rachunkowości tradycyjnej nowego pomiaru, jakim jest pomiar w koncepcji *wartości godziwej* [Smejda 2009; Kwiecień 2012; Wędzki 2013; Wiatr, Śnieżek 2013]. Wartość godziwa to szeroko rozumiana wartość bieżąca, która może być ukształtowana na rynku tzw. aktywnym, oraz wartość bieżąca, która ma charakter przewidywany (obliczeniowy) w przypadku braku rynku aktywnego, tzn. takiego, na którym nie może w pełni przejawiać się prawo popytu i podaży. Uzasadnieniem definicji rachunkowości sformułowanej przez B. Micherdę [2007, s. 11] są tezy (wynikające z badań teoretyczno-metodologicznych) M. Smejdy, które przytoczę w całości: „Wycena składników majątkowych z wykorzystaniem wartości godziwej powoduje to, że uzyskujemy możliwość przeszacowania aktywów, a więc uzyskiwania większej wartości kapitałowej, wprowadzanych z zewnątrz do jednostki zasobów kapitałowych. Ze sposobności tej w praktyce menedżerowie korzystają obficie. Możliwości praktycznego wykorzystania wartości godziwej do wyceny składników majątkowych i wpro-

wadzenia na tej drodze zmienności do systemu pomiarowego rachunkowości wymagały zredefiniowania podstawowych kategorii, takich jak: kapitał, przychody i koszty. Kapitał ujmowany jest w sposób rezydualny jako aktywa netto (aktywa minus zobowiązania), przychody to wzrost wartości aktywów netto, koszty – odwrotnie, spadek wartości aktywów netto. Takie pojęcie kapitału nie ma nic wspólnego z pojęciem kapitału, które zawsze oznaczało przekształcanie oszczędności w zasoby kapitałowe. To rozumienie kapitału zrywa całkowicie z teorią wartości. Kapitał jest obok wartości. Z punktu widzenia teorii wartości kapitał reprezentował skapitalizowane wartości, które wprowadzone do procesów tworzenia bogactwa warunkowały wzrost siły produkcyjnej kapitału funkcjonującego. Kapitał w ujęciu rezydualnym zawiera nie tylko wielkości skapitalizowane, ale i przewidywane. Zakłada się, że aktywa netto, reprezentujące kapitał właścicielski, stanowią podstawę do przewidywania przyszłych przepływów gotówkowych. Informacja taka winna zainteresować potencjalnych inwestorów, sugerować im potencjalne zyski z zainwestowanego kapitału. Ponadto, maksymalizacja aktywów netto powinna wywoływać wzrost popytu na akcje danej jednostki gospodarczej. Ten typ rozumowania skłania do silnego motywowania menedżerów w kierunku maksymalizacji aktywów netto. Nic więc dziwnego, że zmieniono status jednostki gospodarczej, której celem jest maksymalizacja aktywów netto, a zarządzanie wartościami nabrało pierwszoplanowego znaczenia” [Smejda 2013].

Wielu ekonomistów, zwłaszcza reprezentantów chicagowskiej szkoły ekonomii, twierdziło, że „na *typowym doskonałym rynku*, którego istnienie przyjmuje się we wszystkich podręcznikach ekonomii, nie ma miejsca dla *rachunkowości*” [Hendriksen, van Breda 2002, s. 130]. Wyzwania wynikające z globalnych rynków finansowych to m.in. konieczność generowania wartości organizacji gospodarczych, informacji niezbędnej dla akcjonariusza. To konieczność identyfikacji, pomiaru i wyceny zarówno aktywów materialnych, jak i niematerialnych. Organizacje gospodarcze przygotowują nowe strategie rozwoju (strategie biznesu), aby zwiększyć przewagę konkurencyjną. Nowe strategie biznesu generują różne rodzaje ryzyka [Gierusz 2013; Gmytrasiewicz 2007; Hasik 2013; Hubbat 2011; Kwiecień 2010; Kwiecień 2011a; Mazurczak 2013; Smejda 2009; Smejda 2013; Stępień 2013; Walińska, Jurewicz 2009; Wędzki 2013; Wójcik-Jurkiewicz 2009]. Nowe strategie biznesu to często nowe technologie, nowe relacje, nowe rynki itp. Liczbę przykładów można zwiększyć, ale podstawowym problemem tych rozważań jest wskazanie na związki między teorią rynków kapitałowych, teorią uwarunkowań sytuacyjnych organizacji gospodarczych oraz indywidualnego inwestora [Hendriksen, van Breda 2002, s. 224-250]. Można zaryzykować stwierdzenie, że *nowy paradygmat rachunkowości, czyli kwantyfikacja w wartości przejawów życia gospodarczego, implikuje kolejny paradygmat, jakim jest paradygmat starannego działania wynikający z konieczności tworzenia „polityki informacyjnej”*, która według prawa bi-

lansowego (krajowego, unijnego oraz międzynarodowego) jest określona mianem *polityki rachunkowości*.

Na podstawie wieloletnich badań reprezentantów różnych szkół rachunkowości [Cieślak 2011; Garstecki 2013; Gierusz 2013; Gmytrasiewicz 2007; Karnowski 2013; Karmańska 2013; Kędzior 2009; Kogut 2013a; Kwiecień 2010; Kwiecień 2011a; Krzywda 2013; Wędzki 2013; Walińska, Jurewicz 2009; Wiatr, Śniezek 2013; Wójcik-Jurkiewicz 2009] można sformułować kolejną tezę, że powinna nastąpić **integracja sprawozdawczości finansowej ze sprawozdawczością zarządczą**, co udowadnia praktyka współczesnej rachunkowości i co wynika również z badań literatury krajowej i zagranicznej [Karnowski 2013, s. 737-748].

Jak udowodnił ostatni kryzys finansowy (przełom XX i XXI wieku), *przyczyny makroekonomiczne, wzrost złożoności biznesu, innowacje, a przede wszystkim globalna konkurencja* – to konieczność integracji sprawozdawczości finansowej ze sprawozdawczością zarządczą [Kabalski 2012].

4. Zakończenie

Integracja sprawozdawczości finansowej ze sprawozdawczością zarządczą ma istotne znaczenie dla controllingu strategicznego, wynika to w moim przekonaniu z faktu, że controlling strategiczny ma na celu zapewnienie zarządowi każdej organizacji gospodarczej „pomocy” w wyborze i realizacji długookresowych zamierzeń (strategii biznesu). Podstawowym zadaniem controllingu jako narzędzia zarządzania jest dostarczanie „odpowiednich informacji niezbędnych do podjęcia decyzji przez kadrę zarządzającą organizacji gospodarczej. Wynika to z tego, że kadra potrzebuje informacji do przeanalizowania możliwości zmniejszającej albo niepewność, albo ryzyko realizacji określonej strategii. Tak więc np. analizę konkurencji, „która ściśle związana jest ze sprawozdawczością wewnętrzną (zarządczą – podkr. MK), opiera się głównie na informacjach pochodzących ze sprawozdań finansowych konkurentów” [Karnowski 2013, s. 739].

Na podkreślenie zasługuje fakt, że w sprawozdawczości zarządczej ma istotne znaczenie zmiana pomiaru w rachunkowości, czyli stosowanie wartości godziwej, co sprawia, że w *sprawozdaniu finansowym* są ujawniane *informacje prospektywne*, co powinno stanowić podstawę do prognozowania przyszłych wyników działalności.

Utrata wartości aktywów oznacza konieczność przeprowadzenia testu na utratę wartości prognoz przepływów pieniężnych – w praktyce oznacza to konieczność użycia informacji pochodzących z controllingu, w szczególności „budżetów dotyczących najbliższej przyszłości oraz najbardziej aktualnych szacunków i prognoz. Jest to więc jeden z przykładów, gdzie narzędzia rachunkowości zarządczej (controllingu – podkr. MK) zorientowanej na przyszłość wykorzystywane są w sprawozdawczości finansowej” [Karnowski 2013, s. 742].

Literatura

- Artienowicz N., 2013, *Rachunkowość behawioralna jako interdyscyplinarny nurt rachunkowości i społecznych nauk o zachowaniu*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Borowiecki R., 2009, *Restrukturyzacja przedsiębiorstw w obliczu wyzwań współczesnej gospodarki*, [w:] E. Okoń-Horodyńska (red.), *Przedsiębiorczość jako niewykorzystane źródło sukcesu polskiej gospodarki*, VIII Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa.
- Boulton R.E.S., Libert B.D., Samek S.M., 2001, *Odczytując kod wartości. Jak firmy tworzą wartość w nowej gospodarce?*, WIG-Press, Warszawa.
- Burzym E., 2008, *Spoleczna funkcja rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Cieślak M., 2011, *Podjęcie etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Garstecki D., 2013, *Paradygmat opcji rzeczywistych dla strategicznej rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Gierusz J., 2013, *Zmiany założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (1989-2010)*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Gos W., Hońko S., 2013, *Próba kwantyfikacji założenia kontynuacji działalności*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy nr 129, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., 2007, *Rachunkowość globalna a teoria rachunkowości*, [w:] *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych. Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*, red. J. Turyna, Uniwersytet Warszawski, SKwP Warszawa.
- Hasik W., 2013, *Polityka rachunkowości w kontekście teorii rachunkowości*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Hendriksen E.A., van Breda M.F., 2002, *Teoria rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Hubbat D.W., 2011, *Pomiar uniwersalny. Odkrywanie w biznesie wartości niematerialnych*, NT Biznes, Warszawa.
- Kabalski P., 2012, *Konwergencja rachunkowości finansowej i zarządczej pod wpływem standardów sprawozdawczości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Karmańska A., 2013, *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, red. A. Szychta, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Karnowski M., 2013, *Przesłanki integracji sprawozdawczości finansowej i rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kędzierska-Bujak I., 2013, *Rola informacji dostarczanych przez rachunkowość w systemach motywacyjnych – wybrane zagadnienia*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kędzior M., 2009, *Ewolucja sprawozdania finansowego w zakresie kapitałów*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H Beck, Warszawa.
- Kogut J., 2013, *Podstawowe założenia projektu nowej dyrektywy w sprawie rachunkowości i ich wpływ na polskie prawo bilansowe*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Krzywda D., 2013, *Polityka rachunkowości a wartości szacunkowe w aspekcie zasady ciągłości*, [w:] B. Micherda (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Kwiecień M., 2009, *Standardy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej a alchemia manipulacji*, [w:] *Problemy współczesnej rachunkowości*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kwiecień M., Hasik W., 2009, *Rachunkowość XXI wieku*, [w:] E. Okoń-Horodyńska (red.), *Przedsiębiorczość jako niewykorzystane źródło sukcesu polskiej gospodarki*, VIII Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa.
- Kwiecień M., 2011a, *Sprawozdawczość finansowa a korporacyjna odpowiedzialność społeczna*, [w:] R. Borowiecki, J. Czekał (red.), *Gospodarowanie zasobami informacyjnymi z perspektywy zarządzania kryzysowego*, Dom Organizatora, Toruń.
- Kwiecień M., 2011b, *Dylematy polityki rachunkowości*, [w:] *Rachunkowość jako sztuka pomiaru i komunikowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kwiecień M., 2012, *The fair value dilemmas*, [w:] *Quantitative Methods of in Accounting and Finance*, Ukraine State University of Finance and International Trade, Kiev.
- Kwiecień M., 2013a, *Nowe warunki gospodarowania a wyzwania dla rachunkowości i jej paradygmatów*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kwiecień M., 2013b, *Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling* [w:] E. Nowak, M. Nieplowicz (red.), *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 297, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Kwiecień M., 2010, *Modele rachunkowości jako wyraz wpływu ewolucji celów gospodarowania*, [w:] *Dylematy zarządzania organizacjami we współczesnej gospodarce*, [w:] A. Adamik, S. Lachowicz, Wydawnictwo Politechniki Łódzkiej, Łódź.
- Mazurczak A., 2013, *Zastosowanie modeli dyskryminacji dla oceny kontynuacji działalności przedsiębiorstw w Polsce*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Micherda B., 2007, *Podstawy rachunkowości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Micherda B., 2009, *Przesłanki ewolucji rachunkowości i jej regulacji prawnych*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja prawnych rozwiązań współczesnej rachunkowości*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Micherda B., 2013, *Aspekty etyczne współczesnej rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Niemczyk L., 2013, *Rachunkowość finansowa aktywów kompetencyjnych i kapitału intelektualnego nowy dział rachunkowości*, Pacioli Institute, Rzeszów.
- Nita B., 2013, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Nita B., 2013, *Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej według Bartłomieja Nity*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Smejda M., 2009, *Teoretyczne koncepcje pomiaru zysku w rachunkowości*, [w:] E. Okoń-Horodyńska (red.), *Przedsiębiorczość jako niewykorzystane źródło sukcesu polskiej gospodarki*, VIII Kongres Ekonomistów Polskich, PTE, Warszawa.
- Smejda M., 2013, *Teoretyczne kontrowersje wokół przedmiotu rachunkowości*, Referat wygłoszony na sesji panelowej IX Kongresu Ekonomistów Polskich, listopad – umieszczony na stronach PTE Zarząd Główny, Warszawa.
- Sobczyk M., 2013, *Podstawy teoretyczne koncepcji zintegrowanego raportowania*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Stępień K., 2013, *Stosowanie wielkości szacunkowych a wiarygodność wyceny w rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji rachunkowości*, Difin, Warszawa.
- Szychta A., 2013, *Podejście do badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Walińska E., Jurewicz A., 2009, *Sprawozdawczość finansowa według segmentów współczesnej rachunkowości*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Wędzki D., 2013, *Użyteczność w teorii sprawozdania finansowego*, [w:] A. Karmańska (red.), *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy. Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Wiatr M., Śnieżek E., 2013, *Ponadczasowy wymiar doktryn bilansowych na przykładzie teorii Wilhelma Osbahara*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, SKwP Rada Naukowa, Warszawa.
- Wójcik-Jurkiewicz M., 2009, *Kapitał intelektualny a wiarygodność sprawozdań finansowych*, [w:] B. Micherda (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

CONTEMPORARY ACCOUNTING VS. CONTROLLING

Summary: The main aim of this article is to answer the question whether contemporary accounting practice determines the strategic controlling functions, especially in the provision of the relevant information necessary to secure and supervise the implementation of development strategies of economic organization. The object of research is the literature of the subject on the basis of which the critical analysis in the scope of theoretical justification for the use of estimated valuation methods of asset resources as a result of economic activity was undertaken.

Keywords: contemporary practice of accounting, management reporting, economic measurement.