

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiąkała-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Waldemar Szewc

Kancelaria Doradztwa Podatkowego AFO we Wrocławiu

PRAKTYCZNE ASPEKTY USŁUG CONTROLLINGU W KANCELARII DORADZTWA PODATKOWEGO

1. Wstęp

Zapowiadane od dłuższego czasu zmiany w systemie gospodarki światowej oraz sposobie zarządzania przedsiębiorstwem przestały już być wizją futurystyczną. Procesy globalizacyjne i wzrost roli outsourcingu, materializujące się gwałtownie zwłaszcza po otwarciu rynku europejskiego, postawiły nowe, trudne wymagania przed krajowymi przedsiębiorcami. Aby sprostać tym wymogom i dostosować się do warunków rosnącej konkurencji, małe i średnie firmy implementują z coraz większym powodzeniem systemy zarządzania funkcjonujące do tej pory przede wszystkim w dużych podmiotach.

Pierwszoplanową potrzebą stało się **wdrożenie controllingu** jako metody wiążącej strategię, cele, planowanie, kontrolę wykonania zamierzeń i orientację rynkową.

W zakresie implementacji tego systemu występują 3 opcje realizacyjne:

- (1) samodzielne wdrożenie controllingu oparte na własnym, przeszkolonym personelu i ewentualnym zatrudnieniu specjalistów,
- (2) wdrożenie controllingu przez wewnętrznych ekspertów,
- (3) powierzenie wdrożenia i realizacji niektórych zadań controllingowych firmie zewnętrznej (outsourcing).

Trzecia z tych możliwości występuje stosunkowo rzadko ze względu na wysokie koszty i brak na rynku firm doradczych specjalizujących się w ciągłym wykonywaniu tego typu usług. Lukę tę mogą wypełniać z powodzeniem kancelarie doradztwa podatkowego przy spełnieniu takich warunków, jak:

- (1) zaadresowanie misji kancelarii do obszaru **wspierania małych i średnich przedsiębiorców**,
- (2) implementacja **systemu zarządzania wiedzą** (SZW) nastawionego na rozwój umiejętności użytecznych w wypełnianiu misji, pozwalających na kreowanie wartości dodanej dla klienta,
- (3) wdrożenie i rozwój **standardów controllingowych** dla klientów.

Podstawowymi zadaniami kancelarii są: świadczenie usług doradztwa podatkowego, prowadzenie ewidencji podatkowych i rachunkowości oraz spraw kadrowo-płacowych. Dysponując odpowiednim doświadczeniem w tych obszarach, a także danymi i informacjami finansowymi klientów, naturalnym kierunkiem rozwoju może stać się wspieranie zarządzania finansami usługodawców poprzez wdrożenie odpowiednich procedur controllingowych. W przypadku małych, a także średnich przedsiębiorców standardy te nie muszą być skomplikowane i kosztowne. Celem tego opracowania jest przedstawienie założeń prowadzenia usług controllingu dla klientów kancelarii doradztwa podatkowego.

2. Controlling w małym i średnim przedsiębiorstwie

2.1. Założenia controllingu w małym i średnim przedsiębiorstwie

Controlling w swojej istocie stanowi proces planowania, koordynowania i kontroli przebiegu procesów ekonomicznych dla utrzymania organizacji na drodze do osiągnięcia wyznaczonych celów (www.pl.wikipedia.org/wiki/controlling). W dużych przedsiębiorstwach funkcjonują w tym obszarze skomplikowane systemy zawierające dedykowane konkretnym zadaniom narzędzia i instrumenty obsługujące sferę zarówno strategiczną, jak i operacyjną. W małych i średnich firmach, gdzie zarządzanie realizowane jest w znacznej mierze metodami intuicyjnymi, adaptacja controllingu może polegać na implementacji zautomatyzowanych standardów uwzględniających pewne uproszczenia. System taki powinien opierać się na przemyślanym wykorzystaniu istniejącej bazy danych i informacji, doborze praktycznych narzędzi, dyslokacji zadań pomiędzy różne komórki organizacyjne lub wykonawców zewnętrznych, a także na wprowadzeniu polityki rachunkowości zawierającej efektywny model rachunkowości zarządczej.

Konstrukcja controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach (MSP) powinna uwzględniać ważne założenia pełniące funkcję aksjomatów tego systemu [3, s. 6].

Należą do nich:

1) **Cele controllingu** takie, jak:

- stała poprawa rentowności,
- zagwarantowanie płynności środków obrotowych,
- polepszenie gospodarności,
- ograniczenie ryzyka.

2) **Zakres zadań controllingu**:

- planowanie przez ustalone cele firmy,
- system kontroli zapewniający porównanie stanu faktycznego z zamierzeniami i analizę odchyleń,
- kierowanie (przywództwo) oparte na prowadzeniu działań korygujących.

3) **Treść systemu controllingu**:

- orientacja na klienta,

- orientacja na cele,
- orientacja na przyszłość,
- orientacja na rynek,
- orientacja na „wąskie gardła”.

Tabela 1. Przykład doboru modelowych podstaw systemu controllingu

Aksjomat	Narzędzie, instrument, działanie
Cele	– wykorzystanie do planowania i analiz wskaźnika rentowności aktywów (ROI)
– poprawa rentowności	– wskaźniki rotacji aktywów obrotowych
– płynność środków obrotowych	– analiza gospodarki magazynowej
	– analiza należności
	– planowanie przepływów gotówkowych
– polepszenie gospodarności	– budżetowanie
	– centra zysków, centra kosztów
	– analiza punktu krytycznego (BEP)
– ograniczenie ryzyka	– standardy umów z kontrahentami
	– współpraca z doradcą podatkowym
Zadania	– oparcie planowania na wskaźniku ROI
– cele i planowanie	– plan sprzedaży, plan finansowy
	– planistyczne wartości wskaźników
– kierowanie	– miesięczny przegląd wykonania celów
	– działania korygujące i zapobiegawcze
– kontrola	– raport z wykonania planu
	– rachunkowość zarządcza
Treść	– system zarządzania relacjami z klientem
– orientacja na klienta	– rabaty i skonta
	– program lojalnościowy
	– logistyka i analiza produktowa
– orientacja na cele	– wskaźnik celu – ROI
– orientacja na przyszłość	– standardy planowania
– orientacja na rynek	– plan działań marketingowych
	– budżet marketingu
	– nowe produkty
– orientacja na „wąskie gardła”	– wartości krytyczne wskaźników
	– działania zapobiegawcze

Źródło: opracowanie własne.

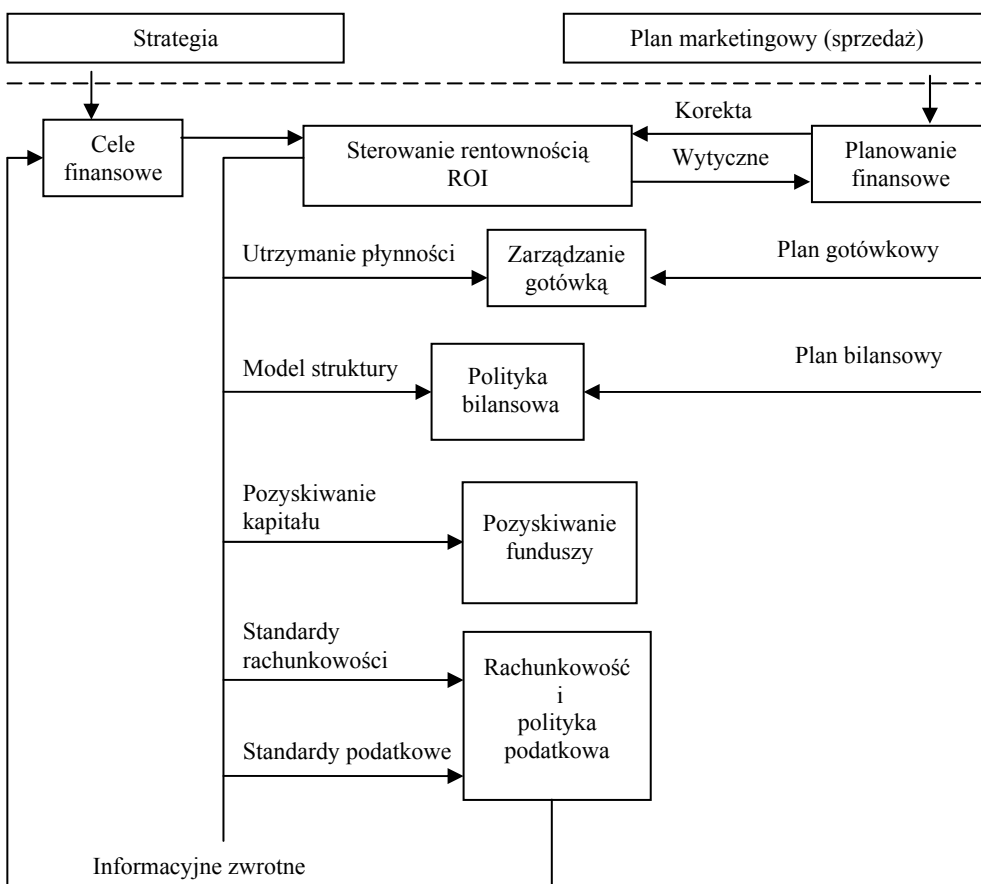
Uwzględniając prostotę rozwiązań i możliwości wykonawcze w MSP, powyższy zbiór założeń (aksjomatyka controllingu) może być wykorzystany do opracowania modelowych podstaw systemu. Przykład takiego opracowania zawiera tab. 1.

2.2. Model procesu controllingu w małym i średnim przedsiębiorstwie

Kolejnym krokiem konstrukcji controllingu w MSP powinno być uporządkowanie zakładanych działań, narzędzi i instrumentów poprzez zdefiniowanie ich wzajemnych relacji, ułożenie ich w czasie i przyporządkowanie wykonawstwa do

określonych komórek organizacyjnych, pracowników oraz wykonawców zewnętrznych. Porządkowanie to umożliwia odzwierciedlenie tych elementów na mapie procesu. Biorąc pod uwagę wcześniejsze założenia modelowe systemu controllingu dla MSP, proces ten może składać się z 6 modułów. Są nimi:

- (1) **moduł celów finansowych**, w którym zasadniczym narzędziem jest planowany wskaźnik rentowności aktywów (ROI),
- (2) **moduł planowania** z podziałem na plan marketingowy i plan finansowy (wraz z założonymi wskaźnikami cząstkowymi),
- (3) **moduł zarządzania gotówką** z analityczną tablicą przepływów gotówkowych i listą priorytetów,
- (4) **moduł polityki bilansowej** zawierający katalog wartości krytycznych i pożądaných relacji bilansowych,



Rys. 1. Przykład procesu controllingu dla małych i średnich przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne.

(5) **moduł scenariuszy pozyskiwania funduszy** określający projekt pozyskania kapitału obcego, dotacji i zasad zarządzania relacjami należności–zobowiązania,

(6) **moduł rachunkowości i polityki podatkowej** jako zbiór zasad rachunkowości obiegu dokumentacji i instrukcja podatkowa.

Układ ten stanowi pewną propozycję skierowaną do MSP, która uwzględnia wcześniej przedstawione założenia, a przede wszystkim prostotę rozwiązań, łatwość wdrożenia i możliwość automatyzacji niektórych działań (rys. 1).

3. Controlling jako produkt kancelarii doradztwa podatkowego

3.1. Działalność kancelarii doradztwa podatkowego

Działalność doradców podatkowych jest uregulowana w ustawie o doradztwie podatkowym. Przepisy te określają wykonywanie tej profesji jako zawodu zaufania publicznego. Do najistotniejszych ustawowych obowiązków doradcy podatkowego należą:

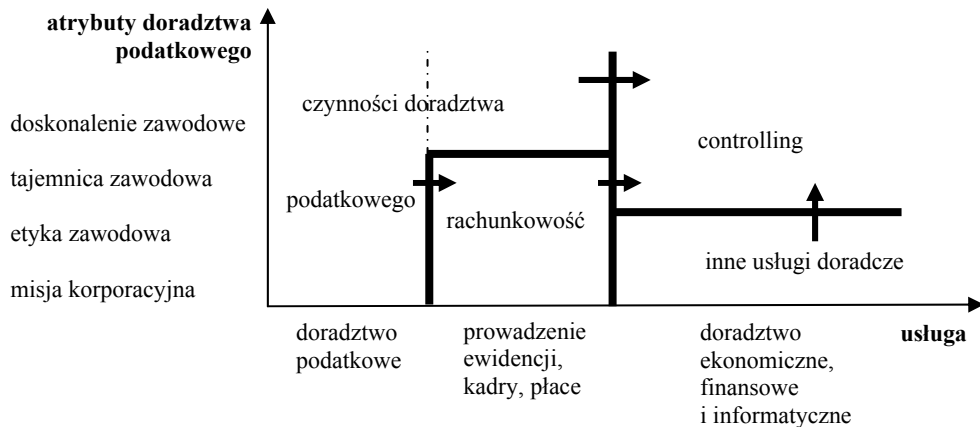
- (1) bezterminowy obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej,
- (2) kierowanie się dobrem klienta przy wykonaniu czynności zawodowych (tzw. misja zawodowa),
- (3) przestrzeganie zasad etyki określonych w zasadach etyki doradcy podatkowego,
- (4) stałe doskonalenia zawodowe,
- (5) ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej,
- (6) podporządkowanie się wewnętrznym uregulowaniom ustanowionym przez organy samorządu zawodowego.

Wykonywanie zawodu zaufania publicznego wiąże się też z pewnymi uprawnieniami (występowanie w roli pełnomocnika, specjalny tryb prawny zwolnienia z tajemnicy zawodowej), jak i ograniczeniami, takimi jak ściśle określony zakres prowadzenia działalności gospodarczej.

Ustawa o doradztwie podatkowym uprawnia osoby zajmujące się tą profesją do:

- (1) **wykonywania czynności doradztwa podatkowego**, takich jak:
 - udzielanie porad i opinii w zakresie prawa podatkowego,
 - sporządzania w imieniu i na rzecz klientów deklaracji, zeznań i informacji podatkowych,
 - prowadzenie postępowań podatkowych i występowanie w charakterze pełnomocnika przed sądami administracyjnymi,
- (2) świadczenia usług powiązanych z podstawową działalnością, a w szczególności:
 - prowadzenia rachunkowości,
 - rozliczeń w zakresie ubezpieczeń społecznych (ZUS),
 - działalności naukowej, dydaktycznej i szkoleniowej,
 - działalności wydawniczej,

- usług informatycznych oraz organizacji i zarządzania w obszarze doradztwa podatkowego i rachunkowości,
- doradztwa prawnego, ekonomicznego i finansowego.



Rys. 2. Układ odniesienia czynników wspomagających prowadzenie usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego

Źródło: opracowanie własne.

Zakres tych usług i charakter zawodu predysponuje kancelarie doradztwa podatkowego do wspomagania swoich klientów w obszarze wdrożenia lub współrealizacji działań controllingowych. Za tezę tą przemawia następująca argumentacja:

(1) doradca podatkowy, jego personel i osoby współuczestniczące w świadczeniu usług zobowiązane są do **bezterminowego zachowania tajemnicy zawodowej**, co w wypadku zewnętrznego controllingu ze względu na jego zawartość informacyjną ma istotne znaczenie,

(2) pozostałe obowiązki zawodowe, takie jak **misja korporacyjna, samodoskonalenie, zasady etyki czy ubezpieczenie cywilne**, tworzą dobre podstawy do zapewnienia świadczonym usługom odpowiedniej jakości,

(3) prowadzenie w imieniu i na rzecz klienta **rozliczeń podatkowych oraz rachunkowości** stanowi naturalną bazę informacyjną i zasób doświadczenia niezbędny przy wdrażaniu i wspomaganiu controllingu klientów.

Układ odniesienia czynników użytecznych przy świadczeniu usług controllingu przez kancelarię doradztwa podatkowego przedstawia rys. 2.

3.2. Ewolucja produktów kancelarii doradztwa podatkowego

Procesy globalizacyjne i znaczący rozwój outsourcingu wpływają również na ewolucję usług realizowanych przez kancelarie doradztwa podatkowego. Szczególne znaczenie mają tu dwa aspekty. Po pierwsze otwieranie się rynków światowych powoduje znaczny przyrost bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Klienci ci oczekują od kancelarii świadczenia szerokiego spektrum usług, najlepiej opiera-

jących się na przejściu odpowiedzialności za rozliczenia podatkowe, zabezpieczenie ulokowanego kapitału oraz czytelnej dla nich sprawozdawczości finansowej, a więc opartej na ich standardach krajowych. Po drugie – wciąż rosną wymagania usługodawców, którzy zlecają outsourcing obejmujący jak najszerszy zakres świadczeń. Jest to podyktowane stale rosnącym stopniem skomplikowania prawa podatkowego i rozwojem rachunkowości. W praktyce oznacza to wzrost zapotrzebowania na usługi **kompleksowe** realizowane przy użyciu efektywnych narzędzi informatycznych, a także usługi **złożone**, których realizacja oparta jest na szerokim spektrum wiedzy, również z wykorzystaniem innych gałęzi prawa, zarządzania czy marketingu. W efekcie klienci oprócz prowadzenia ksiąg rachunkowych czy standardowego doradztwa podatkowego coraz częściej oczekują zaangażowania w rozwiązywanie ich problemów poprzez konstruktywne wsparcie przy podejmowaniu decyzji rozwojowych, finansowych, majątkowych, a nawet personalnych. Jak łatwo zauważyć, w takiej sytuacji rola controllingu jest nie do przecenienia. Metodologia ta pozwala na dużo wyższą użyteczność usług kancelarii niż w przypadku biernego prowadzenia księgowości.

Odpowiedzią na zapotrzebowanie rynku powinny być spójne koncepcje wiążące różne obszary zarządzania. Ciekawą ideą porządkującą zakres działalności kancelarii w aspekcie wartości dla klienta proponuje W. Cieśliński [1, s. 194]. Według autora należy skupić się na 3 następujących celach (ZOZ):

- (1) **zabezpieczyć** klienta od strony formalnoprawnej i od ryzyka podatkowego,
- (2) **odciążyć** klienta od zbędnych z jego punktu widzenia czynności składających się w głównej mierze na procesy nie związane z biznesem,
- (3) **zapewnić** klientowi możliwość efektywnej realizacji jego procesów biznesowych na podstawie odpowiednio przetworzonych informacji.

Tabela 2. Układ odniesienia celów i produktów kancelarii doradztwa podatkowego

Cele Produkty	Zabezpieczenie przed ryzykiem	Odciążenie od czynności pracochłonnych	Zapewnienie informacji i wiedzy
Produkt kompleksowy	doradztwo podatkowe	rachunkowość	controlling
Produkt złożony	opinie podatkowe	postępowanie podatkowe	audyt podatkowy

Źródło: opracowanie własne.

Ewolucja usług doradztwa podatkowego zmierza w kierunku zapewnienia klientowi bezpieczeństwa, oszczędności jego czasu, a przede wszystkim wsparcia przez przekazanie kompletnych informacji i wiedzy o jego działalności. Jest to możliwe, jeśli kancelaria posiada sprawdzony wzorzec (procedury i standardy) świadczenia usług kompleksowych i złożonych. Naturalnym wsparciem tej technologii jest odpowiednio wymodelowany, dedykowany controlling, najlepiej realizowany zgodnie z wewnętrznymi zasadami zarządzania wiedzą. Wykonawcze powiązania tych obszarów jest trudne, a odpowiednie efekty osiąga się po dość długim okresie. Wzajemne relacje w opisywanym układzie przedstawia tab. 2.

4. Controlling podatkowy

Jedną z najważniejszych funkcji kancelarii doradztwa podatkowego jest zabezpieczenie klientów przed ryzykiem fiskalnym. Nie można jej również pominąć przy realizacji usługi controllingu. W przypadku prowadzenia rachunkowości dla

Tabela 3. Tabela działań w obszarze controllingu podatkowego

Składnik aktywów	Czynnik podatkowy (działanie)
Majątek trwały	1. Podwojony system amortyzacji: – amortyzacja księgowa, minimalizacja – amortyzacja podatkowa, maksymalizacja 2. Aport i zbycie przedsiębiorstwa, amortyzacja
Zapasy towarów, produktów i produkcja w toku	1. Polityka aktualizacji wartości zapasów i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych – nadzór nad obrotem zapasami – odpowiednie dokumentowanie zmniejszenia wartości zapasów, niedoborów i nadwyżek 2. Wybór odpowiedniej metody wyceny zapasów 3. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego podatkiem VAT 4. Wniesienie aportem zapasów – odliczenie VAT
Należności	1. Controlling zaliczonych do kosztów uzyskania przychodu odpisów aktualizacyjnych i rezerw należności nieściągalnych 2. Zasady opodatkowania obrotu wierzytelnościami
Gotówka	podatkowe zarządzanie przepływami pieniężnymi
Składnik pasywów	Czynnik podatkowy (działanie)
Kapitały własne	Optymalizacja opodatkowania podziału zysku i operacji na kapitale własnym – wypłata dywidend – umorzenie kapitału własnego – opodatkowanie fuzji, aportów i podziału przedsiębiorców
Kredyty	– polityka odsetkowa przy kredytach inwestycyjnych – rozliczanie różnic kursowych
Zobowiązania	zarządzanie wygasaniem zobowiązań
Składnik rachunku z/s	Czynnik podatkowy (działanie)
Przychody operacyjne	– przychody nieopodatkowane – ceny transferowe – nieodpłatne świadczenia
Koszty operacyjne	– prawidłowe udokumentowanie wydatków stanowiących koszty uzyskania przychodu – limity podatkowe – identyfikacja kosztów związanych ze zwolnionymi przychodami (zasada proporcjonalności) – zasada unikania podwójnego opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym
Przychody i koszty finansowe	– zasady zaliczania różnic kursowych do kosztów uzyskania przychodu – kasowy moment powstawania przychodów i kosztów podatkowych
Zysk brutto	– opodatkowanie zysków brutto – polityka zaliczek podatkowych – opodatkowanie dywidendy – funkcje płatnika – opodatkowanie międzynarodowego transferu zysków

Źródło: opracowanie własne.

klienta szczególnie ważne są wymogi formalne, bowiem księgi mają rolę dowodu w postępowaniu podatkowym. Z tego punktu widzenia ich prowadzenie w zgodzie z przepisami prawa bilansowego stanowi o ich rzetelności w aspekcie fiskalnym. Na podstawie ksiąg rachunkowych oblicza się również obciążenia podatkowe klientów. W polskim systemie prawa mamy do czynienia z istotnymi różnicami w sposobie ujmowania zdarzeń gospodarczych w aspekcie rachunkowym i fiskalnym. Minimalizacja ryzyka polega w tym wypadku na zastosowaniu standardów pozwalających na uzgodnienie rozliczeń dokonywanych w tych dwóch obszarach. Za przykład może tu służyć uzgodnienie wyniku finansowego z podstawą opodatkowania lub salda rozrachunków z tytułu podatku od towarów i usług z wartościami ujętymi w deklaracji. Z tego punktu widzenia można przyjąć, że controlling podatkowy to system standardów zapewniający weryfikację prawidłowości rozliczeń fiskalnych w prowadzonych księgach rachunkowych, a także zespół instrumentów pozwalających na optymalizację obciążeń podatkowych. Możemy tu wyróżnić następujące obszary działania:

- 1) zapewnienie prawidłowości formalnej od strony prawa podatkowego, bilansowego i cywilnego,
- 2) metody uzgadniania rozliczanych podatków z księgami rachunkowymi,
- 3) optymalizacja podatkowa,
- 4) ocena skutków podatkowych decyzji podejmowanych przez klientów,
- 5) aktywne prowadzenie postępowań podatkowych.

Wprowadzenie systemu controllingu podatkowego znacznie ogranicza ryzyko usług realizowanych przez kancelarię oraz pozwala na monitorowanie niezgodności i ich usuwanie poprzez działania korygujące. Umożliwia także prowadzenie aktywnej polityki podatkowej polegającej na optymalizacji obciążeń fiskalnych i ocenie skutków finansowych decyzji podejmowanych przez klientów.

Przykładowy standard działań w tym zakresie, uporządkowanych według pozycji bilansowych oraz rachunku zysków i strat, przedstawia tab. 3.

5. Zakończenie

Wdrożenie controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach może znacznie usprawnić zarządzanie i wpływać na ich wyższą konkurencyjność. Firmy te jednak napotykają bariery polegające na braku odpowiedniej kadry, doświadczenia właścicieli i kierownictwa oraz możliwości finansowych. Rozwiązaniem tych problemów może być powierzenie tych zadań zewnętrznemu wykonawcy. Ze względu na specyfikę swojej działalności, a w tym spełnianie istotnych wymogów zawodu zaufania publicznego, a także ze względu na charakter świadczonych usług, funkcję tę mogą pełnić kancelarie doradztwa podatkowego. Warunkiem jest stworzenie praktycznego modelu controllingu dla MSP opierającego się na istniejących procedurach rozliczeniowych, automatyzacji standardów i wykorzystaniu bazy informacyjnej, jaką stanowią księgi rachunkowe klientów.

Bardzo istotną rolę w tym modelu odgrywa zarządzanie wiedzą w aspekcie zarówno podnoszenia kwalifikacji i umiejętności personelu, jak i edukacji odbiorców usług. Ideę controllingu można również implementować w obszar czynności doradztwa podatkowego poprzez stworzenie spójnego systemu standardów i instrumentów ułatwiających zapewnienie prawidłowości formalnej, kontrolę i uwzględnienie rozliczeń oraz optymalizację obciążeń fiskalnych klientów kancelarii.

Literatura

- [1] Cieśliński W., *Zastosowanie strategicznej (prakseologicznej) karty wyników w budowie przewagi konkurencyjnej*, [w:] *Skuteczne zarządzanie kancelarią podatkową i biurem rachunkowym*, red. A. Welsyng-Zielony, Forum Doradców Podatkowych, Kraków 2002.
- [2] Kudert S., *Doradztwo podatkowe*, Forum Doradców Podatkowych, Norymberga, Kraków 2002.
- [3] Vollmuth Hilmar J., *Controlling. Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.
- [4] Vollmuth Hilmar J., *Controlling. Analizy operacyjne, analizy strategiczne*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995.

PRACTICAL ASPECTS OF THE SERVICES OF CONTROLLING IN A TAX CONSULTANCY OFFICE

Summary

The study presents the principles of performing the services of controlling for the clients of a tax consultancy office. To meet the market's requirements, small and medium-sized enterprises implement the management systems that have been so far functioning in large companies. The growing popularity of outsourcing and globalization processes considerably affect the change in the approach to the services rendered by a tax consultancy office. The clients of the offices entrust them with new duties relating also to controlling. It results in a necessity of constructing relevant executive standards. The study includes a practical model of controlling for small and medium-sized enterprises based upon the author's experience. The specificity of tax advisers' activity, their corporate mission and confidentiality obligation, and also access to client's data from the accounting books kept by the office facilitate the outsourcing of the discussed services in a natural way. The tax aspect of controlling is of particular importance due to considerable complexity of fiscal regulations for small and medium-sized enterprises.