

Zeszyty Naukowe

Wyższej Szkoły Gospodarki

TOM
22

EKONOMIA 6/2014



RADA NAUKOWA SERII „EKONOMIA”

prof. dr hab. Franciszek Gronowski
prof. dr hab. Magdalena Osińska (Przewodnicząca),
prof. dr hab. Wiesław Piątkowski
dr hab. inż. Zofia Wyszowska, prof. UTP

REDAKTOR NACZELNY

doc. dr Emilia Fladrowska

SEKRETARZ

dr Paweł Antoszek

RECENZENCI TOMU

dr hab. Arkadiusz Januszewski, prof. UTP
dr hab. inż. Zofia Wyszowska, prof. UTP

PROJEKT OKŁADKI

Marta Rosenthal-Sikora

SKŁAD I OPRACOWANIE KOMPUTEROWE

Adam Kujawa

Copyright © by Wydawnictwo Uczelniane
Wyższej Szkoły Gospodarki, Bydgoszcz 2014

ISSN 1733 - 8891

Wydawnictwo Uczelniane Wyższej Szkoły Gospodarki

85-229 Bydgoszcz, ul. Garbary 2
tel. 52 567 00 47, 52 567 00 49
www.wsg.byd.pl, wydawnictwo@byd.pl

SPIS TREŚCI

Budgetierung in der Logistik	7
<i>Quincy Allotey</i>	
Controlling personalny jako narzędzie wspomagające zarządzanie zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie Activ Med	15
<i>Paweł Antoszak, Paulina Joanna Glińska</i>	
Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 – Niezakończone usługi budowlane a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego	31
<i>Emilia Fladrowska</i>	
Controlling projektów w agencji interaktywnej	45
<i>Monika Łada, Magdalena Murdza</i>	
Zastosowanie controlingu w Firmie Produkcyjno-Handlowej Barbara Luijckx Sp. z o.o. w Inowrocławiu	57
<i>Grażyna Mazurkiewicz</i>	
Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów (RPCA/RCA) w przedsiębiorstwie Lumag Sp. z o.o. (branża automotive)	75
<i>Beata Rusek, Tomasz M. Zieliński</i>	
Rachunkowość zarządcza w Spółce Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy	85
<i>Małgorzata Stawicka</i>	
Wdrażanie i stosowanie rachunkowości zarządczej w obsłudze outsourcingowej	99
<i>Jadwiga Szczotka</i>	
Rachunkowość zarządcza w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej	111
<i>Piotr Szczypa</i>	
Wdrażanie i stosowanie controllingu w przedsiębiorstwie X w Bydgoszczy	121
<i>Przemysław Wypijewski</i>	



Przedmowa

Artykuły opublikowane w niniejszym tomie koncentrują się na najważniejszych wyzwaniach, przed jakimi stają współczesne jednostki gospodarcze, tzn. skuteczne zastosowanie rachunkowości zarządczej/controllingu w operacyjnym i strategicznym zarządzaniu, zapewniającym osiągnięcie wytyczonych celów krótko i długookresowych.

Cykl artykułów rozpoczyna się opisem zastosowania budżetowania w firmie niemieckiej, funkcjonującej w GHANIE. Autor artykułu, absolwent uczelni niemieckiej, który przez dwa lata był specjalistą ds. budżetowania w GHANIE, zechciał podzielić się rozwiązaniami budżetowania, funkcjonującymi do dzisiaj w opisywanej firmie.

W kolejnym artykule został zaprezentowany ciekawy temat, z praktyki zarządzania personelem, p.n.: *„Controlling personalny, jako narzędzie wspomagające zarządzanie zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie ACTIV MED”*.

Następny artykuł *„Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego standardu rachunkowości nr 3 - Niezakończone usługi budowlane a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa Kujawsko-Pomorskiego”*, nawiązuje do słabo rozpowszechnionych w województwie kujawsko – pomorskim zastosowań rachunkowości zarządczej w kontraktach długoterminowych (usługach budowlanych), pomimo konkretnych uregulowań ze strony Krajowego Komitetu Rachunkowości.

Kolejny artykuł prezentuje ciekawe zagadnienie *controllingu projektów w agencji interaktywnej*.

Cennymi doświadczeniami rozwiązań controllingowych, stosowanych we własnych firmach, dzieli się Autorzy artykułów:

- *„Zastosowanie controllingu w firmie Produkcyjno – Handlowej Barbara – Luijckx, sp. z o.o. w Inowrocławiu”*,
- *„Zasobowo – Procesowy Rachunek Kosztów (RPCA/RCA) w Lumag Sp. z o.o. (branża automotive),*
- *„Rozwiązania controllingowe w Spółce Wodnej Kapuściska.*

W następnym artykule przedstawione zostały możliwości zlecenia rachunkowości zarządczej/controllersingu do obsługi *outsourcingowej*.

W dalszej kolejności podjęty został rzadko poruszany temat dotyczący *rachunkowości zarządczej w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej*.

Przedmiotowy tom ZN WSG EKONOMIA kończy artykuł p.t. „*Wdrażanie i stosowanie controllersingu w przedsiębiorstwie X w Bydgoszczy*”, prezentujący rzeczywiste procesy controllersingowe, a także zamierzenia dotyczące rozwoju rachunkowości zarządczej/controllersingu, jako narzędzia skutecznego zarządzania opisywaną firmą.

Rada Naukowa Zeszytów EKONOMIA Wyższej Szkoły Gospodarki w Bydgoszczy wyraża przekonanie, że zaprezentowane w artykułach Zeszytu Nr 6/2014 najlepsze praktyki rachunkowości zarządczej/controllersingu będą podstawą do wielowątkowej dyskusji naukowej, a także inspiracją do dalszych badań naukowych. W szczególności powinny one wpłynąć na skuteczniejsze zastosowanie narzędzi rachunkowości zarządczej/controllersingu w praktyce doskonalenia zarządzania polskimi przedsiębiorstwami.

doc. dr Emilia Fladrowska

Quincy Allotey

B.A. Business Administration

Budgetierung in der Logistik

Abstract: Im Zuge einer langjährigen Berufstätigkeit bei einem deutschen Unternehmen in Ghana, beschreibt dieser Artikel den Budgetierungsprozess von Warengruppen. Nach einer kurzen Beschreibung Ghanas, des Unternehmens sowie des allgemeinen Budgetierungsbegriffes und der Budgetierungsziele, wird ein Budgetierungsprozess in vier Schritten näher belichtet. Dabei handelt es sich um Kalkulationen, die im Unternehmen bis dato zur Anwendung kommen.

Schlüsselwörter: Budgetierung, Budgetierungsprozess, Umsätze der Materialgruppen

Budżetowanie w Logistyce. Przykład budżetowania obrotów grup materiałowych w niemieckiej firmie w GHANIE

Zarys treści: W artykule została przedstawiona metoda budżetowania, którą stosowałem w toku kilkuletniej pracy, w niemieckiej firmie w GHANIE.

Artykuł koncentruje się na procesie budżetowania obrotów grup materiałowych.

Po krótkim opisie GHANY, firmy, w której pracowałem oraz scharakteryzowaniu budżetowania, przedstawiłem proces budżetowania, który jest realizowany w 4. krokach. Omawiany proces budżetowania prezentuje metody kalkulacji, jakie przedsiębiorstwo używa do dnia dzisiejszego.

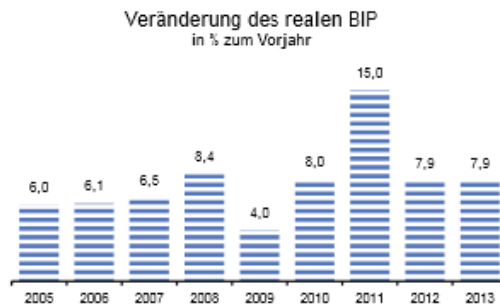
Słowa kluczowe: budżetowanie, proces budżetowania, obroty grup materiałowych.

Ghana

In der Region Westafrika, zählt Ghana zu den stabilsten Demokratien. Das Land erfreut sich eines anhaltenden Wirtschaftswachstums. Der Zuwachs des Bruttoinlandsproduktes erreicht mitunter zweistellige Werte, die weit über dem europäischen und amerikanischen Durchschnitt liegen.



Die Metropolregion um die Hauptstadt Accra ist mit mehr als 5 Mio. Einwohnern, Wirtschafts- und Handelszentrum des Landes. Viele ausländische Unternehmen lassen sich hier nieder und profitieren vom angenehmen Geschäftsklima.



Deutscher Druckmaschinenhersteller

Das Unternehmen, einer der führenden deutschen Druckmaschinenhersteller, ist mit einer Filiale in Accra erfolgreich auf dem ghanaischen Markt aufgestellt. Die vier Geschäftsfelder umfassen den Verkauf von Druckmaschinen und Zubehör, Consulting Tätigkeiten im Rahmen einer effizienten Gestaltung von Printshops (Druckereien), Service und Wartung von Kundenmaschinen, sowie Ersatzteil- und Konsumgüterdistribution, wobei letzteres das Kernelement der Geschäftstätigkeit bildet. Um der „6-R-Regel“ (richtiges Produkt, in richtiger, Menge, am richtigen Ort, in der richtigen Beschaffenheit, zu richtigen Kosten) gerecht zu werden, verfügt das Unternehmen über eine eigene Logistikabteilung, die für Beschaffung, Transport, Lagerung und Verkauf der Ersatzteile und Konsumgüter verantwortlich ist.

Budgetierung

Zur Steuerung unternehmerischer Abläufe und Koordination von Finanz-, Material-, Informations- und Personalfüssen, bedient sich das Controlling einer Reihe von Instrumenten, die einer Erfassung, Strukturierung, Speicherung sowie Auswertung von Informationen dienen. (vgl. Buchholz (2013)) Ein beliebtes Instrument zur betrieblichen Planung stellt die Budgetierung, mit einer Generierung der s.g. Budgets als Finanzplan dar, die i.d.R. einen kurz- bis mittelfristigen Zeithorizont folgt. (vgl. Dambrowski (1986)) Der Budgetierungsprozess beinhaltet die Aufstellung, Verabschiedung, Abweichungsanalyse sowie Kontrolle von Budgets, zur Sicherstellung effektiver Prognosen des Finanzplans. Auch in der englischsprachigen Literatur unterstehen „profit planning and controll“ dem „Budgeting“. Drei grundsätzliche Merkmale werden der Budgetierung zugeschrieben:

- **Zeithorizont der Budgetierung**, unterscheidet Jahres-, Mehrjahres-, Quartals-, Monats-, oder Projektbudgets
- **Charakter der Budgetierung**, beinhaltet den Aufbau von Budgets auf Erfahrungswerten (z.B. Vorperioden) oder der Ermittlung neuer Planungsdeterminanten (z.B. bei Veränderungen von Strukturen oder Produktinnovationen)
- **Zentralisierungsgrad der Budgeterstellung**, verknüpft verschiedene Verantwortungs- und Informationsebenen des Unternehmens, zur Sicherstellung bestmöglicher Beiträge jeder Ebene zum Planungsprozess

Somit steuern Budgets die Allokationen von Ressourcen. Sie generieren Finanzpläne für Kapital, Personal oder Warengruppen, als auch Prognosen zu Einnahmen und Ausgaben eines Gesamtunternehmens, einzelner Abteilungen oder Geschäftsbereiche. (vgl. Zyder (2007))

Budgetierungsprozess in der Logistik am Beispiel von Umsatzbudgets

Im Rahmen der Finanzplanung wird folgend ein Beispiel zur Aufstellung eines Umsatzbudgets der Warengruppen Ersatzteile und Konsumgüter gezeigt. Zu Beginn des Geschäftsjahres benötigt das Unternehmen Prognosen zu erwarteten Umsatz der kapitalintensiven Ersatzteile und Konsumgüter, um Finanzmittel bereitzustellen und Teile und Güter zu beschaffen. Zur Umsatzprognose wird jeweils der Vorjahreswert als auch ein Umsatzsteigerungswert herangezogen. Die Berechnung des Zuwachses erfolgt in einer firmeninternen Kalkulation

der Umsatzentwicklung und beinhaltet Faktoren wie Zinsen, Inflation, Konjunkturprognosen sowie erwartete Service - und Reparaturaufträge, bei denen vornehmlich Ersatzteile benötigt werden. Aufgrund begrenzter Personalkapazitäten im Geschäftsfeld Service und Wartung stehen Kundenaufträge und Materialbedarfe bis zu neun Monate im Voraus fest. Umsatzbudgets zu Ersatzteilen können daher mit großer Genauigkeit bestimmt werden. Prognosen zu Konsumgüternachfrage sind durch Kenntnis der Kundenauslastungen ebenfalls präzise. Für unser Umsatzbudgetierungsbeispiel aus dem Jahr 2012 wurde eine Umsatzsteigerung von 10% prognostiziert. Die Ermittlung des Gesamtbudgets wird in 4 Schritten dargestellt. Aus Gründen des Datenschutzes wurden Kapitalwerte abgeändert.

Schritt 1) Ermittlung der Vorjahresumsätze

Zunächst werden die Vorjahresumsätze der Ersatzteile und Konsumgüter für die jeweiligen Quartalen ermittelt.

1. Quartal: Warengruppe - Ersatzteile (spare parts)

Position	Artikel	Artikel-Nr.	Menge	Wert	Gesamtwert
1.	Mainmotor SM74	234.231...	2	\$5.500,00	\$11.000,00
2.	Gearbox GTO	234.332...	12	\$2.250,00	\$27.000,00
3.	Roller SM74/PM74	232.345...	19	\$1.321,00	\$25.099,00
4.	Transferrgripper (MO)	009.212...	242	\$3,00	\$726,00
5.	Blanket SM102	886.564...	124	\$35,00	\$4.340,00
...
468.	Rubbersucker	113.431...	5000	\$0,25	\$1.250,00
Total:					\$112.654,00

1. Quartal: Warengruppe - Konsumgüter (consumables)

Position	Artikel	Artikel-Nr.	Menge	Wert	Gesamtwert
1.	Printing Plates (50 pcs)	CON.100...	20	\$40,00	\$800,00
2.	Printing Plates (30 pcs))	CON.101...	32	\$29,00	\$928,00
3.	Palte Cleaner (5l)	CON.324...	28	\$25,00	\$700,00
4.	UV-Ink (Yellow)(2l)	CON.202...	22	\$33,50	\$737,00
5.	Conventional-Ink (black) (2l)	CON.245...	56	\$38,75	\$2.170,00
...
56.	Developer for CTP (5l)	CON.909...	21	\$40,89	\$858,69
Total:					\$23.428,00

Für die Quartale des Jahres 2011 werden folgende Umsätze für die beiden Warengruppen errechnet.

Quartalsumsätze 2011

	1. Quartal	2. Quartal	3. Quartal	4. Quartal
Ersatzteile (spare parts)	\$112.654	\$154.775	\$145.843	\$210.511
Konsumgüter (consumables)	\$23.428	\$33.875	\$30.875	\$42.368
Gesamtumsatz	\$136.082	\$188.650	\$176.718	\$252.879

Schritt 2) Bildung von Quartalbudgets für das laufende Geschäftsjahr

Nach der Bestimmung der Vorjahresumsätze, werden je Materialgruppe die Budgets für das Jahr 2012 bestimmt. Es wird eine Umsatzsteigerung von 10 % erwartet. Die Vorjahreswerte der Quartalsumsätze werden entsprechend um 10 % addiert.

	1. Quartal		2. Quartal	
	Vorjahreswert		Vorjahreswert	
Ersatzteile (spare parts)	\$112.654 + 10 %	\$123.919	\$154.775 + 10 %	\$170.253
Konsumgüter (consumables)	\$23.428 + 10 %	\$25.771	\$33.875 + 10 %	\$37.263
	Total (Quartal):	\$149.690		\$207.515
	3. Quartal		4. Quartal	
	Vorjahreswert		Vorjahreswert	
Ersatzteile (spare parts)	\$145.843 + 10 %	\$160.427	\$210.511 + 10 %	\$231.562
Konsumgüter (consumables)	\$30.875 + 10 %	\$33.963	\$42.368 + 10 %	\$46.605
	Total (Quartal):	\$194.390		\$278.167

Für das Jahr 2012 ergibt sich entsprechend folgendes kumuliertes Gesamtbudget aus den Warengruppen Ersatzteile/ Konsumgüter.

1. Quartal:	\$149.690
2. Quartal:	\$207.515
3. Quartal:	\$194.390
4. Quartal:	\$278.167
Gesamtbudget:	\$829.762

Schritt 3) Abweichungsanalyse der Soll- und Ist-Werte

Im Laufe des Geschäftsjahres werden nach jedem Quartal die Werte der prognostizierten Budgets mit den tatsächlichen Werten verglichen, sowie die tatsächliche und prozentuale Abweichung errechnet.

Budget 2012		Umsatz 2012		Abweichung	
1. Quartal:	\$149.690	1. Quartal:	\$138.902	1. Quartal:	\$10.788 - 8 %
2. Quartal:	\$207.515	2. Quartal:	\$209.587	2. Quartal:	-\$2.072 + 1 %
3. Quartal:	\$194.390	3. Quartal:	\$188.728	3. Quartal:	\$5.662 - 3 %
4. Quartal:	\$278.167	4. Quartal:	\$292.075	4. Quartal:	-\$13.908 + 5 %
Gesamtbudget:	\$829.762	Gesamtbudget:	\$829.292	Gesamt- Abweichung	\$470 - 0,06 %

Die Abweichung aus der Analyse wird entsprechend zu jedem Quartalende in der Finanzbuchhaltung korrigiert.

Schritt 4) Eingliederung der Ersatzteil-/ Konsumgüterbudgets in das Gesamtbudgets

Die Ergebnisse der Abweichungsanalyse werden in die Gesamtbudgetkalkulation der vier Unternehmensbereiche eingliedert, wobei wiederum Soll- und Ist-Werte verglichen und die Abweichungen erfasst werden.

	Soll-Wert	Ist-Wert	Abweichung
Maschinenverkauf	\$532.445	\$320.700	- 39,77 %
Consulting	\$54.621	\$60.345	+ 10,47 %
Ersatzteile/ Konsumgüter	\$829.762	\$829.292	- 0,06 %
Service	\$185.457	\$190.003	+ 2,45 %

Die Abweichungen werden auch hier buchhalterisch korrigiert.

Fazit

Eine Anwendung der Budgetierung hat sich als ein einfaches und teils genaues Instrument der Finanzplanung erwiesen. Umsatzprognosen für die Geschäftsbereiche Ersatzteil- und Konsumgüterverkaufs sowie Service und Reparaturen haben aufgrund der beschriebenen Prognosegenauigkeit eine geringe Abweichung als Ergebnis. Umsatzentwicklungen der anderen Geschäftsbereiche unterliegen besonderen Länderrestriktionen und Unsicherheiten. Eine Prognose erscheint hier daher schwierig und ist durch eine größere Abweichung gekennzeichnet. Generell lässt sich abschließend eine Regel ableiten, die besagt, dass je genauer die Informationsbasis der Prognosewerte, desto präziser auch der Finanzplan bzw. desto geringer die Abweichung zwischen Soll- und Wert.

Literaturverzeichnis

Buchholz, Liane. Strategisches Controlling. Grundlagen, Instrumente, Konzepte. 2. Auflage. Wiesbaden. Springer Gabler (2013).

Dambrowski, Jürgen. Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis. 1. Auflage. Darmstadt. Toeche-Mittler (1986).

Zyder, Michael. Die Gestaltung der Budgetierung. Eine empirische Untersuchung in deutschen Unternehmen. Wiesbaden. Deutscher Universitätsverlag (2007).

Budgeting in Logistics: An example of sales budgets within product groups at a German company in Ghana

Summary: In the context of perennial working experience this article describes a budgeting process of product groups at a German company in Ghana. After a short description of Ghana, the company as well as general budgeting and its targets, a four-step budgeting process is exposed, that is in use up till now.

Keywords: budgeting, budgeting process, budgeting process of product groups.



**Paweł Antoszak,
Paulina Joanna Glińska**

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy
Zakład Gospodarowania Zasobami Ludzkimi
Instytut Ekonomii i Zarządzania
Wydział Studiów Stosowanych

Controlling personalny jako narzędzie wspomagające zarządzanie zasobami ludzkimi w przedsiębiorstwie Activ Med

Zarys treści: Celem niniejszej artykułu jest omówienie zagadnień związanych z controllingiem personalnym, analiza funkcjonowania systemu controllingu personalnego oraz ocena jego funkcjonalności dla działu zasobów ludzkich w przedsiębiorstwie usługowym Activ Med. Zastosowanie controllingu personalnego pozwoliło na efektywne koordynowanie działań, systematyczne wykrywanie odchyleń, podejmowanie czynności korygujących. Przyjęto tezę, iż jego wdrożenie umożliwiło racjonalne gospodarowanie zasobami ludzkimi. Metodą badawczą jest natomiast analiza treści zawartych w dokumentach przedsiębiorstwa Activ Med, przekazana przez controlera personalnego firmy.

Słowa kluczowe: controlling personalny, kadry, dział personalny, zarządzanie zasobami ludzkimi, przedsiębiorstwo usługowe.

Wprowadzenie

Podstawowym elementem przekształcania i przystosowania się przedsiębiorstwa do warunków panujących na rynku jest kierowanie zmianami, w tym adaptacja pracowników do zmieniających się warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa i warunków rynku pracy¹. Kapitałem każdego przedsiębiorstwa są pracownicy, określają oni bowiem misję i cele, a także realizują je. Są nośnikami kultury i mogą tworzyć kulturę przedsiębiorstwa, mogą ją podtrzymywać i wzbogacać, ale mogą także przyczynić się do jej obniżania. Każdy pracownik zatrudniony w przedsiębiorstwie staje się członkiem zespołu, bry-

1 M.E. Egoman, *Restrukturyzacja i kierowanie zatrudnieniem*, Wyd. Poltext, Warszawa 2000, s. 23-36.

gady, wydziału. Podział ról w firmie wynika ze struktury organizacyjnej, zakresów czynności, kultury organizacyjnej oraz poczucia podmiotowości. Poczucie podmiotowości pojawia się wówczas, kiedy pracownik uświadamia sobie, co robi, co dzieje się wokół niego i z nim w firmie. Być podmiotem w firmie to przede wszystkim mieć świadomość własnej roli, własnego udziału w procesie wytwarzania, mieć z tego satysfakcję². Kapitał ludzki jest jednym z głównych czynników determinujących konkurencyjność przedsiębiorstw. Rozwój kapitału ludzkiego to działania służące bezpośrednio firmie poprzez tworzenie atmosfery rozwoju zawodowego, zachęcanie pracownika do podnoszenia kwalifikacji, oferowanie konkretnych możliwości szkoleń, tworzenie programów rozwoju pracowników. Koordynacją określonych zadań w sferze zarządzania, planowania i kontroli, gromadzenia i przetwarzania informacji zajmuje się controlling.

1. Wybrane metody controllingu personalnego wykorzystywane w przedsiębiorstwie Activ Med

Obecnie w przedsiębiorstwach poszukuje się metod i narzędzi, które mogą skutecznie wspierać system zarządzania zasobami ludzkimi. Jedną z metod kontrolowania tego systemu jest controlling. Integruje on istotne funkcje zarządzania: planowanie, motywowanie, kontrolę i kierowanie.

„Controlling to szczególnie system koordynacji określonych zadań w sferze zarządzania, zwłaszcza w zakresie planowania i kontroli, a także system gromadzenia i przetwarzania informacji o przebiegu realizacji wszystkich funkcji zarządzania oraz wprowadzania korekt w celu poprawy efektywności i obniżki kosztów”³.

W przedsiębiorstwach, w których wdrożono system controllingu, dyrekcja i kadra kierownicza ustalają cele, które powinny zostać osiągnięte. Kolejnym ważnym zadaniem jest znalezienie drogi ich realizacji. Zadanie to przypisane jest controllerowi, który współpracując z kadrami kierowniczą opracowuje oraz wdraża programy działań. „Poprzez bieżące porównywanie stanu zaplanowanego z realizacją controller stwierdza, czy kierownicy zachowują, czy też nie ustalony kierunek. Jeżeli w poszczególnych okresach powstaną odchylenia oznacza to, że w jakiejś części cele nie zostały zrealizowane. Odchylenia te są dla controllera sygnałem alarmowym”⁴. Po zdiagnozowaniu przyczyny wystąpienia odchylenia, można rozpocząć działania korygujące, tak, aby w przyszłości udało się osiągnąć wyznaczone cele.

2 W. Bańka, *Zarządzanie personelem: teoria i praktyka*, Wyd. A. Marszałek, Toruń 2000, s. 32.

3 J. Bernais, J. Ingram, *Controlling personalny i koszty pracy*, Wyd. AE, Katowice 2005, s. 12.

4 H.J. Vollmuth, *Controlling: planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007, s. 9.

W zarządzaniu przedsiębiorstwem coraz większą rolę przypisuje się człowiekowi. Metodą kontrolowania systemu zarządzania zasobami ludzkimi jest controlling personalny.

Controlling nie jest innym określeniem kontroli, jest to bowiem metoda zarządzania integrująca wszystkie istotne funkcje zarządzania, a mianowicie: planowanie, motywowanie, kontrolę i kierowanie. Uważa się go za skuteczny sposób zarządzania w warunkach niestabilnego otoczenia.

Kontrola jest nieodłącznym elementem systemu zarządzania zasobami ludzkimi, pozwalającym na utrzymanie przebiegu pracy zgodnego z założonym planem. Ma ona za zadanie ustanowienie norm i diagnozowanie różnic między założeniami (oczekiwania) a wynikami pracy. Pozwala na podjęcie działań korygujących i rozwiązanie problemu. Istnieją cztery etapy kontroli przebiegu pracy:

- ustalenie norm i metod pomiaru,
- pomiar wyników przebiegu pracy,
- porównanie ustalonych norm z aktualnymi wielkościami,
- ocena wyników przebiegu pracy i podjęcie działań regulacyjnych.

Kontroli podlegają również wszystkie elementy strukturalne funkcji personalnej: planowanie, dobór, rozwój, motywowanie, ocenianie i derekrutacja. W tym przypadku istotą jest ustalenie różnic między wykonaniem a wzorcem oraz korekta ustalonych odchyleń.

Należy jednak wrócić uwagę na różnice między kontrolą a controllingiem. Kontrola dotyczy wyłącznie przeszłości, badając błędy i szukając ich przyczyny. Natomiast controlling zorientowany jest na przyszłość, o czym świadczy funkcja planowania i kierowania procesami. Przeszłość może być istotna jedynie, jeśli ma wpływ na przyszłe procesy. Nie zastąpi on jednak kontroli w przedsiębiorstwie, jego zadaniem jest koordynowanie tego systemu i sprawianie, aby był skuteczny.

Utożsamianie controllingu ze słowem „kontrola” jest więc błędne, ponieważ controlling oznacza całość systemu kierowania przedsiębiorstwem⁵.

Jednym z narzędzi controllingu personalnego, wykorzystywanym w przedsiębiorstwie Activ Med jest **ANALIZA ABC**. Służy ona przede wszystkim do wyznaczania priorytetowych zadań oraz grup pracowników istotnych w osiągnięciu celów całego przedsiębiorstwa. W firmie Activ Med zadania te dzieli się na trzy grupy: A, B lub C. Do grupy A przyporządkowuje się zadania bardzo ważne, silnie powiązane z innymi zadaniami. Grupa B to zbiór zadań ważnych, ale możliwych do przekazania różnym pracownikom. Natomiast grupę C stanowią zadania zwykłe, codzienne, które nie mają znaczenia dla osiągnięcia celów wytyczonych przez badaną firmę. W odniesieniu do poszczególnych pra-

5 Ibidem, s. 9.

owników grupę A przypisuje się osobom, które mają istotny wpływ na zysk i rentowność przedsiębiorstwa – w przypadku przedsiębiorstwa Activ Med do grupy tej zalicza się menedżera firmy. Grupę B stanowią kierownicy poszczególnych działów, natomiast grupę C pracownicy, którzy nie mają dużego wpływu na wyniki organizacji i mogą w łatwy sposób zostać zastąpieni przez inne osoby. Przy dokonywaniu podziału personelu w badanym przedsiębiorstwie należy określić założenia dla stanowisk A, B i C. Menedżer zajmujący pozycję w grupie A musi posiadać ściśle określone umiejętności oraz wiedzę. Istotne jest to, aby regularnie brał udział w szkoleniach zapewniających jego rozwój, podnoszenie jego kwalifikacji jako pracownika mającego kluczowe znaczenie dla osiągnięcia sukcesu przez firmę Activ Med. W przedsiębiorstwie Activ Med dokładne planowanie dotyczy również stanowisk typu B, wiąże się to z planowaniem działań motywacyjnych i szkoleń tych pracowników. Istotnym elementem działań motywacyjnych jest wynagrodzenie – część płacy jest ruchoma, otrzymywana w zależności od konkretnych wyników pracy. Stanowiska przyporządkowane w firmie Activ Med do grupy C nie wymagają szczegółowego planowania. Firma stara się jednak zaplanować szkolenia wymagane przez charakter pracy, mające na celu zwiększenie wydajności tego personelu.

Tabela 1. Podział stanowisk pracy na grupy A, B i C

Stanowisko pracy (A, B lub C)	A – menedżer	B – kierownicy poszczególnych działów	C – pracownicy podlegający kierownikom działów
Planowanie	Bardzo dokładne	Dokładne	Niedokładne
Indywidualne podejście	Bardzo zindywidualizowane podejście względem tych pracowników	Zindywidualizowane podejście względem tych pracowników	Niski stopień zindywidualizowania podejścia względem tych pracowników
Wynagrodzenia	Wysokie premie wypłacane w zależności od przychodów przedsiębiorstwa Activ Med	Wysokie, w przypadku kierowników poszczególnych działów, premie zależne od wyników osiągniętych przez podległe im grupy pracowników	Niskie premie wypłacane w zależności od indywidualnych wyników pracy, wydajności pracy
Dobór pracowników	Niezbędne planowanie już na poziomie zatrudniania, dokładne wymagania dotyczące umiejętności, wiedzy, cech charakteru, posiadanego doświadczenia	Przydatne planowanie na poziomie zatrudniania	Niekonieczne określanie konkretnych kryteriów doboru

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa Activ Med z 2012 r.

Kolejnym narzędziem controllingu personalnego, wykorzystywanym w przedsiębiorstwie Activ Med dla zwiększenia jego konkurencyjności na rynku, jest **ANALIZA WĄSKICH GARDEŁ**, czyli jego słabych stron. W przedsiębiorstwie – na podstawie wcześniej ustalonych celów i zadań – określa się, czy występuje nadmiar lub niedobór pracowników potrzebnych do ich osiągnięcia. Na podstawie wyników tej analizy podejmuje się decyzje personalne, do których należy – w wyniku niedoboru pracowników potrzebnych dla osiągnięcia wyznaczonych celów – podjęcie procesu rekrutacji pracowników lub w przypadku nadmiaru pracowników – rozpatrzenie procesu derekrutacji. Innymi sferami rozpatrywanymi w firmie Activ Med poprzez analizę wąskich gardeł jest brak odpowiednich kwalifikacji i wykształcenia pracowników, dzięki czemu na czas można skorygować błędy, nie doprowadzając do utrwalenia złego wizerunku przedsiębiorstwa w oczach klientów. Słabe strony można również ustalić, analizując konkurencję firmy. W przedsiębiorstwie Activ Med porównuje się działanie pracowników na tle innych firm z tej samej branży, znajdujących się w regionie. Umożliwia to wdrożenie procesów korygujących, dzięki którym słabe strony zostaną wyeliminowane.

Dzięki **ANALIZIE RYZYKA KADROWEGO** w przedsiębiorstwie Activ Med istnieje możliwość podjęcia odpowiednich działań dla uniknięcia zagrożeń w obszarze zarządzania personelem, takich jak: odejście wykwalifikowanych, cennionych pracowników oraz duża zmienność (nie trwałość) pracowników. Przyczyną pierwszego z wymienionych zagrożeń mogą być błędy na poziomie motywowania, a w szczególności wynagradzania. Natomiast nie trwałość pracowników może mieć swoje podłoże na poziomie ich rekrutacji i selekcji. Zniknięcie tych zagrożeń chroni przedsiębiorstwo Activ Med przed obniżeniem jakości oferowanych usług, zmniejszeniem przychodów i ponoszeniem kosztów prowadzenia ponownej rekrutacji oraz wdrożeniem nowych pracowników do pracy w firmie. System controllingu personalnego jest w tym wypadku źródłem informacji i wskazówek ułatwiających podejmowanie odpowiednich decyzji. Niezbędne jest przeanalizowanie struktury wynagrodzeń (zewnętrznej i wewnętrznej). Struktura wewnętrzna wynagrodzeń wskazuje, jaką część wynagrodzenia otrzymywanego przez pracowników stanowi wynagrodzenie zasadnicze, jaką – wynagrodzenie za przepracowane godziny nadliczbowe, a jaką – dodatki funkcyjne, dodatki motywacyjne – zależne od wyników osiąganych przez pracownika, zespołu pracowniczego. Zewnętrzna struktura wynagrodzeń wskazuje z kolei, jaki udział w ogólnej kwocie przeznaczanej przez przedsiębiorstwo na wynagrodzenia mają poszczególne grupy pracownicze. Porównując wynagrodzenia w przedsiębiorstwie Activ Med, bierze się pod uwagę poziom i struktury wynagrodzeń z innych podmiotów w danej branży.

2. Techniki wykorzystywane w przedsiębiorstwie Activ Med do planowania zatrudnienia i doboru pracowników

W procesie planowania kadr w przedsiębiorstwie Activ Med określa się, jakich pracowników potrzebuje organizacja, aby osiągnąć wyznaczone cele. Punktem wyjścia w procesie planowania zatrudnienia jest misja i wizja przedsiębiorstwa Activ Med, co pozwala określić, jakie kwalifikacje i kompetencje powinni posiadać rekrutowani pracownicy. Zgodnie z systemem controllingu personalnego, który traktuje zasoby ludzkie jako najważniejszy zasób przedsiębiorstwa, należy zwrócić szczególną uwagę na pozyskiwanie pracowników.

Etapami planowania zatrudnienia w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- diagnozowanie potrzeb kadrowych,
- analiza stanu zatrudnienia,
- planowanie obsad personalnych i projektowanie zmian.

Do celów i zadań **controllingu planowania zatrudnienia** w firmie Activ Med należy:

- określenie norm zatrudnienia dla poszczególnych stanowisk,
- diagnoza potrzeb kadrowych niezbędnych dla rozwoju firmy,
- określenie zapotrzebowania na pracowników w przedsiębiorstwie,
- kontrola realizacji planów zatrudnienia.

Zadania te można osiągnąć, korzystając z odpowiednich mierników ilościowych i jakościowych.

Miernikami ilościowymi wykorzystywanymi przez controlling planowania zatrudnienia w firmie Activ Med są:

- planowana wielkość zatrudnienia;
- tempo wzrostu zatrudnienia w stosunku do wzrostu zapotrzebowania na usługi oferowane przez firmę Activ Med;
- wskaźniki nadmiaru i niedoboru zatrudnienia w konkretnych działach;
- planowana i uzyskana przez pracowników wydajność pracy.

Mierniki jakościowe powstają na podstawie odpowiedzi na pytania:

- Z jakim wyprzedzeniem zgłaszane są potrzeby personalne?
- Jakiego rodzaju plany zatrudnienia są opracowywane?
- Jakie są mocne i słabe strony realizowanego w analizowanym przedsiębiorstwie planowania zatrudnienia?

- Jakie są przyczyny nadmiarów i niedoborów pracowników?
- Czy występuje kontrola realizacji planów?
- Etapy doboru pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med to:
- rekrutacja kandydatów,
- selekcja odpowiednich osób, zgodnych z profilem wymagań.

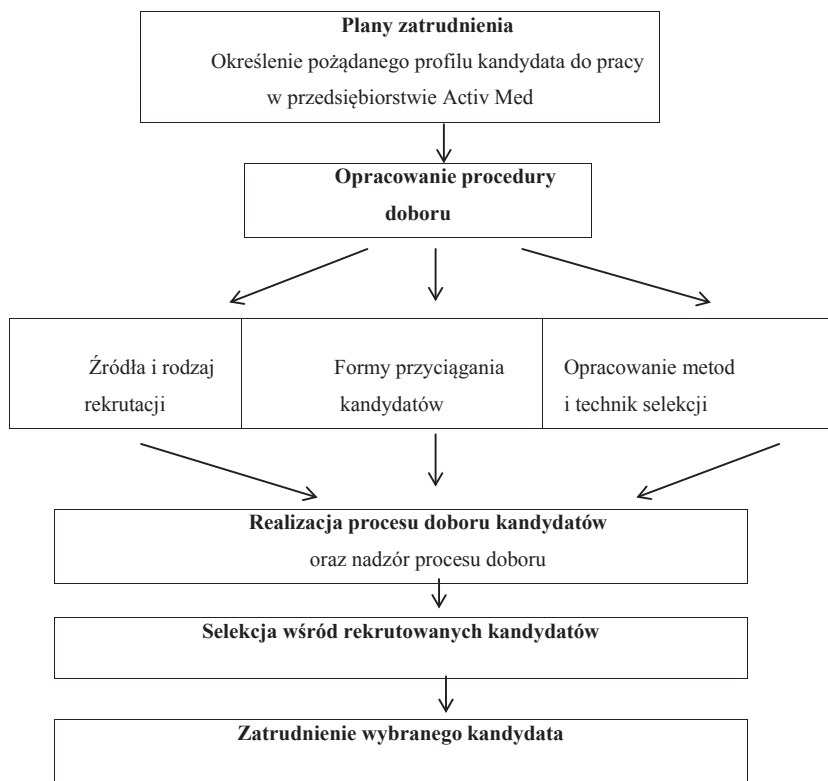
W przedsiębiorstwie Activ Med stosowana jest w szczególności rekrutacja zewnętrzna, najczęściej wykorzystywane są ogłoszenia prasowe, ogłoszenia w Internecie, urzędy pracy, ogłoszenia w radiu. Daje to możliwość dotarcia do dużej ilości potencjalnych kandydatów na poszukiwane stanowisko. W selekcji kandydatów najczęściej stosowaną techniką jest rozmowa kwalifikacyjna, wszystkim kandydatom zadaje się podobne pytania, aby zapewnić określoną strukturę rozmowy. Dodatkową techniką stosowaną przy selekcji pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med jest analiza dokumentacji – curriculum vitae, list motywacyjny oraz analiza referencji.

Do celów i zadań controllingu doboru pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med należą:

- określenie strategii przyciągania kandydatów do pracy;
- uczestnictwo w opracowywaniu i wyborze metod, technik i procedur rekrutacji, selekcji i wprowadzania do pracy;
- ocena efektywności procesu doboru w poszczególnych okresach.

Controlling doboru pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med przedstawia rysunek 1.

Rysunek 1. Controlling doboru pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa Activ Med z 2012 r.

Miernikami ilościowymi wykorzystywanymi przez controlling doboru pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- liczba nowo zatrudnionych pracowników, którzy przepracowali co najmniej okres przyjęty jako wystarczający do pomiaru stabilizacji załogi;
- liczba nowo zatrudnionych pracowników, którzy uzyskali bardzo dobrą lub dobrą roczną ocenę pracy;
- liczba nowo zatrudnionych pracowników, których awansowano;
- liczba nowo zatrudnionych pracowników, których zwolniono;
- koszt doboru pracownika na jedno stanowisko pracy (przewidywane i uzyskane koszty doboru).
- Mierniki jakościowe powstają w wyniku odpowiedzi na pytania:
- Czy istnieją jasno określone zasady rekrutacji?

- Jakie techniki doboru pracowników są stosowane?
- Czy istnieje potrzeba zmiany procedury doboru i dla jakich grup?
- Czy istnieje potrzeba zmiany form przyciągania kandydatów?
- Czy prowadzi się rachunek kosztów doboru?
- Czy są jasno określone wymagania kwalifikacyjne kandydatów na każde stanowisko pracy?

W przedsiębiorstwie Activ Med źródła informacji dla potrzeb controllingu doboru pracowników uzyskuje się poprzez tworzenie własnej bazy danych o skuteczności stosowanych metod i technik doboru pracowników.

Jedną z technik wykorzystywanych w przedsiębiorstwie Activ Med do planowania zatrudnienia jest **OPTIMALIZACJA WIELKOŚCI ZATRUDNIENIA**. Firma stara się dostosować liczbę zatrudnionych osób do potrzeb wynikających z popytu na jej usługi tak, aby maksymalnie obniżyć koszty pracy. Dane o zapotrzebowaniu na pracowników firma czerpie z technik planowania zatrudnienia. W firmie Activ Med analizuje się zachowania konkurencyjnych firm oraz zmiany zachodzące w branży, w której funkcjonuje firma. Pod względem zasobów ludzkich analizuje się stan, strukturę, dynamikę oraz stopień wykorzystania pracowników w przedsiębiorstwie. Określa się, czy czas pracy jest należycie wykorzystany, obserwuje się m.in. wskaźniki absencji i fluktuacji pracowniczej. W procesie optymalizacji wielkości zatrudnienia określa się liczbę niezbędnych pracowników, ale również szczegółowe oczekiwania wobec tych pracowników.

3. Opracowanie potrzeb szkoleniowych w przedsiębiorstwie Activ Med

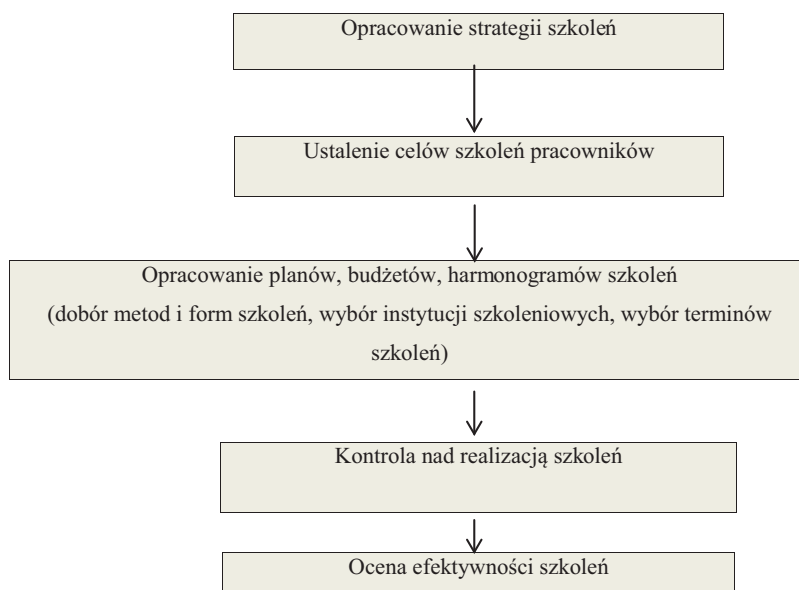
W firmie Activ Med dla uzyskania obrazu opłacalności inwestycji w kapitał ludzki używa się **ANALIZY RACHUNKU INWESTYCJI W KAPITAŁ LUDZKI**. Pozwala ona na zbadanie więzi między podjętymi inwestycjami w pracowników a wynikami przedsiębiorstwa. Firma stawia na rozwój poprzez systematyczne szkolenie pracowników, tym samym umacniając ich więź z przedsiębiorstwem i zwiększając ich lojalność. Jednocześnie w firmie Activ Med stara się właściwie wybierać adresatów szkoleń, w czym pomaga controlling personalny, dostarczając niezbędnych informacji.

Celami i zadaniami controllingu szkolenia i rozwoju zawodowego w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- wyznaczenie celów i strategii szkoleń pracowników;
- ustalenie źródeł pozyskiwania informacji o potrzebach szkoleniowych;

- badanie istniejących w przedsiębiorstwie potrzeb szkoleniowych;
- wyznaczenie w przedsiębiorstwie pracowników, którzy wezmą udział w szkoleniach;
- kontrola nad realizacją szkoleń;
- ocena wpływu szkoleń na działalność przedsiębiorstwa.

Rysunek 2. Controlling szkoleń pracowniczych w przedsiębiorstwie Activ Med



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa Activ Med z 2012 r.

Miernikami ilościowymi wykorzystywanymi przez controlling szkolenia i rozwoju zawodowego w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- liczba pracowników przedsiębiorstwa, którzy wzięli udział w szkoleniach;
- zaplanowane koszty szkoleń i uzyskane koszty szkoleń;
- koszty szkolenia na jednego pracownika;
- rezultaty szkoleń – większa wydajność pracy personelu, który wziął udział w szkoleniach;
- procent pracowników, którzy pomimo udziału w szkoleniach nie awansowali;

- procent pracowników, którzy po wzięciu udziału w szkoleniach uzyskali odpowiednie kwalifikacje i awansowali.

Mierniki jakościowe uzyskuje się w wyniku odpowiedzi na pytania:

- Czy w przedsiębiorstwie Activ Med istnieją plany szkoleń?
- Czy w przedsiębiorstwie Activ Med planowane szkolenia mają precyzyjnie wyznaczone cele?
- Czy w przedsiębiorstwie Activ Med dokonuje się oceny szkoleń?

Informacje na ten temat firma uzyskuje poprzez prowadzenie dokumentacji osobowej pracowników oraz z wyników ocen pracowniczych. Controlling szkoleń zapewnia przedsiębiorstwu przede wszystkim realizację wcześniej zamierzonych celów i podniesienie efektywności działań poszczególnych pracowników poprzez podniesienie ich kwalifikacji. Ocena efektywności szkoleń pozwala na stwierdzenie, czy pracownicy poszerzyli swoją wiedzę i czy wpłynęło to na efektywność działania firmy. Dzięki tej ocenie ułatwia się podejmowanie decyzji odnośnie przyszłych potrzeb szkoleniowych. Najczęściej stosowanymi sposobami oceny szkoleń w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- zbieranie opinii na temat stopnia zadowolenia ze szkoleń od pracowników bezpośrednio po ukończeniu szkolenia;
- przeprowadzenie testu sprawdzającego wiedzę z zakresu szkolenia;
- ankieta przeprowadzona wśród pracowników.

4. Narzędzia wykorzystywane w firmie Activ Med do oceny pracy pracowników

Ocenianie pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med wiąże się z zebraniem, sprawdzeniem i wykorzystaniem informacji uzyskanych o pracownikach w celu określenia efektów ich pracy. Zgodnie z zasadą systematyczności jest przeprowadzane regularnie, a ocenom podlegają wszyscy pracownicy, którzy zostają zaznajomieni z kryteriami oceniania i są świadomi, iż podlegają temu procesowi.

Do zadań controllingu oceniania pracowników w przedsiębiorstwie Activ Med należą:

- ustalenie kryteriów oceny pracowników;
- ustalenie, czy dane uzyskiwane poprzez ocenianie pracowników są przydatne, czy są wykorzystywane do podejmowania decyzji personalnych;

- identyfikacja mocnych i słabych stron pracowników zatrudnianych w przedsiębiorstwie;
- ocena wydajności pracy poszczególnych pracowników, ich wkładu w realizację misji i wizji firmy Activ Med;
- ustalenie poprawnych działań korygujących pracę poszczególnych pracowników.

Miernikami ilościowymi controllingu oceniania wykorzystywanymi w przedsiębiorstwie Activ Med są:

- ilość pracowników ocenianych;
- rozkład uzyskanych ocen;
- ilość pracowników, w stosunku do których podjęto decyzje personalne w wyniku przeprowadzenia oceny.

Mierniki jakościowe controllingu oceniania powstają w wyniku odpowiedzi na pytania:

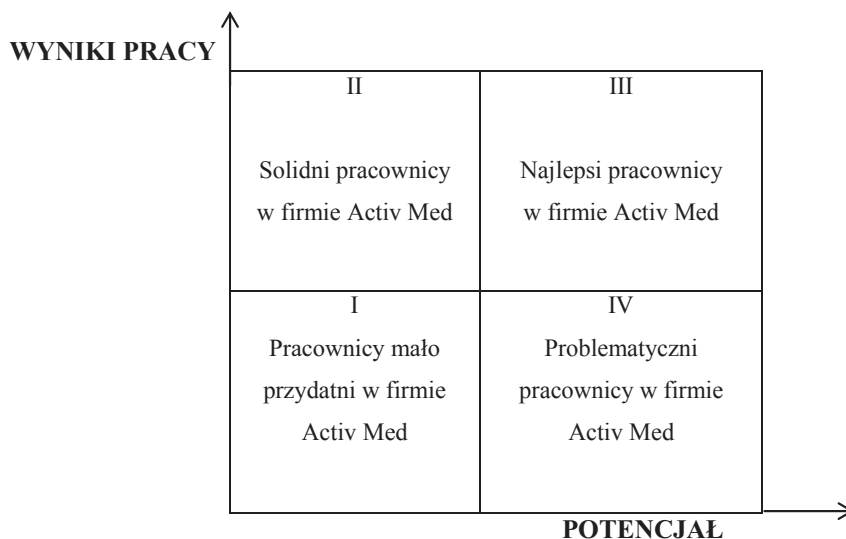
- Jakie metody oceniania są stosowane w organizacji?
- Czy i w jaki sposób wykorzystuje się wyniki ocen?

W przedsiębiorstwie Activ Med do controllingu oceniania wykorzystuje się głównie arkusze ocen pracowników, wyniki ocen efektów pracy. Dzięki jego stosowaniu można zbadać przydatność stosowanych w przedsiębiorstwie procedur oceniania pracowników.

Jednym z narzędzi, które w znacznym stopniu ułatwia zarządzanie pracownikami w przedsiębiorstwie Activ Med jest **PORTFOLIO PERSONALNE**. Pozwala ono wskazać zagrożenia tkwiące w zasobach ludzkich firmy.

Pomocnym narzędziem w zastosowaniu portfolio personalnego w firmie Activ Med jest macierz Odiorne, która pozwala na zidentyfikowanie najlepszych pracowników oraz pracowników mało przydatnych w przedsiębiorstwie, co w badanej firmie stanowi użyteczny element podejmowania decyzji personalnych.

Rysunek 3. Personalne portfolio w układzie potencjał – wyniki pracy



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z przedsiębiorstwa Activ Med z 2012 r.

Wykorzystywana macierz powiązana jest z zasobami ludzkimi firmy Activ Med. Pozwala na przeanalizowanie i ocenę stanu kadrowego oraz stwierdzenie przyczyny takiego stanu. Kolejnym zadaniem po wykonaniu macierzy w tym układzie jest zasugerowanie odpowiednich zmian w poszczególnych sferach zarządzania zasobami ludzkimi w firmie. Duża ilość pracowników w I ćwiartce (pracownicy o niskich umiejętnościach i niskiej wydajności pracy) może wskazywać na błędy na etapie doboru pracowniczego, polegające głównie na błędzie w identyfikacji niezbędnych umiejętności, które powinien posiadać kandydat na danym stanowisku pracy. Pracownicy znajdujący się w II ćwiartce to osoby, które pomimo niskich umiejętności uzyskują bardzo dobre wyniki pracy, świadczy to przede wszystkim o dobrym systemie motywacyjnym wykorzystywanym wobec tych pracowników oraz dobrej organizacji pracy. Pracownicy, którzy znaleźli się w III ćwiartce, to osoby, które przy dużym potencjale uzyskują bardzo dobre wyniki pracy. Świadczy to o dobrych decyzjach podjętych na poziomie rekrutacji i doboru pracowników, odpowiednim motywowaniu i dobrej organizacji pracy w firmie. Pracownicy, którzy znajdują się w IV ćwiartce, to najgorzej rokujący pracownicy, którzy mimo potencjału (odpowiednich kwalifikacji, umiejętności) osiągają niskie wyniki pracy. Wiąże się to z generowaniem zbyt wysokich kosztów, niewspółmiernych do korzyści uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo. W przedsiębiorstwie Activ Med pracow-

ników, którzy znajdują się w tej grupie, stara się odpowiednio zmotywować, w wypadku, kiedy nowy system motywacyjny nie przynosi efektów, należy podjąć decyzję o ewentualnym zwolnieniu i rozpoczęciu procesu ponownej rekrutacji, starając się wyeliminować błędy popełniane wcześniej na tym poziomie.

Podsumowanie

Controlling – za pomocą miarodajnego systemu informacji – pozwala na dokładną kontrolę realizacji zamierzonych celów i korygowanie planów. Dzięki temu systemowi poznać można zarówno mocne, jak i słabe strony danej firmy, co w konsekwencji stymulować może rozwój przedsiębiorstwa. Wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie wiąże się ze znacznymi zmianami organizacyjnymi. Nieodłącznym elementem wprowadzenia tego systemu jest stworzenie nowego stanowiska pracy controllera. Controller powinien mieć odpowiednie cechy charakteru, jak i wykształcenie, które pozwoli mu na metodyczno-koncepcyjne rozwiązywanie problemów pojawiających się w przedsiębiorstwie. Jego zadaniem jest tworzenie wartości przedsiębiorstwa poprzez wzmocnienie kapitału ludzkiego we współczesnych organizacjach.

Wdrożenie systemu controllingu personalnego w przedsiębiorstwie Activ Med umożliwia racjonalne gospodarowanie zasobami ludzkimi. Prowadzona na bieżąco integracyjna polityka planowania, sterowania i kontroli pozwala dostrzec w porę problemy zarządzania zasobami ludzkimi, takie jak: rosnące koszty osobowe, obniżenie jakości świadczonych usług, zmiany kompetencji pracowników, doboru kadry i jej wykorzystania. Zastosowanie controllingu personalnego pozwoliło na efektywne koordynowanie działań, systematyczne wykrywanie odchyleń, podejmowanie czynności korygujących. Controlling personalny umożliwia pomiar i monitorowanie wszelkich kosztów związanych z obszarem personalnym, co pozwala na obniżenie kosztów pracy.

Controlling jest więc ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać kadrę kierowniczą przy podejmowaniu decyzji i tworzeniu mechanizmów skutecznego sterowania, pozwalających na osiągnięcie wysokiej efektywności zarządzania zasobami ludzkimi.

Literatura

Bańka W., *Zarządzanie personelem: teoria i praktyka*, Wyd. A. Marszałek, Toruń 2000.

Bernais J., Ingram J., *Controlling personalny i koszty pracy*, Wyd. AE, Katowice 2005.

Egoman M.E., *Restrukturyzacja i kierowanie zatrudnieniem*, Wyd. Poltext, Warszawa 2000.

Vollmuth H.J., *Controlling: planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007.

Personnel Controlling as a tool supporting management of human resources in the company Activ Med

Summary: The aim of this article is to discuss issues related to personnel controlling, analysis of the functioning of the personnel controlling and the evaluation of its functionality for human resources in the company service Activ Med. The use of personnel controlling it possible to effectively coordinate activities, systematic detection of deviations, taking corrective actions. Adopted the thesis that its implementation has enabled the rational management of human resources. The research method is analysis of the content contained in the company Activ Med forwarded by the Personnel Controller.

Keywords: Personnel Controlling, staff, human resources department, human resources management, company service.



Emilia Fladrowska

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy
Instytut Ekonomii i Zarządzania, Zakład Finansów i Rachunkowości

Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy
Wydział Zarządzania

Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 – Niezakończone usługi budowlane a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego

Zarys treści: Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane, dlatego Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, który wskazuje na konieczność zbudowania i bieżącego stosowania, w tym obszarze, podsystemu Rachunkowości Zarządczej, zintegrowanego z podsystemem Rachunkowości Finansowej.

Badania wybranych przedsiębiorstw wykazują, że KSR nr 3 nie jest w praktyce stosowany, co uniemożliwia prowadzenie bieżącej kontroli zarządczej zarówno w sferze budżetowania kosztów, jak i przychodów umów budowlanych (kontraktów długoterminowych).

Podstawową przyczyną jest eksploatacja przestarzałych podsystemów Rachunkowości Finansowej, napisanych w DOS, nie mogących współpracować na WE i WY z EXCEL-em, w którym to narzędziu najczęściej budują podsystemy Rachunkowości Zarządczej małe i średnie przedsiębiorstwa, ze względu na prostotę narzędzia, jego funkcjonalność i znikome koszty (nie ma konieczności zakupu dedykowanych podsystemów Rachunkowości Zarządczej, ani zatrudniania informatyków).

Słowa kluczowe: MSR 11, KSR 3, kontrakty długoterminowe.

Wprowadzenie

Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane. Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) regulują problem w MSR nr 11. Usta-

wa o rachunkowości ujmuje to zagadnienie w 3 artykułach¹. Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), działający przy Ministrze Finansów, wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”².

Uregulowania ogólnie wskazują na konieczność zorganizowania rachunkowości w dwóch zintegrowanych, podsystemach:

- podsystem Rachunkowości Finansowej (RF),
- podsystem Rachunkowości Zarządczej (RZ).

Praktyka badanych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że rachunkowość tych firm projektowo-budowlanych jest organizacyjnie przestarzała, i w jednym przypadku, zdaniem autorki tego artykułu, była jedną z przyczyn, która doprowadziła nawet do upadłości likwidacyjnej firmy z powodu informacyjnej niemożliwości panowania nad budżetem przychodów i kosztów³.

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań rachunkowości w regulacjach Krajowego Standardu rachunkowości (KSR) nr 3 – Niezakończone usługi budowlane i jego wykorzystania w praktyce wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego, a także wskazanie konsekwencji nieprzestrzegania tego standardu, związanych z tym zaniedbań w rozwiązaniach rachunkowości badanych przedsiębiorstw i uświadomienie przedsiębiorcom korzyści w sferze zarządzania, jakie może przynieść jego stosowanie.

Charakterystyka usług budowlanych

W myśl KSR nr 3, usługi budowlane są to usługi polegające na budowie, odbudowie, ulepszeniu (przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, modernizacji), rozbiórce i remoncie konstrukcji połączonych z gruntem w sposób trwały, wykonanych z materiałów budowlanych i elementów składowych, będących wynikiem prac (robót) budowlanych.

W szczególności są to usługi (prace, roboty) polegające na:

- a) przygotowaniu terenu pod budowę,

1 Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 ze zm., art. 34a, 34c i 34d.

2 Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88. Treść KSR nr 3 jest zgodna w podstawowych rozwiązaniach z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 11 „Umowy o usługę budowlaną”, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości według stanu prawnego na dzień 1 stycznia 2006 r.

3 Sąd ogłosił upadłość we wrześniu 2013 r.

- b) wznoszeniu kompletnych budynków i budowli lub ich części oraz wykonywaniu robót wchodzących w zakres inżynierii lądowej i wodnej,
- c) wykonywaniu instalacji budowlanych,
- d) wykonywaniu wykończeniowych robót budowlanych,
- e) rekultywacji środowiska po rozbiórce budynków lub budowli.

Istota umów o usługi budowlane (kontraktów długoterminowych)

Krajowy Standard Rachunkowości (KSR) nr 3 – Niezakończone usługi budowlane wyjaśnia, że umowy o usługi budowlane charakteryzują się zazwyczaj długim okresem realizacji (okres ten trwa dłużej niż 6 miesięcy). Ich wykonanie i odbiór często przypada na inny okres sprawozdawczy niż ten, w którym rozpoczęto prace⁴.

Umowa o usługę budowlaną to umowa zawarta między wykonawcą i zamawiającym, której przedmiotem jest budowa składnika aktywów trwałych lub ich zespołu następująca w wyniku wykonania usługi budowlanej. Składniki te są ze sobą ściśle powiązane lub wzajemnie zależne pod względem projektowym, technologicznym lub ze względu na ich funkcję użytkową czy ostateczne przeznaczenie lub sposób użytkowania. Umowa może być także zawarta między wykonawcą a podwykonawcą.

Umowy budowlane są zazwyczaj dzielone na mniejsze elementy dla celów zarządczych lub technologicznych (np. na poszczególne obiekty, etapy lub rodzaje robót budowlanych).

Okres trwania (cykl życia) umowy obejmuje trzy fazy:

- fazę przygotowawczo-projektową,
- fazę realizacji,
- fazę posprzedażną.

Umowa budowlana może być zawarta jako:

- a) pojedyncza umowa,
- b) grupa oddzielnych umów,
- c) umowa główna oraz umowy dodatkowe,
- d) pojedyncza umowa wraz z dodatkowymi załącznikami (aneksami) do niej.

⁴ Rozwiązania zawarte w Standardzie zaleca się odpowiednio stosować także do innych usług o podobnym charakterze (np. do ustalania przychodów i kosztów z długoterminowych umów o usługi informatyczne (oprogramowanie), projektowe, geologiczne, naukowo-badawcze).

Jednostki specjalizujące się w wykonywaniu pojedynczych typów robót budowlanych (np. roboty instalatorskie, roboty dekarские, roboty torowe, roboty drogowe, sprzętowe itp.) mogą zawierać z głównym wykonawcą umowy budowlanej umowę o podwykonawstwo. Umowa o podwykonawstwo może dotyczyć np. oddzielnych prac w różnych obiektach, dodatkowo przewidując jeszcze istotne przerwy w czasie ich realizacji.

Wycena umów o usługi budowlane

Przepisy Ustawy o rachunkowości, KSR i MSR dopuszczają jednakowe metody ustalania cen umów o usługi budowlane⁵. Są to:

- umowa w cenach stałych (ryczałtowych),
- umowa „koszty plus”.

Umowa budowlana o cenach stałych, zwanych inaczej ryczałtowymi, jest to umowa, w której zamawiający i wykonawca umawiają się na stosowanie określonej w umowie stałej ceny lub stawki za wybudowaną jednostkę produktu, Umowa taka dopuszcza także klauzulę umożliwiającą aktualizację ceny. KSR nr 3 podaje przykłady umów w cenach ryczałtowych (stałych).

Umowa w cenach stałych zawierać może następujące warianty ustalenia ceny⁶:

- stałą, dokładnie określoną wartość (cenę) za wykonanie usługi budowlanej;
- stałą cenę, z możliwością jej korygowania ze względu na zmiany wskaźników poziomu cen;
- stałą cenę oraz klauzulę dopuszczającą możliwość jej renegotjacji w razie zajścia określonych w umowie okoliczności;
- stałą cenę powiększoną o przyznawaną okresowo premię za terminową i jakościową realizację umowy;
- stałą cenę, która jest uwarunkowana osiągnięciem ściśle określonych wskaźników.

W przypadku podania zaniżonej ceny stałej (ryczałtowej), wynikającej z błędnej kalkulacji, całkowite ryzyko ponosi wykonawca.

Umowa budowlana z ceną „koszt plus” jest to umowa, w której zamawiający i wykonawca umawiają się, że wykonawcy są zwracane przez zama-

5 E. Fladrowska, A. Michalska, *Kontrakty długoterminowe, ich wycena i ewidencja*, Zeszyty Naukowe WSG, EKONOMIA 4/2012, ISSN 1733-8891, Bydgoszcz 2012, s. 85.

6 Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88).

wiąjącego określone koszty rzeczywiste lub planowane wykonania umowy, powiększone o ustalony % zysku liczony od tych kosztów lub o stałą stawkę zysku.

Umowy w cenach ustalonych według formuły „koszty plus” zawierają zwykle⁷:

- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne, kosztów ich realizacji;
- warunek wspólnego ponoszenia kosztów przez zleceniodawcę i wykonawcę;
- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji i wypłaty wykonawcy dodatkowej premii motywacyjnej;
- gwarancję zwrotu poniesionych przez wykonawcę rzeczywistych lub uznanych za racjonalne kosztów jej realizacji i wypłaty okresowej premii wykonawcy;
- gwarancję zwrotu rzeczywistych kosztów jej realizacji oraz wypłaty wykonawcy zysku o ustalonej kwotowo wysokości;
- postanowienia przewidujące rozliczenie kosztów realizacji proporcjonalnie do zużytego czasu pracy i materiałów.

Charakterystyka kosztów ujętych w umowach budowlanych i ich rozliczenia

KSR nr 3 precyzuje, że koszty umów budowlanych należy ujmować oddzielnie dla każdej umowy. Ponoszone przez wykonawcę koszty wykonania umowy budowlanej, zgodnie z definicją tych kosztów zawartą w art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, obejmują:

- a) bezpośrednie koszty wytworzenia dotyczące określonej umowy,
- b) uzasadnioną część pośrednich kosztów wytworzenia związanych z działalnością wynikającą z umowy,
- c) inne koszty wykonania umowy, które zgodnie z warunkami umowy pokrywa zamawiający.

Koszty należy ujmować według umów budowlanych, począwszy od dnia podpisania umowy lub uzyskania pewności, że umowa między wykonawcą a zamawiającym zostanie zawarta, gdy koszty zostały poniesione przed jej podpisaniem.

⁷ W. Gabrusewicz, Z. Kołaczyk, praca zbiorowa, *Rachunkowość Finansowa cz. II zaawansowana*, COSZ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007, s. 287.

Do bezpośrednich kosztów wytworzenia danej umowy zalicza się koszty wszystkich trzech faz cyklu życia umowy, które na podstawie dowodów pierwotnych można jednoznacznie przypisać do danej umowy. Przykłady kosztów zaliczanych zazwyczaj do kosztów bezpośrednich umowy to:

- a) koszty fazy przygotowawczo-projektowej, jak np. koszty przygotowania oferty, koszty uczestnictwa w przetargu, koszty dokumentacji projektowo-technicznej, jeśli jest możliwe wyodrębnienie tych kosztów i przypisanie do umowy, a nie zostały one uprzednio odniesione na wynik finansowy;
- b) koszty fazy realizacji umowy, przykładowo:
 - koszty zużycia wycenionych w cenach nabycia materiałów budowlanych;
 - koszty płac robotników bezpośrednio produkcyjnych z pochodnymi, łącznie z kosztami płac nadzoru budowy;
 - koszty eksploatacji własnych lub wynajętych maszyn i urządzeń (sprzętu) wykorzystywanych w trakcie realizacji umowy, takie jak: koszty najmu lub amortyzacji, koszty przeglądów i napraw, koszty paliwa, koszty obsługi itd.;
 - koszty transportu (przemieszczenia) maszyn, urządzeń, materiałów, ziemi do i z miejsca budowy;
 - koszty usług wykonywanych przez podwykonawców;
- c) szacunkowe koszty fazy posprzedażnej, jak np. rezerwa na koszty robót poprawkowych, gwarancyjnych i rękojmi.

Do uzasadnionej części pośrednich kosztów wytworzenia dotyczących danej umowy zalicza się przykładowo:

- a) koszty ubezpieczenia budowy;
- b) koszty projektowania i doradztwa niezwiązane bezpośrednio z daną umową, które można przyporządkować do umowy;
- c) rozliczone koszty świadczeń wewnętrznych (np. sprzętu budowlanego, transportu zaplecza tymczasowego);
- d) koszty wzniesienia, użytkowania i rozbiórki tymczasowego zaplecza techniczno-socjalnego;
- e) koszty ogólne budowy, takie jak: koszty zarządzania, nadzoru budowlanego, ochrony, dowozu lub zakwaterowania pracowników zamieszcowych, koszty BHP itp.

Do innych kosztów zalicza się niewymienione wyżej koszty, którymi można, zgodnie z warunkami umowy, obciążyć zamawiającego, np. koszty prac rozwojowych dotyczących umowy, koszty finansowania zewnętrznego budowy lub koszty ogólne jednostki pokrywane przez wykonawcę itp.

Jeżeli jednostka przed podpisaniem umowy budowlanej aktywuje rozliczenia międzyokresowe czynne z tytułu fazy przygotowawczej (np. koszty przygotowania dokumentacji do przetargu, koszty wstępnych obmiarów technicznych itd.), to na dzień bilansowy, gdy nie dojdzie do podpisania umowy budowlanej, rozliczenia międzyokresowe kosztów czynne winno się przeksięgować w ciężar kosztów danego okresu sprawozdawczego.

Z kosztów umowy budowlanej, w myśl art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, wyłącza się koszty stałe przypadające na niewykorzystane normalne zdolności produkcyjne zasobów zaangażowanych przy wykonywaniu danej umowy.

Rachunkowość zarządcza w regulacjach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3

Zarządzanie, kontrola księgową przychodów i kosztów umów budowlanych, sporządzanie sprawozdania finansowego – wymagają opracowania i wdrożenia do stosowania przemyślanego i sprawnie działającego Systemu Rachunkowości Zarządczej (SRZ), z narzędziami budżetowania, który powinien obejmować ewidencję, kontrolę i analizę przychodów oraz kosztów poszczególnych umów.

SRZ winien ujmować globalno-etapowy budżet przychodów oraz kosztów umowy. Globalny budżet przychodów z umowy jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet (plan, preliminarz) przychodów z umowy dla całego okresu realizacji umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie.

SRZ powinien umożliwiać identyfikację kosztów rzeczywistych umowy, począwszy od fazy przygotowawczo-projektowej, poprzez fazę realizacji, na kosztach fazy posprzedażnej skończywszy i ich porównanie z odpowiednimi przychodami z umowy oraz wielkościami przewidzianymi w globalnym budżecie.

KSR nr 3 precyzuje, że globalny budżet kosztów umowy jest to aktualny co najmniej na dzień bilansowy budżet kosztów umowy dla całego okresu trwania (cyklu życia) umowy oraz dla poszczególnych okresów sprawozdawczych i prac objętych umową oddzielnie. Globalny budżet kosztów umowy sporządzany jest przy uwzględnieniu rzeczywistego zakresu prac wykonywanych siłami własnymi jednostki, jak i przy pomocy podwykonawców, technologii oraz poziomu płac i cen. Posiadanie aktualnego, globalnego budżetu kosztów stanowi

warunek konieczny ustalania wyniku z wykonania niezakończonych umów budowlanych o cenach ryczałtowych.

W sytuacji stosowania metody kosztowej, warunkiem koniecznym, według regulacji KSR nr 3, jest także funkcjonowanie w jednostce realizującej umowy, odpowiedniego Systemu Rachunkowości Zarządczej. Metoda kosztowa wymaga posiadania wiarygodnych danych o kosztach umowy poniesionych na realizację działań objętych daną umową i porównania ich z sumą kosztów, którą – według przewidywań aktualnych na dzień bilansowy – trzeba będzie jeszcze ponieść dla pełnego wykonania umowy, łącznie z usunięciem, w okresie rękojmi, ujawnionych po jej zakończeniu usterek.

Ponadto KSR nr 3 akcentuje, że wiarygodne ustalenie przychodów i kosztów oraz stopnia zaawansowania poszczególnych umów budowlanych wymaga dobrej współpracy służb finansowo-księgowych jednostki realizującej umowę z kierownikami odpowiednich budów. Oznacza to efektywny, terminowy i udokumentowany przepływ informacji o realizacji umowy, jej przychodach i kosztach oraz o ewentualnych zagrożeniach terminu jej wykonania lub wyniku.

Kierownik jednostki powinien zadbać o stworzenie odpowiedniego systemu niezwłocznego przekazywania tych informacji do służb finansowo-księgowych. Źródłem informacji, które pozwala w prosty i efektywny sposób spełnić te wymagania, jest odpowiedni system rachunkowości zarządczej. Stosowane w nim metody i techniki gromadzenia oraz dostarczania niezbędnych danych powodują, że jest to system wczesnego informowania kierownika jednostki, osoby odpowiedzialnej za wykonanie umowy, służb finansowo-księgowych i innych o wynikach i zagrożeniach umowy.

W szczególności, warunkiem koniecznym jest stworzenie efektywnego systemu budżetowania i sprawozdawczości wewnętrznej przychodów i kosztów umów, to jest systemu, który dostarcza wiarygodnych oraz rzetelnych informacji o rzeczywistej (historycznej) oraz przyszłej wysokości przychodów i kosztów realizacji poszczególnych umów budowlanych.

KSR nr 9 a praktyka wybranych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego w zakresie kontraktów długoterminowych, w tym umów budowlanych

Praktyka badanych przedsiębiorstw województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że rachunkowość firm projektowo-budowlanych jest organizacyjnie przestarzała, i w jednym przypadku, zdaniem autorki tego artykułu, doprowadziła nawet do upadłości likwidacyjnej firmy.

Jak podkreśla KSR nr 3, umowy budowlane charakteryzują się długotrwałym (ponad 6-miesięcznym) wykonawstwem i częstą zmiennością warunków realizacji. Zmienność w realizacji zawartych umów wymaga sprawnego i prawidłowego aneksowania tych umów oraz bieżącej aktualizacji budżetów przychodów i kosztów w Systemie Rachunkowości Zarządczej (SRZ).

Jednocześnie, uwzględniając zagrożenia wynikające ze zmienności warunków realizacji umów, konieczne jest bieżące analizowanie odchyleń wykonania od założonego budżetu i nakierowywanie na osiągnięcie założonego celu, przy wykorzystaniu Systemu Rachunkowości Zarządczej, który może być zbudowany w narzędziu Ms-Excel.

Sprawne funkcjonowanie podsystemu Rachunkowości Zarządczej dla celów *controllingu* umów budowlanych (kontraktów długoterminowych), jak wynika z doświadczeń i ostatnich badań autorki, wymaga:

- a) w miarę nowoczesnego podsystemu Rachunkowości Finansowej (RF), który będzie umożliwiał:
 - import (na WE) i eksport (na WY) danych z systemu RF do systemu RZ i odwrotnie;
 - odpowiedniej organizacji numeracji zleceń, w ramach poszczególnych umów, w podziale na rozliczane etapy, podetapy, roboty itp., z uwzględnieniem osób odpowiedzialnych za sterowanie poziomem kosztów każdego zlecenia (w zespole 5 kosztów);
 - księgowania w czasie rzeczywistym (codziennie);
 - prowadzenia ewidencji księgowej i sprawozdawczości według wymagań Ustawy o rachunkowości i KSR nr 3.
- b) odpowiedniego dla potrzeb jednostki podsystemu Rachunkowości Zarządczej (RZ), zintegrowanego z podsystemem RF, jako narzędzi pracy *controllera*.

Podsystem RZ, podobnie jak RF, powinien działać w sieci, tzn. mieć zdalne stanowiska u wszystkich pracowników odpowiedzialnych za przypisane im etapy i podetapy umowy (zlecenia w podsystemie RF). U źródła powinny być wprowadzane dowody kosztowe i przesyłane do bufora podsystemu RF, a po kontroli i zatwierdzeniu przez upoważnione osoby, kierowane automatycznie do zaksięgowania. Podobnie aneksy do umów, po podpisaniu przez upoważnione osoby, powinny być wprowadzane do podsystemu RZ.

Okresowo (najrzadziej co miesiąc), *controller*, bazując na jednym wspólnym źródle informacji, winien emitować z podsystemu RZ odpowiednie

raporty⁸ dla zainteresowanych szczebli zarządzania, wybierając w szczególności dane o odchyleniach.

Kierownik jednostki winien opracować, wspólnie z *controllerem*, system narad *controllingowych* o charakterze informacyjno-decyzyjnym, kończących się podjęciem decyzji nakierowujących na osiągnięcie celu, zgodnie z zawartymi umowami.

A jak przedstawia się rzeczywistość w dwu badanych spółkach (jednej spółki akcyjnej i jednej spółki z o.o. z kapitałem krajowym) województwa kujawsko-pomorskiego, realizujących zamówienia rządowe rozproszone po całym kraju?

W badanych firmach, funkcjonujących kilkanaście lat, eksploatowany jest podsystem RF (przestarzały, działający w środowisku systemu operacyjnego DOS, system SIMPLE), który nie zapewnia możliwości współpracy z Ms-Excel. Dla służby księgowej jest to „wygodna” sytuacja, ponieważ utrudniona jest kontrola wewnętrzna i zewnętrzna ze strony organów podatkowych (kontrolujący nie mogą żądać niestandardowych wykazów sporządzanych w Ms-Excel, przez co kontrola jest utrudniona).

Eksploatacja odbywa się okresowo. Prezes otrzymuje sprawozdanie finansowe, szczególnie Rachunek Zysków i Strat (RZiS), co miesiąc. Jednakże nie otrzymuje najważniejszej informacji, tzn. kosztów poszczególnych umów w podziale na etapy i podetapy w ujęciu osób odpowiedzialnych.

Brakuje podsystemu RZ, ponieważ nie ma fizycznej możliwości automatycznego zasilania podsystemu RZ przez podsystem RF (nie ma możliwości zintegrowania podsystemów RF i RZ). Nie zorganizowano podsystemu RZ chociażby dla celów bieżącej ewidencji i aktualizacji umów (ich etapów i podetapów, terminów), tzn. wprowadzania zawieranych aneksów, podpisanych protokołów odbioru, analizy opóźnień itp.

Prezes, posługujący się sprawnie narzędziami informatycznymi, podczas prowadzonego badania (także metodą wywiadu osobistego) narzekał, że jest „zawalony” sterą dokumentacji umownej w formie papierowej. Dla celów zarządczych zorganizował sobie „własną” ewidencję kosztów rzeczywistych poszczególnych umów (etapów, podetapów), wprowadzając ponownie wszystkie faktury kosztowe do tabel Ms-Excel. Zatrudnił do tego celu dodatkową osobę na umowę zlecenie. Złamana więc została podstawowa zasada informatyzacji, że dane do systemu informatycznego winny być wprowadzane tylko raz, co zapobiega powstawaniu różnic pomiędzy danymi z podsystemu RF i RZ, jednocześnie minimalizuje pracochłonność wprowadzania danych.

8 Hilmar J. Volmuth, *Controlling planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007, s. 83.

Różnorodność wieloetapowych kontraktów długoterminowych, brak sprawnego informatycznego Systemu Rachunkowości Zarządczej, z Systemem Kontroli Zarządczej, uniemożliwiły odpowiednio wczesne reagowanie, doprowadziły do naliczenia przez zleceniodawcę znaczących kar umownych i zapożądkało proces upadłościowy jednostki (SA).

Podsumowanie

Praktyka badanych jednostek województwa kujawsko-pomorskiego wykazuje, że Krajowy Standard Rachunkowości nr 3 nie jest stosowany nawet w firmach realizujących zamówienia rządowe. Przyczyną jest utrzymywanie przestarzałych, „szczelnie” zamkniętych podsystemów Rachunkowości Finansowej, działających w środowisku systemu operacyjnego DOS, bez możliwości wymiany danych z arkuszem kalkulacyjnym, w którym małe i średnie firmy krajowe najczęściej organizują podsystem Rachunkowości Zarządczej.

W krajach rozwiniętych, np. USA, zamówienia rządowe kierowane są do firm posiadających sprawne informatyczne systemy kontroli zarządczej⁹. Jest to konieczne w sytuacji, gdy umowa zawiera wycenę metodą koszty plus. Zleceniodawca winien mieć możliwość kontroli kosztów, by zabezpieczyć realizowaną umowę przed dopisywaniem kosztów, które jej nie dotyczą.

Jednym z bardziej skomplikowanych zagadnień rachunkowości są kontrakty długoterminowe, w tym niezakończone usługi budowlane, dlatego Krajowy Komitet Standardów Rachunkowości (KSR), wsparł przedsiębiorców i księgowych szczegółową regulacją opisywanego zagadnienia, podejmując uchwałę nr 9/09 z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego Krajowego Standardu Rachunkowości (KSR) nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, który wskazuje na konieczność zbudowania i bieżącego stosowania w tym obszarze podsystemu Rachunkowości Zarządczej, zintegrowanego z podsystemem Rachunkowości Finansowej.

Badania wybranych przedsiębiorstw wykazują, że KSR nr 3 nie jest w praktyce stosowany, co uniemożliwia prowadzenie bieżącej kontroli zarządczej zarówno w sferze budżetowania kosztów, jak i przychodów umów budowlanych (kontraktów długoterminowych).

Podstawową przyczyną jest eksploatacja przestarzałych podsystemów Rachunkowości Finansowej, napisanych w DOS, niemogących współpracować z arkuszem kalkulacyjnym Ms-Excel, w którym to narzędziu najczęściej budują podsystemy Rachunkowości Zarządczej małe i średnie przedsiębiorstwa,

⁹ J. Kalinowski, *Kontrakty długoterminowe w praktyce, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.*

ze względu na jego prostą obsługę, funkcjonalność i znikome koszty (nie ma konieczności zakupu dedykowanych podsystemów Rachunkowości Zarządczej ani zatrudniania informatyków).

Literatura

Fladrowska E., Michalska A., *Kontrakty długoterminowe, ich wycena i ewidencja*, Zeszyty Naukowe WSG, EKONOMIA 4/2012, ISSN 1733-8891, Bydgoszcz 2012.

Gabrusewicz W., Kołaczyk Z., praca zbiorowa, *Rachunkowość Finansowa cz. II zaawansowana*, COSZ Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.

Hilmar J. Volmuth, *Controlling planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2007.

Kalinowski J., *Kontrakty długoterminowe w praktyce*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2012.

Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone Międzynarodowe Standardy Rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady – Międzynarodowy Standard Rachunkowości 11.

Uchwała nr 9/09 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 października 2009 r. w sprawie przyjęcia znowelizowanego krajowego standardu rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane” (Dz. Urz. MF z 2009 r. nr 16, poz. 88).

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 ze zmianami).

Management accounting in the regulations of the National Accounting Standard no. 3 – Unfinished construction services versus the practices of the selected companies from the Kujavian and Pomeranian Voivodeship

Summary: One of the most complex accounting issues are long-term contracts including the unfinished construction services. Therefore, the National Accounting Standards Committee (KSR) supported the entrepreneurs and the accountants with the detailed regulation referring to the discussed issue, passing for example a resolution 9/09 dated 26 October 2009 concerning the approval of the amended National Accounting Standard no. 3 „Unfinished construction services”. The resolution indicates the necessity to build the Management Accounting subsystem integrated with the Financial Accounting subsystem in this area and to apply the system for the current use.

The results of the research carried out in the selected companies show that the National Accounting Standard no. 3 is not applied in practice, which enables running the current management control both in the sphere of costs budgeting and budgeting incomes from construction contracts (long-term contracts).

The basic cause is the exploitation of the outdated Financial Accounting subsystems, written in DOS, which are incompatible with the WE and WY in EXCEL, that is the tool where small and medium-sized companies often build their Management Accounting subsystems due to its simplicity, functionality and scarce costs (there is neither the obligation to purchase the dedicated Management Accounting subsystems nor the obligation to employ the IT engineers).

Keywords: International Accounting Standard 11, National Domestic Standard 3, long-term contracts



**Monika Łada,
Magdalena Murdza**

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie
Wydział Zarządzania

Controlling projektów w agencji interaktywnej

Zarys treści: System controllingu wdrożony w przedsiębiorstwie z pewnością poprawił jakość zarządzania organizacją. Możliwość tworzenia budżetów projektu oraz ich rozliczania z uwzględnieniem czasu pracy, ponoszonych kosztów oraz terminowości wykonania przyczyniło się do zwiększenia wiedzy o realizowanych projektach. Uzyskane informacje odnośnie kosztów ponoszonych w firmie, kalkulacji świadczonych usług, określania ich rentowności i wydajności pracowników oraz powstałych odchyleń dają szerokie możliwości w procesie decyzyjnym. Dzięki wdrożeniu systemu Business Intelligence w modelu usługowym kadra zarządzająca posiada dostęp do bieżących i szczegółowych informacji o najważniejszych obszarach działania firmy, w każdym miejscu i o każdej porze. W pierwszej fazie wdrożenia controllingu skoncentrowano się na najbardziej podstawowych narzędziach wspomagających operacyjne zarządzania projektami. W miarę rozwoju działalności firma zamierza doskonalić ten system i poszerzać o narzędzia controllingu strategicznego..

Słowa kluczowe: system controllingu, narzędzia controllingu strategicznego.

Wprowadzenie

Rosnący udział projektów w działalności podmiotów gospodarczych stwarza dogodne warunki do rozwoju i zastosowań metod controllingu projektów. Controlling – jako system informacyjny wspomagający zarządzających i orientujący ich wysiłki na osiągnięcie zadowalających wyników finansowych – musi być dostosowany do specyfiki stosującego go podmiotu. Bardzo szczególne charakterystyki projektów, takie jak unikalność oraz tymczasowość, nie

pozostają bez wpływu na sposób opracowania i wykorzystania w praktyce metod controllingu¹.

Celem artykułu jest przedstawienie specyfiki controllingu projektów na przykładzie wybranego kompleksowego wdrożenia. Omówiono składniki systemów controllingu stosowane w przedsiębiorstwach zorientowanych projektowo oraz przedstawiono wyniki studium przypadku agencji interaktywnej. Przedstawiono główne elementy opracowanego po raz pierwszy systemu controllingu oraz wskazano na najważniejsze kwestie towarzyszące jego wprowadzeniu w analizowanym podmiocie.

Controlling w działalności projektowej

Potrzeba zastosowania specyficznych rozwiązań w zakresie systemów controllingu projektów wynika bezpośrednio ze specyfiki działalności projektowej². Realizacja podstawowej działalności w formie niepowtarzalnych i jednorazowych przedsięwzięć narzuca – inny od tradycyjnego – rytm wykorzystania instrumentów wspomagających planowanie działań, podejmowanie decyzji, monitorowanie efektów działalności oraz pomiar efektywności. W kompleksowym systemie controllingu przedsiębiorstwa projektowego można wyróżnić aż cztery składowe umożliwiające oddanie złożonej sieci powiązań między wynikami takiego podmiotu a poszczególnymi jego segmentami. Składowe te określone są jako³:

- controlling pojedynczych projektów,
- controlling portfeli projektów,
- controlling działalności powtarzalnej,
- controlling całego podmiotu.

W praktyce najczęściej znajdują zastosowanie metody controllingu pojedynczych projektów. Do tej grupy zaliczyć można m.in.: kalkulacje kosztów projektów, budżetowanie projektów, metodę wartości wypracowanej, analizy marż projektów. Wszystkie te metody służą do konstrukcji obrazu sytuacji finansowej pojedynczego projektu i mają za zadanie wspomagać zarządzających projektami w decyzjach operacyjnych dotyczących ich przebiegu, zakresu

1 Por. M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, CH Beck, Warszawa 2007; M. Sierpińska (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Vizja Press&It, Warszawa 2007; B. Niedbała, *Controlling w przedsiębiorstwie zarządzanym przez projekty*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.

2 Por. M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Zarządzanie wartością projektów*, CH Beck, Warszawa 2010, rozdz. II.

3 E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 210.

i efektów. Metody te najczęściej stosowane są dla każdego projektu jednorazowo lub sekwencyjnie w okresie realizacji projektu. W ten sposób zapewnia się możliwość elastycznego doboru metod do specyficznego celu i unikalnych warunkowań realizacji konkretnego projektu. Jednocześnie wraz z zakończeniem projektu zanika potrzeba zastosowania wykorzystywanych wcześniej metod.

Controlling wspomaga także strategiczne zarządzanie projektami. Metody controllingu portfeli projektów są zorientowane na wykorzystanie synergii pojawiające się na skutek równoczesnej realizacji wielu przedsięwzięć⁴. Do tej grupy zaliczyć można systemy pomiaru efektywności projektów, analizy portfelowe, analizy ryzyka projektów, analizy wartości dla klientów, analizy przebiegu i kosztów wielu projektów itp. Celem zastosowania tych metod jest poprawa sytuacji finansowej podmiotu poprzez lepsze skoordynowanie poszczególnych projektów. Wzajemne dostosowanie przebiegu projektów minimalizuje koszty niewykorzystanych zdolności, będące poważnym obciążeniem dla większości podmiotów prowadzących nieregularną działalność. Równie ważny jest jednak pomiar synergii po stronie efektów. Odpowiedni dobór poszczególnych projektów może sprawiać, że łączna wartość oferowana klientom w dłuższym czasie będzie rosła, a wraz z nią – poziom przychodów podmiotu. Zobrazowanie tych powiązań oraz ich analiza jest kolejnym ważnym zadaniem dla systemu controllingu.

W każdym przedsiębiorstwie, w tym również zorientowanym projektowo, realizowanych jest wiele działań o powtarzalnym, regularnym charakterze. One również wymagają uwzględnienia w systemie controllingu. Ta grupa metod w dużym stopniu odpowiada rozwiązaniom stosowanych w tradycyjnych podmiotach. Projektowanie takich rozwiązań wymaga jednak w znacznie większym stopniu przemyślenia sposobu łączenia danych dotyczących regularnych i jednorazowych segmentów działalności w spójne sprawozdania i analizy.

Powyższa kwestia stanowi ostatnie z prezentowanych wyzwań dla controllingu przedsiębiorstw projektowych. Niezależnie od niepowtarzalności działalności, wymaga ona stałego zestawu rozwiązań ewidencyjnych i obliczeniowych, umożliwiających planowanie wyników całego podmiotu, monitorowania jego faktycznego stanu i regularnego pomiaru osiągnięć finansowych z punktu widzenia przyjętych celów. Do metod zapewniających takie kompleksowe podejście zaliczyć należy przede wszystkim: rachunek kosztów działalności, procedury tworzenia i kontroli budżetu wiodącego, zestawy sprawozdań segmentowych oraz całościowy system pomiaru osiągnięć organizacji. Wszystkie razem stanowią podstawowe źródło informacji finansowej dla celów strategicznego i operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem projektowym.

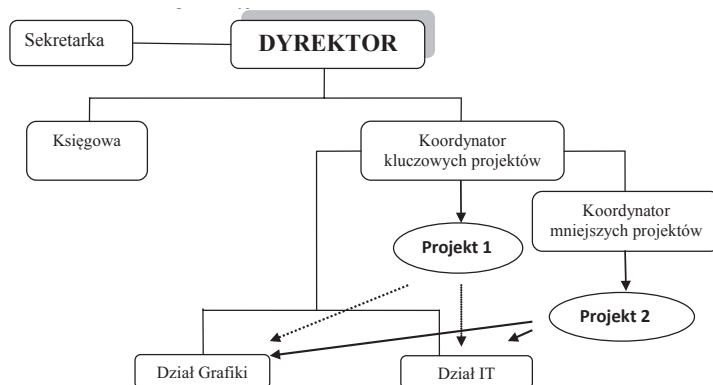
4 A. Kozarkiewicz, *Zarządzanie portfelami projektów*, PWN, Warszawa 2012.

Podkreślić należy, że w praktyce nie wszystkie wskazane elementy systemu controllingu muszą być rozwinięte w równym stopniu. Dobór stosowanych przez przedsiębiorstwa metod jest bardzo indywidualny i uzależniony od wielu czynników, w tym m.in. od: wielkości podmiotu, jego aktualnego etapu rozwoju, siły zorientowania na poprawę wyników finansowych czy przygotowania merytorycznej kadry. W pierwszej kolejności z szerokiej palety możliwości wybierane są z reguły instrumenty najprostsze, skierowane na pomiar przychodów i kosztów z projektów. W miarę rozwoju systemu mogą być one uzupełniane bardziej zaawansowanymi metodami, łączącymi pomiar wyników finansowych z długoterminową strategią przyjętą przez przedsiębiorstwo projektowe.

Studium przypadku – agencja interaktywna⁵

Firma Yeslogo Media Interactive działa na rynku ogólnopolskim od kilku lat, z powodzeniem świadcząc kompleksowe usługi w zakresie szeroko rozumianego marketingu internetowego: tworzenie identyfikacji wizualnej firm, rejestracja i ochrona znaku towarowego, prowadzenie kampanii linków sponsorowanych Google Adwords, tworzenie sklepów internetowych, stron internetowych (również na urządzenia mobilne) oraz ich pozycjonowanie⁶. Przedsiębiorstwem zarządza dyrektor, któremu bezpośrednio podlegają: sekretarka, koordynator kluczowych projektów, koordynator mniejszych projektów oraz księgowa (zewnętrzne biuro rachunkowe).

Schemat 1. Struktura organizacyjna



Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy firmy Yeslogo.

5 Szczegółowa analiza i prezentacja wyników wdrożenia: M. Murdza, *Wdrożenie controllingu w agencji interaktywnej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 1/2011, s. 7-15; M. Murdza, *Wdrożenie controllingu w agencji interaktywnej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2/2011, s. 8-17.

6 www.yeslogo.pl

Organizacja pracy skupia się na realizacji projektów przez grupę projektową, w skład której (w zależności od potrzeb i wielkości projektu) wchodzi koordynator projektu, członkowie Działu Grafiki i/lub członkowie Działu IT. Projektami zarządzają koordynatorzy projektów, którzy organizują pracę i przydzielają zadania członkom Działu Grafiki i Działu IT. Do ich obowiązków należy również:

- zarządzanie projektami, planowanie projektów, tworzenie harmonogramów projektów, alokowanie pracowników do projektów, monitorowanie i kontrola realizacji projektów;
- analiza sytuacji klienta oraz identyfikacja jego potrzeb;
- prowadzenie konsultacji oraz negocjacji z klientem.

Przy każdym nowym projekcie koordynator odpowiedzialny za projekt tworzy harmonogram projektu: planuje zadania, przydziela je do pracowników oraz określa planowany czas wykonania. Koordynator może sprawdzić, czy zadanie zostało wykonane w zaplanowanym czasie, gdyż pracownicy zobowiązani są ewidencjonować czas pracy nad zadaniem w danym projekcie.

Przed wdrożeniem systemu controllingu w firmie w żaden sposób nie była oceniana rentowność projektów oraz nie były planowane i rozliczane koszty poszczególnych projektów. Podstawą oceny działania była zyskowość na poziomie całej firmy, po pokryciu wszystkich kosztów, zaś informacje pochodziły jedynie z raportów księgowych tworzonych na potrzeby zarządcze.

Cel wdrożenia controllingu projektów

Podstawowym celem implementacji controllingu w działalności projektowej Yeslogo była możliwość bieżącej analizy działalności przedsiębiorstwa oraz oceny realizowanych projektów. Podstawowe przesłanki dla wdrożenia controllingu w firmie Yeslogo:

- brak lub ograniczona odpowiedzialność za ponoszone koszty;
- trudność w określeniu rentowności poszczególnych usług;
- problemy z kalkulacją usług, realizacja usług przynoszących niewielkie zyski lub straty;
- trudność w określeniu wydajności pracowników;
- chęć zwiększenia efektywności posiadanych zasobów.

Dyrektor zdecydował się na wdrożenie systemu controllingu wspartego informatycznym narzędziem klasy Business Intelligence, spełniającym wszystkie wymagania na informacje zarządcze. Wśród nich wymienić można: analizo-

wanie projektów na każdym etapie realizacji, w podziale na zlecenia, informacje o pracownikach, którzy je realizują, czasie ich pracy, terminowości wykonania zadań, stopniu obciążenia zadaniami, rentowności projektów z podziałem na rodzaje usług oraz strukturę sprzedaży.

Wprowadzone metody controllingu projektów

Wdrożenie controllingu realizowane było w kilku etapach. Pierwszym z nich było wydzielenie centrów odpowiedzialności. W firmie Yeslogo nie funkcjonują one jako tradycyjne centra wyodrębnione z jednostek/komórek organizacyjnych, lecz każdy realizowany projekt pełni funkcję centrum odpowiedzialności danego typu⁷. Do centrum kosztowego zaliczane są projekty kosztowe, które wynikają z wewnętrznych potrzeb działalności przedsiębiorstwa. Ich wykonanie wpływa bezpośrednio na zwiększenie kosztów, np. pozycjonowanie firmowej strony internetowej. Centrum przychodowe będą stanowiły projekty przychodowe – projekty wykonywane dla klientów, generują przychody ze sprzedaży oraz koszty wykonania (np. projekty graficzne, strony internetowe, logotypy, wizytówki itp.). Do centrum inwestycyjnego zaliczane są projekty, w których ponoszone są nakłady inwestycyjne, koszty i uzyskiwane przychody, np. zakup maszyn i urządzeń niezbędnych do realizacji kontraktu. W następnym kroku opracowano procedurę budżetowania projektu oraz kontroli wykonania budżetu. Proces budżetowania bazuje na dwóch metodach: budżetowaniu przyrostowym oraz budżetowaniu od podstaw. Budżetowanie przyrostowe jest w firmie stosowane przy realizacji usług typu: logotypy i pakiety. Za punkt wyjścia bierze się tutaj wykonanie standardowych projektów w przeszłości i określenie na tej podstawie pracochłonności (w roboczogodzinach) oraz kosztów dodatkowych związanych z realizacją. Budżet ten może być korygowany o koszty związane ze wzrostem cen usług zewnętrznych, takich jak druk. Budżetowanie od podstaw jest natomiast wykorzystywane w projektach realizowanych po raz pierwszy – produkty niestandardowe dopasowane do klienta. Kontrola wykonania budżetu opiera się na analizie odchyień i podjęciu działań korygujących.

Kolejnym etapem była analiza systemu finansowo-księgowego i wewnętrznego systemu do zarządzania projektami. Na potrzeby ewidencji kosztów i przychodów na projekty należało stworzyć odpowiednią analitykę konta księgowego, która umożliwiałaby ich przypisanie do konkretnego projektu czy zadania. Podstawą stworzenia rachunku marż pokrycia było podzielenie ponoszonych kosztów na trzy typy: koszty bezpośrednie projektu, koszty pośrednie oraz koszty ogólne (rozliczane kluczem podziałowym, w tym przypadku roboczogodziny).

⁷ M. Łada, A. Kozarkiewicz, *Rachunkowość zarządcza...*, op. cit., s. 204-205.

Tabela 1. Schemat wyliczania marż zysku projektu

Pozycja	Projekt	Źródło pobierania danych
Przychody ze sprzedaży	Wolumen sprzedaży x cena sprzedaży	System finansowo-księgowy, ewidencja na kontach zespołu 7
Koszty bezpośrednie	Koszty wykonania usługi	System finansowo-księgowy, konto 501, oznaczenie numerem projektu z systemu CRM
Udzielone rabaty	Wysokość udzielonego rabatu	System CRM
Koszty pośrednie	Usługi reklamowe, koszty telekomunikacyjne	System finansowo-księgowy, konto 502
Koszty ogólne	Koszty zarządu, usług księgowych, administracji	System finansowo-księgowy, konto 550
Marża I stopnia	1-2-3	
Marża II stopnia	1-2-3-4	
Marża III stopnia	1-2-3-4-5	

Źródło: opracowanie własne na podstawie P. Bender, Czym są marże zysku, jak je wyliczać i analizować, Monitor Rachunkowości i Finansów, nr 12, 2008, s. 41.

W firmie system motywacyjny oparty jest na czynnikach materialnych (premie) i niematerialnych (kursy językowe, szkolenia). Przed wprowadzeniem systemu controllingowego w firmie nie były stosowane czynniki motywacji. Pracownicy otrzymywali stałe wynagrodzenie. Po wdrożeniu controllingu dominuje wynagradzanie za osiągnięte efekty, co nakłada na pracowników obowiązek codziennego wypełniania karty czasu pracy w systemie CRM przy realizowanym projekcie wraz z rzeczywistą liczbą przepracowanych godzin przy konkretnym zleceniu. Dzięki temu każdy projekt ma budżet planowanego czasu trwania poszczególnych zleceń i rzeczywistego czasu ich wykonania. Pracownicy realizujący zlecenia są oceniani na podstawie odchyleń czasu pracy i dotrzymania kosztów projektu. Koszty wykonania projektu, rentowność projektu oraz czas realizacji są kontrolowane przez koordynatora, który jest rozliczany z wyniku osiągniętego projektu.

Końcowym etapem wdrożenia było opracowanie raportów z wykonania projektów i ogólnej działalności firmy na potrzeby podejmowania decyzji dla kadry zarządzającej. Osoby zajmujące różne stanowiska potrzebują również innych informacji. Dyrektor potrzebował raportów dotyczących:

- generowanych przychodów oraz ponoszonych kosztów całej firmy;
- analizy rentowności projektów, przychodów i kosztów z projektów w wybranym okresie;

- udziału kosztów bezpośrednich, pośrednich i kosztów zarządu;
- efektywności pracowników;
- kontrahentów.

Raporty koordynatorów projektów zawierają informacje dotyczące:

- stopnia realizacji projektów;
- poziomu kosztów projektu (dotrzymanie lub przekroczenie planu);
- czasu wykonania projektu oraz stopnia zaawansowania prac;
- czasu trwania poszczególnych zadań z podziałem na pracowników;
- efektywności wykorzystania czasu pracy pracowników.

Zastosowane rozwiązania techniczne

Dyrektor firmy zdecydował się na informatyczne wsparcie controlingu poprzez wdrożenie systemu klasy Business Intelligence. Systemy te służą do gromadzenia i analizy danych w celu usprawnienia procesu decyzyjnego w przedsiębiorstwie. Stanowią kombinację narzędzi i technologii wspomagających podejmowanie decyzji zarządczych, budżetowanie, controlling i raportowanie⁸. W agencji interaktywnej wybrano rozwiązanie w modelu chmury (SaaS-Software as a Service). Jest to abonamentowa usługa controllingu finansowego on-line, skierowana do sektora MSP. Dodatkową zaletą tego modelu jest możliwość wykupienia abonamentu na usługę „Controller na godzinę”, co pozwala na otrzymywanie wysokiej jakości analiz doradczych o wynikach firmy oraz wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności, przedstawionych w sposób zrozumiały również dla osób bez specjalistycznego przygotowania. Podstawą systemu informatycznego było utworzenie hurtowni danych, a za jej pomocą – analitycznych kostek OLAP do analizy danych w wielu przekrojach. Systemy BI opierają swoje działanie na hurtowniach danych stanowiących odrębne, uporządkowane tematycznie bazy danych zasilane danymi pochodzącymi z różnych źródeł: systemów finansowo-księgowych, systemów CRM, ERP, HR itd.⁹ Dane z hurtowni danych przesyłane są do analitycznych struktur OLAP (OnLine Analytical Processing), zwanymi kostkami, które pozwalają na wielowymiarową analizę danych, wizualizację i raportowanie¹⁰.

8 J. Surma, *Business Intelligence – systemy wspomagania decyzji biznesowych*, PWN, Warszawa 2009, s. 22.

9 A. Billewicz, *Budowa procesów ekstrakcji, transformacji i ładowania danych w systemach Business Intelligence*, [w:] T. Porębska-Miąc, H. Sroka (red.), *Systemy wspomagania organizacji*, Wydawnictwo AE, Katowice 2004.

10 J. Surma, *Business Intelligence. Systemy wspomagania decyzji biznesowych*, PWN, Warszawa 2009, s. 36.

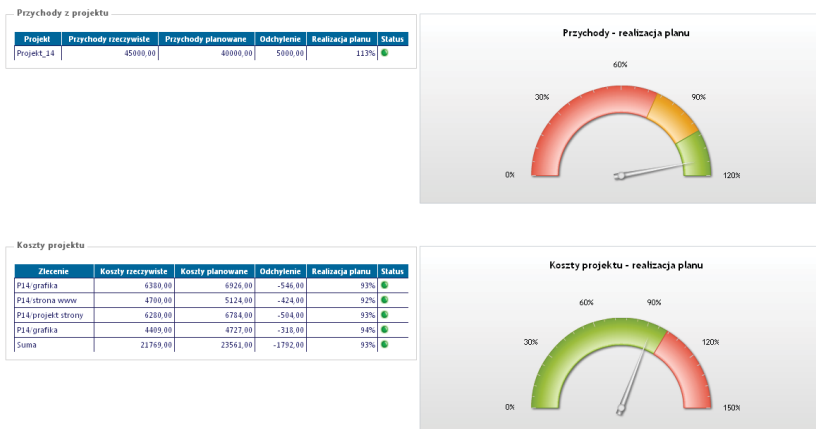
Podczas wdrożenia ustalony został zakres informacji, jaki powinien być widoczny u dyrektora i koordynatorów projektów. Dzięki temu nie ma problemu z nadmiarem informacji, są one dostosowane do indywidualnych potrzeb użytkownika, bez względu na zajmowane stanowisko. Dla każdego z nich stworzone zostały predefiniowane pulpity menedżerskie z najważniejszymi wskaźnikami, wykresami i raportami.

Zrzut 1. Przykład pulpitu dla dyrektora firmy – przychody ze sprzedaży projektów



Źródło: System Fineus, analiza projektów, dane przykładowe.

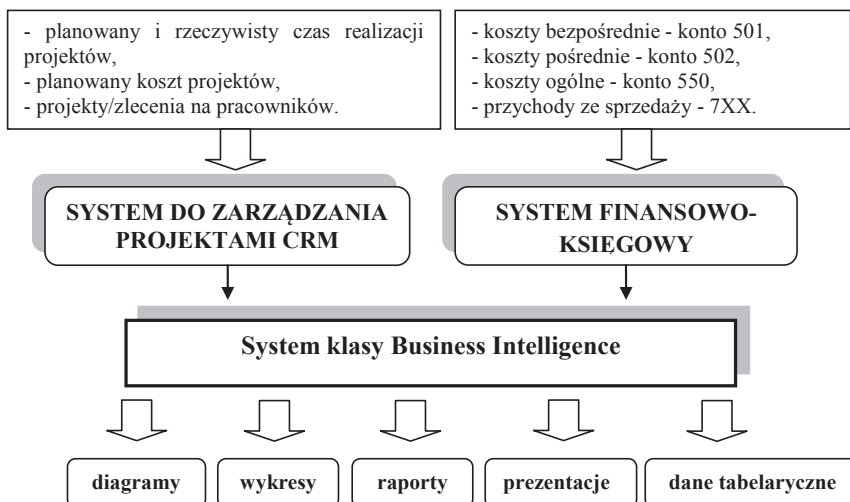
Zrzut 2. Przykład pulpitu dla koordynatora projektów – realizacja przychodów i kosztów w wybranym projekcie



Źródło: System Fineus, analiza projektów, dane przykładowe.

Wszyscy użytkownicy posiadają dostęp do tych samych informacji, bez obaw o niezgodność wersji. Dzięki kostce analitycznej, automatycznie zasilanej danymi z systemu finansowo-księgowego i CRM, przetwarzanej każdego dnia, kadra zarządzająca ma dostęp do najbardziej aktualnych danych o stopniu realizacji projektów.

Schemat 2. Pobieranie danych do systemu Business Intelligence



Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy firmy Yeslogo.

Można samodzielnie tworzyć przekrojowe analizy, raporty oraz wykresy, dostosowując zakres informacji do swoich potrzeb. Pozwala to na szybsze dostrzeganie pojawiających się problemów (przekroczenie budżetu) i możliwości (przesunięcie pracownika do innego zadania) oraz stosowanie działań korygujących.

Podsumowanie

System controllingu wdrożony w przedsiębiorstwie z pewnością poprawił jakość zarządzania organizacją. Możliwość tworzenia budżetów projektu oraz ich rozliczania z uwzględnieniem czasu pracy, ponoszonych kosztów oraz terminowości wykonania przyczyniło się do zwiększenia wiedzy o realizowanych projektach. Uzyskane informacje odnośnie kosztów ponoszonych w firmie, kalkulacji świadczonych usług, określania ich rentowności i wydajności pracowników oraz powstałych odchyleń dają szerokie możliwości w procesie decyzyjnym. Dzięki wdrożeniu systemu Business Intelligence w modelu

usługowym kadra zarządzająca posiada dostęp do bieżących i szczegółowych informacji o najważniejszych obszarach działania firmy, w każdym miejscu i o każdej porze. W pierwszej fazie wdrożenia controllingu skoncentrowano się na najbardziej podstawowych narzędziach wspomagających operacyjne zarządzania projektami. W miarę rozwoju działalności firma zamierza doskonalić ten system i poszerzać o narzędzia controllingu strategicznego.

Literatura

Bender P., *Czym są marże zysku, jak je wyliczać i analizować*, Monitor Rachunkowości i Finansów, nr 12, 2008.

Billewicz A., *Budowa procesów ekstrakcji, transformacji i ładowania danych w systemach Business Intelligence*, [w:] T. Porębska-Miąc, H. Sroka (red.), *Systemy wspomagania organizacji*, Wydawnictwo AE, Katowice 2004.

Kozarkiewicz A., *Zarządzanie portfelami projektów*, PWN, Warszawa 2012.

Łada M., Kozarkiewicz A., *Rachunkowość zarządcza i controlling projektów*, CH Beck, Warszawa 2007.

Łada M., Kozarkiewicz A., *Zarządzanie wartością projektów*, CH Beck, Warszawa 2010.

Murda M., *Wdrożenie controllingu w agencji interaktywnej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 1/2011.

Murda M., *Wdrożenie controllingu w agencji interaktywnej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2/2011.

Niedbała B., *Controlling w przedsiębiorstwie zarządzanym przez projekty*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.

Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013.

Sierpińska M. (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Vizja Press&It, Warszawa 2007.

Surma J., *Business Intelligence. Systemy wspomagania decyzji biznesowych*, PWN, Warszawa 2009.

www.yeslogo.pl

Project controlling in interactive agency

Summary: The main purpose of the article is to present controlling in project management supported by an example of controlling implementation in a service company. First part of the article presents characteristics and methods of projects' controlling. Second part presents a practical example projects' controlling implementation in Interactive Agency, starting from short description of the business and identification of implementation purposes. The article presents steps of implementation process: separation of responsibility centers, identification of necessary changes to the accounting records which enable calculation of project related costs and profit margins, description of the budgeting process, measurement of projects' and employees' performance as well as reporting principles which include Business Intelligence system.

Keywords: project controlling, business intelligence system,

Grażyna Mazurkiewicz

Zakład Produkcji Cukierniczej Barbara Luijckx Sp. z o.o. w Inowrocławiu

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy

Zastosowanie controllingu w Firmie Produkcyjno-Handlowej Barbara Luijckx Sp. z o.o. w Inowrocławiu

Zarys treści: Definiowanie controllingu (rachunkowości zarządczej). Wyszczególnienie instrumentów controllingu. Prezentacja przykładowych raportów i ich wykorzystania w zarządzaniu konkretną jednostką. Efekty wdrożenia controllingu.

Słowa kluczowe: controlling, rachunkowość zarządcza, instrumenty controllingu (rachunkowości zarządczej), controller, controlling nieinstytucjonalny i instytucjonalny, controlling operatywny i strategiczny, budżetowanie kroczące, budżetowanie przyrostowe.

Wprowadzenie

Celem opracowania jest przedstawienie zastosowania *controllingu* w zarządzaniu przedsiębiorstwem na przykładzie Firmy Produkcyjno-Handlowej Barbara Luijckx Sp. z o.o. w Inowrocławiu. Autorka ma zamiar podzielić się doświadczeniami i jednocześnie udowodnić hipotezę, że skuteczne zastosowanie controllingu warunkuje osiągnięcie założonych wyników i rozwój firmy.

Przedmiot działalności spółki Barbara Luijckx

Obecnie spółka Barbara Luijckx specjalizuje się w produkcji i sprzedaży profesjonalnych produktów dla cukiernictwa i gastronomii w kategorii „deser”: dekoracji czekoladowych, dekoracji z cukru, dekoracji z marcepana, korpusów do produkcji pralin, figur czekoladowych. Ofertę firmy stanowi również własna marka „Barima Artisanal”, obejmująca surowce i półprodukty dla cukiernictwa i gastronomii, a także asortyment dekoracji czekoladowych i z cukru, sprzedawany pod marką „Barbara Luijckx”. Dekoracje firmy Barbara Luijckx Sp. z o.o. charakteryzują wysokie walory estetyczne i użytkowe oraz nowoczesne wzornictwo zgodne z aktualnymi tendencjami na rynku cukierniczym.

Spółka Barbara Luijckx powstała w lutym 1999 r. po przekształceniu ze spółki cywilnej Barbara S.C. założonej w 1991 r. w Inowrocławiu. Przekształcona firma rozpoczęła działalność w lutym 1999 r. i przyjęła nazwę Zakład Produkcji Cukierniczej Barbara Luijckx Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Udziałowcem spółki została firma holenderska, działająca w tej samej branży od wielu lat w Holandii i mająca szerokie kontakty handlowe.

Był to moment przełomowy w historii firmy. Na bazie doświadczeń holenderskiego wspólnika zmodyfikowany został cały system zarządzania przedsiębiorstwem, także w zakresie controllingu. Dostrzeżono, jak ważny jest prawidłowy obieg informacji, sposób ich wykorzystania oraz właściwa reakcja na pozyskane dane, a właściwie ustawiony i skutecznie wykorzystywany system raportowania stanowi narzędzie zarządzania, którego znaczenie trudno jest przecenić. Controlling w każdym przedsiębiorstwie przyjmuje inną postać. Jak wynika z doświadczeń autorki¹, nigdy nie można też uznać go za system zamknięty i ostatecznie wdrożony, ponieważ ciągle musi się dostosowywać do potrzeb firmy i rozwijać wraz z nią.

Aby zadania stawiane controllingowi przyniosły optymalny efekt, jednostka powinna wybrać sposób, w jaki będzie on prowadzony. Istnieje wiele możliwości i zawsze trzeba dostosować go do możliwości i potrzeb danej jednostki.

Reasumując, można stwierdzić, że podstawową funkcją controllingu jest systematyczne dostarczanie kierownictwu firmy informacji pomagających w podejmowaniu decyzji optymalnych w danym okresie oraz warunkach i uzależnione jest od rodzaju problemów decyzyjnych. Dlatego też trudno przecenić znaczenie, jakie ma to dla efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem – zarówno na etapie planowania, jak i kontroli. O jakości controllingu w danym przedsiębiorstwie świadczy wartość przekazywanych informacji, których rezultatem są podjęte decyzje i ich wpływ na wyniki osiągnięte przez firmę.

Wpływ inwestycji i controllingu na rozwój badanego przedsiębiorstwa

W przypadku opisywanej spółki wprowadzony system controllingu przyniósł bardzo szybko znaczące efekty. Firma osiągała coraz lepsze wyniki finansowe, a wypracowywane zyski powiększały kapitał zapasowy spółki.

W roku 2003 nastąpił kolejny przełom w historii firmy. W tym czasie bowiem dostrzeżono, że jej rozwój jest ograniczony w znaczący sposób skromnymi warunkami lokalowymi. Spółka dysponowała częściowo własnymi, a częściowo wynajmowanymi pomieszczeniami produkcyjnymi i magazyno-

¹ Autorka jest główną księgową/controllerem w opisywanej firmie.

wymi, zlokalizowanymi w różnych częściach miasta. Było to bardzo kłopotliwe i jednocześnie kosztowne, ponieważ magazyny wyrobów gotowych i materiałów zlokalizowane były w innych częściach miasta. Właściwe zorganizowanie procesu produkcji i magazynowania, a także sprzedaży, wymagało wiele dodatkowej pracy związanej z przeładunkami i transportem. W użytkowanych pomieszczeniach produkcyjnych nie było już miejsca na nowe linie produkcyjne. W związku z tym dalszy rozwój firmy stał się niemożliwy. Sytuacja ta wpłynęła na decyzję zarządu spółki o zainwestowaniu w nową siedzibę firmy – nowoczesny zakład produkcyjny z częścią biurową, nowoczesnym magazynem, w atrakcyjnej lokalizacji.

Tym samym, zarząd spółki podjął decyzję o największej w swojej dotychczasowej historii inwestycji – w nową siedzibę firmy, zakładając przy tym wykorzystanie możliwości, jakie miała przynieść integracja z Unią Europejską w zakresie pozyskiwania dofinansowania inwestycji dla małych i średnich przedsiębiorstw. Spółka już wcześniej, z sukcesem, korzystała z dotacji UE – z funduszy przedakcesyjnych i PHARE. Korzystając z doświadczeń, podjęto decyzję o złożeniu wniosku o dofinansowanie w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego – Wzrost Konkurencyjności Przedsiębiorstw działanie 2.3. „Wzrost konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw poprzez inwestycje”. W 2005 r. opracowane zostały dwa wnioski – jeden na wdrożenie innowacyjnego systemu magazynowego, drugi projekt to budowa nowej hali i zakup nowoczesnej linii produkcyjnej. Wartość dofinansowania do tych dwóch projektów to blisko dwa miliony złotych. Projekty zostały ocenione bardzo dobrze przez instytucję wdrażającą i zostały przekazane do realizacji. Inwestycja przebiegła bardzo sprawnie i w 2007 r. firma rozpoczęła działalność w nowej lokalizacji. Zwiększone możliwości produkcyjne i obniżenie kosztów bieżącej działalności pozwoliły na zatrudnienie dodatkowych pracowników.

W ciągu 23 lat, z małego produkcyjnego zakładu zatrudniającego kilkanaście osób, działającego w wynajmowanych pomieszczeniach, Zakład Produkcji Cukierniczej Barbara Luijckx Sp. z o.o. rozwinął się w prężnie działającą Firmę Produkcyjno-Handlową, zatrudniającą 90 osób, posiadającą piękną, nową siedzibę, efektywnie korzystającą z dotacji UE, nagradzaną w wielu konkursach krajowych – kilkakrotny laureat „Gazeli Biznesu” oraz „Złotej Setki Pomorza i Kujaw”.

W ogólnym ujęciu sytuacja gospodarcza firmy jest obecnie bardzo dobra; znacząco przyczynił się do tego konsekwentnie stosowany controlling oraz zrealizowane inwestycje. System informacyjny obsługujący zarządzanie ZPC bazuje głównie na zbiorach informacji rachunkowości finansowej, w której informacje wprowadzane są w czasie rzeczywistym, bezpośrednio u źródła. W codziennej praktyce

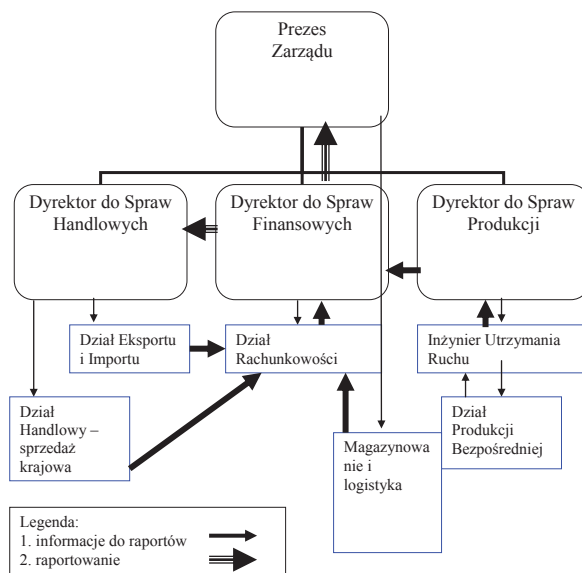
ZPC Barbara Luijckx nazywa się go controllingiem². System ten, aby był przydatny, musiał być dostosowany do specyfiki firmy, dlatego na wstępie scharakteryzowano firmę Barbara Luijckx Sp. z o.o. w Inowrocławiu, w której sprawnie i skutecznie³ działa opisywany system controllingu. Głównym instrumentem stosowanym w firmie controllingu jest budżetowanie.

Opracowany system raportowania ma za zadanie przekazywanie bieżących informacji o etapach i stopniu realizacji poszczególnych celów założonych w fazie budżetowania.

System raportowania zarówno w zakresie, jak i częstotliwości przekazywanych informacji podporządkowany jest poszczególnym typom planowania stosowanym w przedsiębiorstwie i służy osiągnięciu możliwie najwyższego poziomu kontroli realizacji założonych celów oraz oceny realności tych założeń.

Organizacja firmy i przepływ informacji

Rysunek 1. Schemat organizacyjny ZPC Barbara Luijckx



Źródło: opracowanie własne.

2 Komisja Rachunkowości Zarządczej Rady Naukowej, funkcjonującej przy Zarządzie Głównym SKwP pod kier. prof. dr hab. Ireny Sobańskiej, udowodniła na łamach czasopisma „Rachunkowość”, że pojęcie „controlling” jest tożsame rachunkowości zarządczej. Podmioty, w zależności od swoich upodobań, stosują nazwę „controlling” albo „rachunkowość zarządcza”. I. Sobańska, *Rachunkowość zarządcza – podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

3 W sensie uniwersalnym termin „sprawność” jest nazwą ogólną każdego z walorów praktycznych (Kotarbiński 1969, s. 127); skuteczność, korzystność, ekonomiczność – to trzy różne „walory praktyczne”, które J. Zieleniewski (Organizacja i zarządzanie, PWN, Warszawa 1979, s. 232) uważa za podstawowe postacie sprawności.

Usprawnienie zarządzania firmą, a w szczególności wdrożenie controllingu, wymagało zmiany organizacji systemu rachunkowości i zastosowania bardziej nowoczesnego systemu informatycznego. Stosowanie sprawnego systemu informatycznego, który wiele danych ustala sam, pozwala oszczędzić czas i skupić się na istotnych problemach.

Do bieżącej kontroli wykonania planu opracowanych zostało w programie Excel kilka dobrze sprawdzających się aplikacji. Raporty pokazują parametry natychmiast po wprowadzeniu bieżących danych, są czytelne i nie wymagają dodatkowej analizy. Raporty te służą zarządzaniu i zarazem stanowią dogodne narzędzie pracy w Dziale Rachunkowości.

W ZPC Barbara Luijckx controlling spełnia przede wszystkim funkcję doradczą, a także wspomaga proces planowania w zakresie:

- produkcji,
- finansów,
- zatrudnienia,
- marketingu,
- strategii.

System controllingu jest wykorzystywany nie tylko w celu wykrywania i przeciwdziałania bieżącym problemom, ale służy również przewidywaniu zagrożeń w przyszłości.

Do pozostałych funkcji controllingu należą:

- sprawozdawczość,
- ocena,
- kontrola.

Można więc stwierdzić, że poprzez ww. funkcje, controlling przyczynia się, dzięki czytelnej i kompletnej informacji, do poprawy efektywności działalności firmy. Pozwala skupić się na działaniach kluczowych, jednocześnie zachowywać elastyczność działań w obliczu zmieniających się warunków otoczenia. Obecny system raportowania dostosowany został do potrzeb zarządzania. Początek wdrażania controllingu to okres wejścia do spółki nowego wspólnika, tak jak wspomniano wcześniej, firmy zagranicznej. Był to rok 1999. Do tego czasu istniał wprawdzie jakiś system przekazywania informacji osobom zarządzającym, lecz zarządzanie firmą odbywało się w sposób bardziej intuicyjny, niż oparty na konkretnych danych liczbowych. Od 1999 r. system raportowania coraz bardziej zaczął spełniać przesłanki przypisane rachunkowości zarządczej i stawał się coraz wiarygodniejszym narzędziem dla osób odpowiedzialnych

za zarządzanie firmą. W trakcie kolejnych lat opracowywano kolejne kategorie planowania i kontroli realizacji tych planów, by w możliwie najbardziej efektywny sposób realizować postawione sobie cele.

Na podstawie dotychczasowych doświadczeń zauważono, że najlepsze efekty przynosi precyzyjne planowanie operacyjne. Daje bowiem możliwość bieżącej kontroli i natychmiastowej reakcji na zjawiska niepożądane. Bazą jest planowanie operacyjne na okres roczny. Od ustalenia tego planu wywodzą się dalsze etapy – bardziej szczegółowych planów – zarówno w zakresie okresu objętego planem, jak i poszczególnych komórek odpowiedzialnych za dany sektor działalności.

W celu kontroli wykonania założonego planu stosuje się wiele raportów – poczynając od dziennych, poprzez tygodniowe do miesięcznych i kwartalnych. Raporty te, w zależności od swojego przeznaczenia, pokazują m.in.:

- stopień realizacji planu na dany moment w stosunku do normy;
- procentowy udział poszczególnych grup towarów lub sprzedaży dla konkretnych odbiorców w całej wartości sprzedaży;
- udział procentowy sprzedaży w kraju i na eksport w wartości ogólnej;
- wartość poszczególnych elementów planu w walucie euro;
- wysokość kosztów w poszczególnych grupach i stopień ich zaawansowania na dany moment;
- realizację założonego wzrostu w porównaniu z okresem poprzednim;
- stopień realizacji planu w zakresie elementów wrażliwych lub stanowiących cel, np. nowych wyrobów lub towarów;
- efektywność poszczególnych kontraktów w zależności od wielkości sprzedaży.

Bieżąca kontrola i systematyczne omawianie osiągniętych wyników w analizowanych okresach pozwala na właściwą reakcję w przypadku np. przekroczenia kosztów lub zbyt niskiej wartości sprzedaży.

Poza głównymi raportami, w każdym tygodniu sporządzane są raporty pomocnicze, takie jak:

- w każdy poniedziałek – raport ze wskaźnikami płynności;
- w piątki – raport stanu należności przeterminowanych – kwoty i dni zwłoki.

Pozwala to na uniknięcie utrzymywania np. nadmiernych zapasów lub dopuszczenia do dużych zaległości płatniczych u odbiorców.

Przykładowe raporty z systemu controllingu i ich użytkownicy

W tym punkcie przedstawiono kilka przykładowych raportów z systemu controllingu oraz wskazano ich użytkowników.

Dane przedstawione w raporcie nr 1 oraz sposób ich prezentacji w czytelny sposób przedstawiają sytuację przedsiębiorstwa na dany moment. Raport ten sporządza się jeden raz w miesiącu – do 15. dnia miesiąca za miesiąc poprzedni.

Zawartość raportu nr 1 ma zapewnić dostarczenie wszystkich interesujących zarząd parametrów, bez konieczności zbierania dodatkowych danych.

Najważniejsze informacje to:

W układzie pionowym:

- procent wykonania planu (budżetu) w stosunku do zadań na dany miesiąc;
- procentowy udział poszczególnych grup sprzedaży w sprzedaży ogółem;
- wartość w euro według określonego kursu.

W układzie poziomym:

- wartość sprzedaży w poszczególnych grupach;
- wartość sprzedaży wyrobów własnych;
- wartość sprzedaży towarów;
- wartość sprzedaży w kraju;
- wartość sprzedaży na eksport;
- koszt bezpośredni produkcji;
- wartość sprzedanych towarów;
- % i kwota marży brutto;
- pozostałe koszty i przychody oraz stopień ich realizacji w stosunku do planu;
- koszty ogółem i w % do wartości sprzedaży;
- zysk brutto, podatek dochodowy i zysk netto;
- porównanie % – rzeczywiście zrealizowanej marży brutto ze sprzedaży wyrobów własnych i towarów do założonej na etapie planowania.

Tabela 1. Raport nr 1. Miesięczny plan na rok i kontrola jego wykonania

	Plan roczny	Wrzesień	Październik	Listopad	nomina 91,66% wykonanie planu	% sales	wartość w EURO 0,217
Sprzedaż	1 400 000,00	1 318 840,54	1 488 046,41	1 653 369,27	118,10	12,20	358 781,13
Wyroby czekolada i róże kraj	720 000,00	1 011 971,16	1 185 669,16	1 215 545,26	168,83	8,97	263 773,32
Wyroby Koncern X	300 000,00	173 876,20	191 918,47	228 762,97	76,25	1,69	49 641,56
Wyroby Kencraft kraj	2 420 000,00	2 504 687,90	2 865 634,04	3 087 677,50	128,00	22,86	672 196,02
Wyroby - Holandia	2 950 000,00	2 531 980,25	2 803 811,24	3 123 609,45	105,89	23,05	677 823,25
Wyroby - Lotwe i Estonia	700 000,00	31 072,36	65 133,15	72 259,67	103,23	0,53	15 680,35
Sprzedaż na Lotwe i Estonia	30 000,00	52 352,00	56 316,19	59 791,78	199,31	0,44	12 974,82
Sprzedaż do Niemiec II	700 000,00	575 221,58	670 554,67	847 374,14	121,05	6,25	183 880,19
Sprzedaż na Litwę	60 000,00	38 584,59	48 779,85	56 319,24	93,87	0,42	12 221,28
w tym Y	32 786,11	18 111,65	22 803,76	23 162,29	70,64	0,17	5 026,22
Pozostała sprzedaż na eksport	110 000,00	36 920,20	55 174,92	116 591,22	105,99	0,86	25 300,29
w tym Rosja	45 200,00				0,00	0,00	-
Razem eksport	3 920 000,00	3 266 130,98	3 699 770,02	4 275 945,50	109,08	31,55	927 880,17
Razem sprzedaż	6 340 000,00	5 770 818,88	6 565 404,06	7 373 623,00	116,30	54,58	1 600 076,19
Towary import Holandia	3 600 000,00	2 937 873,43	3 216 547,11	3 497 652,47	97,16	25,81	758 990,59
Towary importowane na eksport	585 000,00	195 055,66	231 907,99	268 620,61	45,92	1,98	68 290,67
Sprzedaż na Litwę	216 432,19	112 579,54	132 241,94	155 794,65	71,98	1,15	33 807,44
w tym Y	118 309,16	48 311,33	52 860,40	59 599,60	50,39	0,44	12 933,11
Sprzedaż na Lotwe i do Estonii	123 705,86	50 258,86	63 083,04	63 083,04	50,99	0,47	13 666,02
pozostała sprzedaż na eksport	244 861,95	32 217,16	36 563,01	49 742,92	20,31	0,37	10 794,21
w tym Rosja	135 500,00				0,00	0,00	-
Razem towary Lujiக்க	4 185 000,00	3 132 928,99	3 448 455,10	3 766 273,08	89,99	27,79	817 281,26
Towary XX	550 000,00	418 345,42	452 955,98	492 319,10	89,51	3,63	106 833,24
Towary XY	200 000,00	154 436,03	182 970,45	204 717,47	102,36	1,51	44 423,69
Towary XYZ	180 000,00	216 344,19	236 288,51	292 565,98	162,55	2,16	63 493,33
Barima	1 977 000,00	1 087 182,97	1 260 283,92	1 423 565,95	72,01	10,50	308 813,81
w tym czekolady	1 000 000,00	583 374,92	635 716,49	705 775,37	70,58	5,21	153 153,26
XXX	600 000,00	370 469,18	454 099,53	511 780,63	85,30	3,78	111 056,40
XYZ - inne	377 000,00	123 338,87	170 467,90	206 009,95	54,64	1,52	44 704,16
Razem towary	7 092 000,00	5 009 237,60	5 580 953,96	6 179 471,56	87,13	45,59	1 340 945,33
Razem Sprzedaż kraj	8 207 000,00	6 306 898,78	7 029 010,95	7 792 983,21	94,96	57,50	1 691 077,36
Razem sprzedaż kraj + Koncern X	8 927 000,00	7 318 869,94	8 214 680,01	9 008 528,47	100,91	66,47	1 954 850,68
Razem sprzedaż Eksport	4 505 000,00	3 461 186,54	3 931 678,01	4 544 566,11	100,88	33,53	986 170,85
Razem sprzedaż	13 432 000,00	10 780 056,48	12 146 358,02	13 553 094,58	100,90	100,00	2 941 021,52
Usługi	20 000,00	43 173,77	43 476,07	45 111,07	225,56		9 786,10
Sprzedaż materiałów	10 000,00				0,00		-
Ogółem sprzedaż	13 462 000,00	10 823 230,25	12 189 834,09	13 598 205,65	101,01		2 950 810,63
Koszt licencji	40 000,00	25 406,92	28 920,02	35 122,33	87,81		7 621,55
Koszt bezpośredni produkcji	2 536 000,00	2 317 520,21	2 781 675,50	3 063 090,26	120,78		664 690,59
Wartość sprzedanego towaru	4 626 770,00	3 389 572,23	3 731 175,87	4 187 057,54	90,50		908 591,49
Koszty sprzedaży ogółem	7 202 770,00	5 742 499,56	6 541 771,39	7 285 270,13	101,15		1 580 903,62
Marża brutto	6 259 230,00	5 080 730,89	5 648 062,70	6 312 935,52	100,86		1 369 907,01
Zysk brutto od sprzedaży (%)	46,50	46,94	46,33	46,42			10,07

Placę ogółem	2 765 700,00	2 016 249,83	2 237 708,04	2 502 111,72	542 958,24
ZUS ubezpieczenia	430 000,00	381 409,12	367 060,48	403 781,94	87 620,68
Inne koszty personelu Z.F.S.S *	70 000,00	87 127,83	66 416,50	72 765,97	15 790,22
odzież ochronna	51 000,00	28 092,62	32 422,38	35 209,74	7 640,51
Razem	3 316 700,00	2 432 878,80	2 703 609,40	3 013 869,37	654 009,65
Ogrzewanie+ energia	250 000,00	190 333,32	223 749,09	246 652,30	53 623,55
Ubezpieczenie	12 000,00	9 218,69	10 211,69	10 211,69	2 216,94
Konserwacja - remonty	27 000,00	2 200,89	2 200,89	2 200,89	477,59
Dzierżawy	1 920,00	2 666,49	3 148,49	3 624,36	766,49
Inne koszty utrzym. pomieszczeń	50 000,00	25 620,04	31 453,73	36 331,85	7 894,01
Razem koszty pomieszczeń	340 920,00	230 039,43	270 761,89	299 021,09	64 887,58
Transport	220 000,00	148 458,13	166 261,07	184 810,09	40 103,79
Razem transport	220 000,00	148 458,13	166 261,07	184 810,09	40 103,79
delegacje	110 000,00	55 768,70	73 102,92	75 931,33	16 033,00
delegacje - pozostałe koszty	160 000,00	203 607,07	233 327,15	254 335,70	158,96
Delegacje razem	270 000,00	259 375,77	306 429,97	330 267,03	122,32
Wystawy *	100 000,00	99 187,39	99 187,39	99 187,39	99,19
Prezentacje technologiczne	130 000,00	43 034,65	50 634,42	56 944,86	12 357,03
Reklama	120 000,00	56 757,80	79 534,61	89 005,97	19 314,30
Katalogi *	50 000,00	109 081,00	109 081,00	109 081,00	23 670,58
Ogółem marketing	400 000,00	308 060,84	338 437,42	354 219,22	76 865,57
Odsetki zapłacone	-	192,12	192,12	192,12	41,69
Odsetki otrzymane	-6 000,00	-3 697,47	-3 763,68	-3 922,45	851,17
Amortyzacja środków trwałych	530 000,00	418 430,55	463 763,07	512 538,16	111 220,78
Podatki	75 000,00	56 003,99	62 226,43	98 361,10	21 344,36
koszt maszyn *	30 000,00	30 689,45	33 285,87	36 561,47	7 936,18
akcesjarialne	5 000,00	-	-	-	-
usługi informatyczne	50 000,00	39 923,10	46 032,55	54 338,72	11 791,50
pozostałe wydatki	200 000,00	183 281,92	200 565,28	224 268,87	48 666,34
Opłaty bankowe	17 000,00	12 979,66	13 751,84	15 240,90	3 307,28
Telefony	65 000,00	45 764,34	50 964,22	53 959,64	11 709,24
Składki członkowskie	6 000,00	4 500,00	6 300,00	6 800,00	1 475,60
Niesciągalne należności	-	-	-	-	-
Ogółem	448 000,00	373 112,36	413 126,19	489 560,70	106 232,50
Ogółem wydatki	12 722 390,00	9 909 349,89	11 200 568,84	12 465 815,46	2 705 081,95
Procent ze sprzedaży	94,51	91,56	91,88	91,67	19,89
Pozostałe przychody	335 000,00	220 382,82	285 503,18	309 010,60	67 055,30
Dopłaty z Vt ZChR	480 000,00	379 721,08	423 436,96	467 617,55	101 473,01
Pozostałe przychody	205 000,00	90 751,71	108 393,30	108 393,30	23 821,35
Odsetki zapłacone od inwestycji	-280 000,00	-144 553,16	-158 041,26	-171 033,52	-37 114,27
pozostałe rozchody	-70 000,00	-105 536,81	-79 447,35	-95 666,73	-20 824,78
Zysk / strata	1 074 610,00	1 134 263,18	1 274 768,43	1 441 400,79	134,13
Podatek dochodowy	214 922,00	222 393,00	233 685,00	285 679,00	57 652,34
Zysk netto	859 688,00	911 870,18	1 021 083,43	1 175 721,79	136,76
Procent od sprzedaży	6,39	8,43	8,38	8,65	135,39

* - rozliczane w czasie

% plan

% plan 2009

marża brutto wyroby BL

34,76

59,37

Marża brutto towar L+D+W

32,24

67,98

Podobnie badany jest stopień realizacji poszczególnych grup kosztów i przeprowadzana natychmiastowa analiza przyczyn znaczących różnic w stosunku do założonych kwot.

Zarząd otrzymuje zatem raport, który już podczas czytania dostarcza ważnych, omawianych na bieżąco, informacji.

Istotne jest, że taki system kontroli realizacji planu na bieżąco wskazuje na odstępstwa w poszczególnych wielkościach, a jego dane mogą być poddane analizie przyczynowej bez zbędnej zwłoki; nie są potrzebne dodatkowe opracowania.

Tabela 2. Raport nr 2. Porównanie wartości sprzedaży do analogicznego okresu roku poprzedniego

Zestawienie obrotów za m-c luty 2012 28

Produkty ogółem:	602 261,13
W tym:	
Holandia	142 801,98
Koncern X	301 644,00
Słowenia	751,75
Ukraina	0,00
Włochy	0,00
Łotwa	6 154,19
Litwa	3 634,23
Estonia	0,00
Czechy	0,00
Skandynawia	40 295,10
Niemcy	0,00
Niemcy II	50 287,23
Cukiernicy:kraj	<u>56 692,65</u>
Towary ogółem:	508 803,58
W tym:	
Łotwa	21 318,42
Litwa	9 393,01
Ukraina	0,00
Czechy	3 471,46
Mołdawia	0,00
Estonia	0,00
Słowenia	5 318,17
Cukiernicy:	469 302,52
Dekoracje cukrowe	31 399,94
W tym:	
Holandia	7 457,34
Włochy	0,00
Łotwa	2 144,01
Litwa	0,00

Czechy		0,00			
Słowenia		115,56			
Estonia		0,00			
Niemcy II		0,00			
Cukiernicy:		21 683,03			
		0,00			
		0,00			
		0,00			
Usługi:		5 713,30			
Promocja produkty:		0,00			
Promocja towary:		0,00			
opakowania		1 926,00			
Reklama, targi:		0,00			
Surowce					
W tym:					
Kwota ogółem:		1 150 103,95	1 446 788,35	79,49	%
zakup BL na potrz. prod.		0,00	0		towary eksport
					Barima na eksport
					19 223,12
Zestawienie obrotów za m-c luty 2010 28					
Cukiernicy ogółem:	Produkty:	56 692,65	92 494,00		244 687,58
	Towary:	469 302,52	409 012,90		64 847,49
	dek. cukrowe	21 683,03	16 683,04		31 159,51
		0,00	-		Dostawca 4
		0,00	-		23 131,46
		0,00	-		Dostawca 5
					2 204,08
					Dostawca 6
					76 313,50
					Dostawca 7
					4 086,89
					Dostawca 8
					22 872,01
Reklama:		0,00	-		
Razem: bez BARIMY		364 422,08	412 911,30		88,26
Barima (w tym El Viejo)		141 160,99	98 881,26	142,76	%
DGF		42 095,13	6 397,38	658,01	%
razem kraj		183 256,12	105 278,64	174,07	%
		547 678,20	518 189,94	105,69	%
	BARIMA + DGF	183 256,12	105 278,64	174,07	
	w tym				
	Odbiorca przemysłowy 1	-	-		
	Odbiorca przemysłowy 2	-	-		
	Odbiorca przemysłowy 3	-	-		
	Odbiorca przemysłowy 4	13 248,00	-		
	Odbiorca przemysłowy 5	-	13 498,00		
	Odbiorca przemysłowy 6	5 643,68	-		
		18 891,68	13 498,00		
	cukiernicy	528 786,52	504 691,94	104,77	%

Raport nr 2 – porównanie wartości sprzedaży do analogicznego okresu roku poprzedniego jest przekazywany na koniec każdego dnia roboczego osobie z zarządu odpowiedzialnej za realizację planu sprzedaży.

Pierwsza część raportu – to narastająca od początku miesiąca wartość sprzedaży, w podziale na poszczególne grupy sprzedaży oraz porównanie sumy ogółem do wartości ogółem za analogiczny okres roku poprzedniego.

Dane te obrazują realizację założonej dynamiki przychodów. (Na etapie planowania zakładany jest na dany rok wzrost przychodów w określonej wysokości).

Druga część raportu – to bardziej szczegółowe porównanie wartości i struktury sprzedaży z rokiem poprzednim. Pozwala ono na kontrolę realizacji założonych wzrostów – w danym przypadku jest to 10% w stosunku do roku poprzedniego.

W przypadku rozpatrywanej umowy marża brutto została wynegocjowana w stałej wysokości, tj. 0,74 zł na jeden wyrób. W związku z tym w raporcie przelicza się zyskowność tej produkcji w zależności od wielkości zamówienia, analizując udział kosztów stałych w marży brutto. Raport ten sporządzany jest okresowo, po zmianie cen lub innych parametrów wpływających na rentowność, np. zmianie wydajności pracy pracowników dzięki automatyzacji wybranej czynności.

Tabela 4. Raport nr 4 – miesięczny. Wykonanie zadań przypadających na poszczególnych sprzedawców w miesiącu

		%	Wykonanie narastająco 01-2012				brakuje do minimum	
			01-2009	II tydzień	%	IV tydzień	%	V tydzień
Handlowiec I	OGÓŁEM REGION	8,94	138 023,00	-	-	-	106 542,12	77,19
	Plan minimum ogółem		126 691,31	-	-	-	20 149,19	Nie wykonano planu minimum
Handlowiec II	OGÓŁEM REGION	8,94	138 023,00	-	-	-	120 595,87	87,37
	Plan minimum ogółem		126 691,31	-	-	-	6 095,44	Nie wykonano planu minimum
Handlowiec III	OGÓŁEM REGION	8,94	138 023,00	-	-	-	143 545,75	104,00
	Plan minimum ogółem		126 691,31	-	-	-	15 438,60	385,97
Handlowiec IV	OGÓŁEM REGION	8,94	138 023,00	-	-	-	109 767,18	79,53
	Plan minimum ogółem		126 691,31	-	-	-	16 924,13	Nie wykonano planu minimum
	OGÓŁEM Plan	8,94	552 092,00	-	-	-	480 450,92	87,02
	Plan minimum ogółem		506 765,24	-	-	-	58 607,36	

Raport nr 4 przedstawia wykonanie założonych, wynikających z planu zadań przypadających w danym miesiącu na poszczególnych sprzedawców. Jest on przedkładany raz w miesiącu na zebraniu pracowników Działu Handlowego. W razie potrzeby stosowany system informatyczny pozwala przedstawić postęp sprzedaży w ujęciu tygodniowym.

Raport nr 5 – tygodniowy. Zestawienie tygodniowej sprzedaży

SPRZEDAŻ TYGODNIOWA SALES FOR THE WEEK: From -01-03-2012 till 05-03-2012	9
Produkty BARBARA LUIJCKX / Products of BARBARA LUIJCKX	
Ogółem / Total	264 013,96
Rynek cukierniczy w Polsce / Confectionery market in Poland	
Ogółem / Total	166 851,77
Czekolada / Chocolate	144 949,64
Kencraft in Poland	20 884,46
Eksport produktów do Holandii / Export of Production to Holandia	
Export Kencraft do Holandii / Export of products Kencraft to Holandia	
Eksport produktów do Niemiec / Export of production to Germany	50 240,75
Eksport towarów do Czech / Eksport of goods to Czechy	69,66
Eksport towarów na Łotwę / Eksport of goods to Latvia	0,00
Eksport produktów konc. X Niemcy / Export of production to X Germany	0,00
Eksport towarów do Anglii/ Eksport of goods to England	0,00
Eksport towarów do Danii / Eksport of goods to Denmark	0,00
Eksport towarów na Litwę / Eksport of goods to Lituania	0,00
Eksport produktów do Estonii/ Export of products to Estonia	0,00
Eksport produktów do Słowenii / Export of production to Slovenia	0,00
Eksport produktów do Włoch / Export of production to Italia	46 851,78
Promocja / Promotion	
Produkty importowane / Imported products	
Ogółem / Total	190 330,00
Import z XX / Import from XX	95 648,15
Import z XY / Import from XY	20 328,96
Import z XYZ / Import from XYZ	2 247,99
Import z XXX / Import from XXX	3 511,69
YYY	22 896,99
ZZZ	45 696,22
Razem / Total	454 343,96
Zamówienia / Order position	
Kraj / Inland	100 000,00
Eksport / Export	225 280,00
Razem / Total	325 280,00

Raport nr 6 – tygodniowy – Wskaźniki płynności

Płynność na dzień 6.03.2012

<u>Aktywa</u>	<u>3 294 665,30</u>	2,4141
Zobowiązania	1 364 773,85	
<u>Należn.+ śr. pien.</u>	<u>1 927 874,70</u>	1,4126
Zobowiązania	1 364 773,85	
<u>Śr. pien.</u>	<u>- 1 299,31</u>	-0,0010
Zobowiązania	1 364 773,85	
w tym:		
zobowiązania wobec X	162 103,85	
Należności za sprzedane towary z importu	928 620,30	
Sprzedaż ogółem	454 343,96	
w tym		
towary X	95 648,15	

Raport nr 5 sporządzony jest przez Dział Rachunkowości, w każdy piątek – za kolejny tydzień roku. Informuje on o sprzedaży w podziale terytorialnym, pozwalając na kontrolę realizacji planów sprzedaży w tym zakresie. Analiza przyczyn odchyień dotyczy poziomu stanów magazynowych, realizacji zamówień itp.

Raport nr 6 – Wskaźniki płynności – przedstawiany jest zarządowi w każdy poniedziałek.

Daje on obraz aktualnej sytuacji finansowej firmy, jak i informuje o nominalnej wartości poszczególnych składników majątku.

Informacje przekazywane za pomocą przedstawionych wyżej raportów stanowią podstawę do analizy bieżącej sytuacji firmy, jak również dynamiki jej rozwoju. Są również cennym źródłem informacji wykorzystywanym do zarządzania strategicznego. Dzięki temu, że w firmie przestrzegana jest zasada księgowania dokumentów w czasie rzeczywistym, możliwa jest duża częstotliwość dostarczania aktualnych raportów, a raporty zawierają wiarygodne informacje o stanie rzeczywistym.

Wskazują na słabe i silne strony przedsiębiorstwa, określają stopień wykorzystania możliwości sprzedaży, pokazują narastanie kosztów. Pozwalają

zwrócić uwagę na zagrożenia, np. ponadplanową wysokość którejś z pozycji kosztów lub spadek marży brutto, przypadającej na określoną gałąź działalności firmy. Przede wszystkim jednak umożliwiają szybkie reagowanie i bieżącą eliminację niekorzystnych czynników.

Dane przedstawiane w raportach stanowią zarazem podstawę do opracowania kolejnych budżetów – na następne lata.

W ciągu 10 lat istnienia Spółki Barbara Luijckx w Inowrocławiu udało się wypracować narzędzia rachunkowości zarządczej (controllingu), dostosowane do potrzeb zarządzania firmą, ułatwiające podejmowanie decyzji przez zarząd.

System raportowania jest nadal rozwijany; tworzone są kolejne sprawozdania ułatwiające pracę zarówno zarządowi, jak i poszczególnym działom firmy, zwłaszcza Działom Sprzedaży oraz Eksportu i Importu – informując o realizacji planu sprzedaży, a także Działowi Rachunkowości, informując o realizacji kosztów.

Podsumowanie

Na podstawie osiągniętych wyników można stwierdzić, że system controllingu firmy Barbara Luijckx skutecznie wspiera realizację założonych celów. Pomimo trudnej sytuacji gospodarczej, z jaką boryka się od kilku lat cała Europa, zarząd firmy poprzez świadome i celowe działanie potrafił tak pokierować działalnością przedsiębiorstwa aby zminimalizować skutki kryzysu. Konsekwentnie realizując założone, długoterminowe plany, firma stawia przed sobą cele gospodarcze oraz inwestycyjne, dążąc do ciągłego rozwoju. Na bazie dotychczasowych, pozytywnych doświadczeń w dziedzinie controllingu, można sądzić, że plany dotyczące inwestycji również zakończą się sukcesem, a decyzje podjęte w procesie planowania strategicznego okażą się słuszne.

Literatura

Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.

Hilman J. Vollmuth, *Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.

Jarugowa A., Nowak E., Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.

Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza – podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

Sojak S., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, TNOiK, Toruń 2012.

The application of controlling in Manufacturing and Trading Company Barbara – Luijckx. Limited liability company in Inowrocław

Summary: On the basis of the obtained results, it can be stated that the controlling at Barbara Luijckx Company effectively supports the realization of the assumed goals. In spite of the difficult economic situation Europe has been contended with for a couple of years, the Management Board of the Company managed to lead the company's activities consciously and intentionally in such a way as to minimize the effects of the crisis. Consistently, keeping the assumed, long-term plans, the company achieves its economic and investment objectives aspiring to continuous development. On the basis of the previous, positive experiences in the field of controlling, it can be thought that the plans referring to investments will also become successful and the decisions taken during the process of strategic planning will turn out to be right.

Keywords: controlling, management accounting, techniques of controlling and management accounting, controller, institutional controlling, non-institutional controlling, operating controlling, strategic controlling, continuous budgeting, incremental budgeting.

Beata Rusek

Lumag Sp. z o.o., Budzyń

Tomasz M. Zieliński

ABC Akademia Sp. z o.o., Poznań

Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów (RPCA/RCA) w przedsiębiorstwie Lumag Sp. z o.o. (branża automotive)

Zarys treści: Założenia i zasady stosowane w tradycyjnym rachunku kosztów poddają pod wątpliwość przydatność tego rachunku kosztów do zarządzania przedsiębiorstwem. Nowoczesne przedsiębiorstwa produkcyjne poszukują koncepcji rachunków kosztów opartych na zasadzie przyczynowo-skutkowości, które są w stanie dostarczyć zarówno informacji o kosztach wytwarzanych produktów jaki i o kosztach obsługi i rentowności klientów. Niniejszy artykuł pokazuje drogę przedsiębiorstwa LUMAG Sp. z o.o. od tradycyjnego do zasobowo-procesowego rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, zarządzanie przedsiębiorstwem.

LUMAG Sp. z o.o.

Przedsiębiorstwo Lumag Sp. z o.o. powstało w 1998 r. i jest jednym z największych polskich producentów okładzin i klocków hamulcowych do samochodów ciężarowych oraz klocków hamulcowych do samochodów osobowych. Firma jest członkiem Europejskiego Związku Producentów Materiałów Ciernych (FEMFM¹). Na przestrzeni lat firma dokonała ogromnego postępu technologicznego, który widoczny jest w stale unowocześnianym parku maszynowym, stosowanych rozwiązaniach konstrukcyjnych, jak również w ciągłym podnoszeniu standardów jakości i bezpieczeństwa.

Każdego roku linie produkcyjne opuszcza ponad 2 mln okładzin ciernych i blisko 5 mln klocków hamulcowych. Zgodnie z przyjętą długofalową

1 Federation of European Manufacturers of Friction Materials, www.femfm.com.

strategią rozwoju, spółka Lumag dąży do tego, aby w każdym kraju europejskim obecna była marka LUMAG i BRECK. Dlatego w ostatnim okresie intensywnie rozwija sprzedaż eksportową i wychodzi naprzeciw oczekiwaniom klientów, stale poszerzając oferowany asortyment. Rocznie wprowadza ok. 80 nowych indeksów wyrobów. Prawie 80% sprzedaży trafia na rynki zagraniczne do 43 krajów. Sprzedaż całkowita to ok. 115 mln PLN, a zatrudnienie przekracza 200 osób. Coraz prężniej działa również angielski oddział LUMAG Ltd., pozyskując szerokie grono odbiorców z Wielkiej Brytanii i Irlandii. Od 1 października 2013 r. Lumag Sp. z o.o. kontynuuje działalność w nowej siedzibie. Dwudziesta piąta rocznica istnienia firmy zbiegła się z zakończeniem największej inwestycji w jej historii – budową nowej fabryki wraz z biurowcem o powierzchni blisko 19 tys. m².

Zróznicowana i wielowariantowa produkcja, poszerzające się portfolio asortymentowe, dostęp do danych niezbędnych w procesach negocjacyjnych w branży automotive, długoterminowe kontrakty produkcyjne to kluczowe czynniki, które stawiają duże wyzwania przed rachunkiem kosztów przedsiębiorstwa.

Przesłanki wdrożenia w Lumag Sp. z o.o.

Lumag, przedsiębiorstwo działające w branży automotive, stoi przed wyzwaniem polegającym na obsłudze dwóch alternatywnych kanałów dystrybucji. Z jednej strony przedsiębiorstwo działa na rynku części zamiennych, a z drugiej strony wchodzi na bardzo wymagający rynek pierwszego montażu. Wymagania w zakresie jakości oraz zasad obsługi tych dwóch kanałów dystrybucji są bardzo zróżnicowane i decydują o finalnej ich rentowności.

Istotnym wyzwaniem stawianym przed rachunkiem kosztów była prawidłowa i precyzyjna wycena kosztów wytwarzania produktów z zachowaniem podziału kosztów na koszty stałe i zmienne oraz wykluczeniem narzutu kosztów niewykorzystanych zasobów. Aspekt ten miał za zadanie uchronić przedsiębiorstwo przed zjawiskiem spirali śmierci kosztów stałych, polegającym na nieuzasadnionym zawyżaniu kosztów wytworzenia produktów o koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych. Podejście to wymagane było ze względu na konieczność zapewnienia informacji niezbędnych do negocjacji długoterminowych kontraktów w branży automotive na tzw. pierwszy montaż oraz poznanie faktycznych (uzasadnionych) kosztów wytworzenia poszczególnych produktów.

Coraz szersze portfolio produktowe wynikające z indywidualnych oczekiwań klientów oraz chęć poznania rentowności poszczególnych indeksów produktowych sprawiła, że istotnym elementem było również określenie kosztów sprzedaży i marketingu produktów oraz grup produktowych, co oznacza-

ło konieczność włączenia tego zakresu kosztów również do kalkulacji kosztów sprzedawanych produktów.

Zróznicowane zasady współpracy z poszczególnymi klientami w kanale części zamiennych sprawiły, że pojawiła się potrzeba bardziej precyzyjnego odnoszenia kosztów obsługi (*cost to serve*) do poszczególnych klientów. Celem takiego podejścia była chęć odzwierciedlenia zróżnicowanej rentowności poszczególnych klientów, wynikającej nie tylko z poziomu oferowanych cen produktów, ale również z poziomu obsługi sprzedażowej i logistycznej klientów.

Od tradycyjnego do zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Przed rozpoczęciem prac nad wdrożeniem rachunku kosztów w Lumag Sp. z o.o. stosowany był tradycyjny rachunek kosztów pełnych w ujęciu *ex post* (koszty rzeczywiste), rachunek zysków i strat sporządzany był w wariantach porównawczych, a bardzo uproszczona kalkulacja przygotowywana w arkuszach MS Excel². Ujęcie *ex ante* rachunku kosztów (koszty planowane) miało ograniczony zakres do: sporządzania kalkulacji planowanych kosztów jednostkowych wyrobów oraz planowania rocznych kosztów według uproszczonej struktury rodzajowej w podziale na podmioty wewnętrzne.

Koszty według rodzaju ewidencjonowane w zespole 4 miały strukturę dostosowaną głównie dla celów sprawozdawczości zewnętrznej określonej w Ustawie o rachunkowości oraz dla celów podatkowych w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów.

Natrafiając na problemy zarówno techniczne, jak i merytoryczne, w kolejnym etapie opracowano projekt wielozadaniowego rachunku kosztów i wyników, który jednakże okazał się niemożliwy do wdrożenia w posiadanych systemach informatycznych. Ostatnim krokiem było rozwinięcie wcześniej opracowanej koncepcji w kierunku Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów, polegające przede wszystkim na rozbudowaniu centrów kosztów w kierunku szczegółowego ewidencjonowania kosztów w ramach centrów kosztów zasobów, rozdzielenie kalkulacji kosztów stałych i zmiennych, wyodrębnianie kosztów niewykorzystanych zasobów oraz włączenie do kalkulacji również obiektów kosztowych klientów i zapewnienie informacji o ich rentowności. Rozwinięcie koncepcji i wdrożenie Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów zrealizowane było przez zespół projektowy złożony z pracowników firmy

² Rozwój rachunku kosztów w firmie Lumag opisany został w artykule: B. Rusek, *Wdrożenie systemu controllingu w przedsiębiorstwie LUMAG Sp. z o.o.*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 1-28 lutego 2009, s. 6-12.

Lumag kierowany przez specjalistę ds. controllingu oraz konsultantów firmy ABC Akademia w okresie ok. 8 miesięcy. Aktualnie Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów jest wdrażany i rozwijany w specjalistycznym oprogramowaniu controllingowym Doctor Coster®.

RCA to więcej niż ABC

Na gruncie krytyki założeń i nieudanych wdrożeń amerykańskiej koncepcji rachunku kosztów działań ABC oraz pozytywnych doświadczeń niemieckich w zakresie zastosowania Grenzpalkostenrechnung (GPK) pojawiły się na świecie próby powiązania niemieckiego GPK z amerykańskim ABC w ramach jednej koncepcji rachunku kosztów. Na gruncie amerykańskim próby powiązania GPK i ABC prezentowane są pod nazwą Resource Consumption Accounting (RCA)³. Prace nad powiązaniem ABC i GPK są w Polsce prowadzone przez T.M. Zielińskiego. Ich zwieńczeniem jest wypracowanie koncepcji rachunku kosztów pod nazwą „Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów”⁴.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów wpisuje się w najnowsze trendy rozwoju koncepcji controllingowych na świecie, będąc jednocześnie odpowiedzią na szerokie zapotrzebowanie menedżerów i controllerów na szczegółowe i wiarygodne informacje o kosztach zasobów, działań oraz rentowności produktów, usług i klientów. Coraz bardziej wyspecjalizowane zespoły controllingowe oraz wykorzystanie specjalistycznych narzędzi informatycznych klasy ABC/RCA to kluczowe czynniki sukcesu dla rozpowszechniania się zaawansowanych rachunków kosztów, jak RCA. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów z powodzeniem został już wdrożony w kilkudziesięciu polskich przedsiębiorstwach z branż takich, jak: produkcja, handel, energetyka, usługi finansowe, infrastruktura i inne.

Model Zasobowo-Procesowego Rachunku Kosztów w LUMAG Sp. z o.o.

W efekcie prac wykonanych na przestrzeni lat, przedsiębiorstwo aktualnie prowadzi Zasobowo-Procesowy Rachunek Kosztów (RCA) realizujący wieloetapowe rozliczanie kosztów pomiędzy obiektami grupowania kosztów, rozpoczynając rozliczenia od ok. 300 centrów kosztów zasobów, 70 działań, aż do 800 obiektów kosztowych, w tym 750 produktów oraz 50 klientów. Dzięki takiej kon-

3 D.E. Keys, A. van der Merwe, *The case for RCA: Excess and idle Capacity*, "Journal of Cost Management", July/August 2001, s. 21-32.

4 Prace prowadzone są w ramach rozprawy doktorskiej T.M. Zielińskiego pt. *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów*, napisanej na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu.

strukcji rachunku kosztów możliwe stało się monitorowanie rentowności produktów i klientów w ujęciu wielostopniowych marż pokrycia kosztów odzwierciedlających poziomy zarządzania produktami i klientami przedsiębiorstwa.

Wdrożony rachunek kosztów ma spełniać następujące zasadnicze cele:

- 1) umożliwiać kalkulację kosztów wytworzenia produktów (działalność podstawowa) oraz zapewnić przyczynowo-skutkowe rozliczenie kosztów pośrednich na produkty (np. koszty pośrednie wydziałów produkcyjnych, kontroli jakości) według zasad rachunku kosztów pełnych zgodnie z wymogami prawa;
- 2) umożliwiać rozliczanie i kalkulację kosztów usług działalności pomocniczej (np. usługi automatyków, usługi mechaników, usługi transportu wewnętrznego);
- 3) zapewnić dostęp do informacji o kosztach i rentowności obsługi poszczególnych klientów oraz kanałów dystrybucji;
- 4) umożliwiać kontrolę efektywności działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (wspierać proces budżetowania kosztów, zbierania kosztów rzeczywistych oraz ustalania odchyień).

Obiekty grupowania kosztów jakie wyodrębniane są w rachunku kosztów LUMAG Sp. z o.o. to: centra kosztów zasobów (zasoby – linie produkcyjne, zespoły pracownicze, budynki, media itp.), działania (operacje produkcyjne i sprzedażowe) oraz obiekty kosztowe produktów oraz klientów wraz z przypisaniem ich do grup i segmentów.

Struktura zasobów (centrów kosztów) podporządkowana i podzielona jest na ośrodki odpowiedzialności za koszty, które zostały określone pod względem:

- 1) przestrzennym – ośrodek obejmuje dany teren, budynek lub jego część;
- 2) organizacyjnym – ośrodek jest wyodrębniony jako element składowy struktury organizacyjnej i jest dla niego wyznaczona osoba – kierownik ośrodka, która odpowiada za realizację zadań w danym ośrodku;
- 3) informacyjnym – tzn. informacje o kosztach zasobów w danym ośrodku są wyodrębnione w systemie ewidencyjnym na odrębnych kontach w zespole 5 ZPK i dostępne dla kierownika;
- 4) przedmiotowym – procesy zachodzące w ośrodku odpowiedzialności prowadzą do wytworzenia produktu, usługi lub wykonania określonych działań, które można zmierzyć pod względem ich

kosztów, dostępnych zdolności produkcyjnych i rzeczywistego poziomu działalności (dotyczy to głównie ośrodków odpowiedzialności w ramach działalności podstawowej i pomocniczej);

- 5) decyzyjnym – kierownik ośrodka odpowiedzialności wpływa na poziom kosztów danego ośrodka i za ten poziom jest odpowiedzialny⁵.

Ośrodki odpowiedzialności wyodrębnione w LUMAG Sp. z o.o. stanowią podstawę do gromadzenia i przetwarzania danych rzeczywistych o kosztach zasobów, budżetowania i kontroli kosztów na poziomie ośrodków, a także stanowią punkt wyjścia do wyceny produktów i usług przedsiębiorstwa.

Kolejną grupą obiektów grupowania kosztów są działania. Działania pogrupowane zostały zgodnie z rodzajem procesu realizowanego w przedsiębiorstwie. W rachunku kosztów wyodrębniono trzy rodzaje procesów – procesy podstawowe (główne), procesy wspierające oraz zarządcze. Działania podstawowe wyodrębniane były w ramach: procesu produkcji, procesu marketingu i sprzedaży, procesu zakupów oraz procesu badań i rozwoju. Działania wspierające zostały wyodrębniane w ramach procesów: pomocniczych produkcji, utrzymania budynków i terenu oraz zapewnienia jakości. Proces zarządczy obejmuje koszty ogólne zarządu i kierowania przedsiębiorstwem.

Prowadzony w przedsiębiorstwie rachunek kosztów zakłada wieloetapowe rozliczanie kosztów od zasobów poprzez działania, aż do obiektów kosztowych produktów i klientów. Dla przykładu, dla działań podstawowych i wspierających wyodrębniono zasoby niezbędne do ich realizacji oraz przypisano do nich koszty. W ramach wyodrębnionych zasobów, wskazać można zasoby w postaci zespołów pracowników, poszczególnych maszyn, gniazd produkcyjnych, linii technologicznych, pojazdów transportowych, narzędzi, mediów, powierzchni. Do zasobów typu „zespoły pracownicze” przypisane zostały tzw. koszty osobowe: wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne oraz pozostałe koszty etatów takie, jak np.: odzież robocza i ochronna, badania lekarskie, wyposażenie informatyczne, powierzchnia biurowa. Do zasobów typu „linie technologiczne” przypisane są koszty amortyzacji, mediów, części zamiennych, narzędzi, olejów i smarów, ubezpieczeń majątkowych oraz rozliczone koszty usług remontowych i konserwacyjnych mechaników i automatyków. Przyjęte podejście do wyceny zasobów dostarcza informacji o kosztach w pełni wyposażonych zasobów, gdzie

5 Za podmiot odpowiedzialny za koszty nie można uznać takiej części firmy, którą kieruje wiele osób, ponieważ ich uprawnienia decyzyjne i odpowiedzialność będą trudne do rozgraniczenia; podmiotem odpowiedzialności za koszty nie może być z drugiej strony, ze względu na zbyt dużą rozpiętość kierowania, taka jednostka w przedsiębiorstwie, gdzie jedna osoba kieruje pracą kilku działów.

uwzględnia się zarówno bezpośrednie elementy kosztowe (rezultat księgowania kosztów rodzajowych), jak i pośrednie elementy kosztowe wynikające z rozliczania zasobów oraz działań wspierających. W ten sposób określone koszty zasobów dalej rozliczane są na działania przy zastosowaniu różnych nośników kosztów zasobów, które oddają związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy powstaniem kosztu a jego konsumpcją przez działanie oraz służą jednocześnie do pomiaru wykorzystania zasobów. W rezultacie tego etapu rozliczeń dostępna jest informacja o kosztach całkowitych i jednostkowych realizowanych operacji produkcyjnych i sprzedażowych.

Zwieńczeniem rozliczania kosztów jest kalkulacja kosztów obiektów kosztowych, które w rachunku kosztów reprezentują 750 wyrobów gotowych zebranych w ramach 3 grup asortymentowych oraz 50 klientów zorganizowanych w ramach 8 segmentów klientów. Podejście to pozwala na prowadzenie wieloblokowej i wielostopniowej analizy kosztów i rentowności produktów oraz klientów przedsiębiorstwa.

Architektura informatyczna zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Architektura informatyczna, na podstawie której funkcjonuje rachunek RCA, to: źródłowe systemy operacyjne (ERP, księgowo, produkcyjne) oraz stanowiące centralny element tej architektury oprogramowanie Doctor Coster® (rys. 1).

Rysunek 1. Schemat zasobowo-procesowego rachunku kosztów w LUMAG Sp. z o.o.



Źródło: opracowanie własne na podstawie materiałów wdrożeniowych.

W spółce Lumag dane do rachunku kosztów pochodzą z wielu źródeł. Bazę do zbierania i przetwarzania danych stanowi oprogramowanie Doctor Coster®, które współpracuje poprzez automatyczne interfejsy informatyczne z pro-

gramem finansowo-księgowym Microsoft Business Solution Great Plains Dynamics oraz z programem produkcyjnym Infor.COM. Z pierwszego programu pochodzą wszystkie informacje dotyczące sprzedaży – ilość, cena, wartość, jednostka miary sprzedanego wyrobu, ID i nazwa klienta oraz informacje na temat wysokości i rodzaju poszczególnych kosztów. Z drugiego natomiast pochodzą głównie informacje dotyczące nośników kosztów, a więc: wielkość produkcji, czasy technologiczne, liczba serii produkcyjnych, liczba kg wyprodukowanych wyrobów. Oprócz tych dwóch programów, szereg danych dostarczanych jest w postaci różnych zestawień przygotowanych w pliku MS Excel. Zestawienia te uzupełniają zakres informacyjny posiadanych systemów informatycznych i są efektem procesów raportowych w przedsiębiorstwie.

Utrzymanie zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Prowadzony w przedsiębiorstwie model rachunku kosztów aktualizowany jest w ujęciu miesięcznym. Zadanie to należy do specjalisty ds. controllingu, który odpowiada za utrzymanie rachunku kosztów, jego prawidłowe funkcjonowanie oraz regularne zasilanie go w informacje niezbędne do wygenerowania informacji wynikowych za poszczególne miesiące. Istotnym aspektem warunkującym funkcjonowanie zaawansowanego rachunku kosztów jest możliwość jego efektywnego dostosowywania do zmian organizacyjnych w przedsiębiorstwie. Wykorzystanie specjalizowanego narzędzia controllingowego istotnie wpływa na możliwości samodzielnego dostosowywania rachunku kosztów bez konieczności istotnego wsparcia firm zewnętrznych, a całość rachunku kosztów utrzymywania jest przez specjalistę ds. controllingu przy niewielkim wsparciu własnego działu IT⁶.

Raportowanie wyników z zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Pomimo że decyzja o rozpoczęciu prac nad wdrożeniem nowego rachunku kosztów podjęta była przez Zarząd, to faktycznych odbiorców informacji płynących z modelu zasobowo-procesowego rachunku kosztów jest znacznie więcej. Najwięcej korzyści czerpie dział sprzedaży, jego kierownictwo i przedstawiciele handlowi. Otrzymują oni na bieżąco informacje na temat kosztów wytworzenia wyrobów gotowych oraz rentowności obsługiwanych przez nich klientów. Informacje te umożliwiają im prowadzenie elastycznej polityki ce-

6 Nawet jeśli pojawiają się nowe maszyny, nowe działy bądź nowy zakład, jak to miało miejsce w 2013 r., to model rachunku kosztów jest na tyle intuicyjny, że specjalista ds. controllingu bez problemu dostosował go do nowych warunków funkcjonowania.

nowej względem klientów, pozwalają na różnicowanie cen w zależności od wolumenu zamówienia oraz świadome podejmowanie różnych działań w obszarze obsługi sprzedażowej i logistycznej klientów. Wdrożenie zasobowo-procesowego rachunku kosztów umożliwiło wprowadzenie systemu motywacyjnego wynagradzania działu sprzedaży nie od przychodu, lecz od wygenerowanego zysku.

Ważnym aspektem jest to, że dzięki informacji generowanej z rachunku kosztów przedsiębiorstwo może sprostać wymaganiom klienta pierwszomontażowego, zwłaszcza jeżeli chodzi o poziom i szczegółowość przygotowywanych kalkulacji⁷. Ponadto zagwarantowana w systemie controllingowym rozdzielczość kosztów sprawia, że możliwe jest opracowywanie dla potencjalnych klientów nie tylko ofert na finalny gotowy wyrób, ale również na poszczególne etapy produkcyjne⁸.

Czynniki sukcesu wdrażania zasobowo-procesowego rachunku kosztów

Za najważniejsze czynniki sukcesu wdrażania zasobowo-procesowego rachunku kosztów uznać można: wsparcie najwyższego kierownictwa, wykorzystanie we wdrożeniu metody doradztwa współuczestniczącego oraz zastosowanie specjalistycznego oprogramowania klasy ABC/RCA.

Kierownictwo Spółki było świadome potrzeb informacyjnych oraz korzyści, jakie niesie wdrożenie rachunku kosztów i było też otwarte na zmiany zarówno merytoryczne, jak i techniczne związane z nowym podejściem. Niezwykle ważna była również aprobata i wsparcie Zarządu – zarówno finansowe, jak i organizacyjne.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów wdrażany był metodą doradztwa współuczestniczącego, czyli z jednej strony powołano zespół złożony z pracowników LUMAG Sp. z o.o., a z drugiej zespół konsultantów firmy ABC Akademia. Taki sposób realizacji projektu miał wpływ na jakość opracowanego modelu oraz możliwość jego samodzielnego rozwoju w przyszłości.

Podsumowanie

Wybór koncepcji zasobowo-procesowego rachunku kosztów jako podstawy systemu controllingowego LUMAG Sp. z o.o. podyktowany był kompleksowością tego rachunku kosztów w zakresie ujęcia zasobów, działań oraz obiektów kosztowych. Rachunek ten uznany jest za kompleksowe źródło informacji

⁷ Firmy rynku pierwszomontażowego (np. producenci samochodów) niejednokrotnie realizują audyty kosztowe, podczas których szczegółowo omawiane są zasady kalkulacji kosztów prowadzone u potencjalnego kontrahenta.

⁸ Sprzedaż usług produkcyjnych warunkuje podniesienie wykorzystania zasobów i pozwala na unikanie ponoszenia kosztów niewykorzystanych zasobów.

zarządczej zarówno strategicznej, jak i operacyjnej niezbędnej do wsparcia wszystkich szczebli zarządzania przedsiębiorstwem.

Przedstawiony w artykule przykład przedsiębiorstwa LUMAG wskazuje na możliwość realnego zastosowania zaawansowanego rachunku kosztów w przedsiębiorstwach z branży automotive. Wysoki stopień standaryzacji oraz poziom świadomości procesów produkcyjnych w tej branży, pozwala pozytywnie ocenić potencjał rozpowszechnienia tego rachunku kosztów wśród przedsiębiorstw z branży samochodowej.

Process Casting (RPCA / RCA) in the enterprise Lumag Sp. with o.o. (automotive industry)

Summary: The concepts and principles used in traditional costing negate its utility for the decision making and business management. Modern manufacturing companies look for the costing concepts based on the casualty principle, which are able to provide both information about costs of making products and costs of servicing individual customers. The following article shows the way that company LUMAG Sp. z o.o. passed from traditional costing to resource and process consumption accounting (RCA/RPCA).

Keywords: costing negate, business management.

Małgorzata Stawicka¹

Spółka Wodna „Kapuściska” w Bydgoszczy

Rachunkowość zarządcza w Spółce Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy

Zarys treści: Zarządzanie oczyszczalnią ścieków wiąże się nie tylko z zachowaniem zasad gospodarki rynkowej. Prawo Wodne na mocy, którego funkcjonują spółki wodne, modyfikuje czyste relacje biznesowe wprowadzając większą odpowiedzialność za środowisko. Spółki Prawa Wodnego funkcjonują na podstawie wydanego decyzją Marszałka Województwa pozwolenia wodnoprawnego. Pozwolenie wodnoprawne określa ilość i jakość ścieków, jaką spółka może odprowadzić do rzeki Wisły. Prowadzone badania na wlocie do oczyszczalni, a przede wszystkim w miejscu odprowadzenia oczyszczonych ścieków do rzeki pozwalają na ocenę procesu technologicznego oczyszczania ścieków. Wyniki badań są również podstawą do naliczania kar za ewentualne przekroczenia wymaganego poziomu badanego parametru.

Trudności w zarządzaniu oczyszczalnią ścieków wynikają nie tylko z obowiązków środowiskowych, a raczej z rodzaju ponoszonych kosztów powstających w procesie oczyszczania, niskiego poziomu elastyczności kosztów przy braku narzędzi umożliwiających planowanie ilości i jakości dostarczanego przedmiotu świadczonej usługi.

Słowa kluczowe: controlling, rachunkowość zarządcza, Prawo Wodne

Wprowadzenie

Funkcjonujące przedsiębiorstwo korzysta z wielu instrumentów ekonomicznych. Wnikliwa analiza i ocena każdego zdarzenia gospodarczego przy wykorzystaniu odpowiednich narzędzi jest bardzo pomocna w procesie budowania optymalnej strategii i wyborze właściwych narzędzi jej realizacji. Prowadzenie działalności gospodarczej, oparte na właściwie dobranej strategii rozwoju, nie gwarantuje sukcesu, ale w zmieniających się warunkach gospodarczych zastosowanie właściwych narzędzi zarządczych, głównie controllingu, gwarantuje wyższy poziom efektywności i osiągnięcie wyznaczonego celu.

Według W. Brzezina, „controlling to zorientowany na zysk zdecentralizowany system planowania, sterowania i kontroli, który wykorzystuje w szero-

¹ Mgr Małgorzata Stawicka była długoletnią główną księgową w Komunalnym Przedsiębiorstwie Energetyki Ciepłej (KPEC) w Bydgoszczy.

kim zakresie metodologię rachunkowości zarządczej i nowoczesną metodologię zarządzania finansami”². Controlling, rozumiany jako instrument zarządzania, pomaga więc³:

- w osiąganiu zamierzonych celów długo- i krótkoterminowych przedsiębiorstwa;
- w eliminacji przypadkowych zdarzeń;
- w budowaniu systemu ostrzegania przed niebezpieczeństwami grożącymi firmie;
- w podjęciu działań mających na celu eliminację zakłóceń procesu sterowania firmą;
- w kierowaniu perspektywnymi działaniami przedsiębiorstwa.

Controlling stanowi środek do osiągnięcia celów, dotrzymania harmonogramów i dostrzegania pojawiających się trudności. Zorientowany na przyszłość, uwzględnia otoczenie i wcześniej wykrywa wąskie gardła⁴.

Te ogólne zasady dotyczą każdego przedsiębiorstwa, również przedsiębiorstwa funkcjonującego w bardzo stabilnym – wydawałoby się – otoczeniu, w sferze publicznej – w gospodarce komunalnej. Przedsiębiorstwa realizujące zadania komunalne nie muszą – w ocenie otoczenia – wykazywać się wysokim poziomem elastyczności, przedsiębiorczości czy nawet aktywności gospodarczej. Powierzone zadania wykonują one przy ustalonych z góry ograniczeniach, a ograniczenia te wynikają z zakresu powierzonych zadań, posiadanej infrastruktury technicznej, poziomu regulowanych przepisami prawa cen, czy poziomu i zasad alokacji kosztów. Świadomi tak wielu ograniczeń, kierujący przedsiębiorstwami komunalnymi coraz częściej sięgają do nowoczesnych metod i narzędzi zarządzania, zastosowania w swych podmiotach rachunkowości zarządczej, a dokładniej wdrożenia procesu controllingu.

Artykuł poświęcono funkcjonowaniu przedsiębiorstw komunalnych, w tym przypadku oczyszczalniom ścieków. Rozważania przedstawiono na przykładzie oczyszczalni ścieków „Kapuściska” w Bydgoszczy zarządzanej w formie spółki wodnej. Prezentowane treści usystematyzowano w punktach. Pierwsze z nich zawierają krótką charakterystykę Spółki Wodnej „Kapuściska”. Szczegółowo objaśniono zasady funkcjonowania podmiotu gospodarczego działającego na podstawie Prawa wodnego⁵. Punkt trzeci zawiera opis metodologii plano-

2 W. Brzezina, *Rachunkowość w zarządzaniu*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, nr 1 grudzień 1998, s. 6.

3 R. Mann, E. Mayer, *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kierowania Liderów, Skierniewice 1997, s. 18.

4 A. Mazur-Jelonek, *Wdrożenie i organizacja controllingu w firmie*, „Poradnik Gazety Prawnej”, nr 2 /2000, s. 3.

5 Prawo wodne, Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r.

wania przychodów i kosztów. Obowiązujące w spółce zasady planowania poziomu przychodów i kosztów wynikają z zadeklarowanych na dany rok ilości dostarczanych ścieków. W zakończeniu przedstawiono obecną sytuację spółki oraz utratę stabilizacji finansowej na skutek likwidacji produkcji w Zakładach Chemicznych „Zachem” SA.

1. Charakterystyka Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy

W roku 1995 Zakłady Chemiczne „Zachem” SA, Zakłady Chemiczne „Nitro-Chem” SA i Zakłady Przemysłu Gumowego STOMIL SA, w porozumieniu z samorządami Miasta Bydgoszczy i Solca Kujawskiego, powołały do życia podmiot gospodarczy dający szansę na dalszy rozwój przemysłu chemicznego w Bydgoszczy, ponieważ zaistniało zagrożenie dla branży chemicznej, wiążące się z ilością i składem ścieków odprowadzanych do Wisły. Pozostające po procesie produkcji ścieki stanowiły realne zagrożenie dla środowiska naturalnego. Ładunek zanieczyszczeń w ściekach pochodzenia chemicznego był tak duży, że spowodował, iż wskazywano na Bydgoszcz jako głównego sprawcę zanieczyszczenia rzeki Wisły. Dodatkowym obciążeniem były również ścieki bytowe wymienionych miast, Bydgoszczy i Solca Kujawskiego, które nie dysponowały dostateczną ilością oczyszczalni; większość ścieków trafiała bezpośrednio do środowiska.

Pomysł na wybudowanie oczyszczalni został zrealizowany w ciągu kilku lat. Oczyszczalnia została oddana do użytku w 2001 r. i sprawnie funkcjonowała przez 11 lat. Zarządzanie oczyszczaniem ścieków powierzono odrębnemu podmiotowi pn. Spółka Wodna „Kapuściska”. Na owe czasy było to zaspokojenie potrzeb odmiennych organizmów gospodarczych celem zapewnienia dalszego funkcjonowania na rynku.

Misją Spółki Wodnej „Kapuściska” jest oczyszczanie ścieków komunalnych i przemysłowych, a tym samym zapobieganie niekorzystnym procesom zachodzącym w środowisku.

Nadrzędnym celem Spółki Wodnej „Kapuściska” jest zaspokojenie potrzeb i wymagań klientów w zakresie:

- oczyszczania ścieków komunalnych i przemysłowych;
- unieszkodliwiania odpadów;
- wykonywania badań wody, ścieków, osadów ściekowych i osadu czynnego przez akredytowane laboratorium badawcze spełniające wymagania normy PN-EN ISO/IEC 17025:2001.

W oczyszczalni tej oczyszczane są:

- ścieki komunalne z południowo-wschodniej części Bydgoszczy;
- ścieki miejskie z Solca Kujawskiego;
- ścieki z przemysłu chemicznego.

Parametry projektowe ilości ścieków dopływających do oczyszczalni:

- 41 010 m³/d Q_{sr}/d ścieków komunalnych z miasta Bydgoszcz Q_{sr}/d;
- 2470 m³/d Q_{sr}/d do 3445 m³/d Q_{max}/d ścieków komunalnych z Solca Kujawskiego;
- 28 400 m³/d Q_{sr}/d Zakłady Chemiczne „Zachem” Bydgoszcz.

Średnio w ciągu roku, przyjmując 365 dni w roku, ilość ścieków dopływających do oczyszczalni zgodnie parametrami projektowymi powinna wynieść:

- 15 870 200 m³ ścieków komunalnych;
- 10 366 000 m³ ścieków przemysłowych.

Większość dyspozycji prawnych w obrębie kształtowania stosunków wodnych wynika z aktów administracyjnych. Pozwolenie wodnoprawne jest decyzją administracyjną. W pozwoleniu ustala się cel i zakres korzystania z wód, warunki wykonywania uprawnień oraz obowiązki niezbędne ze względu na ochronę zasobów środowiska, interesów ludności i gospodarki, takie jak ilość pobieranej wody oraz ilość i skład ścieków⁶.

Spółka Wodna „Kapuściska” prowadzi działalność na podstawie decyzji Marszałka Województwa Kujawsko-Pomorskiego z dnia 23 grudnia 2010 r. zawierającej pozwolenie wodnoprawne na odprowadzanie oczyszczonych ścieków do rzeki Wisły w km 771,0, poprzez rów otworowy, w ilości:

- średniodobowo – ścieków komunalnych 43 000 m³ /d i ścieków przemysłowych 9 750 m³ /d, łącznie 52 750 m³ /d;
- maksymalnie dobowo – ścieków komunalnych 72 000 m³ /d i ścieków przemysłowych 20 000 m³ /d, łącznie 92 000 m³ /d.

Wielkość oczyszczalni wyrażana RLM wynosi 390 063.

Pozwolenie udziela się na czas określony, dwuetapowo:

- do 31 grudnia 2014 r., tj. na okres modernizacji oczyszczalni ścieków „Kapuściska”;
- od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2020 r., tj. na okres po zakończeniu modernizacji oczyszczalni.

⁶ Prawo środowiskowe dla ekonomistów pod redakcją S. Czai, K. Nowak, *Ochrona wód powierzchniowych i podziemnych w polskich i międzynarodowych rozwiązaniach prawnych*, WAE, Wrocław 2007, s. 77.

2. Spółka Wodna „Kapuściska” jako podmiot Prawa wodnego

Podstawowym aktem prawnym określającym zasady ochrony wód i prowadzenia gospodarki wodnej, w tym funkcjonowania oczyszczalni ścieków, jest ustawa Prawo ochrony środowiska⁷. Przepisy szczegółowe związane z gospodarką wodną, regulacją gospodarowania wodami, a w tym funkcjonowanie spółek wodnych, zebrano w ustawie Prawo wodne⁸. Istotna w kilku regulacjach jest również ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków.

Tworzenie spółek wodnych, zasady funkcjonowania, nadzór i kontrola spółek, a po spełnieniu celu, do jakiego spółka została powołana, w konsekwencji jej likwidacja, uregulowana jest w rozdziale VII ustawy Prawo wodne, a dokumentem określającym zasady uzgodnione przez członków spółki w chwili jej tworzenia jest statut spółki. Obok podstawowych elementów określających nazwę, siedzibę, organy spółki, bardzo ważnym punktem są zasady ustalania wysokości składek i innych świadczeń na rzecz spółki.

Członek spółki wodnej jest zobowiązany do wnoszenia składek i ponoszenia na jej rzecz innych określonych w statucie świadczeń, niezbędnych do wykonywania statutowych zadań spółki⁹. Wysokość składek i innych świadczeń na rzecz spółki wodnej powinna być proporcjonalna do korzyści odnoszonych przez członków spółki, w związku z działalnością spółki¹⁰.

Różne były sposoby rozliczeń między rolnikami (jako odbiorcami ścieków) a dostawcami ścieków przeznaczonych do rolniczego wykorzystania (miasto lub przedsiębiorstwo produkcyjne). Przeważnie ścieki były dostarczane nieodpłatnie, a często fabryka lub miasto – jako członek spółki wodnej – partycipowało w kosztach instalacji odpowiednich urządzeń, umożliwiających przygotowanie ścieków do rolniczego wykorzystania¹¹.

W przypadku Spółki Wodnej „Kapuściska” członek spółki zobowiązany jest do opłacania składek oraz wykonywania innych świadczeń na rzecz spółki ustalonych przez zarząd¹².

7 Art. 97-100 i art. 181 Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Dz.U. nr 62, poz. 627 Prawo ochrony środowiska.

8 Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne Dz.U. z 2001 r. nr 115, poz. 1229 z późn. zm. Dz.U. z 2001 r. nr 115, poz. 1229 z późn. zm.

9 Art. 170.1. Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne. Dz.U. z 2001 r. nr 115, poz. 1229 z późn. zm.

10 Art. 170.2. Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne. Dz.U. z 2001 r. nr 115, poz. 1229 z późn. zm.

11 R. Paczuski, *Spółki wodne – cele, zadania, prawne podstawy organizacji oraz perspektywy ich rozwoju w kontekście zachodzących zmian*, Dom Organizatora, Toruń 2006.

12 § 11 pkt 2 Statutu Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy.

Spółka Wodna „Kapuściska” została zarejestrowana w Księdze Wodnej Województwa Bydgoskiego pod nr 99, dnia 25 maja 1995 r. Zgodnie ze statutem, została powołana do wybudowania i późniejszej eksploatacji biologicznej oczyszczalni ścieków komunalnych i przemysłowych. Do eksploatacji oczyszczalni ścieków „Kapuściska” została oddana w marcu 2001 r.

Statut Spółki Wodnej określa przyjętą w chwili powstania spółki strukturę właścicielską, jak to zostało wykazane w poniższej tabeli.

Tabela 1. Struktura właścicielska Spółki Wodnej „Kapuściska”

Członek Spółki Wodnej	Udział członkowski
Ścieki komunalne	
Miasto Bydgoszcz	50,00
Gmina Solec Kujawski	2,50
ZPG STOMIL SA	0,40
Ścieki przemysłowe	
Z. Ch. „Zachem” SA	45,40
Z. Ch. „Nitro-Chem” SA	1,70

Źródło: opracowanie własne na podstawie Statutu SWK.

Wysokość składek i innych świadczeń członków spółki ustala na dany rok zarząd spółki na podstawie uchwalonego przez Walne Zgromadzenie Członków planu finansowego oraz w wysokości proporcjonalnej do korzyści uzyskiwanych przez członków z działalności spółki, a także do kosztów ponoszonych przez spółkę z tytułu zaspokojenia przez nią potrzeb członków. Na podstawie Uchwały Walnego Zgromadzenia zarząd zawiera w imieniu spółki umowy określające obowiązki członków spółki¹³.

Zasady określania wysokości składek członków spółki ustalane są oddzielnie dla każdego zadania lub grupy zadań¹⁴.

Zasady podziału składek eksploatacyjnych są aktualizowane po zakończeniu każdego roku, natomiast zasady udziału w kosztach inwestycyjnych rozbudowy i modernizacji oczyszczalni obowiązują przez cały okres realizacji zadań¹⁵. Podział odbywa się według załącznika określającego udział członkowski. W uzasadnionych przypadkach, na wniosek zarządu spółki, możliwa jest zmia-

13 § 13 pkt 1 Statutu Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy.

14 § 13 pkt 2 Statutu Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy.

15 § 13 pkt 3 Statutu Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy.

na zasad podziału składek inwestycyjnych w trakcie realizacji zadania. Zmiany takiej może dokonać Walne Zgromadzenie¹⁶.

Według zapisów księgowych Spółki Wodnej „Kapuściska” w latach 2001–2012 zarejestrowano wpłaty od poszczególnych członków spółki w wysokości wykazanej w tabeli 2.

Tabela 2. Wysokość wpłat poszczególnych członków spółki w latach 2001–2012

Nazwa	2001-2012	%	Udział wg statutu
Gmina Bydgoszcz (MWIK Sp. z o. o.)	138 277 293,13	43,32	50%
Zakłady Chemiczne „Zachem”	165 183 619,53	51,75	45,40%
Zakłady Chemiczne „Nitro-Chem”	4 665 854	1,46	1,70%
Gmina Solec Kujawski	9 945 281,60	3,12	2,50%
BZPG „Stomil” S.A.	1 127 004,73	0,35	0,40%
Razem	319 199 053,83	100,00	100%

Źródło: opracowanie własne na podstawie ksiąg rachunkowych.

Sumy wpłat zbliżone są do struktury właścicielskiej spółki, ale czy jest to jednoznaczne z poziomem osiągniętych korzyści przez poszczególnych członków? Wysokość składek i innych świadczeń członków spółki ustala się na dany rok w wysokości proporcjonalnej do korzyści uzyskiwanych przez członków z działalności spółki, a także do kosztów ponoszonych przez spółkę z tytułu zaspokojenia przez nią potrzeb członków. Kontynuując rozważania nad problemem wysokości tworzonych kosztów i odnoszonych korzyści, możemy poznać zakres świadczonych przez oczyszczalnię usług, rodzaj i strukturę kosztów rodzajowych, obciążenia finansowe, inwestycyjne oraz zakres przypisania tych obciążeń poszczególnym członkom spółki.

3. Planowanie przychodów i kosztów

Spółka Wodna „Kapuściska” realizuje powierzone jej zadania na podstawie planu rzeczowo-finansowego. Plan ten składa się z następujących rozdziałów:

16 § 13 pkt 4 Statutu Spółki Wodnej „Kapuściska” w Bydgoszczy.

- wstęp, jako rozdział pierwszy, ujmuje informacje zawarte w decyzji Marszałka Województwa Kujawsko-Pomorskiego z dnia 23 grudnia 2010 r. zawierającej pozwolenie wodnoprawne na odprowadzanie oczyszczonych ścieków do rzeki Wisły;
- rozdział drugi poświęcony jest procesom sądowym, w których stroną jest spółka;
- w rozdziale trzecim planowane są przychody i koszty;
- piąty rozdział poświęcony jest kosztom finansowym;
- kolejny rozdział przeznaczony jest planowanym inwestycjom;
- dopełnieniem materiału jest wynik finansowy, bilans i rachunek przepływów.

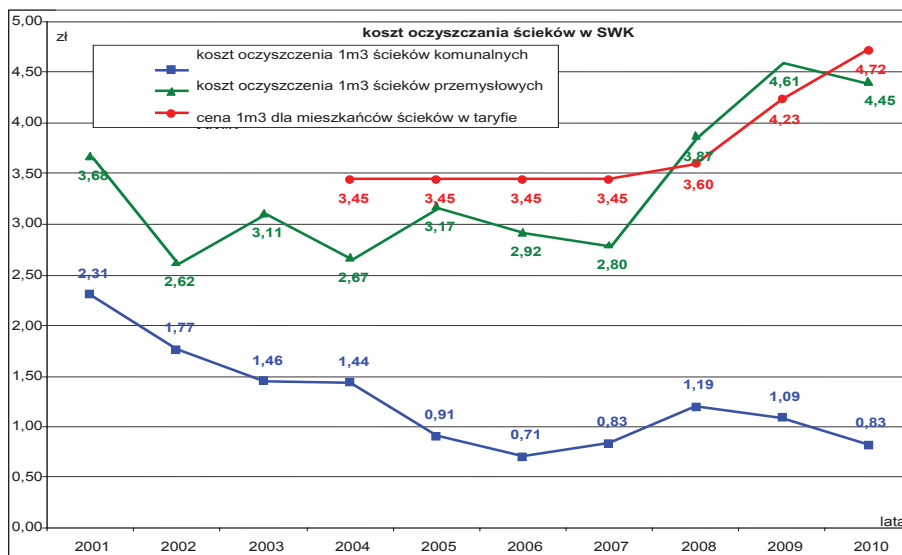
Do planu załącza się materiały uzupełniające będące zbiorem szczegółowych zadań eksploatacyjnych.

Spółka osiąga przychody z następujących źródeł:

- oczyszczania ścieków dostarczanych przez członków spółki;
- oczyszczania ścieków od pozostałych dostawców ścieków; ścieki dowożone beczkowozami;
- sprzedaży certyfikatów potwierdzających produkcję zielonej energii;
- pozostałych: świadczenia usług laboratoryjnych, refundacji kosztów.

95% przychodów pochodzi z oczyszczania ścieków dostarczanych przez członków spółki. Pozostałe świadczenia to zaledwie kilka procent.

Spółka uzyskuje przychody na podstawie zawartych umów z dostawcami ścieków. Zawarte umowy zawierają zapis określający wysokość opłaty stałej, której poziom zapewniał spłatę zaciągniętej pożyczki przeznaczonej na budowę oczyszczalni. Poziom minimalnej opłaty stałej wynikał z przyjętego rozliczenia ładunku chlorku w dostarczonych ściekach. Zasad ustalania przychodów na kolejne lata nie ustalono i nie zapisano w statucie spółki, co było powodem ciągłych sporów między członkami spółki. Przypisanie poszczególnym dostawcom ścieków poziomu kosztów do pokrycia przychodami według zasady osiągniętych korzyści stało się powodem ciągłych sporów, co przekładało się na odmowę dobrowolnego regulowania uchwalonych obciążeń będących pochodną ilości ścieków i stawki za oczyszczenie 1 m³ ścieków. Dysproporcje w wysokościach stawek z latami pogłębiały się na niekorzyść dostawców ścieków przemysłowych.

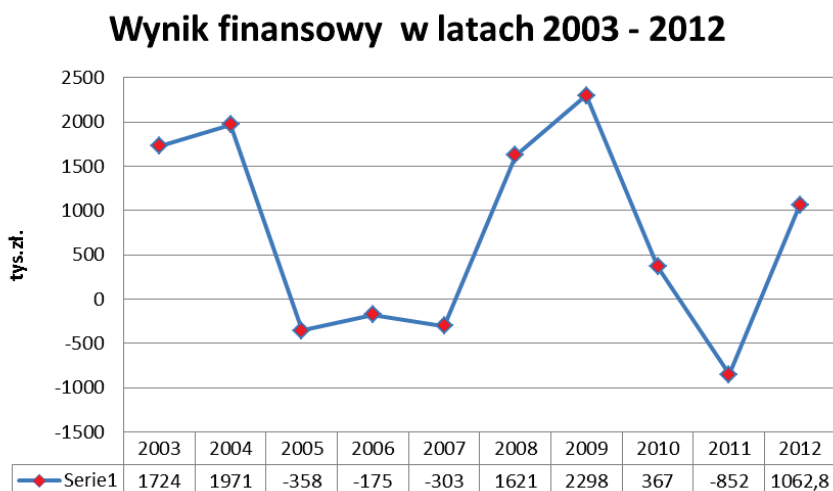
Wykres 1. Poziom stawek za oczyszczenie 1 m³ dostarczanych ścieków w latach 2001–2010

Plan przychodów, zawarty w dokumencie przed planem kosztów, nie jest jednak sporządzany jako pierwszy. Jest on pochodną planu kosztów, planu obciążeń finansowych i planu inwestycyjnego. Ta niezgodność z zasadami controllingu wynika z prowadzenia działalności o charakterze non profit.

Poziom przychodów pokrywa poziom kosztów rodzajowych, zakupy inwestycyjne i spłaty zobowiązań finansowych. Osiągany zysk spółka może przeznaczyć na cele statutowe. Przychody, które przeznaczono na inne cele, obciążone są podatkiem dochodowym. W sprawozdawczości finansowej spółka wykazywała dodatni wynik finansowy, ale w wymiarze finansowym spółka nie dokonywała wypłat z zysku, a jedynie mogła obniżyć należność od członków spółki w kolejnym roku. W konsekwencji oznaczało to obniżkę przychodów, względnie mniejszy udział w finansowaniu inwestycji lub spłacie zaciągniętych kredytów i pożyczek.

Sprawozdawczość finansowa spółki może prowadzić do mylących wniosków. W latach, w których spółka osiągała dodatni wynik finansowy, wskaźnik płynności nie osiągał chociażby wartości równej 1.

Wykres 2. Wynik finansowy w latach 2003–2012



Wskaźniki płynności bieżącej i szybkiej, ze względu na brak zapasów, osiągają ten sam poziom. Majątek obrotowy składający się z należności i gotówki w przypadku wskaźnika płynności szybkiej pokrywa w pełni zobowiązania krótkoterminowe przy poziomie wskaźnika o wartości równej 1.

Tabela 3. Podstawowe wskaźniki Spółki Wodnej Kapuściska” w latach 2004–2012

Wskaźnik	Lata	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Płynność bieżąca i szybka		0,37	0,14	0,36	0,69	0,36	0,65	0,42	0,81	0,56
Udział należności w majątku obrotowym		0,97	0,89	0,90	0,57	0,90	0,69	0,91	0,90	0,67
Płynność gotówki		0,01	0,02	0,04	0,30	0,03	0,20	0,04	0,08	0,18
Rotacja majątku obrotowego w dniach		183	65	113	89	73	148	100	122	108
Rotacja zobowiązań w dniach		495	461	314	129	203	229	237	151	194

Planując koszty, pracownicy uczestniczący w procesie planowania opierają się na własnym doświadczeniu zawodowym, opiniach wydanych przez firmy serwisujące urządzenia czy przez nadzór techniczny, sporządzają listę zadań eksploatacyjnych i listę zakupów inwestycyjnych. Dostawa niezbędnych materiałów odbywa się na podstawie zawartych umów dostawców wyłonionych w procedurze przetargowej. Koszty rodzajowe spółki przyporządkowane są

poszczególnym jednostkom organizacyjnym. W procesie planowania kosztów udział bierze 6 ośrodków odpowiedzialności za poziom kosztów.

Dział Głównego Technologa odpowiada za plan oznaczony w tabeli symbolem DD; są to koszty zużytych chemikaliów, usług utylizacji pozostających po procesie oczyszczenia mechanicznego piasku, skratek i osadu, który jest efektem procesu biologicznego oczyszczania ścieków. Na podstawie deklarowanej przez dostawców ilości ścieków, technolog nalicza kwotę opłaty środowiskowej, która wliczana jest do miesięcznego rozliczenia, a opłacana na podstawie skorygowanych rzeczywistych ilości odprowadzonych, oczyszczonych ścieków. W zakresie tworzenia planu przychodów główny technolog ustala ceny usług oczyszczania ścieków dowiezionych.

Główny energetyk o symbolu DE odpowiedzialny jest za zużycie energii elektrycznej, produkcję energii z wytwarzanego w procesie fermentacji biogazu i obsługę rozliczeń z dostawcą energii w zakresie uzyskania certyfikatu energii z odnawialnych źródeł. W tym dziale planowane jest również zużycie wody na potrzeby technologiczne i sanitarne. Główny energetyk w zakresie produkcji energii odnawialnej jest równocześnie twórcą planu przychodów.

DL to symbol kierownika laboratorium, które świadczy usługi wewnętrzne, przeprowadzając badania ścieków na wlocie do oczyszczalni, a także ścieków oczyszczonych. W niewielkim zakresie laboratorium świadczy usługi dla zewnętrznych podmiotów. DL to również dział uczestniczący w budowie planu przychodów. Pozostałe działy uczestniczą wyłącznie w opracowywaniu planu kosztów.

DT to symbol pionu technicznego z podległymi dyrektorowi technicznemu brygadami eksploatacyjnymi i Wydziałem Mechanicznym. Te służby odpowiadają za utrzymanie urządzeń w stanie zapewniającym bezawaryjną pracę; mają one wpływ na koszty zakupu materiałów do urządzeń. Systematyczne konserwacje i serwisy zapewniają wydłużenie czasu użytkowania elementów technicznych i ograniczenia zakupów inwestycyjnych. Pion techniczny określa zadania w planie kosztów rodzajowych i w planie inwestycyjnym.

DZ – Dział Zaopatrzenia i DK – Dział Kadr to typowe działy służące do obsługi spółki, mogące jednak wpłynąć na poziom kosztów poprzez optymalizację zakupów w przypadku zaopatrzenia, a wykorzystujący nowoczesne metody zarządzania personelem. Dział Kadr, poprzez prawidłowy dobór wykwalifikowanych pracowników, ma wpływ na optymalizację procesów w spółce. Część kosztów ogólnych pozostaje w dyspozycji Biura Zarządu Spółki.

Przyporządkowanie wymienionych kosztów do poszczególnych sześciu ośrodków odpowiedzialności umożliwia gromadzenie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji strategicznych w planowaniu wieloletnim.

Podsumowanie

Na podstawie zebranych doświadczeń w zarządzaniu oczyszczalnią ścieków autorka może stwierdzić, że dla dobrego funkcjonowania podmiotu o tak małej elastyczności operacyjnej bardzo ważne jest utrzymanie zakresu świadczonej usługi, czyli dostawa ścieków w ilościach zgodnych z zaprojektowanym potencjałem technicznym. Znaczne wahania w parametrach ilościowych, ale także jakościowych dostarczanych ścieków, obniża efektywność prowadzonego procesu technologicznego. Ilość i jakość przyjmowanych ścieków mierzone są i poddawane ocenie w każdej dobie pracy oczyszczalni. Do otrzymanych wyników dostosowywany jest proces oczyszczania. Nagłe zmiany mogą być wywołane zarówno działaniem człowieka, jak i przyrody – należy tu wymienić zjawisko nawalnych deszczy lub wręcz odwrotną sytuację, znaczne obniżenie dopływu ścieków o dużym stężeniu zanieczyszczeń, które destabilizują pracę oczyszczalni. Odnotowane ujemne lub dodatnie odchylenia w budżecie zaplanowanych kosztów są efektem zjawisk niezależnych od kierującego podmiotem i w efekcie, w sposób naturalny, wymuszają większą elastyczność w zarządzaniu, konieczność podejmowania szybkich decyzji przy dużej bezwładności systemu technologicznego. Dostawa ścieków, znacznie przekraczająca normy ilościowo-jakościowe lub nie w pełni wykorzystująca potencjał oczyszczalni, ma decydujące znaczenie w kształtowaniu budżetu i powstających odchylen w wyniku jego realizacji.

Rynek stanowi doskonały mechanizm alokacji ograniczonych zasobów, niemniej jednak wykazuje też cechy zawodności. Zawodność rynku oznacza takie sytuacje, w których nie istnieją dostateczne warunki do osiągnięcia efektywnych rozwiązań za pomocą mechanizmu rynkowego¹⁷.

Na podstawie przedstawionych faktów można by stwierdzić, że pomysł powołania Spółki Wodnej „Kapuściska” był dobry i przyniósł zamierzone efekty. Wspólne oczyszczanie ścieków dało możliwość zachowania przemysłu chemicznego, a ścieki bytowe nie trafiały do Wisły. Jednak ocena stabilności funkcjonowania oczyszczalni na styku biznesu i samorządu została drastycznie zweryfikowana w 2012 r. poprzez likwidację Zakładów Chemicznych „Zachem” SA i pozostawienie członków Spółki Wodnej z koniecznością modernizacji oczyszczalni i nierozliczonymi zobowiązaniami jeszcze z okresu budowy obiektu.

Utrata stabilizacji na skutek likwidacji produkcji w Zakładach Chemicznych „Zachem” SA wymaga zweryfikowania metod uzupełniania brakującej wartości przychodów i ograniczania kosztów.

¹⁷ P. Jeżowski, *Postawy regulacji środowiska i zdrowia. Metody szacowania korzyści i strat w dziedzinie ochrony środowiska i zdrowia*, SGH, Warszawa 2009, s. 11.

Literatura

S Brzezin W., *Rachunkowość w zarządzaniu*, „Rachunkowość Zarządcza i Controlling”, nr 1, grudzień 1998.

Czaja S., Nowak K. (red.), *Ochrona wód powierzchniowych i podziemnych w polskich i międzynarodowych rozwiązaniach prawnych*, WAE, Wrocław 2007.

Jeżowski P., *Postawy regulacji środowiska i zdrowia. Metody szacowania korzyści i strat w dziedzinie ochrony środowiska i zdrowia*, SGH, Warszawa 2009, s. 11.

Mann R., Mayer E., *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kierowania Liderów, Skierniewice 1997.

Mazur-Jelonek A., *Wdrożenie i organizacja controllingu w firmie*, „Poradnik Gazety Prawnej”, nr 2 /2000.

Paczuski R., *Spółki wodne – cele, zadania, prawne podstawy organizacji oraz perspektywy ich rozwoju w kontekście zachodzących zmian*, Dom Organizatora, Toruń 2006.

Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne.

Management accounting in Water Company „KAPUŚCISKA” in Bydgoszcz

Summary: Managing the sewage treatment plant is not only associated with the exercising of the market economy principle. The Water Law with the legal validity regulating the functioning of water companies, modifies pure business relations introducing more significant responsibility for the environment. The Water Law Companies function on the basis of water legal permit issued on the basis of the Marshall of the Voivodeship's decision. This water legal permit determines the amount and the quality of wastewaters which the company can introduce into the River Vistula. The carried out research at the inlet to the sewage treatment plant and particularly at the place where the treated wastewaters are let into the river allow to assess the technological process of wastewaters treatment. The results of the research also become the basis to charge penalties for the possible exceeding of the required level of the studied parameter.

The difficulties connected with managing the sewage treatment plant do not only result from the environmental duties but rather from the type of the incurred costs arising during the treatment process, the low level of cost flexibility and at the same time, the lack of tools enabling planning the amount and quality of the delivered subject of the service provided.

Keywords: controls, management accounting, Water Law



Jadwiga Szczotka

Wyższa Szkoła Finansów i Prawa w Bielsku-Białej

Wdrażanie i stosowanie rachunkowości zarządczej w obsłudze outsourcingowej

Zarys treści: Konkurencja na rynku usług księgowych w Polsce jest duża, a będzie pewnie jeszcze większa po wejściu w życie ustawy deregulacyjnej. Dlatego też biura rachunkowe oprócz świadczenia usług z zakresu rachunkowości finansowej powinny oferować swoim klientom kompleksową obsługę zawierającą realizację zadań stawianych przed Rachunkowością Zarządczą. Outsourcing rachunkowości daje szeroki zakres możliwości wykorzystania specjalistycznej wiedzy z zakresu controllingu w przedsiębiorstwach gospodarczych. Skuteczność wykorzystania tego narzędzia w dużej mierze zależy od dostawcy usługi, który znając zalety i wady wprowadzania outsourcingu rachunkowości, analizuje, doradza i staje się współtwórcą procesu jego wdrażania i stosowania.

Słowa kluczowe: outsourcing rachunkowości, rachunkowość zarządcza.

Wprowadzenie

Rachunkowość zarządcza – obok rachunkowości finansowej – stanowi element składowy systemu identyfikacji, pomiaru, przetwarzania i przekazywania informacji finansowych o sytuacji majątkowej i osiągniętych przez podmiot gospodarczy wynikach. Jej zadaniem jest wspomaganie kierowników organizacji w procesie podejmowania decyzji gospodarczych, krótko- i długoterminowych oraz dostarczanie informacji niezbędnych w planowaniu i kontroli działalności¹.

W dużych podmiotach gospodarczych czynności w zakresie rachunkowości zarządczej wykonywane są przez specjalnie w tym celu tworzone działy controllingu, w związku z czym koszty pozyskania potrzebnych do zarządzania przedsiębiorstwem informacji są dość znaczne. Mniejsze firmy nie mogą pozwolić sobie na tak duże wydatki, dlatego też mogą one skorzystać z obsługi outsourcingowej świadczonej przez biura rachunkowe. Jednakże specyfika działań

1 S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, TNOiK, Toruń 2012, s. 28.

podejmowanych w ramach wdrażania i stosowania rachunkowości zarządczej powoduje, że praktyka korzystania z usług zewnętrznej firmy księgowej nie jest jeszcze powszechnie stosowana.

Konkurencja na rynku usług księgowych jest bardzo duża, a będzie zapewne jeszcze większa po wejściu w życie ustawy deregulacyjnej, która umożliwi prowadzenie ksiąg rachunkowych przez osoby nieposiadające żadnych uprawnień (dotychczas były one potwierdzane certyfikatem wydawanym przez Ministerstwo Finansów). Biura rachunkowe, chcąc pozyskać nowych klientów i utrzymać dotychczasowych, powinny poszerzyć swoją ofertę o usługi z zakresu wdrażania i stosowania rachunkowości zarządczej.

Celem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na potrzebę wprowadzenia do oferty biur rachunkowych usług z zakresu rachunkowości zarządczej oraz wskazanie obszarów jej stosowania.

Outsourcing rachunkowości

Outsourcing² definiowany jest najczęściej jako przedsięwzięcie polegające na wydzieleniu ze struktury organizacyjnej wybranych, realizowanych przez przedsiębiorstwo funkcji i przekazaniu ich do realizacji innym podmiotom gospodarczym³. Obsługa outsourcingowa rachunkowości w przedsiębiorstwie może mieć różnorodny charakter i dotyczyć pojedynczych funkcji lub całych procesów. Rachunkowość jest rozległym zagadnieniem i zadania realizowane w jej obszarze wyodrębniane są w podmiotach gospodarczych z uwzględnieniem takich kryteriów, jak: rodzaj prowadzonej działalności, obszar działania, a także ilość generowanych dokumentów księgowych podlegających ewidencji oraz liczba i rodzaje sprawozdań wewnętrznych i zewnętrznych tworzonych w procesie przetwarzania i agregacji danych rachunkowych. Zakres usług realizowanych przez zewnętrzne firmy outsourcingowe koncentruje się przede wszystkim na prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sprawozdawczości finansowej, doradztwie księgowym oraz prowadzeniu ewidencji podatkowych i doradztwa podatkowego.

Niezależnie od rozmiarów, jednostki gospodarcze działają w warunkach rosnącej konkurencji i konieczności maksymalnego ograniczania kosztów. Nacisk na minimalizację kosztów funkcjonowania i jednoczesna konieczność poszukiwania nowych produktów i rozwiązań, które mogłyby powiększyć lub

2 Termin „outsourcing” jest skrótem pochodzącym od angielskiego wyrażenia „outside-resource-using” (wykorzystanie zasobów zewnętrznych).

3 M. Trocki, *Outsourcing jako metoda restrukturyzacji przedsiębiorstw*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka”, nr 9, 1999.

utrzymać zyskowność na pożądanym poziomie, wpływa na podejmowanie przez przedsiębiorców decyzji o outsourcingu rachunkowości. Rachunkowość w firmie ma przede wszystkim wartość poznawczą i informacyjną w zakresie majątku, jego źródeł pochodzenia i zyskowności. Wzrost tempa życia gospodarczego i funkcjonowania przedsiębiorstw stwarza potrzebę szybkiego i kompetentnego dostarczania wiarygodnych i kompletnych informacji. Wykorzystanie outsourcingu rachunkowości daje więcej możliwości niż księgowość prowadzona we własnym zakresie, ponieważ zewnętrznym partnerzy są lepiej przygotowani do wykonywania usług i to zarówno w zakresie wiedzy, jak i infrastruktury technicznej. Głównymi powodami, dla których przedsiębiorstwa decydują się na korzystanie z outsourcingu, są: zmniejszenie kosztów utrzymania działu księgowego, podniesienie jakości otrzymywanych informacji poprzez dostęp do wiedzy specjalistów oraz możliwość skupienia się na kluczowych celach funkcjonowania przedsiębiorstwa⁴.

Struktura rynku usług księgowych w Polsce

Według danych Głównego Urzędu Statystycznego, w 2011 r. liczba przedsiębiorstw zarejestrowanych w Polsce w rejestrze REGON wyniosła 4 071 576. Ich struktura, biorąc pod uwagę poszczególne grupy wielkości, przedstawiała się następująco: mikroprzedsiębiorstwa – 3 861 352 (94,8% wszystkich zarejestrowanych przedsiębiorstw), małe firmy – 173 449 (4,3%), średnie – 31 329 (0,8%) oraz duże – 5446 (0,1%). Firm z sektora MSP w 2011 r. było 4 066 130, co stanowiło 99,9% liczby wszystkich przedsiębiorstw zarejestrowanych w REGON. Spośród wszystkich zarejestrowanych firm w 2011 r. tylko 1787,5 tys. przedsiębiorstw było aktywnych, z czego 1716,3 tys. to firmy zatrudniające do 9 osób, 54,9 tys. firmy małe zatrudniające od 10 do 50 pracowników oraz 16,3 tys. firmy średnie zatrudniające od 50 do 250 pracowników⁵.

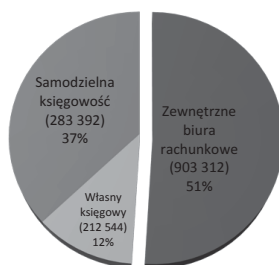
Jak pokazują wyniki badania Small Business DNA, 51% mikro i małych firm korzysta z usług zewnętrznych biur rachunkowych, 12% zatrudnia księgowego, natomiast 37% przedsiębiorców samodzielnie prowadzi swoją księgowość⁶. Biorąc pod uwagę strukturę liczby i rodzaju firm w Polsce, struktura korzystania z usług księgowych przedstawia się następująco:

4 *Innowacyjna rola outsourcingu rachunkowości*, <http://www.skwp.poznan.pl/files/pliki/4ea7f0030cdf5>

5 Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2010–2011; www.parp.gov.pl/files/74/75/76/479/15160

6 *Analiza rynku usług księgowych online*, <http://www.fundacjastarter.org.pl>

Rysunek 1. Struktura księgowych w Polsce



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z badania Small Business DNA.

Z powyższego podziału wynika, że ponad połowa firm z sektora małych i średnich przedsiębiorstw korzysta z usług świadczonych przez biura rachunkowe. Według danych GUS za I kwartał 2011 r., w Polsce działało 42 718 podmiotów prowadzących usługi w zakresie księgowości (według PKD).

W stosunku do liczby podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w Polsce tylko niewielka ich część (164 187 firm, czyli 9,2%) prowadzi księgi rachunkowe zgodnie z Ustawą o rachunkowości. Brakuje, niestety, danych statystycznych dotyczących ilości firm obsługiwanych przez biura rachunkowe w zakresie pełnej księgowości.

Tabela 1. Struktura sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce pod względem stosowanych form opodatkowania i systemów ewidencyjnych w 2011 r.

Forma opodatkowania /system ewidencyjny	Mikroprzedsiębiorstwa		Przedsiębiorstwa małe		Przedsiębiorstwa średnie		Razem	
	Ilość	%	Ilość	%	Ilość	%	Ilość	%
Księgi rachunkowe	112 470	68,50	36 224	22,06	15 493	9,44	164 187	100
Podatkowa księga przychodów i rozchodów	1 153 956	98,37	18 775	1,60	324	0,03	1 173 055	100
Ewidencja przychodów	357 351	100						100
Karta podatkowa	86 822	100						100
Razem	1 710 599		54 999		15 817		1 781 415	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Raportu⁷.

⁷ Raport – Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2011 r., http://www.stat.gov.pl/gus/5840_826_PLK_HTML.htm

Na przełomie 2010 i 2011 r. portal infakt.pl we współpracy z firmą badawczą „4P Research Mix” przeprowadził badania wśród małych i średnich firm dotyczące księgowości mikro i małych firm. W badaniu wzięło udział 450 przedsiębiorców, reprezentujących firmy zatrudniające od 0 do 49 osób z terenu całej Polski. Wśród ankietowanych były osoby prowadzące działalność gospodarczą, właściciele i współwłaściciele firm, prezesi, członkowie zarządu oraz dyrektorzy generalni i zarządzający. Badanie było realizowane w okresie od 15 grudnia 2010 r. do 17 stycznia 2011 r. i zastosowano metodę wywiadu internetowego wypełnianego samodzielnie (CAWI). Najważniejsze wnioski wynikające z przeprowadzonego badania w aspekcie tematu niniejszego artykułu to:

- ponad 3/4 firm rozlicza się na podstawie księgi przychodów i rozchodów i jest to jednocześnie najpopularniejsza forma prowadzenia księgowości wśród mikro i małych firm, związana ściśle z najbardziej popularną formą prawną, jaką jest jednoosobowa działalność gospodarcza;
- na chwilę obecną nadal najbardziej popularnym sposobem prowadzenia księgowości jest obsługa przez zewnętrzne biuro (51% firm);
- wśród problemów wymienianych przez respondentów zdecydowanie najwięcej (79%) jest problemów praktycznych związanych z koniecznością dowozu dokumentów do biura rachunkowego, brakiem lub niskim poziomem doradztwa w zakresie optymalizacji kosztów, koniecznością prowadzenia podwójnej ewidencji, raportowaniem, informowaniem, nieelastycznymi godzinami pracy (dostęp do danych tylko i wyłącznie w godzinach pracy biura) itp.;
- równie duża grupa problemów (52%) to problemy z komunikacją, a w szczególności potrzeba częstych dojazdów do biura, brak dostępu do informacji na bieżąco, zwłoki i brak procedur pozyskiwania odpowiedzi na zadawane pytania;
- najmniejsza grupa problemów, to problemy z dokumentami (25%), gdzie wskazywano głównie na utrudnienia z dostępem do danych finansowych i dokumentów⁸.

Rachunkowość zarządcza w ofercie biur rachunkowych

Biura rachunkowe prezentują oferty świadczonych przez siebie usług w Internecie poprzez własne strony www. Większość z nich proponuje w nich jedynie obsługę księgowo-podatkową oraz kadrowo-płacową, a tylko niektó-

8 Analiza rynku usług księgowych online, <http://www.fundacjastarter.org.pl>

re w zakresie swoich usług wymieniają rachunkowość zarządczą. Zakres tej rachunkowości jest w większości przypadków bardzo lakonicznie opisany, a niektóre z biur, proponując usługi w zakresie controllingu, piszą o nich, jako o *novum* na rynku usług księgowych⁹. Świadczy to o tym, że obsługa dotycząca rachunkowości zarządczej nie jest jeszcze zbyt rozpowszechniona.

Sporadycznie zdarzają się firmy świadczące usługi księgowe, które oferują bardzo szeroki zakres usług wspomagających zarządzanie z zakresu controllingu operacyjnego i finansowego (ustalanie celów, poszukiwanie różnych wariantów realizacji celów, dobór kryteriów decyzyjnych, podjęcie decyzji o wdrożeniu wybranego wariantu, porównanie faktycznych i planowanych wyników, działanie korygujące w przypadku wystąpienia odchyień), proponują budowę strategii kosztowych (kalkulacja kosztów produktów, towarów i usług, tworzenie ośrodków kosztów i ośrodków odpowiedzialności) oraz planowanie finansowe (wsparcie planowanej rocznej działalności, koordynacja działań różnych części organizacji, sterowanie działalnością, budżetowanie, w tym budżety kosztów, przychodów, inwestycji, sprzedaży, zakupów, planowane przepływy pieniężne, planowany rachunek wyników i bilans)¹⁰. W ofercie kolejnego biura można przeczytać o możliwości zamówienia usługi dotyczącej podziału przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności ze wskazaniem właściwych miar oceny dokonań, budowy wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów zmiennych w celu oceny rentowności produktów, grup produktów, kanałów dystrybucji, analizy prognozy rentowności i dźwigni operacyjnej, zaprojektowania rachunku kosztów docelowych oraz badania rentowności kierunków sprzedaży¹¹.

Z powyższego wynika, że pojawiają się próby zaoferowania podmiotom gospodarczym usług z obszaru rachunkowości zarządczej, tajemnicą handlową tych biur rachunkowych jest jednak odpowiedź na pytanie, czy usługi w tym zakresie są przez klientów zamawiane.

Wdrażanie i stosowanie rachunkowości zarządczej przez pracowników biur rachunkowych

Wdrażanie i stosowanie w jednostce gospodarczej rachunkowości zarządczej przez biuro rachunkowe powinno być elementem składowym całościowej obsługi tego podmiotu w obszarze rachunkowości. Nie ma takiej potrzeby, aby pracownik biura rachunkowego wykonywał wszystkie czynności z zakresu rachunkowości, większość prostych prac księgowych może być realizowana

9 Oferta świadczonych usług, www.tax-net.pl

10 Oferta świadczonych usług, <http://www.accf.pl>

11 Oferta świadczonych usług, <http://gierusz-1-wspolnicy.firmy.net>

przez pracowników przedsiębiorstwa. Obsługa outsourcingowa powinna jednakże obejmować kluczowe czynności w zakresie rachunkowości finansowej, aby na bazie informacji pozyskanych z tego zakresu móc odpowiednio zaprojektować i wdrożyć rozwiązania dotyczące rachunkowości zarządczej. Pracownik biura rachunkowego powinien przede wszystkim brać udział w tworzeniu bądź modyfikacji już istniejącej polityki rachunkowości, organizacji dokumentacji księgowej, ewidencji księgowej, inwentaryzacji, a także w pracach kontrolno-analitycznych oraz sporządzaniu sprawozdania finansowego.

Miejscem świadczenia outsourcingu rachunkowości powinna być siedziba firmy, a pracownik biura rachunkowego jest specjalnie dedykowany do obsługi klienta, co jest niezwykle ważnym czynnikiem zapewniającym pełną wiedzę na temat specyfiki jednostki gospodarczej. Dużym minusem tradycyjnego prowadzenia obsługi księgowej w biurze rachunkowym jest ograniczony kontakt osoby prowadzącej księgi rachunkowe z podmiotem gospodarczym, co nierzadko jest przyczyną błędnego zakwalifikowania operacji gospodarczych, czego konsekwencją bywa sporządzenie niewiarygodnego sprawozdania finansowego. Niezmiernie ważne w takich przypadkach jest więc zapewnienie prawidłowego przepływu informacji pomiędzy biurem rachunkowym i firmą. O ile jednak rachunkowość finansowa i rozliczenia podatkowe mogą być prawidłowo ewidencjonowane na podstawie kompletnych i rzetelnych informacji zawartych w przekazywanych do biura dokumentach księgowych, o tyle czynności związane z rachunkowością zarządczą nie mogą być wykonywane poza jednostką gospodarczą. Trudno bowiem byłoby dokonać pomiaru efektu działalności jednostki organizacyjnej i oceny rentowności produktów bez dogłębnego poznania, najlepiej poprzez bezpośrednią obserwację, procesów produkcyjnych. Zebrane i przedstawiane przez specjalistę skierowanego do jednostki informacje powinny pomagać kierownictwu firmy w zarządzaniu operacyjnym, taktycznym, planistycznym, kontrolnym oraz strategicznym. Aby ten cel osiągnąć, osoba zajmująca się rachunkowością zarządczą musi konsultować się z osobami, które będą z tych informacji korzystać, tj. z kierownictwem oraz pracownikami innych komórek obsługiwanego przedsiębiorstwa. Osoby, które mają dostarczać informacji z dziedziny rachunkowości zarządczej, muszą zrozumieć rolę, jaką odgrywają inne wydziały firmy. Oprócz skutecznej wymiany informacji muszą one zapewnić i współpracę, i koordynację wzajemnych działań. Pozyskanie tych efektów jest możliwe jedynie w trakcie obecności w podmiocie, a nie poza nią (w biurze rachunkowym).

Rodzaj usług outsourcingowych z zakresu controllingu, które biuro rachunkowe mogłoby zaproponować w swojej ofercie, zależy będzie od kwalifikacji pracowników biura oraz potrzeb zgłaszanych przez obecnych lub przy-

szych jego klientów. Prawdopodobnie biura rachunkowe nie zatrudniają zbyt wielu specjalistów w zakresie rachunkowości zarządczej. Jak dotąd jednak nie przeprowadzono badań, które dałyby odpowiedź na pytanie, czy biura rachunkowe są przygotowane do przedstawienia takiej oferty, a także – czy istnieje na nią zapotrzebowanie wśród małych firm, które korzystają z usług outsourcingu rachunkowości. Dlatego też wskazane byłoby przeprowadzenie badań w tym zakresie.

Zapotrzebowanie na wiarygodne informacje zarządcze występuje z pewnością w każdym przedsiębiorstwie. Rachunkowość zarządcza jest jednak w znacznym stopniu zindywidualizowana oraz dostosowana do rozmiarów i potrzeb konkretnego podmiotu. Każda oferta musi być więc poprzedzona dokładnym rozpoznaniem potrzeb i oczekiwań potencjalnego nabywcy usługi. Trzeba pamiętać o tym, że rachunkowość zarządcza działa w pięciu sferach zarządzania przedsiębiorstwem: planowaniu, ocenie, wykonywaniu i kontroli operacji, zabezpieczeniu i efektywnym wykorzystaniu aktywów oraz komunikacji. Niektórzy klienci biura mogą być zainteresowani rozwiązaniami problemów tylko w niektórych obszarach, inni będą oczekiwać kompleksowej obsługi.

W ramach planowania od systemu rachunkowości zarządczej oczekuje się informacji w wymiarze historycznym i perspektywnym, pozwalających na opracowanie programu przyszłej działalności, wskazanie środków, jakie będą potrzebne i rezultatów, jakie mogą być osiągnięte.

W procesie oceny zadaniem rachunkowości zarządczej jest dokonywanie interpretacji danych, próby wychwycenia trendów, w celu dojścia do oceny zaistniałego stanu rzeczy.

Sfera wykonywania i kontroli operacji dotyczy procesu dostarczania kierownictwu informacji i wykonywania analiz na rzecz zarządzających poszczególnymi funkcjonalnymi obszarami działalności jednostki. Głównym zadaniem rachunkowości zarządczej w zakresie kontroli jest kontrola kosztów. Rachunku kosztów dokonuje się poprzez ujęcie, zgrupowanie i interpretację w określonych przekrojach kosztów produkcji i sprzedaży produktów, mierzonych ilościowo i wartościowo za pewien okres, w celu uzyskania informacji potrzebnych do ustalania wyników i kierowania przedsiębiorstwem lub ich zespołem. Zadania rachunku kosztów wiążą się z wymaganiami informacyjnymi, decyzyjnymi i kontrolnymi wobec tego rachunku. Jako podstawowe zadania rachunku kosztów wymienia się zwykle: tworzenie podstaw decyzyjnych, ustalanie kosztów dla potrzeb polityki cenowej, kontrolę przebiegu procesów produkcyjnych i uzyskiwanych efektów, obserwację i badanie zmian strukturalnych przedsiębiorstwa, dostarczanie informacji kosztowych.

W zakresie zabezpieczania i efektywnego wykorzystywania aktywów zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie poszczególnym kierownikom informacji zgodnych z ich zakresem odpowiedzialności i stałe utrzymywanie systemu rozrachunku nad aktywami jednostki.

Piąta sfera zarządzania, czyli komunikacja, odpowiada za sprawozdania finansowe, sporządzanie specjalistycznych zestawień, informacji wynikających z analiz danych księgowych potrzebnych przy różnych przedsięwzięciach.

Do zadań szczegółowych, które mogłyby być wykonywane w ramach outsourcingu rachunkowości zarządczej, należą m.in.:

- analiza sprzedaży i ocena trendów na rynku;
- opracowywanie i rozwijanie wskaźników biznesowych;
- analiza cen;
- ocena rentowności produktów;
- raportowanie dotyczące regionów, branży lub segmentów klientów;
- analiza kosztów;
- analiza kosztów i korzyści danego projektu;
- analiza prognozy rentowności;
- analiza cyklu życia;
- analiza opłacalności klienta;
- budżetowanie;
- analiza zakupów i leasingu;
- planowanie strategiczne;
- doradztwo w zakresie zarządzania strategicznego;
- prezentacja danych finansowych (na potrzeby organizacji);
- prognozowanie sprzedaży;
- prognozowanie finansowe;
- alokacja kosztów¹².

Możliwość skorzystania z obsługi outsourcingowej w zakresie rachunkowości zarządczej ma wiele zalet, a przede wszystkim niższe koszty pozyskania informacji, wysokie kompetencje zespołu zajmującego się wykonywaniem powierzonych zadań, brak kosztów podnoszenia kwalifikacji oraz możliwość skorzystania z doświadczeń wszystkich specjalistów zatrudnionych w biurze rachunkowym. Najważniejszą spośród ww. zalet jest niewątpliwie doświadczenie

12 Rachunkowość zarządcza, <http://www.governica.com>

osób, które w ramach outsourcingu zajmują się rachunkowością zarządczą w wielu podmiotach. Wiedza i umiejętności zdobyte w trakcie wdrażania i stosowania rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach działających w różnych branżach są z pewnością niemożliwe do uzyskania przez osoby zatrudnione w komórkach tylko jednego podmiotu. Ponadto nieoceniona jest możliwość skorzystania z doświadczeń praktycznych pozostałych pracowników biura rachunkowego specjalizujących się w kompleksowej obsłudze rachunkowości.

Biuro rachunkowe, które chciałoby zaproponować swoim dotychczasowym lub nowym klientom obsługę outsourcingową z zakresu wdrażania i stosowania rachunkowości zarządczej musiałyby przede wszystkim zatrudnić wysokiej klasy specjalistów, którzy będą posiadali wiedzę i doświadczenie z zakresu controllingu.

Oferty z zakresu rachunkowości zarządczej nie mogą być standardowe i zunifikowane. Każdy podmiot ma swoje określone potrzeby w zakresie rodzaju informacji koniecznych do zarządzania firmą. W ramach świadczonej usługi bardzo ważne jest zagwarantowanie kierownictwu stałego i terminowego dostarczenia istotnych informacji, aby umożliwić zarządzającym podjęcie natychmiastowych działań w odpowiedzi na pojawiające się problemy.

Podsumowanie

Konkurencja na rynku usług księgowych w Polsce jest duża, a będzie pewnie jeszcze większa po wejściu w życie ustawy deregulacyjnej. Dlatego też biura rachunkowe, oprócz świadczenia usług z zakresu rachunkowości finansowej, powinny oferować swoim klientom kompleksową obsługę zawierającą realizację zadań stawianych przed rachunkowością zarządczą. Outsourcing rachunkowości daje szeroki zakres możliwości wykorzystania specjalistycznej wiedzy z zakresu controllingu w przedsiębiorstwach gospodarczych. Skuteczność wykorzystania tego narzędzia w dużej mierze zależy od dostawcy usługi, który znając zalety i wady wprowadzania outsourcingu rachunkowości, analizuje, doradza i staje się współtwórcą procesu wdrażania i stosowania.

Literatura

- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, TNOiK, Toruń 2012.
- Trocki M., *Outsourcing jako metoda restrukturyzacji przedsiębiorstw*, „Gospodarka Materialowa i Logistyka”, nr 9, 1999.

Źródła internetowe

- Analiza rynku usług księgowych online*, <http://www.fundacjastarter.org.pl> (dostęp 03.01.2014).
- Innowacyjna rola outsourcingu rachunkowości*, <http://www.skwp.poznan.pl/files/pliki/4ea7f0030cdf5> (dostęp 03.01.2014).
- Oferta świadczonych usług*, <http://gierusz-i-wspolnicy.firmy.net> (dostęp 03.01.2014).
- Oferta świadczonych usług*, <http://www.accf.pl> (dostęp 03.01.2014).
- Oferta świadczonych usług*, <http://www.tax-net.pl> (dostęp 03.01.2014).
- Rachunkowość zarządcza*, <http://www.governica.com> (dostęp 03.01.2014).
- Raport – Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2011 r., http://www.stat.gov.pl/gus/5840_826_PLK_HTML.htm (dostęp 03.01.2014).
- Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2010–2011, <http://www.parp.gov.pl/files/74/75/76/479/15160> (dostęp 03.01.2014).

Experience with the implementation and application of Management Accounting in the use of outsourcing

Abstract: The increase in the rate of economic life and performance creates a need for fast and competent delivery of information coming from the area of accounting. The use of outsourcing accounting in small and medium-sized enterprises can reduce the cost of acquiring information management and use of the high competence of the team responsible for the performance of his duties. Accountants working in a difficult market accounting services must constantly expand the scope of services. Service outsourcing involving the implementation and application of management accounting is not yet very widespread in Poland. Therefore, modern office accounts should this type of service to offer its current and new customers.

Keywords: outsourcing accounting, management accounting.



Piotr Szczypa

Wyższa Szkoła Gospodarki w Bydgoszczy

Rachunkowość zarządcza w trwale zrównoważonej gospodarce leśnej

Zarys treści: „Misją Lasów Państwowych jest, działając w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty, sprawowanie pieczy nad dobrem wspólnym wszystkich Polaków, jakimi są lasy, gwarantując jednocześnie trwałość ekosystemów leśnych, powiększanie i ochronę zasobów przyrodniczych, a także doskonalenie ich do pełnienia różnorodnych funkcji zgodnych z oczekiwaniami społeczeństwa”. Tak sformułowana misja Lasów Państwowych w pełni odpowiada ustawowym założeniom trwale zrównoważonej gospodarki leśnej. Zawiera w sobie ujęcie aspektów ekonomicznych, ekologicznych i społecznych funkcjonowania Lasów Państwowych.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rachunkowość zarządcza, gospodarka leśna.

Wprowadzenie

Lasem w rozumieniu przepisów Ustawy o lasach¹ jest grunt:

- 1) o zwartej powierzchni co najmniej 0,10 ha, pokryty roślinnością leśną (uprawami leśnymi) – drzewami i krzewami oraz runem leśnym – lub przejściowo jej pozbawiony: przeznaczony do produkcji leśnej, lub stanowiący rezerwat przyrody lub wchodzący w skład parku narodowego albo wpisany do rejestru zabytków;
- 2) związany z gospodarką leśną, zajęty pod wykorzystywane dla potrzeb gospodarki leśnej: budynki i budowle, urządzenia melioracji wodnych, linie podziału przestrzennego lasu, drogi leśne, tereny pod liniami energetycznymi, szkółki leśne, miejsca składowania drewna, a także wykorzystywany na parkingi leśne i urządzenia turystyczne.

¹ Art. 3 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. 1991 nr 101, poz. 444 z późn. zm.

Las jako grunt o charakterystycznym przeznaczeniu może być przedmiotem zainteresowania rachunkowości. Z kolei podmiotami systemu rachunkowości w tym zakresie są następujące jednostki organizacyjne wchodzące w skład Lasów Państwowych: Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych, regionalne dyrekcje Lasów Państwowych, nadleśnictwa oraz inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Na podstawie dostępnej literatury, aktów prawnych, wywiadów z pracownikami działów finansowo-księgowych nadleśnictw należy stwierdzić, że rachunkowość w zakresie gospodarki leśnej koncentruje się przede wszystkim na rozwiązaniach obligatoryjnych związanych z podsystemem rachunkowości finansowej. Rozwiązania z zakresu podsystemu rachunkowości zarządczej są rzadko stosowane, a w przypadku wielu jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych w ogóle nie są wykorzystywane. W związku z tym istnieje potrzeba przeprowadzenia głębszych badań z zakresu możliwości i celowości zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej jako źródła informacji o gospodarce leśnej. Z uwagi na ograniczoną objętość artykułu rozważania zostaną zawężone do ogólnych kwestii z zakresu rachunkowości. Celem opracowania jest wskazanie ogólnych wytycznych rachunkowości zarządczej w realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej wraz z próbą identyfikacji kierunku prac badawczych we wskazanym obszarze.

W trakcie pisania artykułu zostały wykorzystane metody indukcji, dedukcji, a także technika wywiadu bezpośredniego. Proces badawczy polegał na zidentyfikowaniu problemu badawczego, a następnie ustosunkowaniu się do niego poprzez analizę informacji pochodzących z literatury, aktów prawnych oraz zebranych w trakcie wywiadów bezpośrednich, wdrożeń narzędzi rachunkowości zarządczej. Na tej podstawie zostały wyciągnięte wnioski.

Trwale zrównoważona gospodarka leśna

Gospodarka leśna, zgodnie z Ustawą o lasach, to działalność leśna w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów oraz realizacja pozaprodukcyjnych funkcji lasu. Natomiast przez trwale zrównoważoną gospodarkę leśną należy rozumieć działalność zmierzającą do ukształtowania struktury lasów i ich wykorzystania w sposób i tempie zapewniającym trwale zachowanie ich bogactwa biologicznego, wysokiej produktywności oraz potencjału regeneracyjnego, żywotności i zdolności do wypełniania, teraz i w przyszłości, wszystkich ważnych ochronnych, gospodarczych i socjalnych funkcji na pozio-

mie lokalnym, narodowym i globalnym, bez szkody dla innych ekosystemów².

Podstawowym narzędziem do realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej jest plan urządzenia lasu lub uproszczony plan urządzenia lasu. Plan taki powinien uwzględniać następujące cele³:

- 1) zachowanie lasów i korzystnego ich wpływu na klimat, powietrze, wodę, glebę, warunki życia i zdrowia człowieka oraz na równowagę przyrodniczą;
- 2) ochronę lasów, zwłaszcza lasów i ekosystemów leśnych stanowiących naturalne fragmenty rodzimej przyrody lub lasów szczególnie cennych ze względu na:
 - a) zachowanie różnorodności przyrodniczej,
 - b) zachowanie leśnych zasobów genetycznych,
 - c) walory krajobrazowe,
 - d) potrzeby nauki.
- 3) ochronę gleb i terenów szczególnie narażonych na zanieczyszczenie lub uszkodzenie oraz o specjalnym znaczeniu społecznym;
- 4) ochronę wód powierzchniowych i głębinowych, retencji zlewni, w szczególności na obszarach wododziałów i na obszarach zasilania zbiorników wód podziemnych;
- 5) produkcję na zasadzie racjonalnej gospodarki, drewna oraz surowców i produktów ubocznego użytkowania lasu.

Ustawa o lasach w art. 13 wskazuje, że w celu realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej Lasy Państwowe obowiązane są w szczególności do:

- inicjowania, koordynowania i prowadzenia okresowej oceny stanu lasów i zasobów leśnych oraz prognozowania zmian w ekosystemach leśnych;
- sporządzania okresowych wielkoobszarowych inwentaryzacji stanu lasów oraz aktualizacji stanu zasobów leśnych;
- prowadzenia banku danych o zasobach leśnych i stanie lasów.

Mając powyższe na uwadze, dostrzega się trzy zasadnicze funkcje lasu: ekologiczną, ekonomiczną i społeczną. Do prowadzenia prawidłowej, trwale zrównoważonej gospodarki leśnej przy jednoczesnej realizacji wskazanych funkcji lasu niezbędne są określone informacje – finansowe i niefinansowe, do-

² Ibidem, art. 6.

³ Ibidem, art. 7.

tyczące zarówno okresów przeszłych, teraźniejszych, jak i przyszłych. Powinny one umożliwić skuteczne podejmowanie decyzji w ramach trwale zrównoważonej gospodarki leśnej, co w przekonaniu autora, wymaga zastosowania narzędzi, które jednocześnie będą w stanie dostarczyć różnorodnych informacji, opisujących uwarunkowania ekologiczne, ekonomiczne i społeczne lasów. Dzięki tym informacjom będzie można analizować wzajemne relacje zachodzące między działalnością gospodarczą, ekologiczną i społeczną lasów.

Potrzebę pozyskania pełnych i rzetelnych informacji (syntetycznych i szczegółowych), niezbędnych dla osób zarządzających Państwowymi Gospodarstwami Leśnymi Lasów Państwowych, dostrzega m.in. A. Paszkiewicz z Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych⁴. Jednakże uwagę poświęcił parametrom ekonomicznym opartym na danych przeszłościowych, czyli generowanym przez system rachunkowości finansowej. Podejście takie współcześnie należy uznać za niewystarczające. Uwarunkowania, w jakich realizowana jest obecnie trwale zrównoważona gospodarka leśna, są bardzo złożone, dlatego należy poszukiwać takich systemowych rozwiązań informacyjnych, które jak najlepiej wspomogą procesy zarządcze w różnych jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych. Jednym z takich systemów może być rachunkowość zarządcza.

Rachunkowość w realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej

Otoczenie Lasów Państwowych charakteryzuje się dużą złożonością i szybkim przepływem różnorodnych informacji. Jak w takich warunkach zachowuje się system rachunkowości, system, który od samego początku swojego istnienia pełnił przede wszystkim funkcje informacyjne? Czy system rachunkowości nadąża za szybkością, ilością i rodzajem informacji emitowanych przez otoczenie zewnętrzne i wewnętrzne? Należy stwierdzić, że tak. Rachunkowość, dzięki wielowiekowej tradycji, wypracowanym regułom postępowania i jednocześnie dużej elastyczności i umiejętności dostosowywania się do nowych warunków, nadal jest skutecznym systemem informacyjnym przedsiębiorstw. Choć, jak słusznie zauważają M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska i J. Turyna, zacierają się granice między rachunkowością a innymi systemami informacyjnymi przedsiębiorstwa⁵.

4 A. Paszkiewicz, *Rola parametrów ekonomicznych w ocenie podstawowej działalności jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych* [www.ibles.pl, Materiały konferencyjne „Współczesne problemy ekonomiki leśnictwa, s. 18].

5 J. Turyna, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997, s. 92; M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006, s. 27.

System rachunkowości każdej jednostki gospodarczej może składać się z podsystemu obligatoryjnego (rachunkowość finansowa) i fakultatywnego (rachunkowość zarządcza). W przypadku rachunkowości Lasów Państwowych dominuje podsystem rachunkowości finansowej, który regulują następujące akty prawne:

- 1) Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.
- 2) Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, które zawiera przepisy ogólne, krótki opis zasobów, przychodów i kosztów działalności, wyniku finansowego oraz funduszu leśnego.
- 3) Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 4 Dyrektora Generalnego LP z dnia 23 stycznia 2009 r. Zasady (Polityka) Rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe, które obejmuje postanowienia ogólne, a także opis zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, informacje dotyczące powierzenia składników majątkowych i kwestie dotyczące inwentaryzacji.

Wymienione akty prawne obejmują wyłącznie narzędzia rachunkowości finansowej, które są wykorzystywane w ramach zarządzania trwale zrównoważonej gospodarki leśnej. Narzędziami tymi są: księgi rachunkowe (konta syntetyczne i analityczne), inwentaryzacja, rachunek kosztów pełnych, sprawozdawczość finansowa. Narzędzia te dostarczają informacji finansowych w trybie ex post, które wykorzystuje się przykładowo dla potrzeb sprawozdawczych, ustalania wskaźników ekonomicznych. Informacje te wspomagają proces zarządzania w jednostkach Lasów Państwowych, głównie w ramach funkcji kontrolnej, ale także i planistycznej – z tym, że w tym przypadku podstawą do formułowania danych planistycznych są przede wszystkim wyniki z przeszłości. Takie rozwiązanie należy jednak uznać za niewystarczające. Stąd potrzeba szerszego zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. Ponieważ trwale zrównoważona gospodarka leśna opiera się na długookresowym modelu zarządzania, uwagę należy w tym przypadku skoncentrować na tzw. strategicznej rachunkowości zarządczej. W przekonaniu autora, w najbliższych latach widoczny będzie rozwój strategicznej rachunkowości zarządczej skupiającej w sobie cele ekonomiczne, ekologiczne i społeczne działalności jednostek gospodarczych. W tym kontekście stworzenie dostosowanego do potrzeb trwale zrównoważonej gospodarki leśnej podsystemu rachunkowości zarządczej wydaje się niezbędne.

Narzędzia rachunkowości zarządczej w realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej

W celu określenia przydatności rachunkowości zarządczej strategicznej w realizacji trwale zrównoważonej gospodarki leśnej należy nie tylko wskazać konkretne narzędzia rachunkowości, ale także kierunki zmian w ramach obecnej strategii Lasów Państwowych. M. Pigan z Dyrekcji Generalnej Lasów Państwowych wskazał na osiem priorytetowych działań, ważnych dla osiągnięcia celów przyjętych w strategii Lasów Państwowych. Są to następujące działania⁶:

- 1) Ekonomizacja działalności gospodarczej, w tym racjonalizowanie kosztów i zwiększanie przychodów, poszukiwanie dochodów ze źródeł innych niż tylko sprzedaż drewna.
- 2) Optymalne planowanie i zarządzanie zasobami, poprzez właściwe rozpoznanie stanu lasu i zasobów drzewnych w cyklicznych pracach urządzania lasu oraz inwentaryzacjach wielkoobszarowych oraz takiej zmiany w prawie, aby plan urządzenia lasu był jedynym dokumentem planistycznym integrującym zadania gospodarki leśnej oraz potrzeby ochrony przyrody.
- 3) Optymalne dostosowanie poziomu zatrudnienia oraz struktur do faktycznych obowiązków, zadań i odpowiedzialności poszczególnych szczebli zarządzania.
- 4) Wdrażanie długoletnich programów działania w obrębie gospodarki leśnej, wdrażanie innowacji i inwestycji.
- 5) Wdrażanie nowych technologii we wszystkich kierunkach gospodarki leśnej.
- 6) Kreowanie skutecznej polityki informacyjnej oraz komunikacji ze społeczeństwem.
- 7) Systematyczne kształcenie i rozwój pracowników.
- 8) Eliminacja niepotrzebnej biurokracji, w tym uproszczenia sprawozdawczości i działań administracyjnych, które utrudniają pracownikom pełnienie funkcji gospodarza lasu.

W tabeli 1. podjęto próbę określenia możliwości wykorzystania wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej do potrzeb wskazanych wcześniej ośmiu priorytetowych działań. Przyjęto subiektywną ocenę przydatności narzę-

⁶ M. Pigan, *Cel i zadania gospodarki leśnej na tle struktury Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe* [www.ibles.pl, Materiały konferencyjne „Współczesne problemy ekonomiki leśnictwa, s. 13].

dzi rachunkowości zarządczej w przedziale od 0 do 10, gdzie 0 oznacza brak przydatności, a 10 pełną przydatność.

Tabela 1. Przydatność narzędzi rachunkowości zarządczej w realizacji priorytetowych działań w ramach strategii Lasów Państwowych

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Priorytetowe działania w ramach strategii Lasów Państwowych								Razem
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Benchmarking	5	1	5	3	5	4	3	5	31
Budżety	7	6	4	7	2	4	4	0	34
Rachunek kosztów cyklu życia produktu	5	2	0	5	2	4	1	0	19
Rachunek kosztów docelowych	3	0	0	4	0	0	0	0	7
Rachunek kosztów działań sterowany czasem	6	0	6	3	0	0	3	0	18
Rachunek kosztów jakości	2	0	2	4	0	3	5	0	16
Rachunek kosztów zmiennych	6	0	4	1	0	0	4	0	15
Strategiczna karta wyników	10	8	8	9	6	9	9	0	59
Razem	44	17	29	36	15	24	29	5	199

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie wyników ujętych w tabeli 1. można stwierdzić, że:

- najskuteczniejszymi narzędziami rachunkowości zarządczej są strategiczna karta wyników, w dalszej kolejności budżety i benchmarking;
- najmniej przydatnym narzędziem rachunkowości zarządczej okazał się rachunek kosztów docelowych;
- narzędzia rachunkowości zarządczej są w stanie zaspokoić potrzeby informacyjne związane przede wszystkim z realizacją działania nr 1, 4, 3 i 7;
- w przypadku działań nr 8, 5 i 2 narzędzia rachunkowości zarządczej jako źródła informacji są mało przydatne.

Należy w tym miejscu wskazać, że nawet w tak praktycznej nauce, jaką jest rachunkowość, nie wszystkie postulaty, wzorce, przykłady z zakresu rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej dla potrzeb wspomagania informacyjnego trwale zrównoważonej gospodarki leśnej, mają możliwość wdrożenia w praktyce. Przyczynami tego stanu rzeczy mogą być problemy natury: merytorycznej, metodologicznej, proceduralnej, formalnej, technicznej oraz organizacyjnej. Charakterystykę wskazanych grup problemowych przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2. Grupy problemowe rachunkowości ukierunkowanej na trwale zrównoważoną gospodarkę leśną jako elementu składowego rachunkowości jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych (LP)

Problemy	Przedmiot odniesienia – ogólnie	Przedmiot odniesienia – trwale zrównoważona gospodarka leśna
Merytoryczne	<ul style="list-style-type: none"> • Przedmiot pomiaru (identyfikacja, definicja, klasyfikacja) • Związki między różnymi wielkościami charakteryzującymi zjawiska gospodarcze • Reguły metodologiczne poznania i modelowe ujęcia złożonej rzeczywistości gospodarczej podmiotu (teoretyczna podstawa budowy systemów rachunkowości) 	<ul style="list-style-type: none"> • Zasoby lasów (drewno, żywica, karpina, zwierzyzna, płody runa leśnego itd.) • Zużycie zasobów środowiska a efekty rzeczowe • Włączenie do modelu złożonej rzeczywistości gospodarczej podmiotu – współzależności „LP – środowisko naturalne – społeczeństwo
Metodologiczne	Sposoby pomiaru; wybór metody zależy od przyjętej definicji przedmiotu i oczekiwanego stopnia dokładności pomiaru, możliwości i opłacalności zastosowania danej metody oraz przyjętej polityki rachunkowości uwarunkowanej celem pomiaru	Definicje przedmiotu pomiaru: koszty, efekty, zobowiązania, straty, korzyści ekonomiczne, ekologiczne i społeczne dostosowanie do przyjętej polityki rachunkowości LP uwarunkowanej celem pomiaru
Proceduralne	Możliwe do zastosowania procedury grupowania, rozliczania i kalkulacji wielkości ekonomicznych w procesie tworzenia informacji retro- i prospektywnych	Możliwe do zastosowania procedury tworzenia informacji retro- i prospektywnych – ujęcie i uwidocznienie środowiskowych i społecznych kosztów działalności LP (opłaty ekologiczne), kosztów ochrony środowiska
Formalne	Formy ujmowania odpowiednich wielkości w urządzeniach ewidencyjnych i planistycznych oraz prezentacji w sprawozdaniach (raportach) przeznaczonych dla różnych użytkowników	Formy ujmowania w ewidencji retro- i prospektywnej oraz w sprawozdaniach – wielkości ekologiczne, społeczne w rachunku kosztów, w bilansie, w rachunku zysków i strat, w rachunku ekonomicznym przedsięwzięć proekologicznych, w planie urządzenia lasu
Techniczne	Potrzeba, możliwości, zakres i sposoby zastosowania techniki komputerowej przetwarzania danych	Zastosowanie techniki komputerowej – przetwarzanie danych środowiskowych w pożądanym szczegółowych przekrojach, np. według elementów środowiska, według działalności podstawowej, ubocznej i dodatkowej LP
Organizacyjne	Organizacja funkcjonowania systemu rachunkowości w powiązaniu z innymi systemami informacyjnymi, zarządzania LP	Organizacja funkcjonowania systemu rachunkowości ukierunkowanej na trwale zrównoważoną gospodarkę leśną w powiązaniu z systemem zatrudnienia i wynagradzania w LP, gospodarką mieszkaniową, systemem edukacyjnym i inne, a także zapewnienie poprawnego przepływu informacji między jednostkami organizacyjnymi LP

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Stępień, Rachunkowość ekologiczna w świetle idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, [w:] Zeszyty Naukowe nr 633. Prace z zakresu rachunkowości finansowej, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2003, s. 45.

Podsumowanie

„Misją Lasów Państwowych jest, działając w sposób odpowiedzialny, profesjonalny i otwarty, sprawowanie pieczy nad dobrem wspólnym wszystkich Polaków, jakimi są lasy, gwarantując jednocześnie trwałość ekosystemów leśnych, powiększanie i ochronę zasobów przyrodniczych, a także doskonalenie ich do pełnienia różnorodnych funkcji zgodnych z oczekiwaniami społeczeństwa”¹. Tak sformułowana misja Lasów Państwowych w pełni odpowiada ustawowym założeniom trwale zrównoważonej gospodarki leśnej. Zawiera w sobie ujęcie aspektów ekonomicznych, ekologicznych i społecznych funkcjonowania Lasów Państwowych. Biorąc pod uwagę specyfikę działalności Lasów Państwowych, wyzwania, przed którymi stoją, wyniki oceny przydatności narzędzi rachunkowości zarządczej oraz postulowany argument eliminacji niepotrzebnej biurokracji bezpośrednich służb leśnych, należy stwierdzić, że:

- narzędzie (narzędzia) rachunkowości zarządczej powinny być wdrożone w jednostkach regionalnych i centralnej (Dyrekcja Generalna Lasów Państwowych i dyrekcje regionalne Lasów Państwowych);
- przyjęte rozwiązania w ramach rachunkowości zarządczej powinny w jak największym stopniu wykorzystywać informacje generowane w nadleśnictwach w ramach obligatoryjnego podsystemu rachunkowości finansowej;
- predysponowane są narzędzia tzw. rachunkowości zarządczej strategicznej;
- najbardziej skutecznym narzędziem rachunkowości zarządczej jest strategiczna karta wyników.

Powyższe wnioski mają charakter ogólny i stanowią przyczynek do pogłębionych interdyscyplinarnych badań naukowych. Rachunkowość, w tym rachunkowość zarządcza jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, w sposób szczególny jest zobligowana do sprostania współczesnym uwarunkowaniom ekonomii zrównoważonego rozwoju. Stwarza to nowe wyzwania przed systemem rachunkowości w działalności Lasów Państwowych. Wyzwania trudne, tym bardziej że wypracowane rozwiązania, podobnie jak wieloletnia gospodarka polskich Lasów Państwowych, powinny stać się wzorcem dla innych państw.

Literatura

Gmytrasiewicz M., Karmańska A., *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2006.

Pigan M., *Cel i zadania gospodarki leśnej na tle struktury Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe* [www.ibles.pl, Materiały konferencyjne „Współczesne problemy ekonomiki leśnictwa”].

Paszkiwicz A., *Rola parametrów ekonomicznych w ocenie podstawowej działalności jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych* [www.ibles.pl, Materiały konferencyjne „Współczesne problemy ekonomiki leśnictwa”].

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 grudnia 1994 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe, Dz.U. z 1994 r. nr 134 poz. 692.

Stępień M., *Rachunkowość ekologiczna w świetle idei społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, [w:] Zeszyty Naukowe nr 633. Prace z zakresu rachunkowości finansowej, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2003.

Turyna J., *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 1997.

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. 1991 nr 101, poz. 444 z późn. zm.

Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 4 Dyrektora Generalnego LP z dnia 23 stycznia 2009 r. Zasady (Polityka) Rachunkowości Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

Management Accountancy in a permanently sustainable forest management

Summary: The organizational units of the National Forests are conducting primarily financial accounting. Contemporary conditions in which permanently sustainable forest management is conducted, require additional information beyond the capabilities of obligatory accounting. Therefore there is a need for deeper research into the possibility and expediency of the use of tools of management accounting as a source of information about forest management. The aim of this article is to identify general guidelines in the implementation of management accounting for sustainable forest management, together with an attempt to identify the direction of research in the indicated area.

Keywords: accountancy, management accountancy, forestry economics.

Przemysław Wypijewski

Bydgoskie Zakłady Elektromechaniczne Belma S.A.

Wdrażanie i stosowanie controllingu w przedsiębiorstwie X w Bydgoszczy

Zarys treści: W powyższym opracowaniu dokonano analizy najistotniejszych obszarów działalności Przedsiębiorstwa „A” niezbędnych dla przedstawienia koncepcji funkcjonowania systemu controllingu operacyjnego.

Należy jednakże pamiętać, że samo wdrożenie controllingu nie jest panaceum na rozwiązanie wszystkich problemów firmy.

Biorąc pod uwagę zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz wagę problemu jakim jest wzrost konkurencyjności coraz częściej menadżerom firm potrzebne jest narzędzie diagnostyczne, które pozwoli na odpowiednio wczesne podjęcie decyzji i niedopuszczenie do poważnych zniekształceń w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa.

Warunkiem spełnienia tej roli przez controlling operacyjny jest przekonanie uczestników tego procesu o wadze przedsięwzięcia i oczekiwanych efektach.

Jest to nie tylko przekazanie pracownikom odpowiedniej wiedzy o zastosowanych narzędziach i przyjętych procedurach, ale także przekonanie pracowników co do istotności nałożonych na nich obowiązków.

Ważnym w tym względzie jest również udział kierownictwa przedsiębiorstwa, które musi się aktywnie zaangażować się w cały ten proces.

Wówczas można się spodziewać realizacji wyznaczonych celów takich jak między innymi obniżenie kosztów, skrócenie czasu przebiegu procesów produkcyjnych, obniżenia wielkości zaangażowanego kapitału obrotowego, podniesienia wydajności i efektywnego wykorzystania zasobów będących w posiadaniu przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: controlling operacyjny, controlling strategiczny, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych, koszty stałe, koszty zmienne, centra kosztów, centra zysków, centra wyników.

Wprowadzenie

W kierowaniu współczesnym przedsiębiorstwem nie ma już miejsca na improwizację. Nie będzie go tym bardziej w przyszłości. Szczególne znaczenie mają: strategiczne myślenie i działanie, umiejętność przewidywania przyszłych zdarzeń oraz zdolność do elastycznej i szybkiej reakcji na sygnały płynące z oto-

czenia. Oznacza to, że zarządzanie strategiczne, którego jednym ze składników jest system controllingu, jest i będzie najważniejszym nurtem w teorii i praktyce zarządzania każdego przedsiębiorstwa.

Opisany w niniejszej pracy controlling operacyjny ma być źródłem informacji dla każdej jednostki (w tym także budżetowej) i pomostem do implementacji w przyszłości systemu informatycznego wspierającego zarządzanie operacyjne. Autor wyraża przekonanie, że opisane w artykule rozwiązania przyniosą przedsiębiorstwu zwiększenie produktywności, a w konsekwencji ciągle generowanie zysku poprzez racjonalizację kosztów działalności i stały monitoring poziomu kosztów w relacji do osiągniętych w danym okresie przychodów.

W punkcie pierwszym przedstawiony zostanie układ ewidencji kosztów, który umożliwi uzyskiwanie informacji do podejmowania szybkich decyzji. W punkcie drugim zaprezentowana zostanie struktura organizacyjna, która będzie narzędziem ochrony przedsiębiorstwa przed niepewnością otoczenia. Wy różnić ją będzie elastyczność dostosowywania do siebie wszystkich operacji gospodarczych prowadzonych wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa.

Punkt trzeci poświęcony został procesowi optymalizacji procesów zleceńowych na podstawie analizy przebiegu procesu produkcyjnego przedsiębiorstwa w celu prawidłowego mierzenia, wyceny, identyfikowania i rejestrowania kosztów.

Opisywane doświadczenia dotyczą rzeczywistego przedsiębiorstwa, którego nazwę zaszyfrowano, podając ją jako „Przedsiębiorstwo A”.

1. Zakres zastosowania systemu

1.1. Ogólna analiza Zakładowego Planu Kont przedsiębiorstwa produkcyjnego „A”

Przedsiębiorstwo „A” stosuje rozszerzony wykaz kont księgi głównej. Zasady funkcjonowania kont przyjęto według zaleceń „Wzorcowego Planu Kont”, wydanego przez FINANS-SERWIS Sp. z o.o. Zasady te stosuje się odpowiednio do poszczególnych kont, także do kont podzielonych lub połączonych i wykazanych w zakładowej księdze głównej.

1.2. Analiza zespołu „4” i „5” Zakładowego Planu Kont

Zakładowy Plan Kont przedsiębiorstwa produkcyjnego „A” skonstruowany jest pod kątem rachunkowości podatkowej. Zespół „4” Zakładowego Planu Kont prezentujący rodzajowy podział kosztów nie jest rozbudowany (tabela 1). Zasady budowania konta oparte zostały na zarządzeniu wewnętrznym, które przedstawia strukturę i opis kont kosztów. Struktura konta jest następująca:

- AAA – konto kosztów (KK),
 BBB – miejsce powstawania kosztów (MPK),
 CCC – zbiorcza jednostka kalkulacyjna (JK),
 DD – rezerwa,
 EEEE – koszty według rodzaju.

Tabela 1. Grupa kosztów rodzajowych zespołu „4” Zakładowego Planu Kont

Grupa kont	Rodzaje kosztów	Charakterystyka
400	Amortyzacja	Przeznaczone do ewidencji planowych odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
401	Zużycie materiałów i energii	Przeznaczone do ewidencji zużycia materiałów i energii na cele działalności podstawowej, pomocniczej i ogólnego zarządu
402	Usługi obce	Przeznaczone do ewidencji kosztów prostych usług obcych wykonanych na rzecz działalności operacyjnej jednostki
403	Podatki i opłaty	Podatki i opłaty stanowiące koszty
404	Wynagrodzenia	Przeznaczone do ewidencji kosztów działalności operacyjnej z tytułu wynagrodzeń pieniężnych i w naturze na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło i innych umów
405	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	Przeznaczone do ewidencji kosztów działalności operacyjnej z tytułu różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników, które nie są zaliczane do wynagrodzeń
409	Pozostałe koszty rodzajowe	Pozostałe koszty nieujęte na innych kontach układu rodzajowego
490	Rozliczenie kosztów	Służy do przeniesienia kosztów przypadających na bieżący okres sprawozdawczy, a także zarachowania kosztów przypadających na przyszłe okresy sprawozdawcze; księgowania kosztów na koniec okresu sprawozdawczego

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakładowego Planu Kont.

Każde konto syntetyczne zespołu „4” jest podzielone poziomo na konta analityczne. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym dostarcza informacji tylko o strukturze kosztów. Na potrzeby decyzyjne takie informacje są niedostateczne i nie dają możliwości wskazania osób odpowiedzialnych za powstanie kosztów¹.

1 K. Czubałowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, *Podstawy rachunkowości zarządczej*, PWE, Warszawa 2006, s. 52.

W związku z tym, że struktura konta wskazuje na fakt przypisywania każdemu miejscu powstawania kosztów (w zespole „5”) wszystkich kosztów rodzajowych zespołu „4”, i tym samym tabele budżetowe przyszłych jednostek budżetowych mogą być tożsame, proponuje się nie rozbudowywać zespołu „4”.

Ewidencja kosztów w zespole „5” Zakładowego Planu Kont dostarcza informacji o miejscu powstawania kosztów i posiada następującą strukturę (tabela 2):

- miejsce powstawania kosztów (BBB),
- wskazanie jednostki kalkulacyjnej (CCC), której na końcu przypisywany jest koszt rodzajowy (EEEE), co zostało już scharakteryzowane wcześniej.

Tabela 2. Zespół „5” według miejsc powstawania kosztów

Grupa kont	Konto kosztów	Charakterystyka
501	Koszty działalności podstawowej	Ewidencjonuje się na nich koszty działalności podstawowej związanej bezpośrednio z produkcją, wskazują one MPK, jednostkę kalkulacyjną z określeniem wyrobu oraz koszt rodzajowy składający się na wyrób i MPK.
507	Koszty braków	Ewidencjonuje się tutaj koszty wytworzenia braków niepoprawialnych, ujawnionych w toku produkcji i udokumentowanych kartą braków.
526	Koszty wydziałowe podstawowej działalności	Ewidencjonuje się na nim koszty pośrednie podstawowej działalności produkcyjnej; zalicza się do nich m.in. amortyzację, wynagrodzenia, materiały pomocnicze, narzędzia, koszty utrzymania w ruchu maszyn i urządzeń, koszty konserwacji, oświetlenia, ogrzewania, zabezpieczenia BHP. Dzieli się je na miejsca powstawania kosztów według zdefiniowanych kluczy podziałowych.
527	Koszty sprzedaży	Ewidencjonuje się tutaj koszty za- i wyładunku, dystrybucji, reklamy wyrobów itp. Nie są dzielone na miejsca powstawania kosztów.
528	Koszty zakupu	Ewidencjonuje się na tym koncie koszty zakupu związane z zakupem materiałów nie objętych ceną nabycia.
530	Koszty działalności pomocniczej	Koszty usług i produkcji świadczone przez wyodrębnione jednostki przedsiębiorstwa na potrzeby działalności podstawowej.
535	Działalność socjalna	Koszty te nie są przenoszone na koszty ogólnego zarządu.
550	Koszty ogólnego zarządu	Ewidencjonuje się na nich m.in. koszty zarządu, biura organizacji, działu informatyki, koszty działalności administracyjnej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakładowego Planu Kont.

Celem analizy obecnej struktury ewidencjonowania kosztów jest ocena stosowanego dotychczas rachunku kosztów i określenie docelowego rachunku umożliwiającego w przyszłości zastosowanie w przedsiębiorstwie kontrolowanego zarządzania wynikiem finansowym. W związku z tym w każdej z grup kosztów tworzone byłyby ośrodki budżetowe odpowiadające miejscom powstawania kosztów. W dalszej części pracy zostanie sprecyzowana struktura ośrodków budżetowych oraz określona ich podległość organizacyjna.

1.3. Analiza zespołu „7” Zakładowego Planu Kont

Zespół „7” Zakładowego Planu Kont jest przeznaczony do ewidencji przychodów i kosztów związanych z ich osiągnięciem, a także pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, przychodów i kosztów z operacji finansowych, zysków i strat nadzwyczajnych. Strukturę ewidencjonowania sprzedaży i kierunku jej realizacji przedstawia tabela 3.

Tabela 2. Zespół „5” według miejsc powstawania kosztów

Grupa kont	Nazwa	Charakterystyka
701	Sprzedaż produkcji przemysłowej	Ewidencjonują przychody ze sprzedaży produkcji przemysłowej z podziałem na sprzedaż w kraju, WDT oraz z podziałem na jednostki kalkulacyjne (wyroby)
702	Sprzedaż usług działalności podstawowej	Ewidencjonują przychody z tytułu usług działalności podstawowej
703	Sprzedaż usług działalności pomocniczej	Ewidencjonują przychody z tytułu usług działalności pomocniczej z podziałem na zakłady usługowe i rodzaje usług pomocniczych
704	Sprzedaż usług działalności socjalnej.	Ewidencjonuje sprzedaż na rzecz Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych
705	Sprzedaż usług pozostałych	Ewidencjonuje sprzedaż usług działalności ogólnoadministracyjnej
730	Sprzedaż towarów	Ewidencjonują przychody z tytułu sprzedaży towarów z podziałem na rodzaj towaru oraz jednostkę sprzedającą
740	Sprzedaż materiałów	Ewidencjonują przychody z tytułu sprzedaży materiałów z podziałem na materiały oraz jednostkę sprzedającą

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakładowego Planu Kont.

Głównym zadaniem dokonanej analizy Zakładowego Planu Kont Przedsiębiorstwa „A” było uzyskanie, przed przystąpieniem do tworzenia ośrodków budżetowych, odpowiedzi na pytanie, czy stosowany w przedsiębiorstwie Plan Kont umożliwia:

- szczegółowe przedstawienie miejsc powstawania kosztów i miejsc powstawania przychodów;
- powiązanie przychodów ze sprzedaży z kosztami stricte produkcyjnymi i kosztami pozostałej działalności;
- przedstawienie miejsc powstawania kosztów z uwzględnieniem zależności organizacyjnych (utworzenie centrów kosztów i zysku);
- zbudowanie modelu zarządzania wynikiem finansowym.

Zdaniem autora, zaprezentowany system rejestracji zdarzeń umożliwia – w docelowym modelu controllingu operacyjnego – gromadzenie, analizowanie, transformowanie informacji finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywanie kadrze zarządzającej. Znajdzie to uzasadnienie w dalszej części opracowania.

System rachunkowości zarządczej podmiotów gospodarczych, w odróżnieniu od rachunkowości finansowej, nie podlega bezpośrednim regulacjom prawnym, jest indywidualnie budowany w podmiotach, przez co nie nosi cech uniwersalności. System ten w praktyce jest zależny od szeregu zmiennych wewnętrznych i zewnętrznych, jak struktura organizacyjna podmiotu².

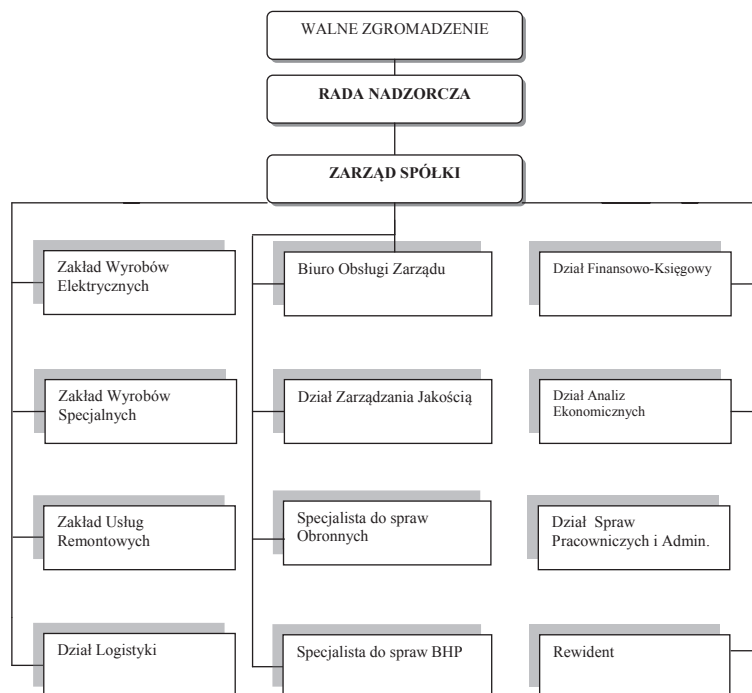
2 I. Sobańska, *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 35.

2. Analiza struktury organizacyjnej pod kątem miejsc powstawania kosztów i przychodów

2.1. Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa produkcyjnego „A”

Dotychczasową strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa X przedstawiono na schemacie 1.

Schemat 1. Struktura organizacyjna Przedsiębiorstwa „A”



Organizowanie polega na ustanowieniu struktury wewnętrznej, sprzyjającej wykonaniu wyznaczonych działań oraz określeniu zakresu odpowiedzialności kadry kierowniczej³.

Przedsiębiorstwa działające w gospodarce rynkowej dążą do efektywnych działań, które pozwoliłyby im istnieć przez długi okres i być konkurencyjnymi w stosunku do innych podmiotów gospodarczych. Przyszłość i rozwój przedsiębiorstwa zależą od decyzji podejmowanych przez kierownika jednostki, a te z kolei zależą od uzyskiwanych informacji⁴.

3 A. Kaszuba-Perz, A. Szydełko, *Rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo WSiIZ, s. 19.

4 K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak, op. cit., s. 13.

Przedstawiona dotychczasowa struktura organizacyjna przedsiębiorstwa nie pozwala na efektywne zarządzanie. Jest strukturą, która uniemożliwia wiarygodną ocenę działających w ramach przedsiębiorstwa jednostek organizacyjnych, a tym samym nie wymusza działań zmierzających do poprawy osiągniętych przez te jednostki parametrów ekonomicznych.

2.2. Proponowana struktura ośrodków budżetowania

Nowa struktura ośrodków budżetowania powinna pozwolić na podejmowanie właściwych decyzji w zakresie zarządzania. Po rozpoznaniu potrzeb informacyjnych kadry zarządzającej przedstawiono proponowaną strukturę budżetową przedsiębiorstwa (schemat 2). Nowa struktura organizacyjna odwzorowuje wszystkie proponowane w koncepcji ośrodki budżetowe, które jednocześnie są ujęte w Zakładowym Planie Kont w zespole „5”. Ośrodki główne, agregujące podległe im mniejsze ośrodki budżetowe, zostały w tym schemacie oznaczone kolorem niebieskim, a pozostałe zaznaczone kolorem szarym są ośrodkami budżetowymi, na poziomie których planuje się koszty i przychody. Proponowana koncepcja zakłada postawienie pracownikom na stanowiskach kierowniczych wyższych wymagań. W związku z tym zakłada się powołanie centrów kosztów i centrów zysku. Kierownik centrum zysku poprzez swoje decyzje może wywierać bezpośredni wpływ na koszty i przychody ze sprzedaży⁵. Korzyści wynikające z zastosowania centrów zysku to m.in.:

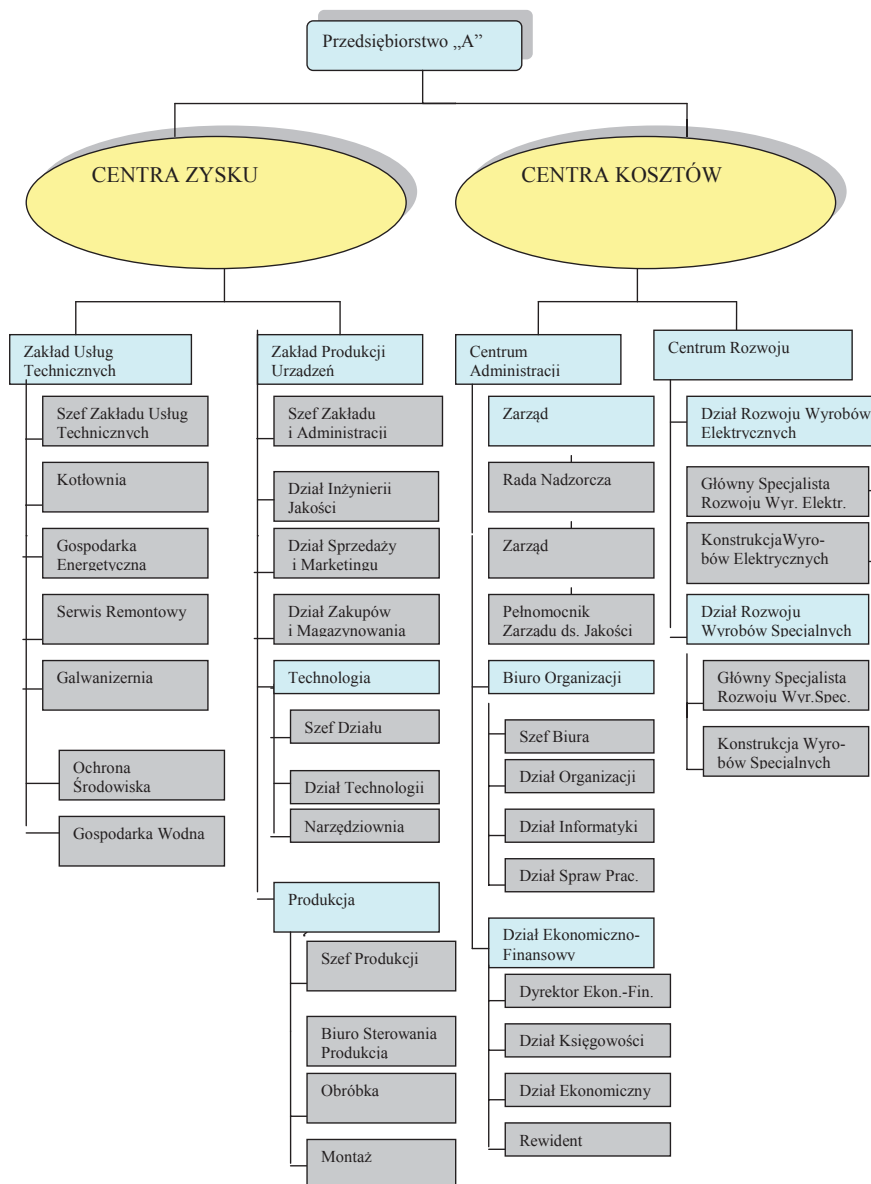
- silniejsze dążenie do osiągnięcia zysku,
- lepsza świadomość problematyki kosztów,
- szybsze reagowanie na słabe punkty przedsiębiorstwa,
- szybsze podejmowanie decyzji,
- przejście od myślenia nastawionego na obrót do myślenia nastawionego na zysk itd.⁶

Przy formułowaniu struktury przyjęto ponadto założenie, że koszty i przychody będą planowane według zasady „bottom-up”, co oznacza planowanie pozycji kosztowych przez kierowników ośrodków najniższego szczebla, a akceptowanych lub nie, pozycji kosztowych przez kierowników ośrodków wyższego szczebla. Struktura taka umożliwi szczegółowe i wielowariantowe analizowanie kosztów, przychodów oraz zarządzanie wynikiem.

5 Hilman J. Vollmuth, *Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996, s. 82.

6 *Ibidem*, s. 83.

Schemat 2. Nowa struktura budżetowa Przedsiębiorstwa „A”



2.3. Analiza obowiązujących zasad planistycznych

Obowiązujące dotychczas zasady planistyczne w przedsiębiorstwie X, polegające na:

- przygotowywaniu budżetu przez dział analiz ekonomicznych;

- przekazywaniu budżetu kierownikom jednostek organizacyjnych w celu ich weryfikacji;
- przekazywaniu zweryfikowanego budżetu przez dział analiz ekonomicznych Zarządowi Spółki w celu jego zatwierdzenia, w związku z proponowanym przyjęciem zasad planowania kosztów i przychodów na podstawie wspomnianej już metody „bottom-up” muszą ulec diametralnej zmianie.

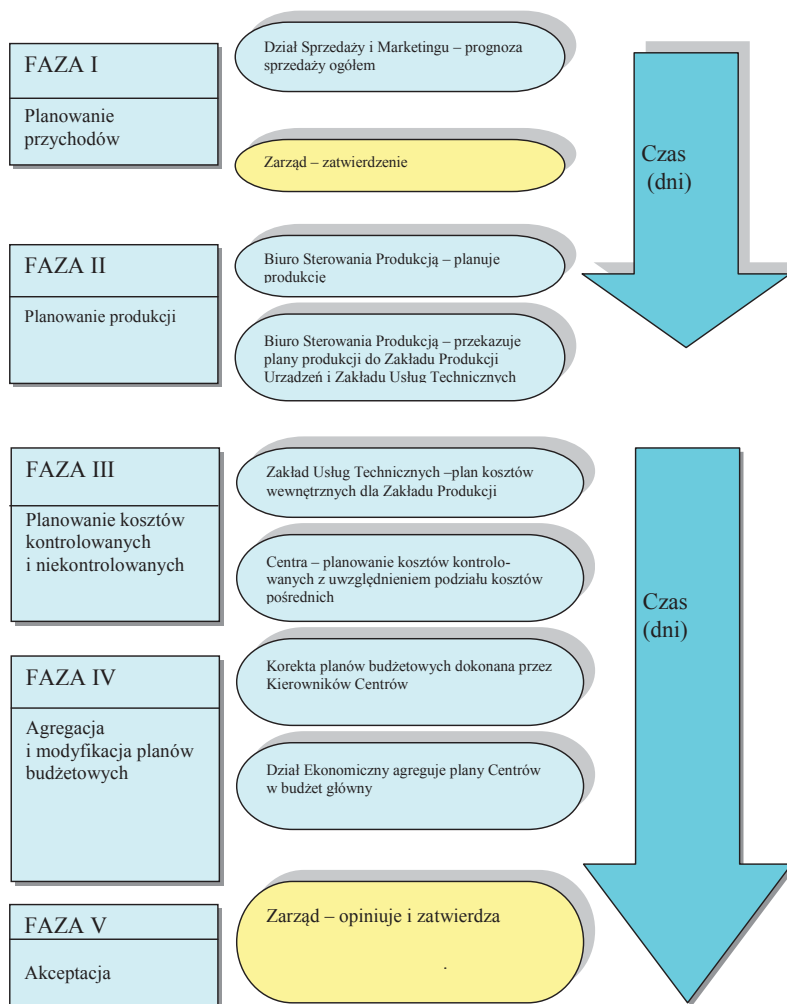
Procedura planowania kosztów i przychodów Przedsiębiorstwa „A” powinna obejmować dwa zasadnicze obszary:

- planowanie w obszarze zleceń produkcyjnych, w tym:
 - przychody na podstawie potwierdzonych i przewidywanych ofert;
 - koszty na podstawie zaakceptowanych zleceń związanych z ofertami;
- planowanie w pozostałym obszarze działalności przedsiębiorstwa, tj.:
 - koszty kontrolowane Zakładu Usług Technicznych i Zakładu Produkcji Urządzeń;
 - koszty Centrum Administracji i Centrum Rozwoju.

Ponadto proponuje się oprzeć planowanie budżetów na następujących fazach (schemat 3):

- planowanie przychodów jako bazy dla planowania produkcji i świadczenia usług (w tej fazie powstają zlecenia i powstaje planowany przychód);
- planowanie produkcji jako bazy dla planowania kosztów zmiennych oraz zleceń wewnętrznych (w tej fazie powstają ilościowe plany produkcji i następuje podział technologiczny produkcji);
- planowanie kosztów we wszystkich ośrodkach budżetowania łącznie z kosztami stałymi Jednostek Budżetowych;
- agregowanie planów budżetowych w celu stworzenia finalnego planu budżetowego Przedsiębiorstwa „A”, w tym:
 - powstaje budżet główny,
 - następuje akceptacja budżetu przez Zarząd,
 - rozpoczyna się proces zarządzania wynikiem finansowym.

Schemat 3. Planowanie budżetów w Przedsiębiorstwie „A”



Źródło: opracowanie własne.

2.4. Analiza zarządzania kosztami zmiennymi i stałymi

Podstawowym kryterium podziału kosztów w aspekcie decyzyjnym jest zachowanie się elementarnego kosztu względem rozmiaru działalności. Przyjmując jako miernik działalności liczbę godzin pracy lub liczbę jednostek projektu, można badać korelację między kosztem a wybranym miernikiem. Pozycje kosztów wykazujące korelację z rozmiarem działalności są kosztami zmiennymi, natomiast koszty nieskorelowane z rozmiarem działalności są kosztami

stałymi⁷. W proponowanym systemie budżetowania przyjęto podział kosztów, zawarty w tabeli 4.

Tabela 4. Podział kosztów na stałe i zmienne w Przedsiębiorstwie „A”

Rodzaj kosztów	Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie
Zmienne	<ul style="list-style-type: none"> • materiały bezpośrednie • odchylenia • narzędzia i przyrządy specjalne • narzędzia i przyrządy uniwersalne • obróbka obca • płace bezpośrednie – produkcja podstawowa • płace bezpośrednie – produkcja pomocnicza • składki ZUS, FP, FGŚP • odpis na ZFŚS 	<ul style="list-style-type: none"> • narzędzia i przyrządy specjalne • narzędzia i przyrządy uniwersalne • transport
Stale	<ul style="list-style-type: none"> • amortyzacja środków trwałych • amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych 	<ul style="list-style-type: none"> • paliwo • materiały pozostałe • energia elektryczna, energia cieplna, woda • remonty • podatki • opłaty • płace pośrednie • płace – fundusz bezosobowy • składki ZUS, FP, FGŚP • odpis na ZFŚS • inne świadczenia na rzecz pracowników • amortyzacja środków trwałych • amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych • koszty podróży służbowych • ubezpieczenia majątkowe • ubezpieczenia osobowe itd.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Zakładowego Planu Kont Przedsiębiorstwa „A”.

Stosując to kryterium, proponuje się zarządzanie kosztami stałymi i zmiennymi Przedsiębiorstwa „A” oprzeć na analizie progów rentowności i marż pokrycia. Zarządzanie kosztami zmiennymi i kosztami stałymi składać się będzie z trzech etapów:

⁷ M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, s. 113.

- pierwszy etap polegać będzie przede wszystkim na precyzyjnym planowaniu kosztów na poziomie każdego ośrodka budżetowego;
- drugi etap polegać będzie na realizacji budżetu przez każdego kierownika ośrodka, co przyczyni się w pierwszej fazie stosowana controllingu do nieprzekroczenia planów kosztowych (koszty kontrolowane), a docelowo do zwiększenia efektywności ośrodka budżetowego (wypracowanie zysku lub uzyskanie oszczędności);
- trzeci etap to analiza odchyleń wykonania budżetu od planu oraz wskazanie odchyleń oraz sposobu zapobiegania ich powtórnemu wystąpieniu.

Po wdrożeniu controllingu operacyjnego zarządzanie budżetami należy powiązać z systemem motywacyjnym.

2.5. Analiza systemu rozrachunków wewnętrznych

Dotychczas stosowany system rozrachunków wewnętrznych obejmował tylko dział informatyki (umiejscowiony w Biurze Obsługi Zarządu), świadczący usługi dla wszystkich jednostek organizacyjnych Przedsiębiorstwa „A” i był systemem ręcznego rozpisywania kosztów zlecenia na rzecz innych komórek. Dodatkowo system ten charakteryzuje się:

- brakiem obustronnej akceptacji dokumentu, na podstawie którego przypisywane są koszty (wywołuje to niekiedy konflikt między jednostkami korzystającymi z usług informatyki a działem informatyki);
- brakiem aktywnej postawy kierowników w dążeniu do minimalizacji kosztów w podległych jednostkach organizacyjnych, ze względu również na to, że koszty zleceń wewnętrznych są kosztami niekontrolowanymi.

W związku z powyższym proponuje się, aby w docelowym modelu controllingu rozrachunki wewnętrzne oparte były na systemie Zleceń Wewnętrznych (wdrażany jest ten system w Przedsiębiorstwie „A”) i stały się podstawą do rozliczania kosztów i przychodów wewnętrznych pomiędzy ośrodkami.

Aby to osiągnąć, proponuje się:

- rozszerzyć strukturę konta księgowego o dodatkowy numer, który oznaczać będzie numer zlecenia wewnętrznego. Pozwoli to na dokładną analizę kosztów określonych zadań;

- zobligować kadrę kierowniczą przedsiębiorstwa do dyscyplinowania się w zakresie ustalania zleceń wewnętrznych oraz przyjmowania i podpisywania dokumentów świadczących o zakończeniu danego zlecenia i przyjęcia jego kosztów w ciężar ośrodka.

System zleceń wewnętrznych opisany został w dalszej części koncepcji.

3. Zarządzanie zleceniami i wynikiem finansowym w przedsiębiorstwie produkcyjnym „A”

W tej części opracowania zostaną przedstawione wnioski z analizy przebiegu procesu produkcyjnego w systemie zleceńowym wdrażanym w Przedsiębiorstwie „A”. Przedstawione zostaną również zasady rozliczania kosztów produkcji na zlecenie. Dzięki temu ułatwiony zostanie proces wyboru w przyszłości rozwiązania informatycznego mającego na celu wdrożenie zleceń wewnętrznych oraz ich ewidencję.

Przez „zlecenie” w systemie zleceńowym należy rozumieć partię produkcji konkretnego wyrobu wyrażoną w jednostce kalkulacyjnej przypisanej do tego wyrobu. Zakłada się, że zlecenie może składać się z wielu zamówień. Proces technologiczny zlecenia jest unormowany (normatywne koszty wytworzenia). Numery zleceń będą nadawane automatycznie przez przyszły, wdrożony w Przedsiębiorstwie „A”, system informatyczny w zakresie controllingu operacyjnego.

System zleceńowy będzie zasilany informacjami umożliwiającymi weryfikację przebiegu realizacji zlecenia przez wszystkie ośrodki uczestniczące w zleceniu.

3.1. Organizacja procesów zleceńowych

Dążeniu do efektywnego wykorzystania zasobów, warunkującemu uzyskanie niskiego poziomu kosztów działalności przedsiębiorstwa, a tym samym wysokiej konkurencyjności jego produktów, sprzyja dokładna znajomość parametrów techniczno-ekonomicznych działalności podstawowej i pomocniczej przedsiębiorstwa. Środkiem pozwalającym uzyskać spełnienie tak sformułowanych potrzeb jest zastosowanie systemu zleceńowego. System ten pozwala precyzyjnie zidentyfikować każdy, ważny z punktu widzenia działalności, rodzaj kosztów i odnieść go do właściwego miejsca jego powstania. Decydującym czynnikiem o dokładnym planowaniu budżetów w wydzielonych podmiotach budżetowania jest sposób powiązania zleceń dotyczących tych podmiotów z planowaniem kosztów w okresach budżetowania.

Korzyści wynikające z wykorzystywania informacji pochodzących ze zlecenia produkcyjnego dla opracowania planu budżetu dla danego okresu planistycznego i jednostki budżetowej wynikają z faktu, że właśnie w informacji ze

zleceń zawarta jest najbardziej dokładna dekompozycja zadań na interesujące nas układy odniesienia⁸.

Właściwe oprogramowanie procesu planowania budżetów na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonych i uruchamianych do realizacji zleceniach, stanowi bardzo precyzyjną specyfikację parametrów finansowych, limitujących koszty niezbędne do realizacji zadań. W fazie tej precyzyjnie można określić prawdopodobny stan wykorzystania zasobów dysponowanych przez dany ośrodek budżetowania, co pozwoli na opracowanie wariantu uzupełnienia zleceń o aktualne preferencje klientów i ocenić skutki kolejnej symulacji planu. Ważne jest również ustalenie buforowych terminów, w ramach których nie jest możliwa ingerencja w strukturę planowanych zadań danego okresu planistycznego, a spełnienie oczekiwań kontrahentów może być dokonane w ramach negocjowanych korekt spływu dostaw dla innych odbiorców⁹.

Dokładność, rzetelność planowania i uruchamiania zlecenia lub zleceń będzie decydować o stopniu wiarygodności zastosowanych tabel budżetowania, które Przedsiębiorstwo „A” będzie musiało zastosować, aby móc zarządzać wynikiem finansowym w ramach przewidywanego wdrożenia koncepcji controllingu operacyjnego. W związku z tym uproszczony model organizacji procesów zleceńowych proponowany do zastosowania w przedsiębiorstwie będzie miał następujący przebieg: na podstawie zamówień kontrahentów Dział Sprzedaży i Marketingu przekazuje plan sprzedaży do Biura Sterowania Produkcją. W Biurze jest tworzone zlecenie produkcyjne, które zostaje wycenione za pomocą kosztów normatywnych systemu zleceńowego, tj. określona zostaje technologia produkcji, norma zużycia materiałów, czas pracy dla poszczególnych faz zlecenia. Zleceniu produkcyjnemu nadany zostałby numer, który stałby się przysłowiowym identyfikatorem. W tej fazie zlecenie produkcyjne otrzymałoby status „zlecenia planowanego”. Wyznaczona zostałaby data uruchomienia i zakończenia zlecenia.

Rozpoczęcie realizacji zlecenia przez Produkcję (Obróbka lub Montaż) zmieniłoby status zlecenia z planowanego na „zlecenie realizowane”. Rzeczywiste koszty zlecenia zostaną wyliczone po jego zakończeniu. Czas realizacji zlecenia powinien być rejestrowany na bieżąco. We wdrażanym systemie informatycznym powinna być możliwość graficznej prezentacji czasu przebiegu zlecenia produkcyjnego, np. wykres Gantta.

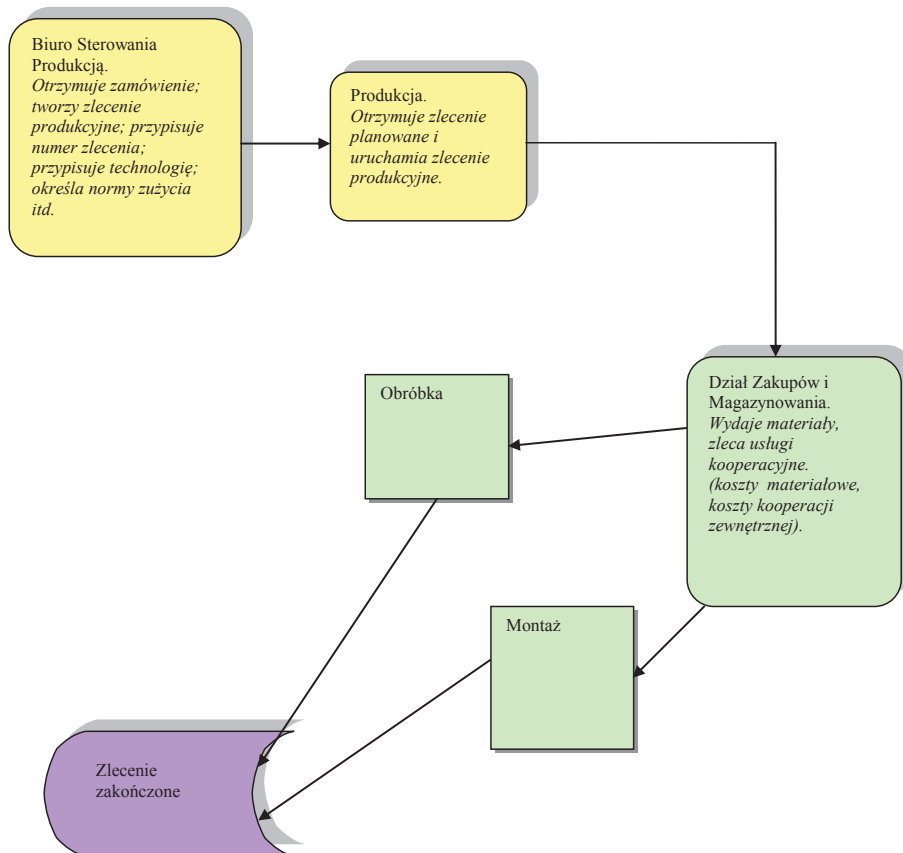
8 L. Drelichowski, J. Kurkus, G. Nogaj-Sowińska, E. Mowiński, *Sterowanie zleceniami jako element planowania produkcji, kontroli jej realizacji i zasileń systemu budżetowania kosztów*, IV Konferencja z cyklu Komputerowe Systemy Wielodostępne, Wydawca ATR Bydgoszcz, s. 340.

9 Ibidem, s. 340.

Zlecenie, którego czas realizacji byłby dłuższy niż bieżący okres sprawozdawczy (miesiąc), do czasu zamknięcia wykazywałoby koszty rzeczywiste z wartością zerową („otwarte” zlecenie wykazywane byłoby w produkcji niezakończonych i wyceniane byłoby po technicznym koszcie wytworzenia).

Graficzny przykład organizacji zlecenia produkcyjnego prezentuje schemat 4.

Schemat 4. Organizacja zlecenia produkcyjnego



Źródło: opracowanie własne.

Zanim zlecenie produkcyjne zostałyby uruchomione, Biuro Sterowania Produkcją przeprowadziłoby jego symulację. Podczas symulacji badana byłaby dostępność zasobów niezbędnych dla realizacji zlecenia i określana byłaby tzw. partia ekonomiczna. Jeżeli symulowany przebieg zlecenia produkcyjnego byłby akceptowany, Biuro zatwierdzałoby zlecenie, przypisując mu wstępny czas reali-

zacji i zlecenie przechodziłoby w stan oczekiwania na realizację. Proces zlecenia jest w dalszej jego części wykonywany w ośrodkach produkcyjnych. Każdy pracownik rejestruje w systemie zleceń początek swojej pracy, rodzaj wykonywanej operacji, ilość wykonanych elementów (detali), czas zakończenia pracy. Zlecenie produkcyjne, po jego zrealizowaniu, zamykane byłoby przez Biuro Sterowania Produkcją.

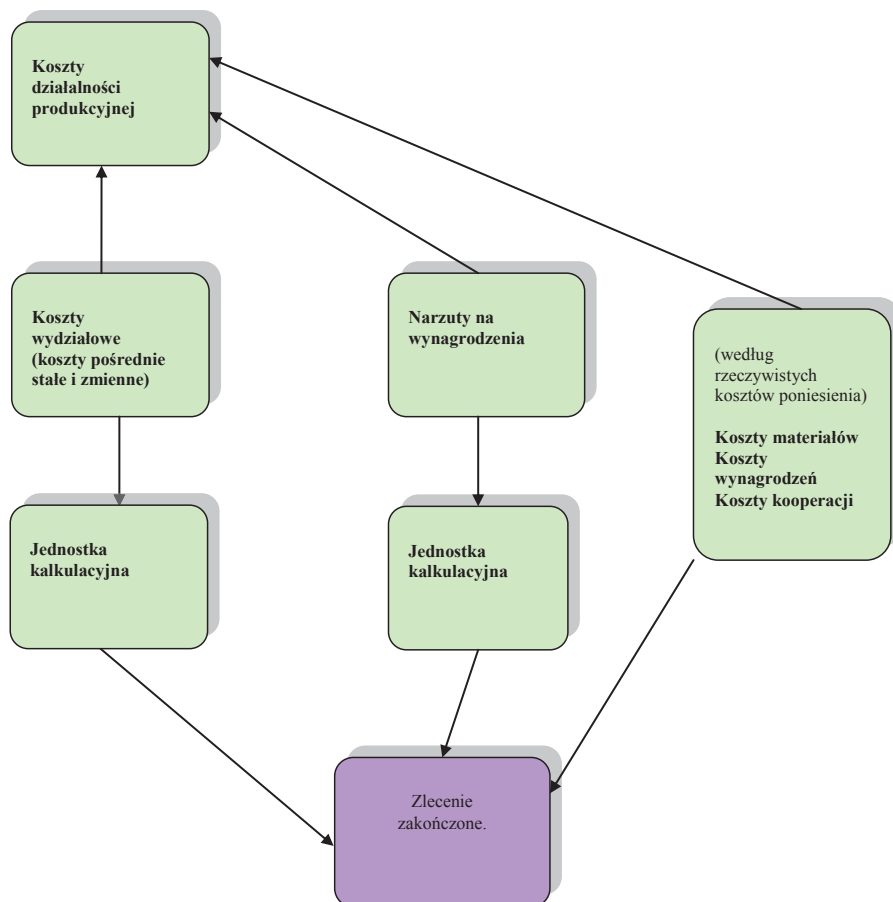
3.2. Wycena procesów zleceń

Prowadzone w przedsiębiorstwie prace nad wdrożeniem systemu zleceń w zakresie systemów technicznego przygotowania produkcji muszą umożliwiać pozyskiwanie następujących zasileń informatycznych:

- emisję planów zlecenia produkcyjnego obejmującego zadania produkcyjne w zakresie wyrobów i detali niezbędnych ujęciu miesięcznym lub kwartalnym;
- specyfikację zapotrzebowania materiałowego niezbędnego do realizacji planu zlecenia;
- bilansowanie obciążeń stanowisk i pracochłonności niezbędnej do wykonania planu zlecenia;
- wykonanie obliczeń rachunku kosztów normatywnych dla planu zlecenia.

W następnej kolejności należałoby przewidzieć również automatyczną emisję dokumentacji produkcyjnej, kart limitowych pobrań materiałowych oraz kart kompletacji podzespołów służących wyprodukowaniu wyrobu. Kolejny schemat (nr 5) przedstawia obecny sposób wyceny zlecenia produkcyjnego.

Schemat 5. Rozliczanie kosztów do zlecenia produkcyjnego



Źródło: opracowanie własne.

Zaleca się, aby kierownictwo Przedsiębiorstwa „A” przed wdrożeniem systemu zleceniowego dokonało weryfikacji obecnie stosowanych normatywów i procesu technologicznego Moduł „zlecenia” we wdrażanym systemie zleceniowym Przedsiębiorstwa „A” powinien dla danego zlecenia obejmować następujące informacje niezbędne dla właściwej, późniejszej jego wyceny:

- koszt materiałów bezpośrednich,
- wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych,
- narzuty na wynagrodzenia,
- koszty wydziałowe (koszty pośrednie stałe i zmienne),

- koszty braków zlecenia,
- usługi obce (kooperację zewnętrzną),
- koszty narzędzi specjalnych i uniwersalnych.

Wynagrodzenia byłyby rejestrowane na zlecenie we wdrażanym systemie zleceń Przewodnikowym Przedsiębiorstwa „A” poprzez elektroniczne czytniki. Pracownik rozpoczynający pracę przy zleceniu na podstawie tzw. przewodników rejestrowałby za pomocą czytnika kodu kreskowego, którą operację danego zlecenia realizuje. Koszt wynagrodzeń pracowników produkcyjnych nieprzypisany w danym momencie do zlecenia byłby przypisany do kosztów wydziałowych. Koszty wydziałowe byłyby dzielone na ośrodki budżetowe w systemie dotychczasowym, tj. w systemie finansowo-księgowym. Podział kosztów wydziałowych ośrodków budżetowych zakładu produkcyjnego na zlecenie odbywałby się na podstawie klucza podziałowego, np. według pracochłonności określającej czas zaangażowania ośrodka budżetowego w realizację danego zlecenia.

Koszt obróbki obcej (kooperacja zewnętrzna) byłby przypisany do zlecenia na koniec każdego miesiąca na podstawie otrzymanych faktur. Informacja o wysokości kosztu obróbki obcej byłaby przypisywana do zlecenia przez pracowników Działu Zakupu i Magazynowania.

Pozwoli to na uchwycenie wszystkich kosztów rzeczywistych zlecenia po jego zamknięciu. Autor koncepcji zarejestrował podczas przeprowadzanej analizy dotychczasowego systemu rejestracji kosztów w Przedsiębiorstwie „A” występujący problem z właściwym przypisywaniem, nawet „ręcznie”, kosztów kooperacji zewnętrznej do jednostki kalkulacyjnej wybranego produktu.

W związku z tym wdrażany system zleceń musi zostać zmodyfikowany o możliwość przypisywania kosztów kooperacji do zlecenia oraz powiązany z systemem finansowo-księgowym rejestrującym fakturę. Umożliwi to aktualizację zleceń.

Rozchód materiałów na potrzeby produkcyjne według jednostki kalkulacyjnej ewidencjonowany będzie w momencie ich pobrania z magazynu (wydanie za dowodem RW) i przypisany automatycznie do zlecenia.

Ewidencja przebiegu zlecenia będzie automatyczna i uruchamiałyby się wraz z rozpoczęciem zlecenia produkcyjnego przez Produkcję.

3.3. Zlecenia wewnętrzne

Zleceniami wewnętrznymi będą zlecenia nieposiadające dokumentacji technicznej i we wdrażanym systemie zleceń musi być wdrożony moduł umożliwiający ich rejestrację. Moduł ten powinien zapewniać agregowanie następujących informacji:

- numer zlecenia wewnętrznego (nadawany automatycznie);
- nazwę zlecenia;
- przedmiot zlecenia (np. usługa galwaniczna, obróbka detalu itp.);
- planowaną datę rozpoczęcia zlecenia z możliwością modyfikowania przez wykonawcę zlecenia;
- planowaną datę zakończenia zlecenia również z możliwością modyfikowania przez wykonawcę;
- ośrodek otwierający zlecenie (nadawany automatycznie);
- nazwę kierownika ośrodka otwierającego zlecenie (nadawany automatycznie, jeżeli wprowadzającym zlecenie jest przyszły zleceniodawca);
- główny ośrodek odpowiedzialny za wykonanie zlecenia;
- nazwę kierownika ośrodka akceptującego (zleceniobiorca) zlecenia;
- wymaganą datę zakończenia zlecenia ustaloną przez zleceniodawcę;
- akceptowaną datę określoną przez ośrodek przyjmujący zlecenie;
- datę faktycznego rozpoczęcia zlecenia;
- datę faktycznego zakończenia zlecenia;
- wynegocjowaną pomiędzy ośrodkami cenę;
- rzeczywistą cenę wykonania zlecenia wewnętrznego.

Do każdego zlecenia wewnętrznego możliwe byłoby wpisywanie kosztów planowanych i rzeczywistych związanych z wykonywanym zleceniem. Będą one podstawą do skalkulowania ceny dla zleceniobiorcy. Proponowana forma tabeli zlecenia wewnętrznego, umożliwiająca rejestrację zleceń, obejmowałaby:

- nazwę zlecenia;
- przewidywany termin realizacji usługi;
- rzeczywisty okres, w którym zrealizowana została usługa;
- koszt planowany (cena planowana);
- koszt rzeczywisty (cena rzeczywista);
- jednostkę miary;
- planowaną wartość wykonania zlecenia (koszty planowane);
- rzeczywistą wartość wykonanego zlecenia (koszty rzeczywiste);
- datę akceptacji planowanej wartości zlecenia (bez daty akceptacji zlecenie nie byłoby uruchamiane);
- nazwę ośrodka, który ponosi koszty zlecenia;

- datę rozpoczęcia i zakończenia zlecenia, w czasie której ponoszone były rzeczywiste koszty;
- datę wprowadzenia do systemu controllingu operacyjnego.

Dla ośrodka zlecającego suma kosztów związanych z wykonaniem danego zlecenia stanowiłaby koszty wewnętrzne, natomiast dla ośrodka przyjmującego zlecenie przychód wewnętrzny. Autor koncepcji proponuje ponadto przyjęcie dodatkowej zasady, że zlecenie zewnętrzne zlecane jest przez jeden ośrodek budżetowy zlecający, lecz realizowane może być przez kilka ośrodków, tzn. także inne ośrodki, a nie tylko główny ośrodek mogą dodawać swoje koszty do zlecenia. Umożliwi to dokładną ewidencję kosztów, np. kosztów wewnętrznych przypisywanych przez poszczególne ośrodki budżetowe Zakładu Usług Technicznych innym ośrodkom.

Zakłada się ponadto, że informacja o wysokości kosztów i przychodów wewnętrznych pochodząca ze zleceń byłaby dla ośrodków będących stronami zlecenia widoczna w systemie informatycznym w ten sposób, że:

- pod pozycją „koszty wewnętrzne” widoczna będzie wartość kosztów zleceń wewnętrznych – zleconych;
- pod pozycją „przychody wewnętrzne” widoczna będzie wartość przychodów z tytułu zleceń wewnętrznych – wykonanych.

3.4. Zarządzanie wynikiem finansowym

Zarządzanie przychodami i kosztami jest na dzień dzisiejszy kluczowym czynnikiem zarządzania wynikiem finansowym na poziomie:

- ośrodka budżetowego,
- zakładów,
- centrów budżetowych,
- a w końcu na poziomie budżetu głównego.

Wynik finansowy jest podstawowym wskaźnikiem świadczącym m.in. o wiarygodności i kondycji przedsiębiorstwa.

Zarządzanie wynikiem finansowym w dużej mierze oparte jest na sprawnym procesie zarządzania planami przychodowymi i kosztowymi.

Jednym z narzędzi zarządzania przychodami – oprócz planowania – jest również dywersyfikacja produktów i usług. Proponowana koncepcja controllingu operacyjnego będzie wspomagała przedsiębiorstwo w analizie rentowności produkcji, wyrobów, a także w tworzeniu planów przychodowych, co ułatwi z kolei tworzenie prognoz wyniku finansowego. To pozwoli stworzyć strategię cenową oferowanych produktów z wykorzystaniem informacji o cenach rynkowych.

Drugim wspomnianym narzędziem zarządzania wynikiem finansowym jest zarządzanie kosztami, które ma na celu stworzenie rzetelnej i wiarygodnej analizy rentowności wyrobów i usług. Zarządzanie to, zgodnie z koncepcją, powinno opierać się na odpowiedniej alokacji kosztów pośrednich i właściwym przypisywaniu kosztów do konkretnych ośrodków budżetowych, wyrobów, usług, a nawet kosztów działań.

Podmiotem planowania (budżetowania) będą ośrodki odpowiedzialności (jednostki budżetowe). Budżety ośrodków będą:

- dostarczały informacji o kategorii wydatków;
- określały środki niezbędne do realizacji celu jednostki i okres ich zapotrzebowania;
- określały działania, które służą tylko bezpośrednio celom jednostki;
- umożliwiać analizę celów i działań w odniesieniu do ich rzeczywistych kosztów;
- dostarczać informacji na temat potencjalnych problemów dotyczących płynności finansowej przed ich pojawieniem się.

Plany budżetów ośrodków odpowiedzialności niższego i wyższego szczebla będą tworzyć budżet główny Przedsiębiorstwa „A” i stają się punktem wyjścia przy tworzeniu prognoz wyniku finansowego.

Podczas realizacji budżetów konieczne będą jego kontrole dokonywane w regularnych odstępach czasu, które pokazywać będą nieprawidłowości we wdrażanych budżetach i w ten sposób pozwolą na wczesne wykrycie odchyłeń wykonania budżetu w stosunku do założeń planistycznych. Po stwierdzeniu odchyłeń należy przeprowadzić ich analizę w celu ustalenia przyczyn odchyłeń i sposobu ich usunięcia lub ewentualnego złagodzenia. Pozwoli to na szybką modyfikację planu budżetu głównego i urealnienie prognozy wyniku finansowego.

Innym istotnym narzędziem zarządzania wynikiem jest system zleceń oparty na sprawnym planowaniu zleceń produkcyjnych, ich kosztów oraz harmonogramów realizacji, a także system zleceń wewnętrznych, ewidencjonujący rozliczenia wewnętrzne pomiędzy ośrodkami i umożliwiający wyłanianie ośrodków rentownych i nierentownych.

Proponowana koncepcja controllingu operacyjnego daje możliwość zarządzania wynikiem finansowym na trzech poziomach:

- wynik finansowy bez zleceń wewnętrznych,
- wynik finansowy łącznie ze zleceniami wewnętrznymi,
- wynik finansowy wyłącznie zleceń wewnętrznych.

Możliwość takiego sposobu zarządzania przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5. Przykładowe zestawienie zbiorcze (plan/wykonanie) zarządzania wynikami na trzech poziomach do zastosowania w Przedsiębiorstwie „A”.

Lp.	ZESTAWIENIE ZBIORCZE – PLAN/WYKONANIE						PRZEDSIĘ- BIORSTWO ‘A’ RAZEM		
	CENTRUM ZYSKU		CENTRUM KOSZTÓW			ZMIANA STANU PRODUKTÓW		ROZLICZEN. W CZASIE	DZIAŁALNOŚĆ SOCJALNA
	ZAKŁAD USŁUG TECHNICZ.	ZAKŁAD PRODUKCJI URZĄDZEŃ	CENTRUM ADMINISTR.	CENTRUM ROZWOJU					
1.	Przychody razem								
2.	Przychody ze sprzedaży na zewnątrz								
3.	Przychody ze sprzedaży produktów i usług								
4.	Przychody ze sprzedaży produktów								
5.	Przychody ze sprzedaży usług								
6.	Przychód ze sprzedaży tow. i materiałów								
7.	Zmiana stanu produktów								
8.	Przychody ze sprzedaży wewnętrznej								
9.	Koszty razem								
10.	Koszty centrów budżetowych								
11.	Koszty według rodzaju								
12.	Amortyzacja								
13.	Zużycie materiałów i energii								
14.	Usługi obce								
15.	Podatki i opłaty								
16.	Wynagrodzenia								
17.	Ubezpieczenia społ. i inne świadczenia								
18.	Pozostałe koszty rodzajowe								
19.	Wartość sprzedanych mat. i towarów								
20.	Koszty wewnętrzne zakupu								
21.	Marża pokrycia								
22.	Wynik na sprzedaży								
23.	Wynik na sprzedaży wewnętrznej								

Wynik finansowy jest kształtowany także w następstwie właściwych decyzji finansowych kierowników ośrodków odpowiedzialności. W związku z tym ważnym elementem zarządzania wynikiem finansowym jest system motywacyjny.

Aktualny system motywacyjny Przedsiębiorstwa „A” oparty jest na stałej miesięcznej nagrodzie w wysokości 20% wynagrodzenia zasadniczego. Przyznawanie nagrody ma charakter obligatoryjny. Nie ma sprecyzowanych kryteriów przyznawania nagrody. Zdaniem autora koncepcji, ten system nie spełnia roli motywacyjnej i w zasadzie jest stałą częścią wynagrodzenia zasadniczego.

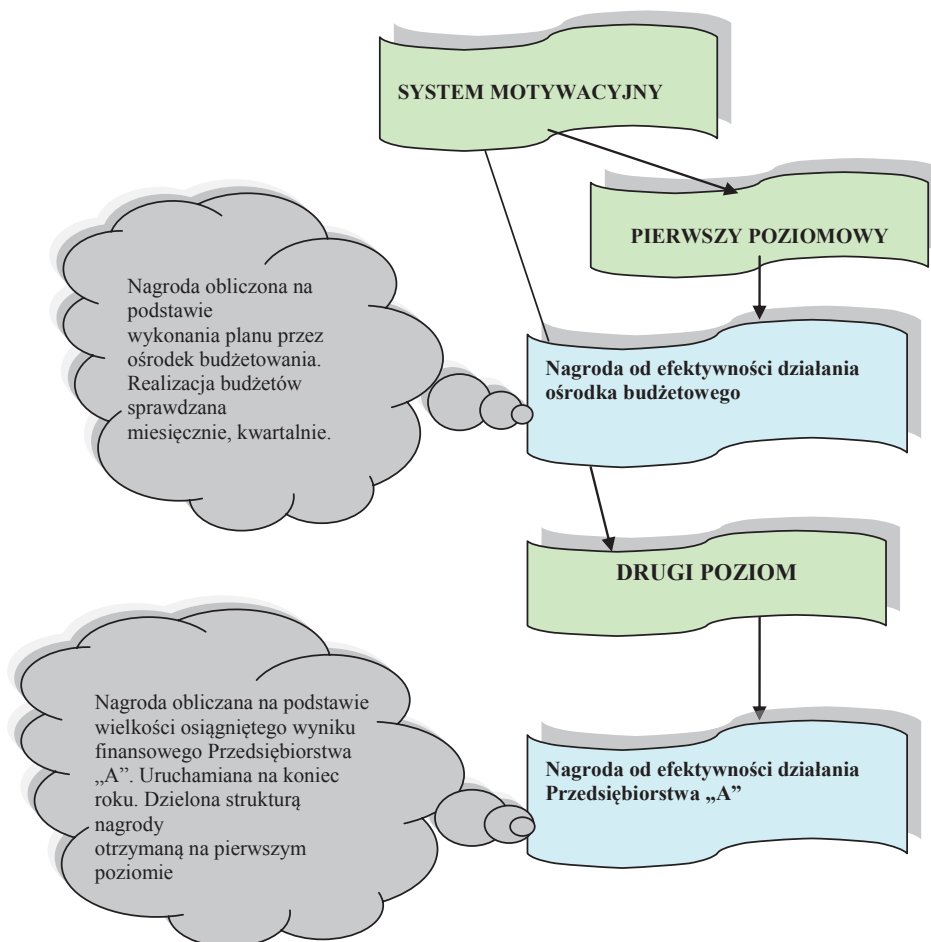
Świadoma i konsekwentna koncentracja zarządów na zarządzaniu wartościami powoduje skutki organizacyjne, z którymi muszą one sobie poradzić. Po pierwsze, ktoś jest potrzebny do zarządzania operacjami w perspektywie bieżącej. Po drugie, zarządzanie takie musi być tak samo spójne i konsekwentne, jak oddanie tego pola przez zarząd. Pojawia się więc potrzeba zastąpienia osobistego osądu członków zarządu przez system – zarazem oceniający i motywujący. Dopiero wtedy można do zarządzania operacjami instytucji angażować kadrę kierowniczą na coraz niższym szczeblu zarządzania¹⁰.

Nowy system powinien przede wszystkim uświadamiać pracownikom, że będzie to nagroda uzależniona od efektywności pracy. Powinien to być system dwupoziomowy i obejmujący ośrodki wynikowe i ośrodki kosztowe.

Filozofię tę prezentuje schemat proponowanego systemu (schemat 6).

10 I. Sobańska, op. cit., s. 29.

Schemat 6. Docelowy system motywacyjny Przedsiębiorstwa „A”



Źródło: opracowanie własne.

System motywacyjny dla kadry zarządzającej mógłby być poszerzony o dodatkowe pakiety motywacyjne, które również mogłyby wpłynąć na efektywność zarządzania Centrami. Wdrożenie i przekonanie pracowników do takiego systemu będzie miało istotne znaczenie dla przyszłego funkcjonowania jednostki i wypracowywania przez nią wyniku finansowego. Rezultaty działalności przedsiębiorstwa muszą być odpowiednio monitorowane i oceniane. Informacje o wynikach działalności oraz stopniu realizacji zadań mogą być wykorzystane do wyznaczenia zmiennej części wynagrodzeń, dezagregacji odchyłek zarejestrowanych na szczeblu przedsiębiorstwa, szybkiej identyfikacji zagrożeń,

a także podjęcia odpowiednich działań zaradczych. Odpowiedni system monitorowania powinien wspomagać zarządzanie operacyjne. Do jego elementów należy zaliczyć rezultaty kontroli budżetów poszczególnych ośrodków odpowiedzialności i związanych z nimi planów rzeczowych. Mogą one zostać uzupełnione także innymi miernikami¹¹.

Aby wyeliminować słabe strony przedsiębiorstwa, dyrekcja i kadra kierownicza koncentrowały się dawniej na poszczególnych jednostkach organizacyjnych. Chodziło przede wszystkim o komórki marketingu i zbytu, produkcji oraz gospodarki materiałowej. Wiele decyzji podejmowano tylko z myślą o poszczególnych jednostkach. Ten sposób myślenia jest zbyt wąski i w zbyt małym stopniu uwzględnia w przedsiębiorstwie wzajemne powiązania i zależności. Dlatego przy zarządzaniu przedsiębiorstwem niezbędne jest widzenie całościowe pozwalające skutecznie kierować przedsiębiorstwem w przyszłości¹².

Kierownictwu Przedsiębiorstwa „A” zaproponowano wskaźniki ekonomiczne poza powszechnie stosowanymi (również zalecanymi) takimi, jak:

- wskaźnik płynności bieżącej (aktywa obrotowe/zobowiązania krótkoterminowe);
- wskaźnik płynności szybkiej (aktywa obrotowe – zapasy/ zobowiązania krótkoterminowe);
- wskaźnik udziału aktywów obrotowych netto w aktywach;
- wskaźnik rotacji aktywów ogółem (przychody ze sprzedaży/aktywa ogółem);
- wskaźnik aktywów trwałych (przychody ze sprzedaży/aktywa trwałe);
- wskaźnik rotacji kapitału własnego (kapitał własny/przychód ze sprzedaży);
- wskaźnik rotacji kapitału stałego (kapitał własny + zobowiązania długoterminowe/przychody ze sprzedaży);
- wskaźnik kapitałów własnych do aktywów ogółem;
- wskaźnik kapitałów własnych do aktywów trwałych;
- wskaźnik wyniku netto do aktywów ogółem (ROA) – (wynik netto/aktywa ogółem);
- wskaźnik wyniku netto do kapitału własnego (ROE) – (wynik netto/kapitały własne) itd.

11 A. Kaszuba-Perz, A. Szydelko, op. cit., s. 280.

12 Hilmar J. Vollmuth, op. cit., s. 161.

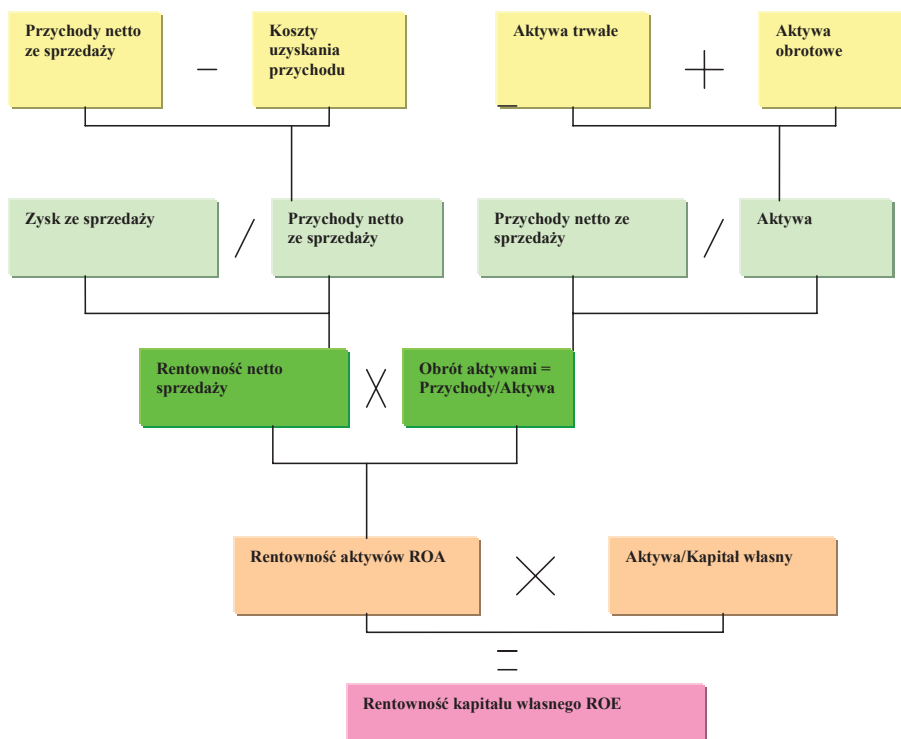
Powyższe wskaźniki mają umożliwić uchwycenie zależności między obrotem, kosztami i kapitałem oraz przybliżyć pracownikom przedsiębiorstwa, kierownikom komórek odpowiedzialności i dyrekcji wzajemne powiązania i znaczenie zaproponowanych wskaźników.

Pierwszym z proponowanych modeli jest model Du Ponta. Pozwala on na kompleksowe podejście do analizy wskaźnikowej. Ukazuje schemat powiązań przyczynowo-skutkowych, wiążąc efektywność ekonomiczną z działalnością finansową. Zgodnie z modelem Du Ponta, wartość wskaźnika rentowności kapitału własnego uzależniona jest od:

- wskaźnika rentowności aktywów ROA,
- struktury kapitału zaangażowanego w przedsiębiorstwie.

Zależność tę przedstawia schemat 7.

Schemat 7. Model Du Ponta



Źródło: opracowanie własne.

Innymi proponowanymi dla Przedsiębiorstwa „A” narzędziami controllingu operacyjnego są¹³:

- analiza break-even point (progu rentowności), która koncentruje się na zależnościach pomiędzy ponoszonymi kosztami, przychodami ze sprzedaży i uzyskiwanymi zyskami. Pozwala wyznaczyć taką wielkość produkcji/sprzedaży, przy której pokryte zostaną koszty całkowite;
- metoda ABC jest to analiza opierająca się na porównaniu ilości, jakie występują w firmie, z wartościami, jakie im towarzyszą. Pozwala ona na efektywniejsze zarządzanie poprzez wyodrębnienie najbardziej istotnych sfer firmy;
- analiza „wąskich gardeł” pozwala na ustalenie optymalnego poziomu wytwarzania poszczególnych produktów przy istniejących warunkach produkcyjnych;
- analiza wartości, która ma na celu dogłębne zbadanie możliwości obniżenia kosztów lub poprawy organizacji i funkcjonowania produkcji.

W związku z tym, że Przedsiębiorstwo „A” jest przedsiębiorstwem o produkcji wieloasortymentowej, zaleca się również wykorzystanie modelu wielostopniowego (wieloblokowego) rachunku kosztów zmiennych.

W modelu tym koszty stałe przypisuje się indywidualnie do poszczególnych asortymentów produktów bądź pojedynczych produktów. Każda grupa kosztów podlega identyfikacji i przypisaniu do poszczególnych obiektów kosztów, którymi mogą być :

- poszczególne rodzaje produktów,
- grupy asortymentowe produktów,
- zakłady lub wydziały produkcyjne (centra odpowiedzialności),
- różne obszary działalności przedsiębiorstwa,
- przedsiębiorstwo jako całość.

Metoda ta wymaga prowadzenia szczegółowej ewidencji przychodów ze sprzedaży poszczególnych obiektów kosztów¹⁴.

Ideę wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów i wyników przedstawia tabela 6.

13 S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza*, Wyd. TNOiK w Toruniu, Toruń 2003, s. 204-205.

14 A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szycha, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997, s. 26.

Tabela 6. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych

Treść	Grupa asortymentowa A		RAZEM A	Grupa asortymentowa B		RAZEM B	RAZEM
	A ¹	A ²		B ¹	B ²		
(a)	(b)	(c)	(d=b+c)	(e)	(f)	(g=e+f)	(h=d+g)
1. Przychody ze sprzedaży netto							
2. Koszty zmienne							
3. Marża brutto I wg produktów (1-2)							
4. Koszty stałe asortymentów							
5. Marża brutto II wg produktów (3-4)							
6. Koszty stałe grup asortymentów							
7. Marża brutto III wg asortymentów (5-6)							
8. Łączna marża wydziału X, Z							
9. Koszty stałe wydziału X, Z							
10. Marża brutto IV wg wydziałów (8-9)							
11. Koszty stałe zarządu							
12. Koszty stałe sprzedaży							
13. Wynik operacyjny przedsiębiorstwa (10-11-12)							

Źródło: opracowanie własne na podstawie S. Sojak, Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów, t. I, Toruń 2012.

Wielostopniowy rachunek kosztów i wyników umożliwia ocenę rentowności poszczególnych produktów i grup asortymentowych.

4. Podsumowanie

W powyższym opracowaniu dokonano analizy najistotniejszych obszarów działalności Przedsiębiorstwa „A”, niezbędnych dla przedstawienia koncepcji funkcjonowania systemu controllingu operacyjnego. Należy jednakże pamiętać, że samo wdrożenie controllingu nie jest panaceum na rozwiązanie wszystkich problemów firmy.

Biorąc pod uwagę zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa oraz wagę problemu, jakim jest wzrost konkurencyjności, coraz częściej menadżerom firm potrzebne jest narzędzie diagnostyczne, które pozwoli na odpowiednio wczesne podjęcie decyzji i niedopuszczenie do poważnych zniekształceń w funkcjonowaniu przedsiębiorstwa. Warunkiem spełnienia tej roli przez controlling operacyjny jest przekonanie uczestników tego procesu o wadze przedsięwzięcia i oczekiwanych efektach. Jest to nie tylko przekazanie pracownikom odpowiedniej wiedzy o zastosowanych narzędziach i przyjętych procedurach, ale także przekonanie pracowników co do istotności nałożonych na nich obowiązków.

Ważny w tym względzie jest również udział kierownictwa przedsiębiorstwa, które musi aktywnie zaangażować się w cały ten proces. Wówczas można się spodziewać realizacji wyznaczonych celów takich, jak m.in.: obniżenie kosztów, skrócenie czasu przebiegu procesów produkcyjnych, obniżenie wielkości zaangażowanego kapitału obrotowego, podniesienie wydajności i efektywne wykorzystanie zasobów będących w posiadaniu przedsiębiorstwa.

Literatura

Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E., *Podstawy rachunkowości zarządczej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.

Drelichowski L., Kurkus J., Nogaj-Sowińska G., Mowiński E., *Sterowanie zleceniami jako element planowania produkcji, kontroli jej realizacji i zasileń systemu budżetowania kosztów*, IV Konferencja z cyklu Komputerowe Systemy Wielodostępne, Wydawnictwo ATR, Bydgoszcz 1998.

Dobija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.

Hilman J. Vollmuth, *Podstawy budowy systemu controllingu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.

Jarugowa A., Nowak W.A., Szychta A., *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk 1997.

Kaszuba-Perz A., Szydełko A., *Rachunkowość zarządcza*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2004.

Poradnik „Doradca Dyrektora Finansowego”, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka.

Sobańska I., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

Sobańska I., *Rachunek kosztów – podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.

Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza – podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010.

Sojak S., *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, TNOiK, Toruń 2012.

The implementation and the use of controlling in company X in Bydgoszcz

Summary: The mentioned-above study analyzes the most significant areas of economic activity of Company 'A' essential to present the concept how the operational control system works.

However, it should be taken into account that the implementation of controlling itself is not a panacea to solve all the company's problems.

Considering the changes taking place in the company's business environment and the significance of the problem which is the increase in competitiveness, the managers of the companies more frequently need a diagnostic tool which will allow them to take relatively early decisions and will not allow them to lead to serious deformations in running the company.

The condition necessary to achieve this role through operational controls is to convince the participants of this process how important this undertaking is and about the expected results. It does not only mean providing employees with necessary knowledge about the applied tools and accepted procedures but also convincing them how significant the duties imposed on them are.

The participation of the management board of the company which should be actively involved in the whole process seems important in this respect.

Then, one can expect that the set objectives including lowering costs, shortening the manufacturing time, lowering the amount of the working capital, increasing the efficiency and the effectiveness of company's resources will be achieved.

Keywords: operational controls, strategic controls, multi-level and multiblock bill of variable costs, fixed costs, variable costs, cost centres, profit centers, results centres.

