

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU I RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTWACH

1. Wstęp

Jednym z najpoważniejszych problemów, z jakimi boryka się większość przedsiębiorstw, jest kontrolowanie i kształtowanie kosztów. Silna konkurencja i rosnące koszty działalności wymuszają na przedsiębiorstwach nowe spojrzenie na poziom i strukturę generowanych kosztów i wyników. Ograniczanie się tylko do informacji dostarczanych przez rachunkowość finansową, podporządkowaną bardziej wymaganiom podatkowym niż potrzebom zarządzania przedsiębiorstwem, nie pozwala na dokładne analizowanie ponoszonych kosztów. W tej sytuacji istotnym elementem w procesie zarządzania przedsiębiorstwem jest wdrożenie nowego narzędzia zarządzania, jakim jest controlling. Dzięki instrumentom controllingu i rachunkowości zarządczej dyrekcja przedsiębiorstwa uzyskuje lepszy obraz powiązań i zależności w przedsiębiorstwie, co umożliwi bardziej skuteczne zarządzanie.

Istota i zakres controllingu są w literaturze różnie definiowane. S. Marciniak rozumie controlling jako doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie, urealnianie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie [Marciniak 2001, s. 20]. K. Wierzbicki rozszerza zakres controllingu jako systemu koordynacji określonych działań w sferze zarządzania, a szczególnie w zakresie planowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji, o organizację oraz dobór i szkolenia kadr [Wierzbicki 1994, s. 8-9]. Natomiast E. Nowak określa controlling jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który urzeczywistnia wszystkie funkcje zarządzania: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie, wspierając menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji poprzez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej [*Rachunkowość...* 1996, s. 9].

2. Charakterystyka podmiotów badań

W badaniach wzięło udział 20 firm zatrudniających od 47 do 50 pracowników, zlokalizowanych na terenie woj. warmińsko-mazurskiego. Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów.

Wśród badanych przedsiębiorstw przeważały spółki prawa handlowego. Największą grupę przedsiębiorstw w próbie (70%) reprezentują przedsiębiorstwa prywatne, z wyłącznym udziałem kapitału krajowego. Drugą grupą przedsiębiorstw są przedsiębiorstwa państwowe (25%). Najmniejszą grupę (zaledwie 5%) stanowiły przedsiębiorstwa z całkowitym udziałem kapitału zagranicznego.

W większości przypadków przedsiębiorstwa charakteryzowały się działalnością mieszaną (produkcyjno-usługową, produkcyjno-handlową czy produkcyjno-usługowo-handlową). Ze względu na przeważający rodzaj prowadzonej działalności 7 firm to przedsiębiorstwa produkcyjne, tyle samo było firm usługowych. Pozostałe 6 firm to przedsiębiorstwa handlowe.

Najliczniejszą grupę stanowiły przedsiębiorstwa deficytowe (40%). Rentowność mieszczącą się w przedziale 0-5% uzyskało 30% ankietowanych firm. Zysk powyżej 10% osiągnęły zaledwie 2 badane firmy. Pozostałe jednostki osiągnęły rentowność z przedziału 5-10%.

Wartość uzyskanych przychodów w ponad połowie badanych przedsiębiorstw (55%) nie przekraczała 800 tys. euro. Co piąta ankietowana firma uzyskała obroty z przedziału 2,5-5 mln euro. Liczną grupę (20%) stanowiły również przedsiębiorstwa uzyskujące przychody przekraczające 5 mln euro. Pozostałe jednostki osiągnęły przychody z przedziału 0,8-2,5 mln euro.

Wśród badanych firm przeważały przedsiębiorstwa o wartości aktywów do 1,5 mln euro (70%). Dość liczną grupę (20%) stanowiły firmy o wartości majątku z przedziału 2,5-5 mln euro. Wartość majątku pozostałych jednostek mieściła się w granicach 1,5-2,5 mln euro.

3. Prowadzone rachunki kosztów i układy ich rejestrowania

Rachunkowość zarządcza wykorzystuje bazę danych tworzoną na potrzeby rachunkowości finansowej, a szczególnie informacje o kosztach, celem ich badania i planowania. Zapytano zatem o sposób rejestrowania kosztów (tab. 1). Połowa badanych przedsiębiorstw ogranicza ewidencję kosztów tylko do układu rodzajowego (najczęściej są to przedsiębiorstwa handlowe). Ewidencję kosztów jednocześnie w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym prowadzi 40% ankietowanych. Wśród tych firm przeważają przedsiębiorstwa produkcyjne i usługowe. Zaledwie 10% badanych podmiotów prowadzi ewidencję kosztów tylko w układzie kalkulacyjnym.

Tabela 1. Układy rejestrowania kosztów w badanych firmach

Układy ewidencji kosztów	Liczba firm	Udział (w %)
Układ rodzajowy	10	50
Układ kalkulacyjny	2	10
Układ rodzajowo-kalkulacyjny	8	40
Razem	20	100

Źródło: opracowanie własne.

Można przypuszczać, że firmy ograniczające ewidencję kosztów tylko do kont kosztów według rodzajów mają prostą strukturę organizacyjną, stąd też nie zachodzi potrzeba kontroli kosztów według miejsc ich powstawania. Ponadto niewielkie rozmiary działalności oraz wytwarzanie w krótkim cyklu produkcyjnym nieskomplikowanych produktów powodują, że nie ma potrzeby ustalania rzeczywistych kosztów wytwarzanych wyrobów lub świadczonych usług. Natomiast w przypadku prowadzenia kilku typów działalności gospodarczej oraz posiadania rozbudowanej struktury organizacyjnej zachodzi już potrzeba kontroli kosztów w miejscach ich powstawania.

Istotną częścią systemu rachunkowości jest rachunek kosztów, zaprojektowany stosowanie do potrzeb przedsiębiorstwa oraz zmieniającej się świadomości i postaw zarządzających.

Tabela 2. Stosowane rachunki kosztów w badanych firmach

Rachunki kosztów	Liczba firm	Udział (w %)
Rachunek kosztów pełnych	17	85
Rachunek kosztów zmiennych (<i>direct costing</i>)	5	25
Wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych	1	5
Rachunek kosztów działań	2	10
Rachunek kosztów celu (<i>target costing</i>)	1	5
Problemowe rachunki kosztów	2	10
Razem	20	100

* Dane nie sumują się z uwagi na możliwość wyboru wielu odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Jak pokazują wyniki badań (tab. 2), zdecydowana większość (85%) ankietowanych przedsiębiorstw stosuje rachunek kosztów pełnych. Stosowanie rachunku kosztów pełnych w prawie każdym przedsiębiorstwie wynika przede wszystkim z modelu ewidencji powiązanego z przepisami i zasadami rachunkowości. Możliwe uzasadnienie popularności tego rachunku tkwi również, pomimo jego niedostatków, w jego relatywnej prostocie w stosunku do rachunku kosztów zmiennych. Przyczyną, dla której wiele przedsiębiorstw ogranicza się do tradycyjnego systemu, może być również zbyt duży nakład pracy związany z analizą związków przyczynowo-skutkowych między kosztami a produktami.

Z punktu widzenia użyteczności w zarządzaniu przedsiębiorstwem istotną rolę odgrywa rachunek kosztów zmiennych, będący wyrazem menedżerskiego podejścia do kontroli kosztów w przedsiębiorstwach. Brak wiedzy o związkach różnych kategorii kosztów z wielkością obrotów uniemożliwia bowiem m.in. realne planowanie kosztów i wyników finansowych oraz kontrolę realizowanych zamierzeń.

Lepszą kontrolę nad kosztami niż jednostopniowy rachunek kosztów pozwala uzyskać wielostopniowy rachunek kosztów zmiennych. Chociaż ujmowanie kosztów stałych w wielu blokach przyczynia się do wzrostu dokładności rachunku, badania wykazały, że przy określaniu wyniku finansowego przedsiębiorstwa rachunek ten stosowała jedna ankietowana firma. Do prowadzenia tego rachunku może zniechęcać konieczność wyróżnienia kosztów stałych produktu, grupy produktów, miejsca powstawania kosztów czy grupy miejsc powstawania kosztów. Stosunkowo niskie wykorzystanie tego rachunku może być również spowodowane brakiem decentralizacji zarządzania, zalecaniej przy stosowaniu tego rachunku kosztów.

Na podstawie uzyskanych danych można stwierdzić, że tylko w kilku przedsiębiorstwach wdrażane są nowoczesne systemy rachunku kosztów (*activity-based costing*, *target costing*), dostosowane do tworzenia informacji na potrzeby zarządzania. Mimo że korzyści finansowe z zastosowania tych systemów (np. redukcja kosztów pośrednich, poznanie zyskowości produktów i klientów, poprawa wyników, modelowanie kosztów i właściwe ustalenie cen produktów czy też lepsze decyzje dotyczące ilości produkcji) przewyższają koszty ich wdrożenia, niewiele jednostek gospodarczych zdecydowało się na ich wprowadzenie. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest przede wszystkim duży nakład pracy związany z zaprojektowaniem i wdrożeniem tych rachunków oraz kłopoty ze zbieraniem nowych kategorii danych.

Praktyczne wdrożenie nowoczesnych rachunków kosztów wymaga często przebudowy systemu ewidencyjnego przedsiębiorstwa i poniesienia określonych kosztów z tym związanych. Małe zainteresowanie powyższymi rachunkami może wynikać z niewielkich rozmiarów firm oraz niskiej świadomości kadry menedżerskiej w zakresie rachunku kosztów. Należy przy tym zaznaczyć, że w małych i średnich przedsiębiorstwach istnieje takie samo zapotrzebowanie na nowoczesne rachunki kosztów jak w przedsiębiorstwach dużych, z tym jednak, że w małych i średnich przedsiębiorstwach możliwości wykorzystania analizy i systemu są często ograniczone. Tłumaczy to po części brak stosowania tych rachunków w mniejszych przedsiębiorstwach w takiej samej skali jak w przedsiębiorstwach dużych.

Tylko 10% badanych przedsiębiorstw wykorzystuje problemowe rachunki kosztów do rozwiązywania kwestii związanych z badaniem zmian kosztów i ich predykcją, rachunkami decyzyjnymi oraz rachunkiem kosztów do celów kontrolnych. Oznacza to, że w większości przedsiębiorstw nie prowadzi się analizy opłacalności i struktury produkcji celem minimalizacji kosztów i optymalizacji wyniku finansowego.

4. Wykorzystanie analizy wskaźnikowej

Wśród narzędzi controllingu i rachunkowości zarządczej, związanych z gromadzeniem i przetwarzaniem informacji ekonomiczno-finansowych w przedsiębiorstwie oraz procesami kontroli, ważne miejsce zajmuje analiza wskaźnikowa. Umożliwia ona m.in. sprawowanie nadzoru nad gospodarnością i rentownością procesów gospodarczych poprzez stałą kontrolę ponoszonych kosztów i osiąganych wyników oraz rozpoznawanie zmian w majątku, jakie mogą nieść z sobą podejmowane decyzje.

Tabela 3. Wskaźniki oceny działalności stosowane w badanych firmach

Wskaźniki oceny działalności	Liczba firm	Udział %
Wskaźniki płynności	11	55
Wskaźniki rentowności	13	65
Wskaźniki aktywności gospodarczej	4	20
Wskaźniki zadłużenia	9	45
Żadne	4	4
Razem	20*	100

* Dane nie sumują się z uwagi na możliwość wyboru wielu odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Spośród wymienionych czterech grup wskaźników finansowych (płynności, rentowności, aktywności gospodarczej i zadłużenia) najistotniejsze w bieżącej ocenie działalności przedsiębiorstwa są, zdaniem respondentów, wskaźniki rentowności wyznaczane przez 65% ankietowanych przedsiębiorstw (tab. 3). Drugie miejsce w hierarchii ważności pod względem użyteczności w bieżącym zarządzaniu zajęły wskaźniki płynności, które są obliczane w ponad połowie badanych firm. W dalszej kolejności wyliczane są wskaźniki zadłużenia oraz aktywności gospodarczej. Ocenę możliwości obsługi przez przedsiębiorstwo jego zadłużenia przeprowadza 45% ankietowanych, natomiast analizę sprawności funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz efektywność gospodarowania swoim majątkiem i jego podstawowymi składnikami przeprowadza co piąta badana firma.

Otrzymane wyniki świadczą o przywiązywaniu większej wagi do sprawności finansowej firmy i jej skuteczności działania (zdolności do tworzenia zysków) niż do zachowania płynności finansowej. Stosunkowo niska popularność pozostałych wskaźników oznacza, że jednostki gospodarcze nie dostrzegają wagi analizy wskaźnikowej w bieżącym zarządzaniu.

W prawidłowo zarządzanej firmie największe lub równorzędne znaczenie przypisuje się wskaźnikom płynności, ponieważ utrzymanie płynności jest koniecznym warunkiem przetrwania oraz sprawności funkcjonowania firmy. Wyznaczanie wskaźników płynności świadczy o dostrzeganiu problemów związanych z

wypłacalnością i utrzymaniem równowagi finansowej oraz świadomym dopasowywaniu wielkości i struktury aktywów bieżących do zobowiązań bieżących pod kątem zarówno ich rozmiarów, jak i terminów spłaty.

Właściwe wyznaczenie wartości czterech wymienionych wyżej grup wskaźników finansowych pozwala na dokonanie ogólnej oceny wyników firmy i jej perspektyw przy uwzględnieniu istniejących trendów oraz jakości zarządzania. Uzyskane informacje o płynności finansowej, rentowności, efektywności działania oraz zadłużeniu umożliwiają kontrolę różnych aspektów działalności przedsiębiorstwa.

5. Wnioski

Wyniki badania ankietowego wskazują, że w większości przedsiębiorstw kadry menedżerskie nie potrafią wykorzystać w procesach bieżącego zarządzania firmą kluczowego narzędzia controllingu i rachunkowości zarządczej, jakim jest rachunek kosztów. Nadal głównym rachunkiem jest tradycyjny rachunek kosztów, nastawiony na zadania kalkulacyjne i sporządzanie okresowych sprawozdań finansowych. Tylko w kilku firmach wdrażane były nowoczesne systemy rachunku kosztów (rachunek kosztów procesów, rachunek kosztów celu) dostosowane do tworzenia informacji na potrzeby zarządzania. Świadczy to o powolnym procesie modernizowania systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach. Brak realnych i analitycznych informacji o kosztach uniemożliwia podejmowanie w przedsiębiorstwie trafniejszych decyzji, mających służyć poprawie sytuacji finansowej firmy. Dlatego tak ważne są wybór i wdrożenie odpowiedniego systemu rachunku kosztów, adekwatnego do potrzeb i specyfiki danego przedsiębiorstwa.

Literatura

- Marciniak S., *Controlling: filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2001.
Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 1996.
Wierzbiński K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994 nr 3.

THE USAGE OF INSTRUMENTS OF CONTROLLING AND MANAGEMENT ACCOUNTING IN SMALL ENTERPRISES

Summary

According to the survey concerning the system of controlling and management accounting, which was carried out in 20 firms with employment from 47 to 50 workers, most of the analyzed

firms do not make use of the information coming from the system. This carries a risk of leading companies to invest in the wrong assets and to allocate resources in wrong products. It can also lead to making wrong decisions in income planning, optimal production plan, price policy, and whether or not to insource/outsource elements of the supply chain. Moreover, lack of experience in cost accounting results in defaulting mainly to absorption costing. Only a small percentage of companies implemented modern cost accounting techniques such as activity-based costing or target costing.