

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 440

Rachunkowość a controlling



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-595-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Krzysztof Adamowicz, Piotr Szczypa: Wycena drzew na terenie przedsiębiorstwa w rachunkowości zarządczej / Valuation of trees in the area of a company in management accounting	13
Anna Balicka: Analiza kosztów usług serwisowych świadczonych przez przedsiębiorstwo branży budowlanej / Service costs analysis provided by the company in construction industry	23
Paulina Belch: Mierniki w controllingu logistyki przedsiębiorstwa z sektora paliwowego / Meters in the controlling of logistics in the company from fuel sector	32
Małgorzata Białas: Wartość firmy w sprawozdaniach finansowych banków / Goodwill in the financial statements of banks	42
Adam Bujak: Formy organizacji systemu informacyjnego rachunkowości jako determinanty efektywności jego funkcjonowania / The organization forms of the accounting information system as the determinants of its functioning efficiency.....	52
Halina Buk: Weryfikacja oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa po zmianie polityki rachunkowości / Verification of the company financial position after the changes in accounting policies	61
Andrzej Bytniewski: Podsystem controllingu w ramach zintegrowanego systemu zarządzania jako źródło informacji na potrzeby rachunkowości zarządczej i controllingu / Controlling subsystem within the integrated management system as a source of information for management accounting and controlling.....	72
Andrzej Bytniewski, Marcin Hernes: Semantyczna metoda reprezentacji zdarzeń gospodarczych w systemie rachunkowości / Semantic method for the economic events representation in accounting system.....	83
Halina Chłodnicka: Polityka klastrowa a kapitał ludzki / Cluster policy vs. human capital.....	95
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling, audyt i nadzór finansowy w zakładzie ubezpieczeń – wzajemne relacje, podobieństwa i różnice / Controlling, audit and financial supervision in insurance company – mutual relations, similarities and differences	109
Anna Chojnacka-Komorowska: Interaktywne przetwarzanie analityczne (OLAP) w controllingu finansowym / OnLine Analytical Processing (OLAP) in management accounting	119

Marlena Ciechan-Kujawa, Katarzyna Goldmann: Istotność pro- i retrospektywnych celów współczesnej analizy finansowej w świetle wyników badań / Significance of the pro and retrospective objectives of the contemporary financial analysis in the light of research results	128
Michał Comperek: Propozycja metodologiczna oceny urealnionych korzyści finansowych przedsiębiorstwa w analizie memoriałowych korekt zysku netto / Methodological proposal of evaluation of company's financial benefits realignment in total accruals analysis	139
Beata Dratwińska-Kania: Kontrola wewnętrzna i jej dokumentacja jako element koncepcji odpowiedzialności i rozliczalności / Internal control and its documentation as part of the responsibility and accountability concept.....	150
Joanna Dynowska: Wykorzystanie controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / The use of controlling in municipalities as revealed by questionnaire research	159
Joanna Dynowska, Zdzisław Kes: Oczekiwane bariery, przesłanki i efekty wdrożenia controllingu w gminach w świetle badań ankietowych / Expected barriers, incentives and effects of controlling implementation in municipalities as revealed by questionnaire research.....	170
Wojciech Fliegner: Usprawnianie procesów rachunkowości w urzędach administracji samorządowej / Improving accounting processes in local government offices	180
Stanisław Gędek: Krótkookresowe decyzje produkcyjne. Analiza porównawcza dla przedsiębiorstw wieloasortymentowych / Short-term production decisions. Comparative analysis for multi-product firms	192
Renata Gmińska: Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza / Psychological aspects of decision-making vs. management accounting.....	205
Arkadiusz Januszewski: Diagnoza potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej / Diagnosis of operational controlling information needs in a consulting and training services enterprise	215
Marcin Jędrzejczyk, Marek Mikosza: Marka kreatorem kapitału intelektualnego organizacji / Brand as the creator of intellectual capital in the organization	225
Anna Kasperowicz: Prawo posiadania w kontekście kwalifikowania aktywów / Right of ownership in the context of qualification of assets	235
Ilona Kędzierska-Bujak: Perspektywy rozwoju, procesów wewnętrznych oraz finansowa a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia / Development, internal process and financial perspectives vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues.....	245

Agnieszka Kister: Wybrane aspekty gospodarki finansowej szpitali / Selected problems of the financial economy of hospitals	256
Jerzy Kitowski: Rola kryterium płynności finansowej w dyskryminacyjnych metodach oceny zagrożenia upadłością przedsiębiorstwa / The role of the liquidity criterion in discriminatory methods for assessing the bankruptcy risk for a company.....	268
Marcin Klinowski: Definiowanie wymagań projektu w procesie planowania / Defining project requirements in project planning	278
Konrad Kochański: Zjawiska dysfunkcyjne w budżetowaniu projektów / Dysfunctional phenomena in project budgeting.....	287
Tomasz Kondraszuk: Gospodarstwo wiejskie jako podstawa budowy modeli wspomagających podejmowanie decyzji w warunkach dążenia do zrównoważonego rozwoju/ Farm as the basis for the construction of models for decision support under conditions of the quest for sustainable development.....	296
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia budżetu kapitałowego w rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane / The conception of introduction of capital budget in responsibility accounting in the centers of responsibility for investment in building construction enterprises	305
Mariola Kotłowska: Obszary ryzyka prowadzenia działalności przedsiębiorstw ciepłowniczych / Areas of risk in heating companies	317
Michał J. Kowalski: Zastosowanie controllingu podatkowego w polskich przedsiębiorstwach – wnioski z badań empirycznych / Usage of tax controlling in Polish companies – conclusions from empirical research	327
Mieczysław Kowerski: Zależność między rentownością a płynnością finansową ma kształt odwróconego U / The relationship between profitability and financial liquidity has the shape of an inverted U.....	338
Jarosław Kujawski: Dualna cena transferowa i jej sprawozdawcze konsekwencje/ Dual transfer price and its reporting consequences.....	349
Agnieszka Lew: Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta / Risk of essential distortion as an element of income and expenses research by an auditor	363
Wojciech Lichota: Wykorzystanie modeli logitowych do oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w Polsce / The use of logit models to the assessment of the financial standing of enterprises operating in the Special Economic Zones in Poland	372
Tomasz Lis: Aspekty behawioralne w rachunkowości przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych / Behavioral aspects in accounting when making investment decisions	382

Monika Łada: Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej / Automation of management accounting processes	392
Małgorzata Macuda: Obszary badań naukowych w rachunkowości jednostek sektora opieki zdrowotnej / Areas of scientific research in accounting in healthcare sector entities	401
Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieląg, Piotr Słomianny: Systemy typu <i>Data Discovery</i> w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstwa komunalnego / Data discovery systems in practice of functioning of municipal enterprise	411
Elżbieta Marcinkowska: Sytuacja finansowa szpitali w kontekście procesu komercjalizacji/ Financial situation of hospitals in the context of commercialization process.....	420
Monika Martynkiewicz-Frank: Outsourcing IT w sektorze MŚP / Outsourcing of IT in the SME sector	433
Ewa Wanda Maruszewska, Sabina Kołodziej: Znaczenie podejścia etycznego dla organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości zarządczej / Significance of ethical approach to the organization and functioning of management accounting system.....	442
Teresa Maszczak: Sprawozdanie finansowe jednostki mikro a potrzeby informacyjne użytkowników / Financial statement of a micro-undertaking and information needs of its users	451
Marta Nowak: Konflikt etyczny w pracy księgowego i biegłego rewidenta. Pomędzy moralnością ogólną, moralnością roli a interesem własnym/ Ethical conflict in auditor's and accountant's work. Between common-sense morality, role morality and self-interest	461
Marek Ossowski, Beata Zackiewicz-Brunke: Odpowiedzialność społeczna przedsiębiorstw a klasyfikacja korzyści interesariuszy wynikających z działalności targowej / Corporate social responsibility vs. the classification of the advantages of stakeholders from business activities involving the organization of fairs and exhibitions	471
Michał Poszwa: Koszty a polityka wykazywania dochodów / Costs vs. policy of income disclosure	482
Anna Stronczek: Informatyczne wsparcie rachunkowości zarządczej na przykładzie wdrożenia w agencji wykonawczej WAM / Computer support of accounting management – a case of implementation in executive agency WAM	491
Magdalena Szydelko, Bartosz Kołodziejczuk: Benchmarking jako fakultatywny instrument doskonalenia znormalizowanych systemów zarządzania jakością / Benchmarking as a facultative instrument for improvement of the standardized quality management systems	501
Agnieszka Tubis: Zintegrowana baza danych dla procesu obsługi pojazdów / Integrated database for the maintenance process of vehicles.....	513

Wiesław Wasilewski: Specyfika planowania i analizy sprawozdania finansowego w instytucjach artystycznych / Characteristics of planning and analysis of financial report in artistic institutions.....	523
Aleksandra Wiercińska: Luki w metodyce benchmarkingu szpitali na przykładzie województwa pomorskiego / Gaps in the benchmarking methodology of hospitals on the example of the Pomeranian Voivodeship.....	534
Malwina Wołak: Zastosowanie analiz ABC i XYZ w controllingu sprzedaży / An application of ABC and XYZ analyses in sales controlling.....	545

Wstęp

Rachunkowość jednostek gospodarczych i instytucji jest zorientowana na dostarczanie informacji zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym użytkownikom. Informacje te dotyczą procesów gospodarczych i rezultatów działalności wykorzystywanych w dokonywaniu ocen i podejmowaniu decyzji. To czyni rachunkowość najważniejszym elementem systemu informacyjnego jednostek gospodarczych i instytucji.

Rachunkowość stanowi również podstawową bazę informacyjną dla controllingu. Rachunkowość ukierunkowana na controlling ma za zadanie informacyjne wspomaganie procesu podejmowania decyzji i oceny działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych na poziomie całego przedsiębiorstwa czy instytucji. Rachunkowość ukierunkowana na controlling zapewnia obsługę informacyjną wszystkich funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania i kontrolowania.

Miejsce rachunkowości w systemie informacyjnym controllingu wynika z jej zadania, którym jest pomiar rezultatów działalności organizacji oraz jej ośrodków odpowiedzialności. Rezultaty tego pomiaru są prezentowane nie tylko w sprawozdaniach finansowych, ale także w wewnętrznych raportach sporządzanych okresowo oraz na bieżąco według potrzeb. Jakość informacji dostarczanych przez rachunkowość w dużym stopniu przesądza o skuteczności działań podejmowanych w ramach controllingu.

Problemom rachunkowości traktowanej jako system informacyjny controllingu jest poświęcony niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Zawiera on artykuły naukowe dotyczące różnych etapów procesu informacyjnego rachunkowości. W części artykułów poruszono zagadnienia teoretyczne dotyczące koncepcji, zasad i procedur przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, w części zaś zaprezentowano problemy i przykłady praktycznego prowadzenia rachunkowości ukierunkowanej na controlling w określonych jednostkach gospodarczych oraz instytucjach.

Pragniemy wyrazić nadzieję, że niniejszy tom będzie stanowić pewien przyczynek do doskonalenia sposobu przetwarzania informacji w systemie rachunkowości, która jest podstawową bazą informacyjną dla controllingu w różnych organizacjach.

Edward Nowak, Marcin Kowalewski, Maria Nieplowicz

Arkadiusz Januszewski

Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy

e-mail: arkadiusz.januszewski@utp.edu.pl

DIAGNOZA POTRZEB INFORMACYJNYCH W ZAKRESIE CONTROLLINGU OPERACYJNEGO W FIRMIE DORADCZO-SZKOLENIOWEJ

DIAGNOSIS OF OPERATIONAL CONTROLLING INFORMATION NEEDS IN A CONSULTING AND TRAINING SERVICES ENTERPRISE

DOI: 10.15611/pn.2016.440.20

Streszczenie: W artykule przedstawiono wyniki pierwszego etapu prac autora zatrudnionego jako Wysoko Wykwalifikowany Personel w ramach projektu „Region Otwarty na Innowacje” finansowanego z Unii Europejskiej. Celem projektu było opracowanie metodyki projektowania i wdrażania controllingu operacyjnego przeznaczonej dla małych i średnich przedsiębiorstw z branży usług doradczo-szkoleniowych. Pierwszy etap prac projektu obejmował zdiagnozowanie potrzeb informacyjnych w zakresie controllingu operacyjnego w firmie doradczo-szkoleniowej. W opisanym badaniu zastosowano następujące metody: studium przypadku, analizę dokumentacji, wywiad swobodny oraz prototypowanie z wykorzystaniem arkusza Ms Excel. Zdiagnozowane potrzeby informacyjne firmy doradczo-szkoleniowej obejmują wielowymiarowe analizy struktury przychodów i rentowności, a także planowanie przepływów gotówki i ich bieżące monitorowanie oraz możliwość oceny rentowności projektu na poziomie marży pokrycia uwzględniającej jego koszty bezpośrednie. W pracy przedstawiono też zarys koncepcji systemu controllingu operacyjnego dedykowanego firmie doradczo-szkoleniowej.

Słowa kluczowe: controlling operacyjny, firma doradczo-szkoleniowa, metodyka projektowania, controlling projektów.

Summary: The article demonstrates the results of the first stage of the work of the author, employed as Highly Qualified Personnel, as part of the “Region Open to Innovations” Project financed by the European Union. The aim of the EU-financed project has been to develop the operational controlling designing and implementation methodology addressed to small and medium-sized consulting and training services enterprises. The first stage of the project work covered diagnosing the operational controlling information needs in the consulting and training services enterprise. The study applied the following methods: case study, analysis of documentation, free-form interview and Ms Excel prototyping. The information needs diagnosed for the consulting and training services enterprise include a multidimensional analyses of the structure of revenues and profitability as well as cash flow planning and

ongoing cash-flow monitoring and a possibility of project profitability evaluation in terms of contribution margin, factoring in the direct costs of the project. The paper also provides an outline of the concept of the operational controlling system dedicated to the consulting and training.

Keywords: operational controlling, consulting and training services enterprise, project methodology, project controlling.

1. Wstęp

Wielu praktyków uważa, że controlling, jako system informacji zarządczej, powinien być „szyty na miarę”. Takie wnioski sformułowano m.in. na konferencji „Rachunkowość zarządcza – controlling. Najlepsze praktyki”, która odbyła się w 2014 r. w Bydgoszczy. Podobne zdanie wyrażają naukowcy. Nita uważa np., że analizy wewnętrzne są „projektowane indywidualnie, w zależności od specyfiki przedsiębiorstwa i potrzeb informacyjnych jego menedżerów, z uwzględnieniem specyficznych zasad raportowania zarządczego” [Nita 2014b]. Rozwiązania stosowane w praktyce warto natomiast wykorzystać w celu doskonalenia teorii, polegającego na uogólnianiu i proponowaniu wzorcowych, referencyjnych rozwiązań przeznaczonych dla obiektów reprezentujących konkretne branże. Zalety takiego podejścia potwierdza np. Eisenhardt [1989], która wskazuje możliwości i zalety budowania teorii z analizy studiów przypadków. Wyniki analizy przypadków można wykorzystać do zbudowania modeli referencyjnych przeznaczonych dla określonej branży. Modele referencyjne ułatwiają wdrażanie systemów zarządzania dzięki możliwości szybkiej adaptacji do potrzeb konkretnej organizacji. Dotyczy to również systemów controllingu operacyjnego, co potwierdza np. Bieńkowska, która wskazuje potrzebę i możliwości opracowania wzorcowych rozwiązań controllingu jako „rozwiązań optymalnych w danych warunkach funkcjonowania organizacji ze względu na jej charakterystykę” [2014]. Analiza literatury potwierdza, że metoda studium przypadku jest często stosowana w badaniach systemów controllingu [Major 2007; Janczyk-Strzała 2014].

Wieloletnie doświadczenia autora wskazują, że przedsiębiorstwa z sektora MŚP stosują bardzo uproszczone systemy ewidencji księgowej i rachunki kosztów [Januszewski, Śpiewak 2015]. Tymczasem, jak wskazują wyniki badań, stosowanie bardziej rozbudowanych, komputerowo wspomaganych systemów rachunkowości i controllingu przedsiębiorstwa skutkuje podniesieniem efektywności firm z tego sektora [Ismail, King 2005; Urquía Grande i in. 2011].

Szansę na poprawę sytuacji w polskich MŚP stwarza dofinansowanie z Unii Europejskiej, przeznaczone na projekty z zakresu innowacji produktowych i organizacyjnych. Taką możliwość wykorzystwała Grupa Doradczo-Szkoleniowa FALCO (GDS FALCO) z Bydgoszczy, która uzyskała wsparcie z Europejskiego Funduszu Społecznego na Tymczasowe Zatrudnienie Wysoko Wykwalifikowanego Personelu

w ramach projektu „Region Otwarty na Innowacje”, finansowanego z Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki i zatrudniła autora artykułu na stanowisku Konsultant ds. Controllingu. Głównym zadaniem Konsultanta było opracowanie innowacji produktowej – metodyki projektowania i wdrażania controllingu operacyjnego przeznaczonej dla małych i średnich przedsiębiorstw z branży usług doradczo-szkoleniowych. Prace trwały 8 miesięcy – od sierpnia 2014 r. do marca 2015 r. – i składały się z kilku etapów. Ich ostatecznym efektem była metodyka obejmująca procedurę projektowania i wdrażania oraz zestaw wzorcowych narzędzi controllingu operacyjnego wykonanych w arkuszu kalkulacyjnym.

Celem artykułu jest przedstawienie efektów prac autora zrealizowanych w pierwszym etapie projektu, tj. wyników diagnozy potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa doradczo-szkoleniowego z sektora MŚP. W pracy przedstawiono też zarys koncepcji systemu controllingu operacyjnego dla GDS FALCO, w której zweryfikowano opracowaną w ramach wspomnianego wyżej projektu metodykę. W badaniu zastosowano następujące metody: studium przypadku, analizę dokumentacji, wywiad swobodny oraz prototypowanie w arkuszu Ms Excel.

Warto nadmienić, że w literaturze polskiej trudno jest znaleźć publikacje dotyczące zastosowań controllingu w firmach doradczo-szkoleniowych. W bazie bibliograficznej BAZEKON nie znaleziono ani jednego artykułu na ten temat¹. Można spotkać natomiast publikacje poświęcone controllingowi w przedsiębiorstwach realizujących projekty (zob. np. [Kujawski 2010; Łada, Kozarkiewicz 2010; Klinowski 2010; Marciniak, Gołoś 2013]). Firma doradczo-usługowa prowadzi działalność polegającą na realizacji projektów, ma jednak swoją specyfikę, która odróżnia ją np. od firm budowlanych.

W kontekście przedstawionych rozważań podjęte przez autora zadanie opracowania metodyki projektowania i wdrażania controllingu przeznaczonej dla firm doradczo-szkoleniowych wydaje się w pełni uzasadnione. Opracowana metodyka stanowi przykład tworzenia teorii na podstawie studium przypadku.

2. Diagnoza potrzeb informacyjnych GDS FALCO w zakresie controllingu operacyjnego

GDS FALCO jest dynamicznie rozwijającą się firmą doradczo-szkoleniową. Działa na rynku szkoleniowym od 2005 roku. Obecnie zatrudnia 8 osób na umowę o pracę oraz kilkunastu trenerów w zależności od potrzeb na umowy cywilnoprawne. Utworzyła i rozwija 4 centra kompetencji, które można określić jako dziedziny biznesu:

¹ Bazę przeszukiwano według słów kluczowych „doradca” oraz „szkoleniowa”. Brak wyników świadczy o tym, że w polskiej literaturze naukowej z dziedziny ekonomii w ogóle nie opisuje się zastosowań metod i narzędzi zarządzania w firmach prowadzących taką działalność. Oczywiście nie świadczy to o braku jakichkolwiek publikacji poświęconych tej tematyce, np. w literaturze popularno-naukowej.

1. Centrum kompetencji *Procesy Biznesu*, które obejmuje szkolenia i doradztwo z zakresu zarządzania zespołami handlowymi, doskonalenia technik sprzedaży, negocjacji handlowych, technik windykacji należności i zarządzania ryzykiem kupieckim oraz implementacji skutecznych technik zakupowych.

2. Centrum kompetencji *Systemy Zarządzania*, które realizuje projekty szkoleniowo-wdrożeniowe certyfikowanych systemów zarządzania na podstawie norm międzynarodowych i branżowych oraz narzędzi zarządzania jakością.

3. Centrum kompetencji *Zarządzanie Zasobami Ludzkimi*, które realizuje duże projekty doradcze i szkoleniowe z zakresu rekrutacji i selekcji pracowników, systemów ocen pracowniczych oraz systemów motywacyjnych.

4. Centrum kompetencji *Zwiększanie Efektywności i Zarządzania Projektami*, które realizuje projekty w zakresie tematyki Lean management, Kaizen i Project Management.

Realizowane projekty dzieli się na szkolenia zamknięte, szkolenia otwarte, wdrożenia, coaching oraz inne. Większość przedsięwzięć realizowanych przez GDS FALCO to projekty szkoleniowe, które przynoszą ok. 65% rocznych przychodów. Do klientów firmy należą różnej wielkości przedsiębiorstwa handlowe, usługowe i produkcyjne z różnych branż, przy czym ponad 50% generują klienci z branży „agro”.

Po zapoznaniu się z działalnością firmy, realizowanymi przez nią projektami i klientami przeprowadzono analizę dokumentacji wewnętrznej, w szczególności dotyczącej zawieranych umów, ewidencji księgowej oraz raportów zarządczych. W jej efekcie ustalono, że:

- Firma GDS FALCO prowadzi pełną księgowość.
- Przychody są ewidencjonowane szczegółowo w przekroju czterech głównych obszarów działalności, z rozbiciem na zakresy tematyczne i rodzaj projektu.
- Koszty ewidencjonuje się w układzie rodzajowym osobno dla czterech głównych obszarów działalności, jednakże bez rozbicia na zakresy tematyczne i rodzaje projektów. Osobno ewidencjonuje się koszty, które nie są związane bezpośrednio z realizowanymi projektami. Określa się je jako koszty ogólne. Szczegółowa analiza wykazała, że zaliczenie kosztów do konkretnego obszaru działalności lub do kosztów ogólnych traktowane jest dość przypadkowo.
- Firma prowadzi rejestr umów, który nie jest powiązany z wykazem faktur wystawianych za ich realizację. Faktury są wystawiane w Ms Excel.
- Firma nie prowadzi jednej wspólnej kartoteki klienta na potrzeby rejestracji umów i faktur. Rejestracja nowej umowy lub wystawienie faktury wymaga ponownego wpisania (skopiowania) danych klienta. Stwierdzono też, że ten sam klient dość często jest zapisywany pod różnymi (choć podobnymi) nazwami.
- Firma nie prowadzi jednego wspólnego katalogu usług, który byłby wykorzystywany do rejestracji umów i faktur, a opisy przedmiotu umowy oraz faktur często się różnią.

- Firma nie posiada narzędzi umożliwiających planowanie przepływów pieniężnych danego miesiąca.
- Firma rozlicza się z podatku VAT kwartalnie, ale nie posiada narzędzi umożliwiających oszacowanie przepływów pieniężnych wynikających z tego tytułu.
- Firma stosuje ewidencję pracy trenerów (w rejestrze umów), która umożliwia częściowe uzasadnienie ich doświadczenia.
- W celu kalkulacji kosztów oferty szkoleniowej firma stosuje bardzo uproszczone i mało przejrzyste arkusze kalkulacyjne.
Z analizy wysnuto następujące wnioski:
- Firma analizuje strukturę przychodów według centrów kompetencji. Ze względu na błędy w ewidencji umów i brak powiązania faktur z umowami jej wyniki są obarczone błędami.
- Ze względu na przypadkowe księgowania kosztów, wynikające z braku ich przejrzystego podziału na bezpośrednie i pośrednie, wyniki analizy rentowności na poziomie dziedzin biznesu są mało wiarygodne².
- Firma nie analizuje rentowności według żadnych innych kryteriów, tj. nie analizuje jej ani według projektów (lub chociażby ich tematyki lub typu), ani klientów (lub chociażby branż biznesu), ani sprzedawców.
- Brak planowania przepływów pieniężnych (w tym rozliczeń z tytułu podatku VAT) powoduje konieczność podejmowania bieżących, nieprzemyślanych wcześniej decyzji zakupowych, które mają zmniejszyć niekorzystne przepływy finansowe z tytułu rozliczenia podatku VAT.

Wyniki audytu omówiono z jednym z właścicieli firmy, któremu przedstawiono możliwości wykorzystania narzędzi controllingu operacyjnego, w tym narzędzi wielowymiarowej i wielopoziomowej analizy rentowności, oraz wyjaśniono, jak należy interpretować wyniki generowane przez system controllingu. Umożliwiło to ustalenie czterech najważniejszych obszarów potrzeb informacyjnych kierownictwa firmy. Należą do nich:

- Wielowymiarowa analiza przychodów pozyskiwanych od klientów, według różnych przekrojów, takich jak: dziedzina biznesu, rodzaj i tematyka projektu, branża, co ma umożliwić określenie niewykorzystanych szans i lepsze ukierunkowanie oferty.
- Wielopoziomowa i wieloprzekrojowa analiza rentowności³, m.in. według dziedzin biznesu, rodzaju, wielkości i zakresu tematycznego projektu, klientów, branż, osób pozyskujących projekty (co ma umożliwić uzależnienie premii nie tylko od pozyskanych przychodów, ale też od wypracowanej marży).

² Błędne przypisywanie kosztów bezpośrednich do segmentów oraz arbitralny podział kosztów pośrednich między segmenty należą do częstych problemów raportowania segmentowego [Garrison i in. 2010].

³ Rolę segmentowych analiz rentowności w controllingu, w których stosuje się wielopoziomowe rachunki marż pokrycia, podkreśla wielu autorów [Nita 2014b; Kujawski 2005; Kujawski, Ossowski 2007].

- Analiza pracy trenerów (liczba przeszkolonych grup i osób, liczba godzin szkolenia, oceny i rekomendacje), której wyniki umożliwią uzasadnienie ich doświadczenia klientowi oraz ocenę ich pracy.
- Przewidywanie przepływów pieniężnych w skali miesiąca i rozliczeń z tytułu podatku VAT w skali kwartału, co ma umożliwić lepsze planowanie zakupów materiałów biurowych i wyposażenia, a także planowanie wypłaty wynagrodzeń z tytułu umów cywilnoprawnych.

3. Przygotowanie firmy GDS FALCO do zaspokojenia zdiagnozowanych potrzeb informacyjnych

Konfrontacja wyników audytu przedsiębiorstwa z oczekiwaniami dotyczącymi informacji zarządczej kierownictwa umożliwiła określenie stopnia przygotowania GDS FALCO do zaspokojenia zdiagnozowanych potrzeb informacyjnych. Stwierdzono przede wszystkim, że:

- Firma jest częściowo przygotowana do analizy rentowości czterech obszarów działalności.
- Prowadzona ewidencja przychodów i kosztów uniemożliwia wykonanie jakichkolwiek innych analiz rentowności – koszty są przypisywane jedynie do jednej z czterech dziedzin biznesu (ale często przypisanie to jest dość przypadkowe).
- Obecna ewidencja jest niewystarczająca do zarządzania przepływami pieniężnymi i podatkiem VAT.
- Obecna ewidencja pracy trenerów powinna być uzupełniona o ich ocenę przez uczestników szkoleń i wystawione rekomendacje.

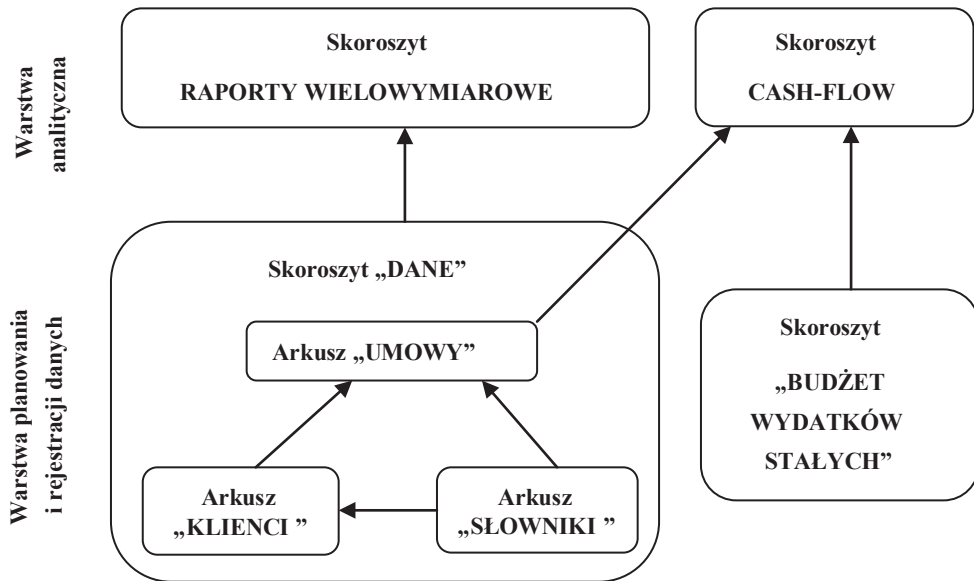
Następnie określono warunki dotyczące uporządkowania systemu ewidencji danych, których spełnienie jest niezbędne, aby móc zbudować system controllingu operacyjnego zaspokajający stwierdzone potrzeby informacyjne. Ustalono, że konieczne jest:

- Uporządkowanie bazy klientów, w szczególności: nadanie lub uporządkowanie identyfikatorów alfanumerycznych, uporządkowanie nazw klientów, uporządkowanie numerów klientów, uzupełnienie lub uporządkowanie pozostałych danych o klientach (dane teledadresowe, branża, region) oraz wyeliminowanie powtarzających się nazw tych samych klientów.
- Uporządkowanie bazy ofert według ustalonych kryteriów (typ usługi, projektu, tematyka itp.).
- Uporządkowanie pozostałych elementów wymiarów (kategorii), według których będą analizowane dane o przychodach, kosztach i marżach pokrycia (czyli przygotowanie słowników branż, regionów, trenerów, koordynatorów projektów, rodzajów umów itp.).
- Przygotowanie zestawienia podpisanych umów za poprzedni (lub bieżący) rok kalendarzowy.

- Przygotowanie zestawienia faktur ze sprzedaż usług za poprzedni (lub bieżący) rok kalendarzowy.
- Powiązanie faktur ze sprzedaży z podpisanymi umowami.
- Przygotowanie danych o kosztach realizacji umów za poprzedni (lub bieżący) rok kalendarzowy.

4. Zarys koncepcji systemu controllingu operacyjnego dla firmy doradczo-szkoleniowej

Diagnoza potrzeb informacyjnych analizowanej firmy stanowiła punkt wyjścia do opracowania koncepcji systemu controllingu operacyjnego oraz zestawu konkretnych narzędzi wykonanych w arkuszu kalkulacyjnym Ms Excel, który jest najpopularniejszym oprogramowaniem stosowanym przez controllerów [Szarska 2010]. W jednostkach MŚP jest to narzędzie w zupełności wystarczające⁴. Ogólną architekturę zaproponowanego rozwiązania przedstawiono na rys. 1.



Rys. 1. Ogólna architektura systemu controllingu operacyjnego dla firmy doradczo-szkoleniowej z sektora MŚP

Źródło: opracowanie własne.

⁴ Jak uważa, np. Kaszuba-Perz [2011], „[...] zakup profesjonalnego systemu opracowanego z uwzględnieniem potrzeb konkretnej firmy jest kosztowny. Jednakże mała firma niekoniecznie potrzebuje tak zaawansowanych i rozbudowanych systemów. Wystarczające wydaje się zastosowanie wybranych narzędzi analitycznych przy wykorzystaniu arkusza kalkulacyjnego”.

Podstawę projektowanego systemu stanowi skoroszyt *Dane*, zawierający arkusz *Umowy* służący do rejestracji umów i faktur. W arkuszu umowy zapisywane są informacje o przychodach oraz kosztach bezpośrednio związanych z projektem. Skoroszyt *Dane* zawiera też arkusz *Klienci* oraz kilka arkuszy służących do rejestracji danych typu słownikowego, takich jak: katalog usług i słowniki: rodzajów projektów, dziedzin biznesu, tematyki projektów, trenerów, koordynatorów projektów. Słowniki te określają wymiary analizy przychodów, kosztów i marż pokrycia.

Drugim skoroszytem ewidencyjnym jest skoroszyt *Budżet*, zawierający arkusz *Budżet wydatków stałych* służący do planowania i rejestracji wydatków, które nie wykazują bezpośredniego związku ze świadczonym usługami.

Zadaniem arkusza analitycznego *Cash-Flow* jest wspomaganie zarządzania przepływami z gotówki wynikającego z rozliczenia VAT w ujęciu kwartalnym oraz pozostałymi przepływami gotówki w ujęciu miesięcznym.

Z punktu widzenia wspomagania decyzji szczególne znaczenie mają wielowymiarowe raporty służące do analizy przychodów, kosztów i marż pokrycia. Propozycja zawiera kilkadziesiąt jednowymiarowych i dwuwymiarowych raportów służących do analizy wartości i struktury przychodów oraz trzech stopni marż pokrycia.

Dodatkowo zaproponowano arkusz umożliwiający wielowymiarową oceny pracy trenerów w przekroju lat, branż, dziedzin biznesu, liczby przeszkolonych grup i liczby dni szkoleniowych.

Uwzględniając specyfikę działalności prowadzonej przez firmy doradczo-szkoleniowej, w koncepcji zaproponowano też dodatkowe arkusze ułatwiające kalkulacje kosztów, takie jak np.: arkusz kalkulacji oferty szkoleniowej, arkusz kalkulacji kosztów konferencji z analizą prognozy rentowności oraz analizą scenariuszową i arkusz kalkulacji oferty projektu wdrożeniowego.

5. Wnioski

Badanie przeprowadzone w firmie GDS FALCO potwierdza wcześniejsze doświadczenia autora artykułu. Wynika z nich, że przedsiębiorstwa z sektora MŚP prowadzą bardzo uproszczoną ewidencję kosztów i przychodów, a dane źródłowe przechowują w wielu rozproszonych, niepowiązanych ze sobą zbiorach.

Diagnoza głównych potrzeb informacyjnych kierownictwa oraz analiza systemu ewidencji danych firmy GDS FALCO umożliwiły ustalenie obszarów ważnej informacji zarządczej z obszaru controllingu operacyjnego.

Kluczowe znaczenie w firmie doradczo-szkoleniowej z sektora MŚP ma analiza struktury przychodów oraz ocena rentowności w różnych przekrojach i na różnych poziomach. Rachunki marż pokrycia oraz narzędzia wielowymiarowych analiz (np. tabele przestawne Ms Excel) należą do podstawowych narzędzi controllingu operacyjnego wspomagających zarządzanie w tego typu przedsiębiorstwach.

Niezwykle ważne jest planowanie przepływów gotówki i bieżące ich monitorowanie, które umożliwi skuteczne zarządzanie przepływem gotówki (w tym rozliczeniami z tytułu podatku VAT). Planowanie i rozliczanie przychodów i kosztów powinno być realizowane na poziomie pojedynczych projektów.

Z punktu widzenia wprowadzenia skutecznego systemu motywowania pracowników pozyskujących projekty ważna jest ocena ich rentowności na poziomie marży pokrycia uwzględniającej wszystkie bezpośrednie koszty projektu. Drugorzędne znaczenie ma „klasyczne” budżetowanie kosztów w układzie rodzajowym i rozliczanie budżetów.

Jak wspomniano, wyniki opisanej diagnozy potrzeb informacyjnych stanowiły punkt wyjścia do opracowania koncepcji i zestawu wzorcowych narzędzi controllingu operacyjnego, wykonanych w postaci powiązanych ze sobą arkuszy kalkulacyjnych i analitycznych Ms Excel, przeznaczonych dla przedsiębiorstw świadczących usługi doradczo-szkoleniowe. Zarówno sama procedura projektowania i wdrożenia systemu controllingu operacyjnego, jak i przygotowane narzędzia zostały przetestowane i wdrożone w opisanej firmie GDS FALCO.

Literatura

- Bieńkowska A., 2011, *O potrzebie badań modelowych i opracowania wzorcowych rozwiązań controllingu*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, nr 187, Poznań, s. 17-27.
- Eisenhardt K.M., 1989, *Building Theories from Case Study Research*, Academy of Management Review, Vol. 14, No. 4, s. 532-550.
- Garrison R.H., Noreen E.W., Brewer P.C., 2010, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin, New York, s. 520-522.
- Ismail N.A., King M., 2005, *Firm performance and AIS alignment in Malaysian SME's*, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 6, No. 4, s. 241-259.
- Janczyk-Strzała E., 2014, *Zastosowanie metod badania controllingu w Polsce – próba analizy na wybranych przykładach*, Acta Universitatis Lodziensis Folia Oeconomica, 4 (304), s. 69-80.
- Januszewski A., Śpiewak J., 2015, *Zastosowanie rachunku kosztów działań w analizie rentowności kanałów dystrybucji na przykładzie drukarni*, Logistyka, nr 3, s. 5674-5681.
- Kaszuba-Perz A., 2011, *Wzrost małych i średnich przedsiębiorstw w kontekście stosowanych narzędzi rachunkowości zarządczej i controllingu*, Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy, nr 20, Uniwersytet Rzeszowski, s. 364-373.
- Klinowski M., 2010, *Rachunkowość zarządcza zorientowana na projekty*, CeDeWu.PL, Warszawa.
- Kujawski J., 2005, *Model oceny rentowności centrów zysku z wykorzystaniem standardowej marży pokrycia*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego, s. 107-118.
- Kujawski J., 2010, *Koncepcja rachunku marż pokrycia projektu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 123, Wrocław, s. 267-276.
- Kujawski J., Ossowski M., 2007, *Wykorzystanie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku wyników w działalności usługowo-handlowej*, Prace i Materiały Wydziału Zarządzania UG, nr 4, s. 49-58.
- Lada M., Kozarkiewicz A., 2010, *Zarządzanie wartością projektów. Instrumenty rachunkowości zarządczej i controllingu*, C.H. Beck, Warszawa.

- Major A., 2007, *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków zastosowań w warunkach polskich*, Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa.
- Marciniak S., Gołoś P., 2013, *Controlling projektów – założenia metodyczne*, Zarządzanie i Finanse, R.11, nr 4, cz. 2, s. 221-234.
- Nita B., 2014a, *Sprawozdawczość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nita B., 2014b, *Zakres wewnętrznych analiz dotyczących rentowności w controllingu operacyjnym*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 66, s. 75-86.
- Szarska E., 2010, *Jak controllerzy oceniają systemy informatyczne BI*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12, s. 15-21.
- Urquía Grande E., Pérez Estébanez R., Muñoz Colomina C., 2011, *The impact of Accounting Information Systems (AIS) on performance measures: Empirical evidence in Spanish SMEs*, The International Journal of Digital Accounting Research, Vol. 11, s. 25-43.