

Anna Kasperowicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

CONTROLLING W OBSZARZE ZARZĄDZANIA USŁUGAMI DŁUGOTERMINOWYMI

1. Wstęp

Wyznacznikiem wysokiego poziomu rozwoju gospodarczego kraju jest istnienie rozwiniętego sektora usług. Usługi odgrywają coraz większą rolę w tworzeniu bogactwa narodowego. W krajach wysoko rozwiniętych w sektorze usługowym znajduje zatrudnienie ponad połowa osób aktywnych zawodowo, a rozwój rynku usług jest odzwierciedleniem poziomu i jakości życia społeczeństw. Obecnie powstają i rozwijają się nowe usługi, o wysokim stopniu specjalizacji. Ich świadczenie nie jest jednorazowym aktem, a ciągłym procesem (np. tworzenie oprogramowania, a następnie wdrażanie systemów komputerowych). W Polsce obserwuje się również tendencję do rozszerzania się sfery usług. Od początku lat dziewięćdziesiątych, kiedy to usługi zostały objęte transformacją i restrukturyzacją, ten sektor gospodarki narodowej rozwija się coraz bardziej dynamicznie. Pojawiają się usługi, które ze względu na swój charakter i swoją specyfikę są realizowane w długim, często przekraczającym rok, okresie. Sięgający wiele miesięcy czas niezbędny do wykonania usługi powoduje często znaczne rozbieżności w ujmowaniu nakładów poniesionych na realizację usługi i efektów z niej osiągniętych, zarówno u nabywcy, jak i u usługodawcy. Rozbieżności są istotne dla pomiaru kosztów, przychodów, a w konsekwencji – wyniku finansowego i sytuacji finansowej obu zaangażowanych stron.

2. Charakterystyka usług długoterminowych

Szeroki zakres i złożoność usług długoterminowych wymaga „rozciągnięcia” w czasie działań wykonywanych w ramach zamówionych prac. Ich cechą charakterystyczną jest to, że momenty rozpoczęcia realizacji usług i ich zakończenia mogą przypadać na różne okresy sprawozdawcze. **Usługi**

długoterminowe, według znowelizowanej ustawy o rachunkowości, charakteryzują się następującymi cechami:

- a) niezakończeniem na dzień bilansowy,
- b) umową z określonym sposobem ustalania ostatecznej ceny,
- c) okresem realizacji trwającym dłużej niż 6 miesięcy,
- d) znacznym zaawansowaniem na dzień bilansowy,
- e) tym, że początek i koniec realizacji usługi przypadają w dwóch różnych okresach sprawozdawczych.

Realizacja usługi długoterminowej polega na wykonaniu konkretnego przedsięwzięcia ściśle sprecyzowanego co do terminu realizacji, przewidywanych kosztów oraz oczekiwanych korzyści. Organizacja controllingu w przedsiębiorstwie realizującym usługi o takim charakterze zależy od liczby realizowanych usług oraz długości czasu ich wykonania. Usługi długoterminowe realizowane są często w okresach dłuższych niż jeden okres sprawozdawczy i dlatego zarządzanie nimi powinno być elementem controllingu strategicznego. Z drugiej strony bieżące kontrolowanie budżetów realizowanych usług powinno stać się elementem controllingu operacyjnego.

3. Usługi długoterminowe w controllingu strategicznym

Istnienie i rozwój jednostki gospodarczej jest w dużej mierze uzależnione od umiejętności przewidywania nowych potrzeb rynkowych, a nawet umiejętności wyprzedzania tych potrzeb oraz szybkości reagowania na zmieniające się oczekiwania zamawiających usługi. Realizowanie controllingu strategicznego w jednostce gospodarczej ma zapewnić jej nie tylko długotrwałą egzystencję, ale również rozwój jednostki. Jest to jednak bardzo ogólne stwierdzenie. Jednym z podstawowych zadań tego controllingu jest umiejętne sformułowanie długofalowych i realnych do osiągnięcia celów. Ich osiągnięcie zapewni nie tylko istnienie jednostki, ale może ugruntować pozycję na rynku danych usług, a nawet spowodować osiągnięcie spektakularnego sukcesu.

W aspekcie controllingu strategicznego najważniejszą cechą usług długoterminowych jest rozpoczęcie oraz zakończenie świadczenia w różnych okresach sprawozdawczych. W związku z tym jedna umowa zawarta w celu realizacji pojedynczej usługi ma wpływ na wyniki finansowe kolejnych okresów sprawozdawczych. Taka sytuacja sprzyja sterowaniu wynikami całej jednostki poprzez przyporządkowywanie odpowiednich części wypracowanych wyników poszczególnych umów do kolejnych okresów sprawozdawczych. Sterowanie to będzie miało odzwierciedlenie w długookresowych planach finansowych, które ze względu na długi horyzont czasowy nie mogą być bardzo szczegółowe. Plany te powinny wyznaczać tylko ogólny kierunek przewidywanych wyników

finansowych, wielkości zewnętrznego finansowania i wysokość kapitałów własnych. Przy tym można w nich uwzględnić nie tylko usługi, na których realizację podpisano umowy, ale również te usługi, których wykonanie w przyszłości jest wysoce prawdopodobne, co wynika z zaawansowanych negocjacji. Zgodnie z podziałem controllingu na podsystemy dziedzinowe sporządzanie planów finansowych jest elementem strategicznego controllingu finansowego [1, s. 306].

W ramach controllingu strategicznego w jednostkach świadczących usługi długoterminowe zarządza się usługami, których efekty będą przyporządkowywane do kilku różnych okresów sprawozdawczych. Zarządzanie to polega na dopasowywaniu terminów ich realizacji oraz zakresu czynności wykonywanych w związku z poszczególnymi umowami do mocy przerobowych podmiotu. Takie czasowe przyporządkowanie przyjmowanych zleceń w zależności od wolnych mocy przerobowych to działania logistyczne, które mają na celu optymalne wykorzystanie zasobów, którymi dysponuje jednostka, w kontekście oczekujących wykonania prac. Jednostka gospodarcza w zależności od swoich mocy przerobowych winna ustalać harmonogram wykonywanych czynności w przekroju umów podpisanych oraz możliwych do podpisania w najbliższej przyszłości. Zachowanie równowagi pomiędzy ilością wykonywanych świadczeń a mocami przerobowymi jednostki jest niezwykle istotne. Po szczegółowej analizie tej relacji może okazać się, że jednostka nie wykorzystuje w pełni swoich możliwości. Wtedy, realizując zadania controllingu strategicznego, należy zintensyfikować działania marketingowe skierowane na pozyskiwanie nowych klientów, nowych rynków lub rozwijać nowe rodzaje usług. Jednak powinno się mieć na względzie realne możliwości przerobowe podmiotu oraz ewentualnie możliwości podwykonawców.

4. Usługi długoterminowe w controllingu operacyjnym

W krótkim okresie zarządzanie usługami długoterminowymi można włączyć do zadań controllingu operacyjnego. Controlling operacyjny, ukierunkowany na sterowanie zyskiem krótkoterminowym jednostki gospodarczej, wykorzystuje dane historyczne do podejmowania bieżących decyzji gospodarczych. W ramach tego controllingu jednostka ustala cele o charakterze krótkookresowym, a następnie porównuje plany z rzeczywistym wykonaniem. Po dokonaniu porównania powstają odchylenia, których przyczyny zaistnienia są identyfikowane przez jednostkę. Głównym zadaniem controllingu operacyjnego jest skonstruowanie systemu informacyjnego zorientowanego na pozyskiwanie danych niezbędnych w procesie podejmowania decyzji krótkookresowych. Jest on nastawiony na osiąganie wymiernych celów wyrażonych w odpowiednich wartościach mierników rentowności, płynności i efektywności [2, s. 72]. Osiągnięcie wyznaczonych celów

wymaga stosowania odpowiednich instrumentów, z których bardzo istotnymi dla jednostek świadczących usługi długoterminowe są:

- krótkookresowy rachunek wyników,
- rachunek przepływów pieniężnych,
- analiza kosztów,
- budżetowanie.

Krótkookresowy rachunek wyników służy do sporządzania krótkoterminowych raportów z osiągniętych przychodów i kosztów oraz wyników w układzie segmentowym i nie powinien być utożsamiany ze sprawozdawczym rachunkiem zysków i strat. Jest zatem źródłem informacji o bieżących przychodach, z rozróżnieniem na te, które zostały zafakturowane oraz oszacowane według zastosowanych metod wyceny, oraz te o bieżących kosztach w przekroju realizowanych usług. Może być sporządzany w różnych wariantach w zależności od zastosowanych metod wyceny usług, które nie zostały zakończone na dzień bilansowy, i stać się podstawą podejmowania decyzji o wielkości krótkookresowego wyniku finansowego w zależności od kombinacji zastosowanych metod wyceny. Działania te powinny być oczywiście podporządkowane planom strategicznym.

Rachunek przepływów pieniężnych powinien dostarczać informacji o wpływach w przekroju realizowanych usług, o wydatkach oraz o momentach i przyczynach ich powstania. Taki układ pozwoli analizować terminowość spłat usługodawców i oszacować ryzyko związane z odbiorem wykonanej usługi.

Analiza kosztów to właściwie przedmiot odrębnego controllingu dziedzinowego, jakim jest controlling kosztów. W ramach tego instrumentu w usługach długoterminowych bardzo ważne jest monitorowanie poziomu i struktury kosztów działalności podstawowej w przekroju realizowanych usług oraz działalności pozostałej i finansowej. Stopień szczegółowości przeprowadzanych analiz będzie uzależniony od potrzeb informacyjnych jednostki gospodarczej.

5. Budżetowanie usług długoterminowych

Budżetowanie jest szczególnie przydatne w jednostce realizującej kilka, a nawet kilkanaście usług jednocześnie, które charakteryzują się odmienną złożonością i różnymi terminami realizacji. W takich okolicznościach budżety niektórych usług będą wchodzić w skład rocznego budżetu firmy w całości, inne zaczną się w obrębie danego okresu i przejdą na następny, a jeszcze inne, które weszły w skład budżetu roku poprzedniego, zakończą się w bieżącym. Budżet firmy jako całości będzie aktualizowany o budżety nowych projektów na bieżąco, z wykorzystaniem koncepcji budżetowania kroczącego [4, s. 87-91]. Idea takiego budżetowania opiera się na tym, że roczny budżet podlega ciągłym aktualizacjom i zawsze obejmuje

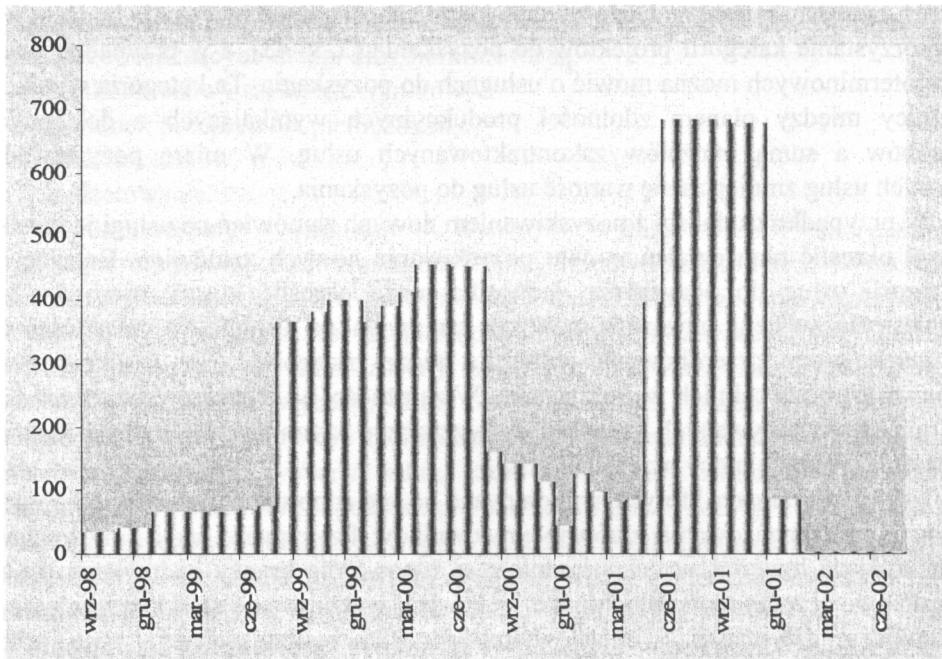
okres dwunastu miesięcy. Dużą zaletą takiego sposobu opracowywania budżetu jest wykorzystanie kategorii projektów do pozyskania [3, s. 43], a w przypadku usług długoterminowych można mówić o usługach do pozyskania. Ta kategoria wynika z różnicy między planem zdolności produkcyjnych wynikających z dostępnych zasobów a sumą budżetów zakontraktowanych usług. W miarę pozyskiwania nowych usług zmniejsza się wartość usług do pozyskania.

W przypadku trudności z pozyskiwaniem nowych zamówień na usługi jednostka może określić plan działań w celu pozyskiwania nowych zamówień. Bazując na kategorii usług do pozyskania, jednostka może określić koszty niezbędne do poniesienia w celu uzyskania nowych zamówień na usługi. W zależności od wolnych mocy przerobowych jednostka może oszacować, ile środków musi zainwestować w celu ich wykorzystania. W zależności od zróżnicowania czynności w ramach wykonywanych usług należy wyznaczyć czynnik, który byłby podstawą ustalenia wolnych mocy przerobowych.

Usługi, w ramach których wykonywane są niejednorodne czynności, z reguły wymagają zaangażowania zarówno pracowników fizycznych, jak i umysłowych, oraz zużycia materiałów bezpośrednich; są typowe dla branży budowlanej. Są to często świadczenia materiałochłonne, w których wykonywane są sekwencje prac o charakterze fizycznym i umysłowym. Jednostki realizujące tego typu prace korzystają często z usług podwykonawców, zatem trudno jednoznacznie wyznaczyć czynnik odpowiedzialny za ustalenie wolnych mocy przerobowych.

Inaczej jest w przypadku usług, których efektem jest dzieło będące wyłącznie lub w zdecydowanej części rezultatem pracy kadry umysłowej. Tego typu usługi są charakterystyczne dla branży informatycznej oraz dla wszystkich prac projektowych. W realizacji usług wdrożeniowych systemów komputerowych podstawą ich wykonania są przepracowane godziny pracy konsultantów. Podstawowym czynnikiem wyznaczenia wolnych mocy produkcyjnych byłyby godziny pracy tej grupy pracowników. Na rys. 1 przedstawiono miesięczne obciążenia wyrażone w godzinach pracy pracowników umysłowych w jednostce informatycznej realizującej w badanym okresie 24 różne usługi.

Od czerwca 2001 r. do lipca 2001 r. można zauważyć największe zaangażowanie kadry pracowniczej – można je oszacować na 700 roboczogodzin. W pozostałych miesiącach, szczególnie na początku badanego okresu oraz od sierpnia 2000 r. do kwietnia 2001 r., a także na końcu analizowanego okresu, wielkość ta kształtowała się na zdecydowanie niższym poziomie. Można zatem wyrazić opinię, że w tych okresach jednostka gospodarcza nie wykorzystywała w pełni swoich mocy przerobowych. Podobne zależności można zauważyć w grupie usług budowlanych, których realizacja polega na wykonywaniu powtarzalnych czynności przez pracowników bezpośrednio produkcyjnych. Mogą to być roboty



Rys. 1. Wynagrodzenie pracowników bezpośrednio związanych z wykonywaniem usług w okresie od września 1998 r. do lipca 2002 r.

Źródło: opracowanie własne.

budowlane instalacyjne, w ramach których wykonywane są czynności o zbliżonym charakterze, np. montaż instalacji elektrycznych. W grupie usług, gdzie postęp prac wyznacza liczba przepracowanych godzin pracowników bezpośrednio produkcyjnych, czynnikiem wyznaczającym wolne moce produkcyjne byłyby godziny przepracowane przez tych pracowników. Inną grupą robót budowlanych o powtarzalnym charakterze są prace ziemne. Jednak koszt dominujący w tego typu robotach to nie praca ludzka, ale praca sprzętu budowlanego. W takich usługach podstawą oznaczenia wolnych mocy mogłyby stać się godziny pracy sprzętu budowlanego.

6. Organizacja controllingu

Planowanie, budżetowanie, monitorowanie oraz ocena stopnia zaawansowania usług o charakterze długoterminowym to przedsięwzięcia o charakterze interdyscyplinarnym. Właściwa realizacja zadań w ramach controllingu strategicznego i operacyjnego wymaga współpracy pracowników działów

księgowości i technicznego oraz wyznaczonego controllera. Technolodzy dysponują wiedzą techniczną z zakresu świadczonych usług, natomiast księgowi są przygotowani do odwzorowania wartościowego wykonywanych usług w sprawozdaniu finansowym. Tylko bieżąca współpraca tych pracowników może zapewnić prawidłową realizację zadań controllingu, zarówno w długim, jak i w krótkim okresie. Na powołanie oddzielnej komórki controllingu do realizacji wyznaczonych zadań mogą sobie pozwolić duże jednostki gospodarcze, dysponujące odpowiednim kapitałem. Natomiast w mniejszych podmiotach, realizujących pojedyncze kontrakty o charakterze długoterminowym trudno zorganizować oddzielną komórkę, jeżeli wiązałoby się to z powołaniem nowego stanowiska i zatrudnieniem nowego pracownika. W związku z tym bieżąca współpraca głównego księgowego, technologa i koordynatora pełniącego obowiązki controllera byłaby wystarczająca do realizacji zadań controllingu w długim i krótkim horyzoncie czasowym w podmiocie realizującym równocześnie kilka zleceń.

7. Zakończenie

Zagadnienie usług długoterminowych to zagadnienie złożone i zróżnicowane. Jednostki gospodarcze realizujące usługi długoterminowe mogą wykorzystywać zarządzanie usługami w długich i krótkich okresach w ramach odpowiedniego controllingu. Bieżące budżetowanie realizowanych usług z ciągłą kontrolą warunków zewnętrznych zdecydowanie wpływa na jakość podejmowanych decyzji, co ma znaczenie w zarządzaniu krótkookresowym, ale też nie pozostaje bez znaczenia dla formułowania strategii na przyszłość, poprzez wskazywanie szans i zagrożeń.

Literatura

- [1] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- [2] *Controlling w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [3] Niedbała B., *Budżetowanie w firmie projektowej*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 2005, nr 2.
- [4] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.

CONTROLLING IN MANAGEMENT OF LONG TERM SERVICES

Summary

Problem of long – term services it is complex and deferent subject. Companies which realize long – term services can use that for management of long – term services in long and short periods in the frame of dedicate controlling.