

Michał Sławiński

GlaxoSmithKline Pharmaceuticals SA

**PORÓWNANIE KONCEPCJI CONTROLLINGU
W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH
ORAZ W DUŻYCH KORPORACJACH****1. Wstęp**

W ciągu ostatnich dziesięciu lat controlling został znacznie spopularyzowany w polskich przedsiębiorstwach. Początkowo controlling funkcjonował głównie w dużych organizacjach, będących często podmiotami zależnymi od firm zagranicznych. Było to wynikiem, z jednej strony, skali działalności, która wymuszała stosowanie nowoczesnych metod zarządzania, a z drugiej strony – przyspieszenia zmian zachodzących na rynku i tym samym zaostrenia rywalizacji o klienta. Można bowiem założyć, że skuteczny controlling jest jednym z elementów przewagi konkurencyjnej.

Czynniki wpływające na rzeczywistą przewagę konkurencyjną są jednak z czasem rozpoznawane przez konkurentów. To, czy zostaną przez nich wykorzystane, zależy od istniejących barier. W małych i średnich przedsiębiorstwach barierą wdrożenia controllingu mogą być koszty stworzenia nowej komórki, wdrożenia systemu informatycznego wspierającego controlling, ale również kwestia przekonania kierownictwa firmy do znaczenia właściwej informacji w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

W Polsce rozwój małych i średnich przedsiębiorstw stał się głównym impulsem rozwoju gospodarczego. Ich udział w tworzeniu produktu krajowego brutto systematycznie rośnie. Osiągają one przewagę nad dużymi korporacjami pod względem elastyczności, szybkości działania i reagowania na zmiany zachodzące na rynku. Wiele z nich wdrożyło controlling, aby móc racjonalnie i sprawnie podejmować decyzje. O rosnącym znaczeniu controllingu w małych i średnich przed-

siębiorstwach świadczy również rosnąca liczba publikacji na ten temat w czasopiśmie fachowych.

Mimo wykorzystywania podobnych narzędzi controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach różni się znacznie od controllingu w dużych korporacjach. Niniejszy artykuł, oparty na praktycznych doświadczeniach autora zdobytych podczas pracy w dziale controllingu, ma na celu przybliżenie tych różnic oraz cech wspólnych, ze szczególnym naciskiem na organizację controllingu i wykonywane zadania.

2. Definicja małego i średniego przedsiębiorstwa

Konieczne wydaje się zdefiniowanie małego i średniego przedsiębiorstwa pod kątem istniejącego modelu controllingu. Istnieją bowiem także stosunkowo małe przedsiębiorstwa będące podmiotami zależnymi od dużych zagranicznych koncernów, w których controlling funkcjonuje podobnie jak w dużym koncernie. Do celów tego artykułu controlling w nich funkcjonujący zostanie potraktowany jako controlling w przedsiębiorstwach dużych. Takie podejście jest również zgodne z prawem o działalności gospodarczej, w którym szczegółowo określono warunki uznania przedsiębiorstwa za małe lub średnie. Powinny one przede wszystkim spełniać kryterium niezależności [4, s. 11]:

- w przypadku przedsiębiorstw małych udziały przedsiębiorstw średnich i dużych nie powinny przekraczać 25% wszystkich udziałów lub głosów w zgromadzeniu wspólników lub akcjonariuszy,
- w przypadku przedsiębiorstw średnich udziały przedsiębiorstw dużych nie powinny przekraczać 25% wszystkich udziałów lub głosów w zgromadzeniu wspólników lub akcjonariuszy.

3. Zależność organizacji i zadań controllingu od wielkości przedsiębiorstwa

Organizacja controllingu w przedsiębiorstwie zależy od wielu czynników, których waga może się różnić w zależności od rodzaju działalności, skali działania i złożoności wykonywanych operacji, stawianych celów operacyjnych i strategicznych, rodzaju informacji oczekiwanych przez zarząd.

Małe i średnie przedsiębiorstwa starają się dostosować rozwiązania w obszarze controllingu do rzeczywistych potrzeb i optymalizować zakres analizowanych informacji. Wynikiem tego bywa mniejsza liczba osób w dziale controllingu niż w przedsiębiorstwach dużych, co skutkuje większą wszechstronnością controllera. Dzięki temu jest on w stanie objąć całość działań przedsiębiorstwa, co jest szczególnie ważne w controllingu strategicznym. Skupienie całego controllingu w rękach jednej czy dwóch osób ma jednak również swoje wady. Znaczny zakres obowiązków może wymuszać koniecz-

ność ustalania priorytetów wśród wykonywanych działań, co może się odbić negatywnie na terminowości ich zrealizowania, szczególnie w sytuacji łączenia stanowiska controllera ze stanowiskiem księgowego, co jest również praktykowane.

Przewagą controllingu w małym i średnim przedsiębiorstwie jest mniejsza biurokratyzacja i mniej polityki. Liczy się przede wszystkim rzetelność wykonanej analizy. Krótszy jest także przepływ informacji, szybszy proces podejmowania decyzji. Małe przedsiębiorstwa są często firmami rodzinnymi, dzięki czemu możliwy jest bezpośredni kontakt controllera z właścicielem. Łatwiej jest wdrożyć nowe pomysły i rozwiązania niż w dużych organizacjach. Można również postawić tezę, że controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach jest ważniejszy dla ich egzystencji niż w przedsiębiorstwach dużych, silnych kapitałowo, w których ewentualny błąd controllingu nie będzie miał aż tak poważnych konsekwencji.

W odróżnieniu od dużych koncernów małe i średnie przedsiębiorstwa nie muszą poświęcać wiele czasu na tworzenie comiesięcznych raportów z wyników firmy, żądanych przez centralę. Raportowanie zgodne ze standardami koncernu przez każdą z zależnych spółek ma na celu, z jednej strony, utrzymanie kontroli właściciela, z drugiej zaś – możliwość konsolidacji na poziomie regionów (np. Europy) i porównanie z ustalonymi celami rocznymi. Tworzone raporty obejmują nie tylko bilans i rachunek zysków i strat, zawierają również wiele informacji o charakterze zarządczym, jak np.:

- odchylenia cenowe materiałów w podziale na określone grupy, np. rodzaje opakowań i surowców, z wyszczególnieniem różnic kursowych,
- poziom zapasów poszczególnych produktów, liczba dni pokrycia sprzedaży istniejącym zapasem, *lead time* dla poszczególnych produktów (czas od złożenia zamówienia przez klienta do dostarczenia produktu),
- stan zatrudnienia w podziale na pracowników stałych i tymczasowych.

Organizację controllingu w dużej organizacji cechuje przede wszystkim daleko idąca specjalizacja. W wyniku znacznej skali działalności oraz możliwości zatrudnienia wielu pracowników każdy z nich może się skoncentrować na określonym obszarze zadań. Coraz częściej spotyka się wewnętrzny podział na kilka jednostek controllingu, np. na controlling zajmujący się analizą przychodów i rentowności produktów oraz na controlling specjalizujący się w analizie i ograniczaniu kosztów produkcji. Pojawia się potrzeba szerszej koordynacji działań oraz sprawnego przepływu informacji, co wynika np. z istnienia dwóch lub więcej komórek zajmujących się controllingiem. W takiej organizacji do zadań controllingu marketingowo-sprzedazowego należą:

- analiza przychodów i rentowności w podziale na produkty/grupy produktów,
- tworzenie budżetów menedżerów produktów i raportowanie wykonania,
- badanie efektywności przedstawicieli handlowych za pomocą wskaźników (np. wielkość przychodów na 1 wizytę u klienta),

- badanie trendów rynkowych i odniesienie do własnych udziałów w rynku i udziałów konkurencji.

Z kolei controlling części produkcyjnej dużej firmy skupia się na:

- tworzeniu budżetów jednostek organizacyjnych zaangażowanych (bezpośrednio lub pośrednio) w proces wytwarzania,
- analizie odchyień i raportowaniu wyników zarówno na zewnątrz (zgodnie ze standardami koncernu), jak i do menedżerów odpowiedzialnych za budżety,
- optymalizacji kosztów produkcji,
- nadzorowaniu cen transferowych surowców i półproduktów,
- przygotowywaniu ofert fabryki w razie startowania w wewnętrznych przetargach w ramach koncernu na otrzymanie dodatkowego wolumenu do produkcji.

Ostatnie dwa zadania są charakterystyczne wyłącznie dla dużych koncernów. Stosowanie cen transferowych, bardzo popularne wśród zagranicznych firm obecnych w Polsce, jest spowodowane chęcią sterowania zyskiem generowanym w zależnych spółkach. W ten sposób zysk jest transferowany do podmiotów zarejestrowanych w krajach, w których jest najniższe opodatkowanie. Konsekwencją stosowania cen transferowych dla materiałów i półproduktów może być wypaczenie kalkulacji kosztów wytwarzania oraz wyceny zapasów. Dlatego przy podejmowaniu decyzji co do portfela produkcyjnego należy wykluczyć materiały kupowane po cenach innych niż rynkowe. Tego typu sytuacja zwykle nie występuje w małych i średnich przedsiębiorstwach.

Cechą charakterystyczną dużych koncernów jest posiadanie wielu miejsc wytwarzania o znacznym potencjale wytwórczym i ograniczonym wolumenie do produkcji. Jest to skutek m.in. licznych fuzji i przejęć, które zaszły w ostatnich latach. W przypadku pojawienia się nowego wyrobu do produkcji te miejsca wytwarzania muszą ze sobą rywalizować. Bardzo ważna jest w takiej sytuacji „odpowiednia” kalkulacja, która, niestety, nie zawsze odzwierciedla rzeczywistość ponoszone koszty. Zdarza się, że w walce o pozyskanie dodatkowego wolumenu, który umożliwiłby korzystniejszy rozkład kosztów stałych, oddziały dużych firm zaniżają współczynniki i stawki maszyno- i roboczo-godzin, ceny materiałów produkcyjnych kupowanych lokalnie, stosują odmienny od bieżącego kurs wymiany walut, aby tylko zaproponować najkorzystniejsze warunki w ofercie. Takie sytuacje nie występują w firmach małych i średnich, rywalizujących na wolnym rynku z innymi niepowiązаныmi podmiotami gospodarczymi.

Wydzielenie organizacyjne miejsc wytwarzania jako osobnych jednostek i tym samym odcięcie controllingu produkcyjnego od informacji o uzyskiwanych przychodach ma również odbicie w sposobie oceny wyników danego miejsca wytwarzania. Wynik bowiem nie jest różnicą między przychodami a kosztami, lecz bazuje na analizie odchyień od budżetu. Przykład produkcyjnego rachunku zysków i strat został przedstawiony w tab. 1.

Tabela 1. Przykład rachunku zysków i strat opartego na analizie odchyień

	Wykonanie narastająco 1-2 2005	Budżet narastająco 1-2 2005	Odchylenie	Budżet 2005
Absorpcja kosztów (<i>recoveries</i>)	6 477	9 233	-2 756	59 765
Wydatki operacyjne (<i>opex</i>)	7 600	8 912	1 312	53 723
Odchylenia fabryczne (<i>factory variances</i>)	-1 123	321	-1 445	6 042
• odchylenia dotyczące zużycia materiałów (<i>material usage</i>)	16	58	-43	350
• odchylenia od cen zakupu (PPV)	62	50	13	298
• koszty złej jakości (<i>poor quality</i>)	0	0	0	0
Oszczędności z projektów usprawniających	34	50	-16	300
Odchylenia podstawowe (<i>prime variances</i>)	112	158	-46	948
Razem odchylenia operacyjne (<i>operating variances</i>)	-1 011	479	-1 491	6 990

Źródło: opracowanie własne.

Absorpcja kosztów jest wyliczona jako iloczyn kosztu pełnego bez materiałów produkcyjnych oraz planowanej/wykonanej ilości produkcji. Dla każdego produktu absorpcja może być inna, gdyż zależy od pracochłonności (liczba roboczo- i maszynogodzin niezbędnych do jego wytworzenia).

Odchylenie na zużyciu materiałów wynika z różnicy pomiędzy planowanym a rzeczywistym zużyciem surowców na jednostkę produkcji pomnożonej przez ich koszt standardowy. Z kolei odchylenie cenowe obliczane jest jako różnica między planowaną a rzeczywistą (np. średnioważoną) ceną materiałów pomnożoną przez normę zużycia na jednostkę produkcji.

Koszty złej jakości, pogarszające wynik danego wydziału produkcyjnego, składają się z kilku elementów:

- kosztów odrzuconych serii produkcyjnych w wyniku niespełniania wymogów jakościowych,
- kosztów odpisania i utylizacji przeterminowanych zapasów surowców,
- kosztów ponownego przerobu, czyli powtórzenia któregoś z procesów produkcyjnych, w celu osiągnięcia parametrów określonych w specyfikacji jakościowej.

Pozytywny wpływ na wynik natomiast mają oszczędności z projektów usprawniających, które powodują korzystne odchylenie od budżetu.

Do często realizowanych zadań należy w dużej firmie również controlling projektów, zarówno realizowanych lokalnie, jak i międzynarodowych. W małych i średnich przedsiębiorstwach rzadziej spotyka się projekty jako samodzielne jed-

nostki organizacyjne, a więc zapotrzebowanie na controlling projektu jest mniejsze. Do jego zadań zalicza się:

- ocenę celów i założeń projektu, czasu jego możliwej realizacji i ostatecznie oszacowanie kosztów,
- porównanie kosztów z efektami projektu i obliczenie zwrotu z inwestycji,
- w przypadku zatwierdzenia projektu do realizacji – stworzenie budżetu,
- comiesięczne raportowanie wykonania i okresowe (np. kwartalne) szacowanie całkowitych kosztów projektu na podstawie postępu śledzonego za pomocą „kamieni milowych”.

Niezależnie od wymienionych zadań trzeba ocenić wpływ projektu na przyszłe koszty operacyjne. Może to być amortyzacja od wartości niematerialnych (prace programistyczne), koszty zmiany rodzaju opakowania, zmniejszenie kosztów wynagrodzeń na jednostkę produktu w wyniku zwiększenia efektywności.

4. Różnice w controllingu strategicznym

W obszarze controllingu strategicznego występują istotne różnice między małymi i średnimi przedsiębiorstwami a dużymi koncernami. Aby je określić, trzeba się przyjrzeć roli, jaką ma odgrywać controlling strategiczny. Zakłada się, że ma on wspierać powstawanie i realizację celów strategicznych oraz zagwarantować długoterminową egzystencję przedsiębiorstwa.

Rozgraniczenie między controllingiem strategicznym a operacyjnym może być rozpatrywane w trzech wymiarach: czasu, wagi podejmowanych decyzji oraz wielkości firmy. W małych firmach decyzje mające swój skutek w ciągu dwóch-trzech lat mogą mieć charakter strategiczny. Tutaj też trudniej jest rozróżnić controlling strategiczny od operatywnego, gdyż zachodzą one na siebie. Tymczasem w dużych przedsiębiorstwach takie rozgraniczenie jest o wiele klarowniejsze [3, s. 32]. Controlling strategiczny wpływa na tworzenie strategii oraz analizuje wszystkie czynniki mogące mieć wpływ na jej realizację lub zmianę, natomiast controlling operacyjny skupia się na badaniu efektów wdrożenia strategii.

Strategia firmy należącej do dużego koncernu musi obejmować ustalenie jej obecnej i przyszłej pozycji nie tylko w otoczeniu zewnętrznym, ale również w ramach samego koncernu. Liczą się wówczas takie czynniki, jak:

- specjalizacja w wytwarzaniu danego asortymentu (bycie liderem jakościowym i kosztowym, posiadanie dużego wolumenu do produkcji),
- umiejscowienie firmy w strukturze koncernu (podległość organizacyjna),
- polityka koncernu wobec państw i rządów (ważna przy podejmowaniu decyzji inwestycyjnych).

W małej firmie decydujący wpływ na strategię mają czynniki z jej najbliższego otoczenia zewnętrznego, ale liczy się również np. polityka podatkowa państwa.

We wszystkich przedsiębiorstwach, niezależnie od wielkości, zalecane jest posiadanie systemu wczesnego rozpoznania, gdyż nie da się zaplanować wszystkich

zdarzeń mogących wystąpić w otoczeniu. System ten, będący elementem controlingu strategicznego, ma umożliwić reakcję wyprzedzającą. Jego działanie, w uproszczeniu, powinno polegać na zbieraniu danych z otoczenia, ich analizie i odniesieniu do potencjału, produktów, pozycji i sposobu działania przedsiębiorstwa. Dane zbierane z otoczenia można podzielić na wiele kategorii (podane kategorie są jedynie przykładami).

1. Pojmowanie świata przez społeczeństwo, np.:

- chęć nowoczesnego komunikowania się (technologia *bluetooth*, telefonia komórkowa trzeciej generacji, telefonia internetowa VoIP) – jest to szansa dla dużych przedsiębiorstw,
- chęć zdrowego odżywiania się – jest to szansa dla małych lokalnych firm produkujących ekologiczną żywność.

2. Dane makroekonomiczne, np. informacja o planowanym wzroście liczby udzielanych kredytów mieszkaniowych może dotyczyć wszystkich firm:

- duże firmy produkujące materiały budowlane mogą zainwestować w dodatkowe moce produkcyjne,
- małe, rodzinne przedsiębiorstwa budowlane budujące systemem gospodarczym mogą wówczas myśleć o dodatkowych pracownikach na kolejny sezon.

3. Rynki zbytu (struktura popytu, potencjał rynku, zachowania i preferencje konsumentów):

- duże firmy korzystają z odpłatnie oferowanych badań rynkowych, mogą w ten sposób uzyskać w miarę dokładne i obiektywne dane i lepiej spełnić wymagania klienta (np. co do kształtu opakowania, zapachu, dopuszczalnego zakresu cenowego, rodzaju gadżetów przy promocjach),
- dla małych firm powyższe dane są trudno osiągalne ze względu na koszty, dlatego skupiają się one na analizie bezpośrednich konkurentów (produkty, ceny, kanały dystrybucji), uzupełniając ją informacjami o nowych technologiach, trendach w innych regionach/krajach oraz danymi z systemu ekonomiczno-prawnego.

Oprócz systemu wczesnego rozpoznania, controlling strategiczny może wykorzystywać również inne instrumenty, jak np. zrównoważoną kartę wyników. Jej zakres oraz liczbę obejmowanych wskaźników także zależą od wielkości przedsiębiorstwa [1, s. 13-15].

5. Znaczenie systemów informatycznych

Nowoczesny i skuteczny controlling nie może się obejść bez systemu informatycznego skrojonego na miarę danego przedsiębiorstwa. Zarówno w małych, jak i w dużych firmach powinien on spełniać następujące wymagania:

- konfiguracja systemu powinna odpowiadać potrzebom przedsiębiorstwa,
- system powinien być elastyczny, aby można go było dostosowywać do ewentualnych przyszłych zmian zachodzących w organizacji i procesach,

- dane w układach żądanych przez użytkownika powinny być łatwe do uzyskania,
- koszt zakupu i utrzymania systemu powinien odpowiadać możliwościom finansowym przedsiębiorstwa.

Duże koncerny korzystają z reguły z rozbudowanych systemów klasy ERP, jak np. SAP R/3. Mimo że koszt wdrożenia i utrzymania takiego systemu jest znaczny, wykorzystywanie go w różnych spółkach koncernu i różnych krajach przynosi również wiele korzyści. Minusem rozbudowanych systemów jest konieczność częstego korzystania z konsultantów zewnętrznych przy zmianach konfiguracji systemu, gdyż wiedza posiadana przez pracowników może być niewystarczająca. Rozbudowane systemy w dużych koncernach są wypełnione ogromną ilością danych (czasami już nieaktualnych), co może powodować wolną pracę systemu.

W małych i średnich przedsiębiorstwach system powinien być relatywnie niedrogi w eksploatacji, a jego użytkownicy powinni być w stanie samodzielnie go skonfigurować pod kątem własnych potrzeb, np. poprzez tworzenie raportów zawierających żądany układ i zakres danych.

Rynek oprogramowania dla tej grupy przedsiębiorstw stale rośnie, czego efektem było np. wprowadzenie przez SAP tańszej, prekonfigurowanej wersji systemu R/3, aby można było konkurować z rozwiązaniami innych firm dla małych i średnich przedsiębiorstw.

6. Podsumowanie i wnioski

Analizując istniejące modele i zakres zadań controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach oraz w dużych korporacjach, można wyciągnąć następujące wnioski:

- Controlling w międzynarodowych koncernach jest od strony organizacyjnej bardziej rozbudowany niż w przedsiębiorstwach dużych i średnich (nieposiadających oddziałów zagranicznych), a wykonywane zadania są rozszerzone o comiesięczne raportowanie wyników do centrali firmy. Controlling strategiczny musi uwzględniać pozycję firmy w ramach korporacji oraz przyczyniać się do jej wzmocnienia.
- Controlling w przedsiębiorstwach dużych, niebędących oddziałami korporacji, oraz controlling w przedsiębiorstwach średnich nie jest już tak bardzo zróżnicowany. Ewentualne różnice mogą występować w zakresie i szczegółowości wykonywanych zadań, czasami ograniczanych istniejącymi systemami informatycznymi.
- Controlling w przedsiębiorstwach małych powinien być analizowany niezależnie od controllingu istniejącego w większych podmiotach. Jeżeli w ogóle jest on wprowadzany, to ogranicza się do wybranych elementów controllingu operacyjnego i (rzadziej) strategicznego. Ze względu na częste połączenie roli właściciela z osobą zarządzającą firmą przejmuje on funkcję controllera i nie istnieje potrzeba formalizacji działań controllingu [2, s. 35].

Literatura

- [1] Brzozowski A., *Balanced Scorecard w polskich przedsiębiorstwach średniej wielkości*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 10.
- [2] Fjalkowska D., *Organizacyjny aspekt funkcjonowania controllingu w małej firmie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 6.
- [3] Sekuła Z., *Controlling operacyjny*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 10.
- [4] Sobczyk G., *Ekonomika małych i średnich przedsiębiorstw*, Difin, Warszawa 2004.

THE COMPARISON OF MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS AT SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES AND BIG CORPORATIONS

Summary

The purpose of this paper is an overview of management accounting systems implemented in small & medium enterprises and in big corporations. Subject to the analysis were the interdependencies between company size and a type of management accounting system, including the scope of work and job description. Strengths and weaknesses of various systems have been listed as well. It has been noticed that management accountants in big, international corporations are specialised at limited number of tasks, whereas in SME they are more universal. Recently big corporations tend to create even some management accounting departments instead of one, which are specialised at marketing & sales, production etc. An example of “production P&L”, basing on variance analysis has been presented as well. Regarding strategic management accounting, the paper includes analysis of management accounting models in relation to 3 dimensions: time, importance of decisions to be made and company size. The relevance of suitable ERP-System has been underlined in the last paragraph.