

Joanna Dynowska, Anna Łapińska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU I RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ DO POPRAWY GOSPODARNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW BRANŻY SPOŻYWCZEJ I MIĘSNEJ

1. Wstęp

Zmieniająca się rzeczywistość gospodarcza powoduje konieczność wdrażania nowoczesnych systemów i narzędzi zarządzania przedsiębiorstwami, które uczynią je organizacjami dynamicznymi i elastycznie reagującymi na zmiany otoczenia i wyzwania rynkowe. Skuteczność podejmowanych przez menedżerów decyzji zapewniłby taki system zarządzania, który nie tylko umożliwiłby przedsiębiorstwu trwanie i ułatwiłby jego rozwój, ale także zaowocowałby zwiększeniem efektywności firmy. Takim narzędziem umożliwiającym podejmowanie decyzji ograniczających ryzyko gospodarcze oraz osiągnięcie założonych celów (maksymalizacji zysku, kontynuacji działalności i rozwoju podmiotu gospodarczego) jest controlling, stosowany w krajach o gospodarce rynkowej.

2. Metodyka badań

Głównym celem badań była ocena wykorzystania instrumentów controllingu do poprawy gospodarności przedsiębiorstw branży spożywczej i mięsnej. W badaniach wzięło udział 31 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników i zlokalizowanych na terenie woj. warmińsko-mazurskiego. Wybór tych jednostek został podyktowany tym, że zgodnie z Ustawą o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. podmioty te przy obrocie rocznym 800 tys. euro zobligowane są do prowadzenia pełnej księgowości, co pozwoli na uzyskanie potrzebnych informacji. W ankietowanej próbie znalazły się te podmioty gospodarcze, które wyraziły gotowość do współpracy.

Badania ankietowe przeprowadzono w 2001 r. Ze względu na termin składania do urzędu skarbowego sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku wyników i sprawozdania z rachunku przepływów pieniężnych) dane finansowe dotyczą poprzedzających trzech lat 1998-2000. Analiza obejmuje lata po 1995 r., a więc okres, w którym istniały już formalne i instytucjonalne przesłanki do wdrażania controllingu.

Analizowane przedsiębiorstwa, jak większość z branży, przeszły trudną drogę dostosowania się do wymogów Unii Europejskiej. Zostały doinwestowane w nowoczesne linie technologiczne, wdrożono w nich wymagane systemy utrzymania jakości, jak również w części zintegrowane systemy zarządzania.

3. Wdrażanie i efekty stosowania controllingu

Firmy branży spożywczej i mięsnej w Polsce na przełomie lat 1998-2002 poniosły duże nakłady na modernizację i innowację swoich zakładów. Następową w nich konsolidacja i integracja działalności, zmniejszały się koszty zaopatrzenia i sprzedaży, poprawiała się efektywność w zarządzaniu zapasami surowców i produktów. Przyspieszone procesy inwestycyjne spowodowały, że znaczna część firm w analizowanych branżach spełniła wymogi sanitarno-weterynaryjne i otrzymała uprawnienia eksportowe do Unii Europejskiej (*Rynek mleka...* 2004).

Po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej nastąpił duży popyt na polskie produkty. Największy wzrost wartości nastąpił w grupie przetworów mleczarskich, mięsa i przetworów mięsnych. W handlu zagranicznym produktami rolno-spożywczymi osiągnięto saldo dodatnie. Wzrost eksportu spowodował większe wpływy ze sprzedaży, co znacznie złagodziło spłatę kredytów zaciągniętych na inwestycje przystosowawcze do Unii Europejskiej (*Rynek mięsa...* 2004). Dokładna wiedza o koszcie wytworzenia wyrobów jest podstawą właściwego kształtowania polityki cenowej z uwzględnieniem grup produktów i kierunków sprzedaży, w czym istotną rolę odegrać mogły stosowane w przedsiębiorstwach elementy controllingu.

Aby controlling, jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem, spełniał właściwie swoje funkcje w sterowaniu przedsiębiorstwem, niezbędne jest tworzenie wiarygodnej informacji ekonomicznej dotyczącej przeszłości, teraźniejszości i przyszłości, która pozwoli na rozwiązywanie problemów decyzyjnych w celu utrzymywania przedsiębiorstwa na konkurencyjnym rynku. Takim niezawodnym i uniwersalnym instrumentem informacyjnym jest rachunkowość, której metody i techniki są podporządkowane potrzebom podejmowania decyzji ukierunkowanych na osiągnięcie celów.

Ze względu na to, że wdrażanie controllingu z reguły wiąże się z tworzeniem lub poszerzaniem zakresu działania rachunkowości zarządczej zadano pytanie dotyczące prowadzenia rachunkowości zarządczej w badanych firmach w celu sprawdzenia, czy jest podstawa do systemu controllingu.

Tabela 1. Prowadzenie rachunkowości zarządczej w badanych firmach

Prowadzenie rachunkowości zarządczej	Liczba firm	Udział %
Prowadzona systematycznie i niezależnie od rachunkowości finansowej	4	12,9
Prowadzona niezależnie od rachunkowości finansowej, ale nieregularnie	3	9,68
Prowadzona w ramach rachunkowości finansowej	12	38,71
Nie jest prowadzona	12	38,71
Razem badanych firm	31	100

Źródło: opracowanie własne.

Wielkości w tab. 1 pokazują zależność między rachunkowością zarządczą a finansową. Wśród ankietowanych przedsiębiorstw tylko 12,9% firm prowadzi rachunkowość zarządczą systematycznie i niezależnie od rachunkowości finansowej, natomiast trzy razy tyle przedsiębiorstw wcale nie wykorzystuje rachunkowości zarządczej do celów decyzyjnych (zarządczych). Zaledwie w co dziesiątym przedsiębiorstwie rachunkowość zarządcza występuje w formie rachunków problemowych, tzn. prowadzona jest nieregularnie, gdy zachodzi taka potrzeba. Wiele przedsiębiorstw spośród badanych (38,7%) podaje, że zintegrowało całkowicie rachunkowość zarządczą z systemem rachunkowości finansowej.

Większość ankietowanych firm nie prowadzi systematycznie rachunkowości zarządczej. Wdrożenie rachunkowości zarządczej wymaga bowiem niejednokrotnie przebudowania nie tylko systemu rachunku kosztów oraz zmiany systemu raportowania i analiz (co jest już i tak dużym wysiłkiem organizacyjnym), ale również przebudowania systemu i struktur zarządzania. Trudności te powodują, że część firm ucieka się do pośredniego rozwiązania, wymagającego mniejszych nakładów pracy, ale też przynoszącego mniej korzyści. Rozwiązaniem tym jest prowadzenie rachunkowości zarządczej nieregularnie, tzn. w formie rachunków problemowych, w sytuacjach, gdy zaistnieje taka potrzeba.

Doraźne wykorzystywanie rachunkowości do celów decyzyjnych (zarządczych) pozbawia przedsiębiorstwo możliwości rozważenia efektywności wielu działań, takich jak np. wybór optymalnej długości serii czy optymalnego rozwiązania technologicznego, czego konsekwencją może być pogorszenie wyników finansowych. Menedżerowie często nie wiedzą, które produkty czy usługi przynoszą zyski, a które straty. Stwarza to niebezpieczeństwo kierowania inwestycji i alokacji zasobów do niewłaściwych produktów. Prowadzi to również do podejmowania błędnych decyzji w obszarze planowania wyniku finansowego, układania optymalnego planu produkcji, ustalania cen i polityki cenowej. Dlatego też tak ważne jest wykorzystywanie informacji pochodzących z rachunkowości zarządczej.

Innym rozwiązaniem jest całkowite zintegrowanie rachunkowości zarządczej z systemem rachunkowości finansowej. W praktyce prowadzenie rachunkowości zarządczej w ramach rachunkowości finansowej ogranicza się do kalkulacji kosz-

tów jednostkowych produkowanych wyrobów lub świadczonych usług oraz wyznaczania podstawowych wskaźników finansowych, czyli dokumentowania oraz analizy zdarzeń zaistniałych w przeszłości, stąd też możliwości jej wykorzystania w procesach zarządzania są również ograniczone.

Kolejne pytanie w ankiecie dotyczyło stosowania controllingu w badanych przedsiębiorstwach. Blisko 40% respondentów odpowiedziało, że ma system controllingu w swojej firmie. Zważywszy na wykorzystywanie rachunkowości zarządczej w procesach zarządzania, jest to bardzo duży odsetek. Ze względu na mnogość definicji controllingu, która powoduje wiele rozbieżności w interpretacji zakresu oddziaływania controllingu, jego zadań i roli, jaką spełnia w przedsiębiorstwie, zadano pytanie, jak rozumiany jest controlling w badanych firmach.

Tabela 2. Controlling w rozumieniu badanych firm

Controlling w rozumieniu przedsiębiorstw	Liczba firm	Udział %
Filozofia zarządzania	1	3,23
Zestaw instrumentów pomocnych w zarządzaniu	9	29,03
System informacyjny	5	16,13
System sterowania za pomocą zysku	0	0,00
Narzędzie planowania	4	12,90
Stanowisko w hierarchii organizacyjnej	1	3,23
Budżetowanie	6	19,35
Razem badanych firm	31*	100

* Dane nie sumują się ze względu na możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Z opisu różnych rozwiązań praktycznych, stosowanych w przedsiębiorstwach krajowych, controlling najczęściej jest rozumiany jako system wspomagający zarządzanie ukierunkowany na wynik (Nowosielski 1998). Otrzymane wyniki badań wykazały (tab. 2), że żadna z ankietowanych firm nie utożsamia controllingu z systemem sterowania za pomocą zysku. Najczęściej przedsiębiorstwa rozumieją controlling jako zestaw instrumentów pomocnych w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub jako budżetowanie. Controlling dość często jest kojarzony również z systemem informacyjnym lub narzędziem planowania. Firmy rzadko utożsamiają controlling jedynie ze stanowiskiem w hierarchii organizacyjnej czy też traktują go jako wyraz realizowanej polityki przedsiębiorstwa, jego filozofii i kultury.

Wiele przedsiębiorstw wdrożyło system controllingu na skutek przejścia pakietów kontrolnych przez duże firmy i korporacje zachodnie. Interpretacja controllingu zależy może zatem od kraju, z którego pochodzi kapitał. Na przykład w USA controlling sprowadza się do zapewnienia długotrwałej, pomyślnej egzystencji przedsiębiorstwa w wyniku opracowania kompleksowych i strukturalnych zmian wpływających na wzrost efektywności i optymalizacji struktury oraz umożliwiających szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu. W praktyce niemieckiej jest on silnie powiązany z rachunkowością zarządczą. Zakłada stosowanie planowania

opartego na sprzężeniu zwrotnym z kontrolą oraz zasady identyfikowania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa (Czubakowska 2000). We Francji controlling zajmuje się koordynacją procesów planowania, kierowania i kontroli oraz zasilaniem w informacje. Jest to więc sterowanie działalnością przedsiębiorstwa zorientowane na wyznaczone cele (*Podstawy controllingu...* 1998).

Przejęcie pakietów kontrolnych przez duże firmy i korporacje zachodnie było zapewne jedną z przesłanek wdrożenia controllingu w niektórych badanych firmach. Interesujące może być poznanie pozostałych przyczyn implementacji tego systemu.

Tabela 3. Czynniki decydujące o wprowadzeniu controllingu w badanych firmach

Czynniki decydujące o wprowadzeniu controllingu	Liczba firm	Udział %
Potrzeba sprostania konkurencji	11	91,66
Inwestor zagraniczny	6	50,00
Rosnące koszty działalności	6	50,00
Niska jakość produkcji	0	0,00
Niska rentowność	4	33,33
Niska wydajność pracy	2	16,66
Brak koordynacji działań różnych części przedsiębiorstwa	0	0,00
Inne	1	8,33
Razem firm stosujących controlling	12*	100

* Dane nie sumują się ze względu na możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Z udzielonych odpowiedzi wynika (tab. 3), że najczęstszą przyczyną wdrożenia nowego narzędzia zarządzania w prawie wszystkich badanych przedsiębiorstwach był wzrost konkurencji. Zaostrzająca się konkurencja na skutek wzrostu liczby firm zachodnich na polskim rynku, ograniczenia subsydiów i protekcjonizmu na rzecz gospodarki wolnorynkowej, kryzysu na rynku zamówień oraz coraz wyższe wymagania konsumentów w odniesieniu do jakości, funkcjonalności, niskiej ceny towarów i usług, jak również do ich różnorodności, wymuszają na głównych decydentach przedsiębiorstw wprowadzenie controllingu, czyli takiego rozwiązania w obszarze zarządzania, aby maksymalnie wykorzystać istniejące i pojawiające się szanse oraz zminimalizować wpływ negatywnych zjawisk. Rozwój przedsiębiorstw we współczesnej gospodarce rynkowej zależy zatem od ich szybkiego i elastycznego dostosowywania się do zmieniających się warunków otoczenia, zwłaszcza do oczekiwań klientów i coraz silniejszego oddziaływania konkurencji.

Na drugim miejscu respondenci wymieniali rosnące koszty działalności i zmianę właściciela. Funkcjonowanie według praw ekonomii rządzących rynkiem spowodowało, że właściciele firm i zarządy zaczęli interesować się kosztami. Połowa badanych firm widzi w implementacji controllingu możliwość obniżenia zbyt wysokich kosztów związanych m.in. z szybko starzejącymi się technologiami, skraca-

niem się cykli życia wyrobów oraz głębokim podziałem pracy. Coraz większe zaangażowanie kapitału zagranicznego w polskich przedsiębiorstwach sprawia, iż wzrasta potrzeba doskonalenia sposobu zarządzania naszymi przedsiębiorstwami przez stosowanie przez nie nowoczesnych metod i sposobów zarządzania. Wśród tych narzędzi czołowe miejsce zajmuje koncepcja controllingu, dlatego też była ona przyczyną jego wdrożenia w 50% ankietowanych firm.

Mniej istotnym czynnikiem decydującym o wprowadzeniu controllingu w badanych firmach okazała się niska rentowność i wydajność pracy. Chęć zagwarantowania bądź powiększenia zysków przez poprawę planowania, kontroli i sterowania zgłosiło co trzecie ankietowane przedsiębiorstwo. Żadna z ankietowanych firm wśród przyczyn wdrożenia controllingu nie wymieniła niskiej jakości produkcji, czy też chęci poprawy koordynacji działań różnych części przedsiębiorstwa.

Efekty uzyskane w ankietowanych firmach na skutek stosowania w nich systemu controllingu przedstawiono w tab. 4.

Tabela 4. Efekty uzyskane w badanych firmach na skutek stosowania w nich systemu controllingu

Efekty wdrożenia systemu controllingu	Liczba firm	Udział %
Obniżenie kosztów	7	58,33
Zwiększenie wydajności pracy	3	25,00
Poprawa płynności finansowej	3	25,00
Poprawa rentowności	4	33,33
Wzrost wartości sprzedaży	6	50,00
Poprawa jakości produkcji (usług)	3	25,00
Usprawnienie przepływu informacji	7	58,33
Zwiększenie dyscypliny wykonania planów (budżetów)	8	66,66
Uzyskanie przewagi konkurencyjnej	4	33,33
Razem firm stosujących controlling	12*	100

* Dane nie sumują się ze względu na możliwość wyboru wielu wariantów odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Jako główny efekt wprowadzenia controllingu respondenci podali zwiększenie dyscypliny w wykonaniu planów. Zastosowane narzędzie zarządzania wpłynęło znacznie na większe zaangażowanie pracowników w realizację zadań budżetowych. Wynika to po części z interpretacji pojęcia controllingu w badanych firmach, które w wielu przedsiębiorstwach kojarzone jest właśnie z budżetowaniem.

4. Podsumowanie

Wdrożenie systemu controllingu w ankietowanych firmach było przyczyną usprawnienia organizacyjnego. Poprawę współpracy pomiędzy wydziałami i usprawnienie przepływu informacji odnotowano w ponad połowie badanych firm. Stosowany w ramach koncepcji controllingu system raportowania pozwala na dys-

ponowanie pełniejszą i bardziej szczegółową informacją, szybsze jej uzyskanie oraz lepsze zabezpieczenie funkcji planistycznej i kontrolnej w przedsiębiorstwie.

Aplikacja systemu controllingu wpływa także na zmniejszenie kosztów działalności, dzięki większej świadomości ich ponoszenia, rzetelnej analizie, planowaniu i kontroli. Niższe koszty zanotowano w blisko 60% badanych przedsiębiorstwach. Zastosowanie w przedsiębiorstwach controllingu dało również widoczne efekty w postaci poprawy różnych wskaźników ekonomicznych, takich jak: płynność finansowa, rentowność czy wydajność pracy. Controlling umożliwił także poprawę jakości produkcji w co czwartej badanej firmie.

Controlling odgrywa istotną rolę w budowaniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa dzięki dostosowywaniu działalności przedsiębiorstwa do dynamicznie zmieniającego się otoczenia. Orientacja na przyszłość pozwala zmniejszyć obszar niepewności i stworzyć solidne podstawy do stabilnego rozwoju i egzystencji gospodarczej. Uzyskanie przewagi konkurencyjnej, główny czynnik powodujący wdrożenie controllingu w ankietowanych przedsiębiorstwach, osiągnięto w co trzeciej firmie.

Wprowadzenie procedury controllingu nie rozwiązuje bezpośrednio wszystkich problemów, ale je ujawnia. Znajdowanie sposobu poprawy efektywności przedsiębiorstw w ramach systemu controllingu odbywa się w sferze wszystkich obszarów działania przedsiębiorstwa. Zastosowanie controllingu w skali całego przedsiębiorstwa pozwala na zdecydowane polepszenie organizacji i zarządzania, umożliwiając poszczególnym jednostkom decyzyjnym trafne i szybkie podejmowanie decyzji, co przy ciągłej zmianie warunków otoczenia na rynku branży spożywczej i mięsnej ma duże znaczenie dla dalszego funkcjonowania i konkurencyjności tych przedsiębiorstw.

Literatura

- Czubakowska K., *Controlling jako instrument zarządzania*, „Zeszyty Metodyczne. Rachunkowość” (dodatek) 2000, nr 14 (38), s. 3.
- Nowosielski S., *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 12, s. 34.
- Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, Wrocław 1998, s. 15.
- Rynek mięsa. Stan i perspektywy*, IERiGŻ, Agencja Rynku Rolnego i Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, nr 27, październik 2004.
- Rynek mleka. Stan i perspektywy*, IERiGŻ, Agencja Rynku Rolnego i Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, nr 27, październik 2004.

THE USAGE OF CONTROLLING AND MANAGEMENT ACCOUNTING FOR IMPROVING THE EFFICIENCY OF FIRMS OF FOOD AND MEAT BRANCH

Summary

The system of controlling and management accounting does not solve directly all problems appearing in a firm but it reveals them. Due to the better awareness of costs it is possible to reduce them. The application of some controlling instruments in the analysed firms of food and meat branch enabled most of them to realise their aims and lower their costs. It also improved the cooperation between departments within the firms as well as the information flow, thus making the firms more efficient and competitive on the market.