

**Grzegorz Lew**

Politechnika Rzeszowska

## **WYKORZYSTANIE INFORMACYJNYCH WALORÓW RACHUNKOWOŚCI FINANSOWEJ W NOWOCZESNYM ZARZĄDZANIU CONTROLLINGOWYM**

W wielu współczesnych przedsiębiorstwach polskich, w których zgodnie z ustawą o rachunkowości do ewidencji zdarzeń gospodarczych stosuje się pełne księgi handlowe, są one najczęściej wykorzystywane do zaspokajania potrzeb informacyjnych systemu podatkowego. Wielu przedsiębiorców nie dostrzega lub nie umie wykorzystać tego przecież obligatoryjnego systemu, a więc istniejącego w przedsiębiorstwie, do celów decyzyjnych.

Umiejętnie rozbudowywany system rachunkowości finansowej w zależności od potrzeb i etapu rozwoju danego przedsiębiorstwa może dostarczać praktycznie wszystkich potrzebnych informacji, przede wszystkim o charakterze finansowym, wielu odbiorcom, w szczególności zarządzającym tymi przedsiębiorstwami.

Każdy podejmujący działalność gospodarczą w warunkach gospodarki rynkowej zakłada, że będzie ją prowadził bardziej efektywnie niż konkurenci. Do stwierdzenia, że działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona efektywnie, konieczne są pewne kryteria pomiaru wykonania zadań przez menedżerów i pracowników.

Nowoczesną koncepcją zarządzania stosowaną w przedsiębiorstwach jest controlling, który jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania urzeczywistnia wszystkie jego funkcje: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrolowanie. Wspiera on menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej.

Skuteczne wprowadzanie controllingu w struktury przedsiębiorstwa wymaga istnienia odpowiedniego systemu informacyjnego. Realizacja zadań stawianych przed controllingiem w przedsiębiorstwie powoduje określone zapotrzebowanie na informacje ekonomiczno-finansowe, zgłaszane zwłaszcza pod adresem systemu informacyjnego rachunkowości sprawozdawczej. Zapotrzebowanie to wynika z różnych sytuacji decyzyjno-kontrolnych powstających w konkretnych realiach zarządzania.

Jedną z głównych koncepcji zarządzania controllingowego jest koncepcja wykorzystująca rachunek odpowiedzialności, czyli wyodrębnianie wewnątrz przedsiębiorstwa ośrodków odpowiedzialności. Zastosowanie tej koncepcji w praktyce pozwala zrealizować funkcje zarządzania w sposób skuteczny. Spowodowane to jest chociażby tym, że aby można było zastosować ośrodki odpowiedzialności, trzeba najpierw m.in. wprowadzić zdecentralizowaną strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa. Już samo zdecentralizowanie miejsc podejmowania decyzji ma najczęściej pozytywny wpływ na wyniki przedsiębiorstwa, choć jednocześnie należy wprowadzić odpowiednio skorelowany system kontrolno-motywacyjny. Decentralizacja zarządzania przedsiębiorstwem polega na przekazywaniu władzy (możliwości podejmowania samodzielnych decyzji) na niższe szczeble struktury organizacyjnej, w ślad za tym idzie odpowiedzialność za podejmowane decyzje. Niniejszy artykuł stanowi próbę pokazania możliwości integracji systemu rachunkowości finansowej z systemem motywacyjnym w przedsiębiorstwie handlowym. Jako przykład wykorzystano stanowisko przedstawiciela handlowego.

Jednym z czynników warunkujących efektywne wdrożenie rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach jest właściwe powiązanie efektów działań poszczególnych ośrodków odpowiedzialności z ich wynagradzaniem. Aby było to możliwe, przedsiębiorstwo musi dysponować bieżącymi informacjami na temat dokonań tych ośrodków.

Ewidencja dokonań ośrodków odpowiedzialności musi być prowadzona ciągle i w sposób pozwalający na prawidłową ocenę ich działalności. Najprostszym i najtańszym sposobem na zorganizowanie sprawnej ewidencji dokonań centrów odpowiedzialności jest wykorzystanie w tym celu rachunkowości finansowej. W czasie wdrażania rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwie duży nacisk trzeba położyć na właściwe dostosowanie zakładowego planu kont do potrzeb zdecentralizowanego zarządzania. Rachunkowość finansowa jest w stanie dostarczyć wielu informacji, potrzebnych do oceny działalności jednostek wewnętrznych przedsiębiorstwa. Informacje dostarczane przez rachunkowość finansową ze swojej istoty są przetworzone zgodnie z zasadami prawa bilansowego. Informacje te w bardziej rozbudowanych systemach zarządzania mogą okazać się niewystarczające.

W praktyce stosowane są dwa ogólne sposoby wykorzystywania systemu rachunkowości, wynikające z jej zakresu funkcjonalnego i informacyjnego. Pierw-

szy sposób opiera się na skoncentrowaniu zadań i funkcji rachunkowości tylko na potrzebach podatkowych i kontrolnych, ale w ujęciu retrospektywnym, drugi zaś na tym, że oprócz informacji „historycznych” rachunkowość dostarcza także informacji prospektywnych potrzebnych do zarządzania operacyjnego i strategicznego.

Aby można było mówić o ewidencji rezultatów działań ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach handlowych, należy właściwie dokonać pomiaru wartości ekonomicznych, które mają podlegać tej ewidencji. Prawidłowość pomiaru opiera się na znajomości danego zjawiska, jego istoty, mechanizmu powstawania i powiązań z innymi zjawiskami. Oznacza to, że rachunkowość w tradycyjnym podejściu przedstawia całościową, syntetyczną, wyrażoną w mierniku wartościowo-pieniężnym charakterystykę działalności gospodarczej podmiotu od strony zasobów i zachodzących w nim zmian, pod wpływem procesów gospodarczych, uwidocznionych w postaci wyniku finansowego [1, s. 19]. Rachunkowość składa się z księgowości, rachunku kosztów, sprawozdawczości i stanowi wewnętrznie zintegrowany system informacyjno-kontrolny.

Takie podejście we współczesnych przedsiębiorstwach jest rozszerzane. Wynika to z dążenia do przekształcenia systemu rachunkowości z kontrolnego rachunku przeszłościowo-księgowego w rachunek przyszłościowo-strategiczny, który zostałby rozszerzony o informacje mające charakter prospektywny [3, s. 18].

Trzeba jednak zaznaczyć, że ewolucja systemu informacyjnego rachunkowości, polegająca na ukierunkowaniu tego systemu na wspomaganie procesów podejmowania decyzji, nie oznacza deprecjacji jej „historycznych” części składowych, lecz integruje je z dodatkowymi procedurami rachunkowymi i planistycznymi w skali pojedynczej jednostki.

Działania podejmowane w kierunku integracji rachunkowości finansowej z systemem zarządzania controllingowego stanowią podstawę do stworzenia lub zmodyfikowania w przedsiębiorstwie handlowym:

- zakładowego planu kont,
- instrukcji sporządzania i obiegu dokumentów,
- właściwego egzekwowania odpowiedzialności,
- dostępu i sposobów agregacji potrzebnych informacji.

Obecnie w wielu przedsiębiorstwach do celów ewidencji księgowej używa się techniki komputerowej, dzięki temu w sposób prosty i niewymagający drastycznego zwiększenia czasu pracy można rozbudować plan kont na potrzeby rachunku odpowiedzialności. Rozbudowa ta dotyczy przede wszystkim podmiotowego układu kosztów oraz podziału przychodów również pod kątem podmiotowym.

System budżetowania ośrodków odpowiedzialności wymaga odpowiedniego przedstawiania informacji wynikających z budżetów i efektów realizacji tych bu-

dżetów. Na potrzeby ewidencji kosztów w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności przedsiębiorstwa zastosować można stanowiskowy układ kosztów. W stanowiskowym układzie kosztów dostosowanym do potrzeb rachunku odpowiedzialności, stanowiska zamienione zostaną na poszczególne ośrodki odpowiedzialności. Należy tych zmian dokonać w taki sposób, aby przedsiębiorstwo dysponowało dokładną informacją na temat kosztów ponoszonych przez wszystkie jednostki wewnętrzne, zaczynając od działów zaopatrzenia, a kończąc na pojedynczych przedstawicielach handlowych. Zaletą stanowiskowego rachunku kosztów jest to, iż umożliwia on prawidłowy rachunek kosztów dla dowolnych ośrodków odpowiedzialności z różnie ukształtowanymi budżetami. Niewątpliwie wadą takiego rozwiązania jest jego większa pracochłonność w stosunku do tradycyjnych rozwiązań, ale wydaje się ono niezbędne, ze względu na właściwe późniejsze powiązanie efektów dokonań ośrodków odpowiedzialności z systemem motywacyjnym.

Do oceny centrów wynikowych potrzebne będą również informacje o wysokości osiąganych przez nie przychodów. Droga do uzyskania tego typu informacji jest niewątpliwie będzie rozbudowa kont analitycznych w przekroju poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, prowadzonych do kont syntetycznych zespołu kont 7. Jednym z rozwiązań, które ułatwi działom księgowym przypisanie faktury sprzedaży do określonego handlowca, jest rozbudowanie, bardziej niż dzieje się to zazwyczaj, numerów faktur. Numer faktury wystawianej przez danego przedstawiciela handlowego lub wystawianej z jego inicjatywy powinien zawierać unikatowe oznaczenia tego handlowca.

Ewidencja i rozliczanie kosztów rodzajowych w większości przedsiębiorstw odbywa się według ogólnie obowiązujących zasad. Natomiast stopień szczegółowości podziału kosztów według miejsc powstawania może być różny. Jest on ściśle związany z ustalonymi w przedsiębiorstwie ośrodkami odpowiedzialności oraz uzależniony od odmian działalności handlowej. Aby możliwe było ustalenie efektywności działania poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, uszczegółowione muszą zostać także informacje o przychodach osiąganych przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności.

W celu właściwej ewidencji kosztów i przychodów dekretna dokumentów, które dostarczają lub które są generowane przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności, powinna być łatwa do zastosowania i czytelna. Przykładowy dekret może mieć następującą postać:

XXX – 000 – YYY

gdzie:

XXX – numer konta syntetycznego kosztów lub przychodów,

000 – numer odpowiadający konkretnemu ośrodkowi odpowiedzialności i numerowi budżetu częściowego, który dotyczy tego ośrodka,

YYY – numer grupy asortymentowej, konkretnego towaru, obszaru działania – uzależniony od tego, w jakim przekroju został sporządzony budżet dla tego konkretnego ośrodka odpowiedzialności, zadekretowany symbolem 000.

Tak ustalony dekret ułatwi ustalenie – za pomocą np. rachunku marż pokrycia rezultatów działalności poszczególnych przedstawicieli handlowych. Przykład wykorzystania takiej ewidencji przy sprzedaży towarów z grupy 050 dla konkretnego przedstawiciela handlowego o numerze ewidencyjnym 010 przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Rachunek marż pokrycia dla przedstawiciela handlowego rozliczanego jako centrum zysku

| Wyszczególnienie                                                                                               | Źródło informacji                                             |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| 1. Przychody ze sprzedaży*                                                                                     | konto 731** – 010 – 050                                       |
| 2. Wartość towarów sprzedanych po cenie zakupu*                                                                | konto 732 – 010 – 050                                         |
| 3. Marża pokrycia I                                                                                            | (1 – 2)                                                       |
| 4. Koszty sprzedaży poniesione w danym okresie przez przedstawiciela handlowego w związku z jego działalnością | konta zespołu 4 – 010 lub 5 – 010                             |
| 5. Marża pokrycia II                                                                                           | (3 – 4)                                                       |
| 6. Koszt alternatywny pozyskania kapitału związany z przekroczeniem przez klienta terminu płatności            | dane opisowo-liczbowe z centrum wpływu (obrotu) należnościami |
| 7. Marża pokrycia III – WYNIK OŚRODKA                                                                          | (liczbowo (5 – 6) i opisowo)                                  |

\* Wartości traktowane memoriałowo, czyli zaliczane w poczet dokonań handlowca w momencie wystawienia faktury.

\*\* Numeracja kont syntetycznych na podstawie [2].

Źródło: opracowanie własne.

Pozycja 6 w tabeli 1 jest uwzględniana wtedy, gdy przedsiębiorstwo zdecyduje się na przekazanie odpowiedzialności za ściąganie należności także na handlowców. Marżę pokrycia I można ustalić w przekrojach uznanych przez przedsiębiorstwo handlowe za istotne. Mogą to być: konkretny towar, grupa asortymentowa, konkretni klienci. Marżę pokrycia II w praktyce trudno ustalić w takich przekrojach, ponieważ kosztów, które ponosi przedstawiciel handlowy w związku z pozyskaniem sprzedaży, nie będzie łatwo przypisać do konkretnego zamówienia. Nie chodzi tu oczywiście o koszty ściśle związane z tym zamówieniem, ale o wszystkie koszty, jakie ponosi handlowiec, nawet te, które są związane z nieudanymi kontaktami z klientami.

Informacje te można w sposób prosty wykorzystać do budowy systemu motywacyjnego, który niejako będzie spinał wszystkie funkcje zarządzania controllinowego w jeden system.

W pierwszym okresie wdrażania rachunku odpowiedzialności należy koncentrować się wokół finansowych metod motywowania, a dopiero jak te metody zostaną dopracowane w praktyce działania, można wprowadzać elementy motywowania niefinansowego. Motywowanie finansowe spełnia dobrze swoje zadania w krótszym horyzoncie czasowym, jednak długofalowe skutki motywowania przynosi stosowanie metod niefinansowych, które są wpisane w istotę rachunku odpowiedzialności.

Dzięki dostosowaniu planu kont do potrzeb rachunku odpowiedzialności w przekroju kosztów i przychodów możliwe jest uzyskanie informacji, które pozwolą uzależnić wynagrodzenie przedstawicieli handlowych od efektów ich działań. Aby praca handlowców była jak najskuteczniejsza, należy, ustalając wysokość ruchomej premii, uwzględnić wiele czynników. Przykładem takiej bardziej rozbudowanej analizy może być poniższa propozycja. Najczęściej można spotkać w przedsiębiorstwach handlowych sposób liczenia premii w sposób następujący:

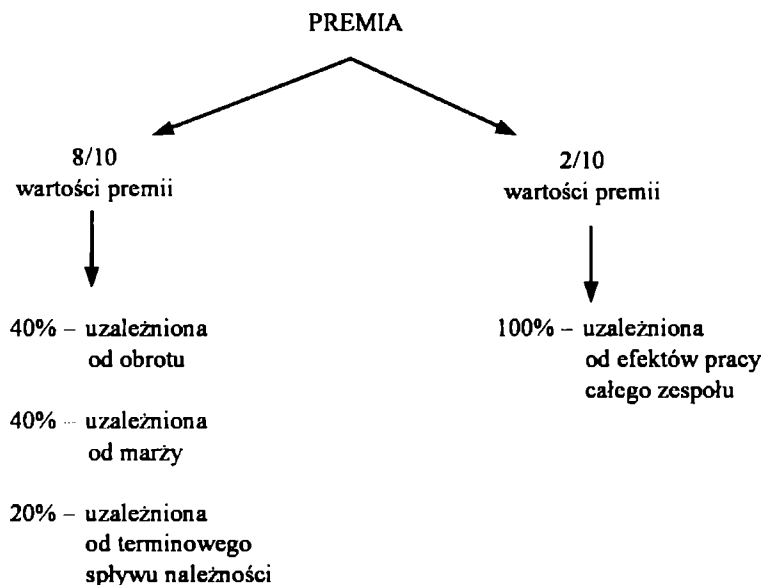
- premia od obrotu w wysokości uzależnionej od grupy odbiorców, dzięki którym została wygenerowana,
- dodatkowa premia za tzw. szerokość asortymentu, jej wysokość jest uzależniona od rzeczywistej różnorodności sprzedanych przez przedstawiciela towarów,
- premia uznaniowa – zdarza się sporadycznie i związana jest z wykonywaniem nietypowych zadań („targetów”), takich jak np. pozyskanie nowych dużych klientów w czasie targów.

Właściwa integracja rachunkowości finansowej z zarządzaniem controllingowym umożliwia w pełniejszy sposób wykorzystanie informacji z niej płynących. Mimo że handlowcy pracują samodzielnie, to jednak w pewien sposób konkurują ze sobą. W interesie całego przedsiębiorstwa jest to, aby ze sobą współpracowali, „zajmując w imieniu firmy” jak największy obszar działania i wiążąc ze sobą na tym obszarze jak największą liczbę odbiorców, i z tego powodu można wprowadzić element wspólny wynagrodzenia.

Handlowcy nie mają z reguły możliwości bezpośredniego wpływania na działania klientów, niemniej jednak to oni mają z nimi bezpośredni kontakt i z tego powodu wynagrodzenie przedstawiciela handlowego w pewnej przynajmniej części powinno być uzależnione (w płynny sposób) od terminowego spływu należności od obsługiwanych klientów.

Używany przez przedsiębiorstwo system motywacyjny (dotyczy to przedstawicieli handlowych) należałoby zatem uzupełnić o wprowadzenie dodatkowego składnika premii ruchomej, uzależniającego ją od właściwego doboru klientów wywiązujących się terminowo ze swoich zobowiązań. Wskazane jest także uzależnienie, również części premii ruchomej, od dokonań przedstawicieli handlowych traktowanych jako grupę osób pracujących dla tej samej sprawy. Uzależnianie premii tylko od obrotu rodzi zagrożenie, że handlowcy będą tylko starali się generować przychody, nie zastanawiając się, ile przedsiębiorstwo może na tym zyskać. Dlatego część premii powinna być również uzależniona od wysokości marży zrealizowanej przez danego pracownika. Po uwzględnieniu tych wskazówek system motywacyjny mógłby przybrać następującą postać (rys. 1):

- 8/10 premii uzależnione od efektów pracy samego przedstawiciela handlowego,
- 2/10 premii uzależnione od dokonań grupy handlowców zajmujących się tą samą grupą towarów, klientów, obszarem działania, zatrudnionych w tym samym oddziale itp.



Rys. 1. Struktura premii przedstawiciela handlowego

Źródło: opracowanie własne.

Wynagradzanie dokonań pracowników w zależności od tych dokonań powinno być stosowane wobec wszystkich pracowników z uwzględnieniem specyfiki danego stanowiska pracy.

Należy się starać, aby przynajmniej część wynagrodzenia na każdym stanowisku pracy była zależna od jej efektów. Niestety nie każdemu stanowisku można przypisać taką zależność. W takiej sytuacji premia musi być uzależniona od wyników osiągniętych przez całe przedsiębiorstwo.

## Literatura

- [1] Burzym E., *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, PWE, Warszawa 1980.
- [2] Gierusz J., *Plan kont z komentarzem. Handel. Produkcja. Usługi 2002*, ODDK, Gdańsk 2005.
- [3] Micherda B., *Analityczna funkcja rachunkowości w okresie przejściowym do gospodarki rynkowej*, AE, Kraków 1998.

**THE USE OF INFORMATIVE ADVANTAGES OF FINANCIAL  
ACCOUNTANCY IN MODERN CONTROLLING MANAGEMENT****Summary**

The paper is tempting to show high possibilities of an integration of financial accountancy and management for managers. In the paper there are featured some possibilities of the connection of information from the financial accountancy with the motivation of sales representatives in enterprises.