

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

251

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Halina Buk, Beata Filipiak, Wiktor Gabrusewicz, Waldemar Gos,
Maria Hass-Symotiuk, Józef Pfaff, Marzena Remlein, Wiesław Szczęsny

Redaktorzy Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawnictwa

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-241-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

.

Spis treści

Wstęp	11
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Koncepcja <i>lean management</i> w obszarze produkcji, rachunkowości i administracji	13
Piotr Bednarek , Zastosowanie instrumentów rachunkowości zarządczej w samorządach lokalnych.....	25
Renata Biadacz , Teoretyczne i praktyczne aspekty kosztów pracy pracowników oddelegowanych za granicę	39
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Systemy pomiaru dokonań w controllingu strategicznym.....	56
Dorota Burzyńska , Kontrola zarządcza a identyfikacja ryzyka w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Andrzej Bytniewski , Robotyzacja systemu rachunkowości jako sposób wspomagania rachunkowości zarządczej i controllingu.....	81
Jolanta Chluska , Wynik finansowy samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej w świetle nowych uregulowań prawnych.....	96
Anna Chojnacka-Komorowska , Zastosowanie wskaźników statystycznych w controllingu.....	105
Marlena Ciechan-Kujawa , Zarządzanie procesami zewnętrznymi – wybrane aspekty prawne i zarządcze	116
Marcin Czycherski , Wpływ zjawiska różnic kulturowych na funkcjonowanie controllingu finansowego w spółkach zależnych.....	131
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Procesy planowania operacyjnego a systemy wynagradzania w polskich przedsiębiorstwach.....	140
Tomasz Dyczkowski , Budżetowanie w organizacjach pozarządowych. Wybrane zagadnienia realizacyjne	154
Krzysztof Gawron , Użyteczność sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający ogłoszenie upadłości przedsiębiorstwa.	170
Anna Glińska , Zastosowanie programowania liniowego w wyznaczaniu struktury zatrudnienia w zakładach pracy chronionej.....	183
Katarzyna Goldmann , Wpływ cyklu życia produktu na kształtowanie polityki amortyzacyjnej przedsiębiorstwa.....	197
Angelika Kaczmarczyk , Koszt historyczny a użyteczność informacji sprawozdawczej.....	210
Anetta Kadej , Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym..	219
Anna Kasperowicz , Odpowiedzialność w zawodzie księgowego	231

Marta Kawa , O przyczynach ograniczających efekty outsourcingu funkcji i zadań działu finansowo-księgowego.....	245
Agnieszka Kister , Rezerwy jako obszar rachunkowości szpitala.....	259
Marcin Klinowski , Kryteria wyboru portfela projektów – wybrane zagadnienie.....	275
Joanna Koczar , Koszt wytworzenia a spłot polityki rachunkowości i polityki podatkowej w Federacji Rosyjskiej – wybrane problemy	285
Tomasz Kondraszuk , Rachunek kosztów w rolnictwie na tle ogólnej teorii ekonomiki przedsiębiorstw ze szczególnym uwzględnieniem kosztów bezpośrednich i zmiennych	294
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Ocena projektów inwestycyjnych metodą DCF – wybrane problemy.....	305
Robert Kowalak , Systemy wczesnego ostrzegania jako element controllingu przedsiębiorstwa	318
Adam Lulek , Użyteczność rachunku zysków i strat w zastosowaniu narzędzi rachunkowości zarządczej.....	329
Teresa Maszczak , Organizacja rachunkowości w procesie zarządzania jednostką gospodarczą.....	339
Edward Nowak , Zarządcze aspekty sprawozdawczości finansowej według segmentów działalności.....	350
Marta Nowak , Postrzeganie pracy w różnych sferach związanych z rachunkowością przez studentów studiów ekonomicznych. Analiza wyników badań empirycznych.....	360
Piotr Oleksyk , Determinanty efektywności zobowiązań jednostek sektora finansów publicznych.....	373
Ryszard Orliński , Budżetowanie przyrostowe jako metoda poprawy kondycji finansowej szpitali	382
Katarzyna Piotrowska , Ujawnianie kosztów utraty wartości zakończonych prac rozwojowych.....	397
Krzysztof Prymon , Możliwości wprowadzenia modelu wartości godziwej w rolnictwie	407
Małgorzata Rówińska , Modele wyceny bilansowej aktywów jednostki gospodarczej – zakres stosowania, skutki sprawozdawcze.....	418
Bożena Rudnicka , Ocena zmian w ewidencji oraz prezentacji przychodów i kosztów jednostek budżetowych	429
Karol Schneider , Zasady rachunkowości MTM (Mark-to-Market Value Adjustments).....	443
Michał Soliwoda , Przydatność decyzyjno-informacyjna systemu ewidencyjno-analitycznego dotyczącego środków trwałych w spółdzielniach mleczarskich	451
Olga Szolno , Controlling i inne narzędzia zarządzania stosowane w wybranej jednostce samorządu terytorialnego w województwie lubelskim.....	461

Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Cechy systemu informatycznego rachunkowości	476
Agnieszka Tubis , Controlling logistyczny w przedsiębiorstwach przewozów pasażerskich grupy PKS.....	488
Agnieszka Walas , Niezakończone umowy długoterminowe a zamknięcie roku obrotowego.....	498
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Funkcje rachunkowości zarządczej i controllingu w procesie zarządzania firmą.....	510
Lilianna Ważna , Teoretyczne i praktyczne aspekty wykorzystania wybranych instrumentów controllingu.....	526
Beata Zaleska , Wycena świadczeń zdrowotnych szpitala – problemy, bariery	538

Summaries

Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , The idea of Lean Management in production, accounting and administration fields.....	24
Piotr Bednarek , Application of management accounting techniques in local governments.....	38
Renata Biadacz , Theoretical and practical aspects of the labor costs of employees transferred to work abroad.....	55
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Performance measurement systems in strategic controlling.....	69
Dorota Burzyńska , Managerial control and risk identification in local government units	80
Andrzej Bytniewski , Robotization of the accounting system as a way to support the management accounting and controlling	95
Jolanta Chluska , Financial result of independent public health care units in the view of new legal regulations.....	104
Anna Chojnacka-Komorowska , Use of statistical indicators in controlling .	115
Marlena Ciechan-Kujawa , Outsourcing process management – selected legal and management aspects.....	130
Marcin Czycherski , The impact of cultural differences on the functioning of the financial controlling in subsidiaries	139
Joanna Dyczkowska, Tomasz Dyczkowski , Operational planning and remuneration systems in Polish enterprises	153
Tomasz Dyczkowski , Budgeting in non-governmental organisations. Selected application problems.....	169
Krzysztof Gawron , The utility of financial statement on the day preceding the announcement of bankruptcy.	182
Anna Glińska , Application of linear programming in determining the structure of employment in sheltered workshops.....	196

Katarzyna Goldmann , Influence of product life cycle on policy-making companies depreciation	209
Angelika Kaczmarczyk , Historic cost and usefulness of economic information	218
Anetta Kadej , Possibilities of using financial statements documentation and opinions as tax investigation evidence	230
Anna Kasperowicz , Responsibility in the profession of accountant	244
Marta Kawa , About the reasons limiting the effects of finance and accounting outsourcing	258
Agnieszka Kister , Reserves as the area of hospital accounting	274
Marcin Klinowski , Criteria for the selection of the projects portfolio – selected issues	284
Joanna Koczar , Production cost and interrelation between the accounting policy and tax policy in the Russian Federation – selected issues	293
Tomasz Kondraszuk , Cost accounting in agriculture in comparison with the general theory of company economics with the emphasis on direct and variable costs.	304
Katarzyna Kostyk-Siekierska, Krzysztof Siekierski , Evaluation of investment projects by DCF method – selected problems	317
Robert Kowalak , Early warning systems in controlling of enterprise	328
Adam Lulek , Income statement as a financial statement for the need of management based on elected management accountancy tools	338
Teresa Maszczak , Accounting organization in the management of economic entity	349
Edward Nowak , Managing aspects of financial reporting by operating segments	359
Marta Nowak , Perception of work in various spheres connected with accounting by students of economic studies. Analyses of empirical studies	372
Piotr Oleksyk , Determinants of efficiency of financial liabilities in local government entity	381
Ryszard Orliński , Incremental budgeting as a method of improvement of hospitals financial situation	396
Katarzyna Piotrowska , Disclosure of impairment losses of completed development works	406
Krzysztof Prymon , Possibility to implement fair value model in agriculture	417
Małgorzata Rówińska , Models of balance-sheet valuation of an economic entity's assets – scope of applications, reporting implications	428
Bożena Rudnicka , Assessment of changes in the recording and presentation of revenues and costs in budget entities	442
Karol Schneider , Accounting MTM in bank	450

Michał Soliwoda , Decision-making and information usefulness of a recording and analytical system concerning tangible fixed assets in dairy cooperatives	460
Olga Szolno , Controlling and other management tools used in a chosen self-government of local government in Lublin Voivodeship	475
Katarzyna Szymczyk-Madej, Jan Madej , Features of accounting information system	487
Agnieszka Tubis , Logistic controlling in passenger transport companies of PKS coach group	497
Agnieszka Walas , Not-ended long term projects and the closure of financial year	509
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Managerial accounting and controlling functions in business management.....	525
Lilianna Ważna , Theoretical and practical aspects of using of selected controlling instruments.....	537
Beata Zaleska , Evaluation of hospital health care services – problems and barriers	545

Robert Kowalak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

SYSTEMY WCZESNEGO OSTRZEGANIA JAKO ELEMENT CONTROLLINGU PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Artykuł jest poświęcony zastosowaniu systemów wczesnego ostrzegania jako elementu controllingu przedsiębiorstwa. Systemy wczesnego ostrzegania mogą odegrać ważną rolę w prognozowaniu kłopotów finansowych, jakie mogą być skutkiem popełniania błędnych decyzji oraz trudności rynkowych. Stanowią ważne narzędzie w prezentacji zagrożeń, jakie mogą wystąpić w przedsiębiorstwie.

Słowa kluczowe: systemy wczesnego ostrzegania, controlling.

1. Wstęp

Problemy, jakie występują w globalnym systemie finansowym, powodują, że menedżerowie powinni szukać coraz bardziej skutecznych narzędzi, które pozwolą w odpowiednim momencie podjąć decyzje, mogące uchronić przedsiębiorstwo przed nie tylko utratą rynków, ale i upadłością. Ostatnie lata pokazują, że globalizacja rynków, znaczny przepływ pieniądza z jednego rynku na inny wywołuje niestabilność, grożącą nie tylko jednemu krajowi, ale i całym kontynentom. Rynek Unii Europejskiej pokazuje, jak kłopoty finansowe jednego kraju przenoszą się na cały rynek wspólnotowy. Kłopoty finansowe obejmują wówczas nie tylko strefę euro, ale i inne kraje będące w Unii Europejskiej. Polska, której waluta, co pokazują rynki środków pieniężnych, jest pośrednio zależna od węgierskiego forinta, mocno odczuła spadek kursu złotówki, gdy rynek węgierski zaczął mieć bardzo poważne kłopoty finansowe związane z niestabilnością finansów publicznych.

Celem artykułu jest zaprezentowanie powiązania systemu wczesnego ostrzegania z controllingiem w przedsiębiorstwie. Wydaje się to istotne, gdyż controlling znajduje zastosowanie w coraz większej liczbie podmiotów gospodarczych. Analizując literaturę krajową związaną z ekonomią i zarządzaniem, można zauważyć brak pozycji poświęconych systemom wczesnego ostrzegania zintegrowanym z systemem controllingu. Jest to o tyle zaskakujące, że aktualnie potrzeba ich stosowania wydaje się nieodzowna. Również prace z dziedziny controllingu i rachunkowości zarządczej oraz analizy finansowej nie poświęcają temu tematowi znaczącej uwagi.

W artykule podjęto próbę powiązania systemu wczesnego ostrzegania z controllingiem i udowodnienia, że korzystając z tych samych źródeł informacji, mogą wnieść dodatkową wartość dla zarządzających.

2. Istota systemów wczesnego ostrzegania

Systemy wczesnego ostrzegania występują w przedsiębiorstwach od dawna. Ostatnie lata pokazują, że ulegają one stałej ewolucji związanej nie tylko ze zwiększonym zapotrzebowaniem na informacje, ale również coraz bardziej dotkliwą dla wielu przedsiębiorstw niestabilnością rynku finansowych. Zmniejszony dostęp do kredytów, trudności ze ściąganiem należności mogą wywołać w podmiocie gospodarczym kłopoty finansowe związane z utratą płynności. Krótkoterminowe trudności związane z płynnością nie są tak dotkliwe, jak permanentny brak środków pieniężnych. Nawet najlepsze plany i budżety się nie sprawdzą, jeśli odbiorcy przestaną płacić nie dlatego, że nie chcą, ale dlatego, że sami nie posiadają odpowiednich środków pieniężnych.

Geneza systemów wczesnego ostrzegania sięga lat 30. XX wieku. Początków należy szukać w Stanach Zjednoczonych, w których były one odpowiedzią na liczne upadłości związane z wielkim kryzysem gospodarczym [Zaleska 2002, s. 12]. Pierwsze systemy były bardzo proste, oparte na pojedynczych wskaźnikach finansowych. Z czasem w coraz większym stopniu były stosowane metody ilościowe, statystyczne i ekonometryczne. Przełomem były lata 60. XX wieku, w których powstały modele dyskryminacyjne przewidujące zagrożenie upadłością.

Według M. Zaleskiej system wczesnego ostrzegania jest jednym z elementów procesu oceny sytuacji ekonomiczno-finansowej jednostki gospodarczej, którego zadaniem jest przede wszystkim ujawnienie pogarszającej się kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Zwraca uwagę, że w szczególności chodzi o wychwycenie elementów wskazujących na zagrożenie upadłością [Zaleska 2002, s. 12]. Z. Twardowski definiuje, za J.K. Hunkiem, systemy wczesnego ostrzegania jako „systemy informacyjne, których podstawowym zadaniem jest sygnalizowanie ich użytkownikom wszelkich zagrożeń występujących w otoczeniu lub wewnątrz systemu” [Twardowski 2000, s. 11]. Jednocześnie wskazuje, że sygnały ostrzegawcze powinny być przekazywane z takim wyprzedzeniem czasowym, aby użytkownik mógł podjąć działania ochronne lub zmniejszające negatywne skutki sygnalizowanych zagrożeń.

Budując system wczesnego ostrzegania w controllingu, należy spełnić warunki, które pozwolą ocenić go jako skuteczny. M. Zaleska przedstawia cztery takie warunki. Są to [Zaleska 2002, s. 13-14]:

- system musi być systemem skutecznym, w którym liczba błędnych wskazań musi być minimalna. Za taki system uważa się przypadek, w którym liczba błędnych wskazań wynosi 10 na 100 przypadków w rocznym horyzoncie czasowym; system controllingu będzie tak skuteczny w badaniu zagrożeń, jak skuteczny będzie system wczesnego ostrzegania będący jego integralnym elementem,

- ujawnienia zagrożeń upadłością przedsiębiorstwa powinno dokonywać się z odpowiednim wyprzedzeniem czasowym, aby jednostka gospodarcza samodzielnie, lub wykorzystując wsparcie finansowe z zewnątrz, mogła podjąć działania zaradcze lub naprawcze; zauważone zagrożenia powinny być odpowiednio zinterpretowane w systemie controllingu, aby można było dobrać narzędzia pozwalające uruchomić działania, które będą przeprowadzone nie tylko w ramach controllingu operacyjnego (doraźnie), lecz również controllingu strategicznego (pozwalającego na ochronę w długim okresie),
- wdrażając i testując system wczesnego ostrzegania, należy zapewnić niezmienną warunków, które mogą wpłynąć na powtarzalność osiągniętych wyników badania. Takie warunki może zapewnić m.in. stabilność w sektorze, prawie bilansowym oraz prawie podatkowym; warunek ten jest trudny do utrzymania ze względu na turbulencje na rynkach, zmieniające się w Polsce prawo, brak określonej polityki państwa w stosunku do przedsiębiorców. Należy, w miarę możliwości, określić warunki brzegowe zapewniające niezmienną systemu w trakcie wdrażania,
- należy zdefiniować moment, kiedy w przedsiębiorstwie zachodzą warunki, w których będzie można mówić o zagrożeniu kontynuacji jego działalności; to zagrożenie, w skrajnych przypadkach, może zakończyć się upadłością. System controllingu powinien posiadać wbudowaną bazę krytycznych wartości mierników, wskaźników finansowych, które będą uznane za wiarygodne źródło informacji o zagrożeniu związanym z upadłością. Sytuację taką może sygnalizować jeden syntetyczny wskaźnik lub kilka uznanych za istotne dla zachowania zdolności do kontynuowania działalności.

Warunki te należy traktować jako wytyczne. Obecne wymagania w zakresie informacji o zagrożeniach mogą wymagać dodatkowych warunków.

3. Integracja systemów wczesnego ostrzegania z controllingu przedsiębiorstwa

System wczesnego ostrzegania, będąc samodzielnym elementem controllingu, korzysta z tych samych źródeł informacji co narzędzia controllingu, zarówno strategicznego, jak i operacyjnego. Takim źródłem jest rachunkowość. Dodatkowo mogą być wykorzystane informacje o charakterze ilościowym znajdujące się w systemie logistyki, kadrach, zaopatrzenia oraz sprzedaży. W dużych przedsiębiorstwach większość informacji znajduje się w zintegrowanych systemach zarządzania.

Integracja systemów wczesnego ostrzegania w ramach controllingu strategicznego powinna obejmować takie narzędzia, jak:

- zrównoważona karta osiągnięć,
- benchmarking,
- analiza SWOT.

Zrównoważona karta osiągnięć stanowi jedno z częściej wykorzystywanych narzędzi controllingu strategicznego w Polsce. Mimo trudności z wdrożeniem stanowi ważne źródło powiązania misji z celami strategicznymi, których osiągnięcie jest mierzone z zastosowaniem mierników zgrupowanych w czterech perspektywach [Kaplan, Norton 2001, s. 27]:

- finansowej,
- klienta,
- procesów uczenia,
- wzrostu i uczenia się.

Perspektywa finansowa jest związana z odpowiedzią na pytania dotyczące korzyści finansowych dla właścicieli przedsiębiorstwa. Miary finansowe są najpopularniejszym sposobem oceny działań, jakie są wykonywane w przedsiębiorstwie. W tej perspektywie wykorzystuje się głównie mierniki związane z pomiarem ekonomicznej wartości dodanej, rentowności kapitału własnego, rentowności inwestycji oraz płynności. Najczęściej są wykorzystywane w analizie finansowej wskaźniki finansowe pozwalające na ich porównywalność nie tylko w czasie, ale również z innymi przedsiębiorstwami. Wskaźniki te powinny, w zależności od sytuacji, obejmować obszar: rentowności, płynności, sprawności działania, zadłużenia oraz rynkowej wartości przedsiębiorstwa. Istotne jest to, aby objęły one strategicznie ważne problemy (m.in. krytyczne) dla przedsiębiorstwa.

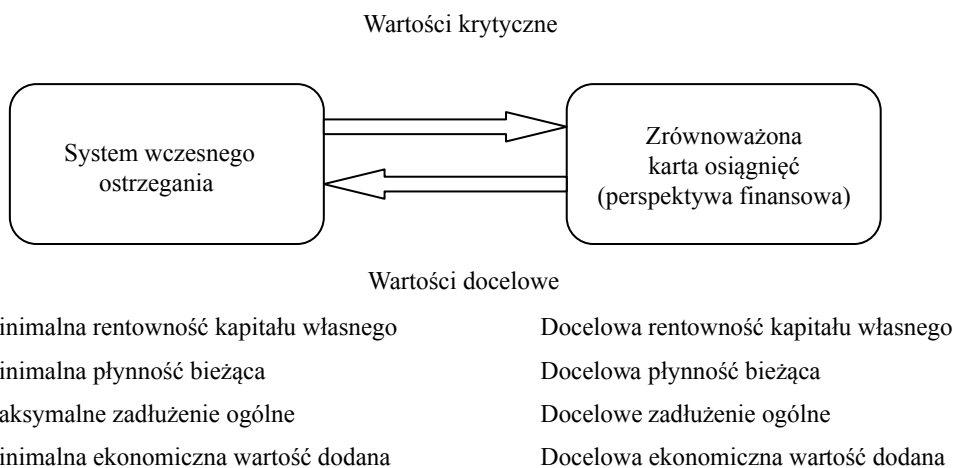
W perspektywie klienta należy skupić się na odpowiedzi na pytania związane z postrzeganiem przedsiębiorstwa przez klientów. Prawidłowe relacje z klientami pozwalają osiągnąć przychody gwarantujące zyski. Budowa relacji z klientami jest mierzona liczbą nowych klientów, odchodzeniem dotychczasowych klientów, jakością ich obsługi.

Perspektywa procesów uczenia skupia się na pomiarze efektów doskonalenia procesów w przedsiębiorstwie. Przewagę konkurencyjną osiąga się przez stosowanie nowoczesnych technologii, systematyczne wprowadzanie nowych produktów do asortymentu, systematyczne szkolenia pracowników, wdrażanie certyfikatów potwierdzających wysoką jakość produktów.

W perspektywie wzrostu i uczenia się należy skupić się na tworzeniu potencjału do zmian w przedsiębiorstwie, zwracając uwagę na sposób i metody doskonalenia się w przyszłości. Potencjał ten mierzy się w szczególności infrastrukturą niematerialną, zasobami ludzkimi, systemami informacyjnymi oraz kulturą organizacji [Świdarska (red.) 2010, s. 536]. Miernikami, jakie mogą być wykorzystane w tej perspektywie, są: wydajność produkcji, koszt jednostkowy (jego obniżenie), moce wytwórcze, efektywność systemów logistycznych.

System wczesnego ostrzegania zintegrowany ze zrównoważoną kartą osiągnięć analizuje spadek wartości mierników w poszczególnych perspektywach poniżej wartości krytycznych. Najczęściej porównuje się mierniki finansowe.

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania ze zrównoważoną kartą osiągnięć prezentuje rys. 1 (tylko dla perspektywy finansowej).



Rys. 1. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z zrównoważoną kartą osiągnięć

Źródło: opracowanie własne.

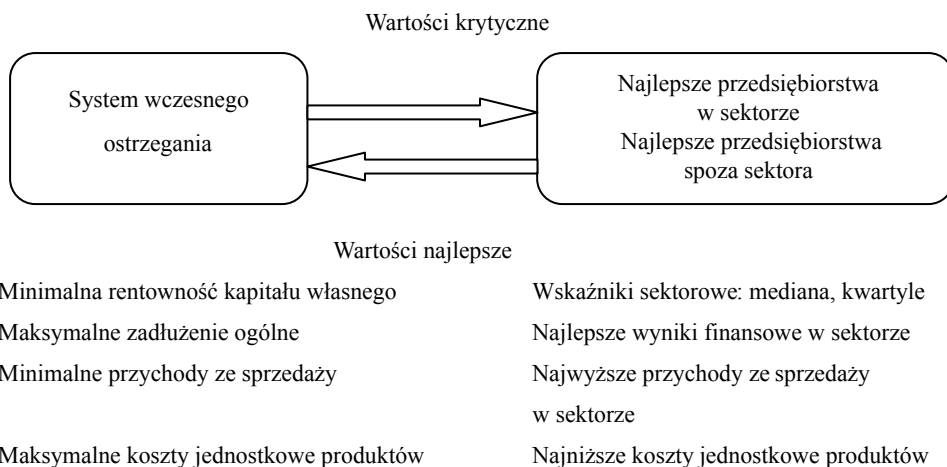
Benchmarking stanowi istotne narzędzie związane z porównaniem rozwiązań stosowanych w przedsiębiorstwie z rozwiązaniami liderów w sektorze lub liderów ogólnosiwiatowych posiadających najlepsze praktyki w określonej dziedzinie. „Metoda porównania się z najlepszymi, właściwie stosowana, stanowi niezwykle skuteczny środek doskonalenia się organizacji” [Karlöf, Östblom 1995, s. 10]. Dzięki benchmarkingowi menedżerowie mogą ocenić, jaką pozycję na rynku ma ich jednostka gospodarcza. Osiągnięcie w krótkim terminie zysków nie oznacza, że w długim horyzoncie przedsiębiorstwo nie popadnie w kłopoty finansowe, nie dostosowując się do zmian ogólnogospodarczych.

W ramach benchmarkingu dokonuje się porównań wewnętrznych i zewnętrznych. Porównania wewnętrzne polegają na porównaniu badanego ośrodka odpowiedzialności z ośrodkiem ocenianym jako najlepszy (mającym np. najniższe koszty, najwyższe przychody, najlepsze wyniki). Mogą to być porównania wewnętrzne zakładów, oddziałów, wydziałów. Benchmarking zewnętrzny (zwany również konkurencyjnym) jest związany z porównaniami z najlepszymi przedsiębiorstwami w sektorze, branży. Dotyczy to najlepszych praktyk w nich wykorzystywanych, związanych m.in. z: organizacją, technologiami, procesami, działaniami, zarządzaniem. Dodatkowo w przedsiębiorstwie może być stosowany benchmarking obejmujący porównania z przedsiębiorstwami spoza sektora, posiadającymi najlepsze praktyki, które można zaimplementować do jednostki gospodarczej. Mogą to być np. rozwiązania w zakresie logistyki transportu i magazynowania, organizacji produkcji, zarządzania kadrami, stosowanego outsourcingu [Kowalak 2009, s. 19-23].

W ramach systemu wczesnego ostrzegania podstawowe mierniki porównawcze mogą obejmować zarówno informacje pochodzące ze sprawozdań finansowych, jak

i informacje ilościowe. Najważniejsze wartości ze sprawozdań finansowych mogą obejmować: przychody ze sprzedaży liderów, koszty sprzedaży liderów, wyniki finansowe liderów. Dodatkowo mogą być wykorzystywane informacje w postaci wskaźników finansowych obejmujących m.in. rentowność, płynność, zadłużenie. W ramach informacji ilościowych istotna może być m.in. wielkość produkcji, wydajność pracowników, wielkość sprzedaży.

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z benchmarkingiem prezentuje rys. 2.



Rys. 2. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z benchmarkingiem

Źródło: opracowanie własne.

Analiza SWOT jest uznawana za jedno z najstarszych narzędzi wspomagających zarządzanie. Została również ujęta w controllingu strategicznym. Według T. Gołębiowskiego jest to metoda kompleksowej oceny sytuacyjnej, która w sposób syntetyczny przedstawia wyniki analizy odcinkowej odnoszącej się do wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowań działalności przedsiębiorstwa [Gołębiowski 2001, s. 277]. Według A. Stabryły analiza SWOT jest ogólną koncepcją, w której dochodzi do opracowania zagregowanej oceny przedsiębiorstwa i do ustalenia salda efektywności zachowania się badanego podmiotu z uwzględnieniem atrakcyjności otoczenia lub płynących z jego strony zagrożeń [Stabryła 2005, s. 190]. W ramach analizy SWOT wyróżnia się cztery czynniki: szanse i zagrożenia (czynniki wewnętrzne) oraz mocne i słabe strony (czynniki zewnętrzne). Przykład analizy SWOT prezentuje rys. 3.

System wczesnego ostrzegania skupia się na ocenie czynników negatywnych, czyli zagrożeń i słabych stron. Analiza zagrożeń polega na porównaniu wskaźników, jakie osiąga przedsiębiorstwo, ze wskaźnikami otoczenia (statystycznymi, konku-

rencji). Analiza słabych stron skupia się na wskazywaniu takich czynników, jak m.in.: słaba jakość produktów (liczba zwrotów), błędna polityka sprzedaży (liczba odchodzących klientów), trudności w pozyskaniu kapitałów (wskaźniki finansowe uniemożliwiające zaciągnięcie kredytu).

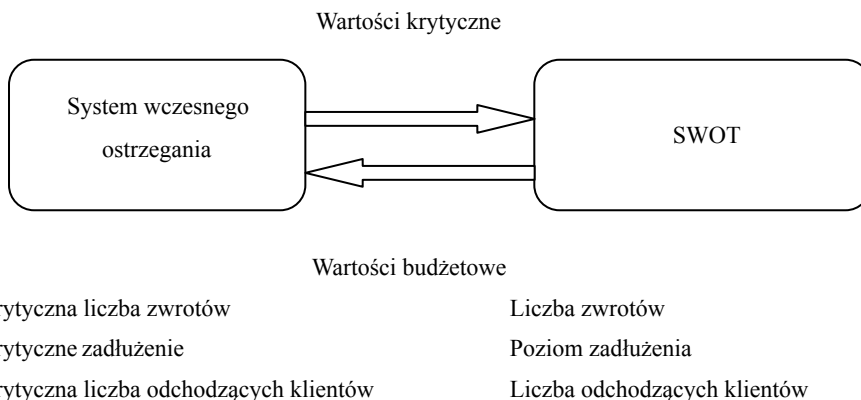
Czynniki zewnętrzne	Szanse	Zagrożenia
Czynniki wewnętrzne	Mocne strony	Słabe strony
	Czynniki pozytywne	Czynniki negatywne

Rys. 3. Analiza SWOT

Źródło: [Romanowska 1994, s. 58].

System wczesnego ostrzegania skupia się na ocenie czynników negatywnych, czyli zagrożeń i słabych stron. Analiza zagrożeń polega na porównaniu wskaźników, jakie osiąga przedsiębiorstwo, ze wskaźnikami otoczenia (statystycznymi, konkurencji). Analiza słabych stron skupia się na wskazywaniu takich czynników, jak m.in.: słaba jakość produktów (liczba zwrotów), błędna polityka sprzedaży (liczba odchodzących klientów), trudności w pozyskaniu kapitałów (wskaźniki finansowe uniemożliwiające zaciągnięcie kredytu).

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z analizą SWOT prezentuje rys. 4.



Rys. 4. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z analizą SWOT

Źródło: opracowanie własne.

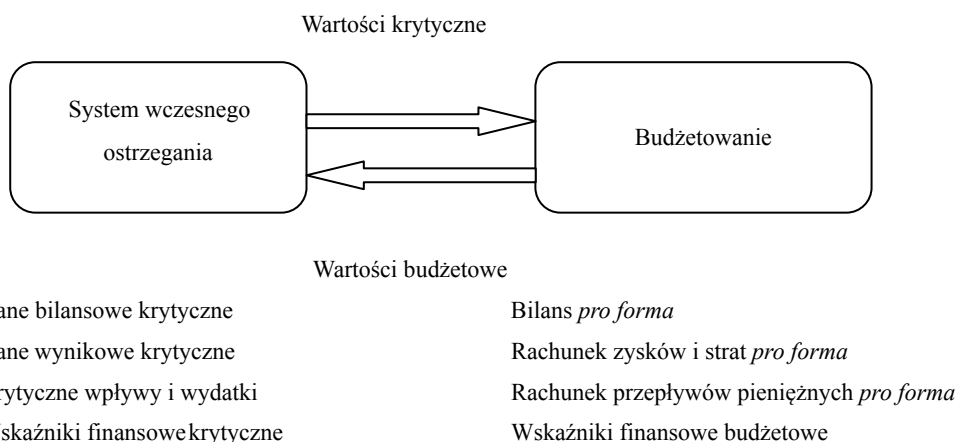
Integracja systemu wczesnego ostrzegania z narzędziami controllingu operacyjnego powinna obejmować:

- budżetowanie,
- logistykę,
- analizę wskaźników finansowych.

Budżetowanie jest definiowane jako krótkoterminowe planowanie. Stanowi metodę zarządzania ukierunkowaną na poprawę efektywności wykorzystania zasobów [Nowak, Nita (red.) 2007, s. 31]. Rezultatem budżetowania jest budżet główny przedsiębiorstwa składający się z budżetów cząstkowych. Budżet jest planem wyrażonym w kategoriach wartościowych oraz ilościowych dla ustalonego okresu (najczęściej dla 12 miesięcy).

Stosując system wczesnego ostrzegania, dokonuje się porównań wartości budżetowych z wartościami krytycznymi, niepozwalającymi na realizację celów, których osiągnięcie powiązane z planem zapisanym w budżecie. Wartości krytyczne i budżetowe mogą obejmować szczegółowe kategorie ekonomiczne (przychody ze sprzedaży i koszty własne konkretnych produktów, przychody ze sprzedaży w regionach) lub wartości syntetyczne (wskaźniki finansowe, sprawozdania finansowe). Porównania wobec tego nie będą się skupiać, jak tradycyjnie, na analizie odchylenia wartości rzeczywistych od budżetowych, lecz wartości budżetowych od wartości krytycznych. Chodzi w tym przypadku o wykluczenie w procesie budżetowania bazowania na wartościach, które mogą stanowić zagrożenie dla przedsiębiorstwa.

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z budżetowaniem prezentuje rys. 5.



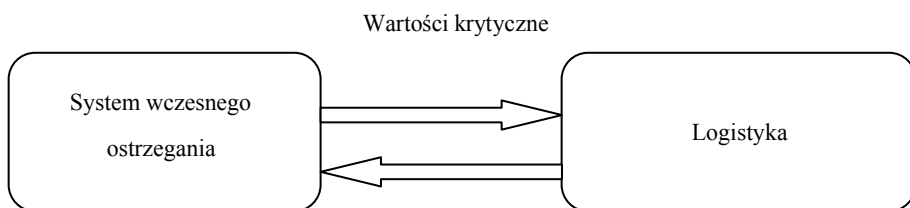
Rys. 5. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z budżetowaniem

Źródło: opracowanie własne.

Logistyka w ujęciu operacyjnym skupia się na sprawnym organizowaniu przepływów zasobów w przedsiębiorstwie, zapewniającym efektywne ich wykorzystanie. Według Council of Logistics Management: „logistyka jest terminem planowania, realizowania i kontrolowania sprawnego i efektywnego ekonomicznie przepływu surowców, materiałów do produkcji, wyrobów gotowych oraz odpowiedniej informacji z punktu pochodzenia do punktu konsumpcji w celu zaspokojenia wymagań klienta. Działania logistyczne mogą obejmować (choć nie muszą się do nich ograniczać): obsługę klienta, prognozowanie popytu, przepływ informacji, kontrolę zapasów, czynności manipulacyjne, realizowanie zamówień, czynności reparacyjne i zaopatrywanie w części, lokalizację zakładów produkcyjnych i składów, procesy zaopatrzeniowe, pakowanie, obsługę zwrotów, gospodarowanie, odpadami, czynności transportowe i składowanie” [Beier, Rutkowski 2004, s. 16].

System wczesnego ostrzegania powinien zawierać mierniki zapewniające dostarczenie informacji o możliwym wystąpieniu wąskich gardeł, mogących spowodować istotne kłopoty z dostarczeniem m.in. surowca do produkcji lub dostarczeniem wyrobów gotowych odbiorcy.

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z logistyką prezentuje rys. 6.



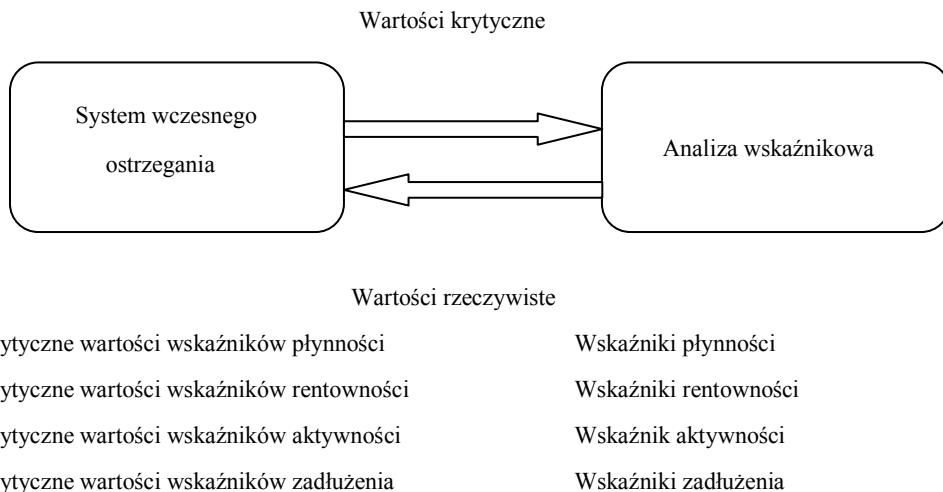
Wartości krytyczne	
System wczesnego ostrzegania	Logistyka
Wartości planowane	
Krytyczny poziom zapasów	Planowany poziom zapasów
Krytyczny czas dostarczenia materiałów	Planowany czas dostarczenia materiałów
Krytyczny czas dostarczenia wyrobów gotowych	Planowany czas dostarczenia wyrobów gotowych

Rys. 6. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z logistyką

Źródło: opracowanie własne.

Analiza wskaźnikowa zawiera podstawowe metody i rozwiązania, które najszybciej pozwolą ocenić, czy występują w przedsiębiorstwie bieżące kłopoty finansowe. Wskaźniki finansowe są najczęściej wykorzystywanymi miernikami w systemach wczesnego ostrzegania. Istotne jest, aby controller dobrał taki zestaw wskaźników finansowych (o charakterze operacyjnym), które najlepiej pokażą, że w przedsiębiorstwie występują zagrożenia mogące wpłynąć na kontynuację działalności.

Przykładowe powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z analizą wskaźników prezentuje rys. 7.



Rys. 7. Powiązanie systemu wczesnego ostrzegania z analizą wskaźnikową

Źródło: opracowanie własne.

Powiązanie systemów wczesnego ostrzegania z controllingiem operacyjnym pozwoli w szerokim zakresie zapobiegać na bieżąco zagrożeniom mogącym zatrzymać produkcję, spowodować utratę krótkoterminowej płynności lub brak środków pieniężnych na wynagrodzenia, spłatę rat kredytowych, zobowiązań publiczno-prawnych, które są szczególnie wrażliwe i mogą doprowadzić w ostateczności do zagrożenia likwidacją lub upadłością przedsiębiorstwa.

4. Wnioski

Na podstawie przeprowadzonych rozważań można stwierdzić, że we współczesnej gospodarce konieczne jest stosowanie controllingu i coraz większej liczby narzędzi mogących wspierać menedżerów w podejmowaniu decyzji. Zdaniem autora takim narzędziem, nawet niekoniecznie bardzo zaawansowanym technicznie, jest system wczesnego ostrzegania. Najprostsze rozwiązania można zbudować w dowolnym arkuszu kalkulacyjnym. Sprawdzą się zarówno w małych, jak i średnich przedsiębiorstwach. Z doświadczeń autora wynika, że takie rozwiązania są stosowane również w dużych jednostkach gospodarczych. Jednakże w wielu przypadkach należy zalecić stosowanie profesjonalnego oprogramowania wspierającego podejmowanie decyzji związanych z badaniem zagrożenia kłopotami finansowymi, w tym zagrożenia upadłością. Systemy wczesnego ostrzegania powinny być zintegrowane z systemem

informowania kierownictwa. Dobór mierników, ich wartości krytyczne powinny być co pewien okres weryfikowane (np. raz do roku) i dostosowywane do zmian zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu.

Literatura

- Beier F.J., Rutkowski K., *Logistyka*, SGH, Warszawa 1993, 2004.
- Gołębiowski T., *Zarządzanie strategiczne. Planowanie i kontrola*, Difin, Warszawa 2001.
- Kaplan R.S., Norton D., *Strategiczna karta wyników*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Karlöf B., Östblom S., *Benchmarking*, Biblioteka Menedżera i Bankowca, Warszawa 1995.
- Kowalak R., *Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstwa w badaniu zagrożenia upadłością*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Kowalak R., *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wyd. Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.
- Nowak E., Nita B. (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków 2007.
- Romanowska M., *Analiza szans i zagrożeń*, „Businessman Magazine” 1994, nr 7.
- Stabryła A., *Zarządzanie strategiczne w teorii i praktyce firmy*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2005.
- Świdorska G.K. (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa 2010.
- Twardowski Z., *Model inteligentnego systemu wczesnego ostrzegania w bankowej ocenie ryzyka kredytobiorcy*, Wyd. Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 2000.
- Zaleska M., *Identyfikacja ryzyka upadłości przedsiębiorstwa i banku*, Difin, Warszawa 2002.

EARLY WARNING SYSTEMS IN CONTROLLING OF ENTERPRISE

Summary: This article presents the usage of early warning systems (EWS) in controlling system of an enterprise. EWS could be very important systems in forecasting financial difficulties which can be a result of making wrong decisions and market difficulties. The systems are an important tool in the presentation of risks which can appear in an environment.

Keywords: early warning systems, controlling.