

# Wdrożenie koncepcji zintegrowanej rachunkowości w grupie kapitałowej

Działalność gospodarcza współczesnych grup kapitałowych obejmuje różne procesy biznesowe, w tym procesy o charakterze podstawowym (przykładowo zarządzanie grupą kapitałową, zakup materiałów i towarów, produkcja wyrobów i usług, sprzedaż i marketing) oraz procesy pomocnicze (np. działalność badawczo-rozwojowa, centrum usług wspólnych z zakresu księgowości, obsługi kadrowo-płacowej, informatyki). Poszczególne procesy biznesowe są realizowane przez różne podmioty gospodarcze prowadzące działalność zarówno w kraju, jak i zagranicą. Transakcje zewnętrzne i wewnątrzgrupowe mogą mieć mniej lub bardziej złożony charakter, a ich realizacja następuje w różnych walutach, co jest uwarunkowane specyfiką konkretnej jednostki oraz wymogami rynków, na których ta jednostka działa

Wielowymiarowa analiza wyników na poziomie grupy kapitałowej w ujęciu retrospektywnym i prospektywnym jest niezbędna do zaspokojenia potrzeb informacyjnych zarządu jednostki dominującej. Kadra zarządzająca grupą kapitałową potrzebuje wiarygodnych, spójnych i dostarczanych w krótkim czasie informacji dotyczących sprzedaży na rzecz odbiorców zewnętrznych oraz związanych z tą sprzedażą kosztów.

Analiza sprzedaży i kosztów wymaga ich zaprezentowania w przekroju poszczególnych produktów (grup produktowych) oraz odbiorców (grup odbiorców, kanałów dystrybucji, rynków) i obejmuje nie tylko marżę na sprzedaży produktów i towarów, ale również analizę kosztów działalności handlowej i marketingu, kosztów ogólnego zarządu, kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych, kosztów z tytułu odpisów aktualizujących wartość zapasów i należności oraz wyniku na różnicach kursowych dotyczących działalności operacyjnej. Potrzeby informacyjne kadry zarządzającej grupą kapitałową są zróżnicowane i mogą dynamicznie się zmieniać odpowiednio do aktualnej sytuacji w grupie, poszczególnych jednostkach grupy oraz ich mikro- i makroekonomicznym otoczeniu biznesowym.

Ponadto potrzeby informacyjne kadry zarządzającej konkretną jednostką grupy kapitałowej mogą się różnić od potrzeb informacyjnych na poziomie całej grupy. Spółka w grupie realizuje określone zadania wymagające współdziałania zarówno z jednostkami zewnętrznymi, jak i jednostkami w ramach grupy kapitałowej. Zarząd pojedynczej jednostki dąży do efektywnej realizacji celów na poziomie operacyjnym, a wyniki działalności poszczególnych spółek obejmują zyski lub straty dotyczące także transakcji wewnątrzgrupowych. Zarząd konkretnej spółki korzysta z szeregu szczegółowych danych o charakterze finansowym i niefinansowym niezbędnych do operacyjnego zarządzania wynikami (wydajność pracowników, absencja chorobowa, plany urlopowe, sezonowość działalności, planowanie produkcji, akcje marketingowe).

Dodatkowo należy zauważyć, że na grupach kapitałowych oraz poszczególnych wchodzących w ich skład jednostkach spoczywają liczne obowiązki sprawozdawcze z zakresu rachunkowości finansowej (skonsolidowane i jednostkowe sprawozdania finansowe) oraz z zakresu

sprawozdawczości urzędowej (podatki, dokumentacja cen transferowych, ZUS, GUS, NBP itp.). Spełnienie powyższych obowiązków wymaga uwzględnienia nie tylko zróżnicowanych wymogów prawa obowiązujących w krajach prowadzenia działalności przez spółkę dominującą oraz spółki zależne, ale również różnic historycznych i kulturowych specyficznych dla poszczególnych obszarów aktywności gospodarczej.

Wyzwanie dla osób zarządzających grupami kapitałowymi stanowi taka organizacja złożonego procesu obiegu, ewidencji, przetwarzania, analizy i raportowania danych finansowych i niefinansowych, która zaspokoi potrzeby informacyjne konkretnej spółki w wymiarze zarządczym, finansowym i podatkowym oraz pozwoli na zaprezentowanie wiarygodnych danych do wieloaspektowych analiz zarządczych na poziomie całej grupy kapitałowej, co dotyczy zarówno danych historycznych, jak i danych planowanych.

Zdaniem autorów niniejszego artykułu, spełnienie powyższych wymogów jest niemożliwe bez opracowania grupowego modelu rachunkowości, który uwzględni potrzeby informacyjne osób zarządzających zarówno grupą kapitałową jak i poszczególną spółką oraz dostarczy informacji niezbędnych do spełnienia wymogów z zakresu sprawozdawczości finansowej i podatkowej. Model powinien bazować na koncepcji zintegrowanej rachunkowości, która zakłada konwergencję systemów rachunkowości finansowej i zarządczej z uwzględnieniem wymogów dotyczących rozliczeń podatkowych poprzez zapewnienie spójności danych źródłowych zasilających system informacyjny rachunkowości oraz zastosowanie jednolitego podejścia do rozliczenia transakcji biznesowych. Jest to integracja na poziomie transakcyjnym, która skutkuje spójnym raportowaniem danych w celu zaspokojenia zróżnicowanych potrzeb informacyjnych szerokiego grona ich odbiorców.

W warstwie merytoryczno-organizacyjnej wdrożenie grupowego modelu zintegrowanej rachunkowości zakłada m.in. ewidencję zdarzeń gospodarczych w transakcyjnym systemie informatycznym jednostki w oparciu o jednolity sprawozdawczy plan kont uwzględniający wymogi wszystkich odbiorców informacji o dokonaniach jednostki i grupy kapitałowej wraz z opracowaniem polityki rachunkowości grupy kapitałowej ukierunkowanej na zaspokojenie potrzeb informacyjnych osób zarządzających. Model wymaga zaangażowania całej organizacji w proces gromadzenia informacji z uwzględnieniem wymogów zarządczych, statutowych i podatkowych.

Niezbędnym elementem modelu jest opracowanie polityki tworzenia rezerw na operacje gospodarcze w toku (dotyczy nie tylko kosztów, ale również przychodów, korekty przychodów oraz poszczególnych pozycji bilansowych) oraz wdrożenie procedury przyspieszonego zamykania okresów sprawozdawczych. Zintegrowana rachunkowość gwarantuje spójność danych we wszystkich przekrojach informacyjnych oraz pozwala na jednoznaczną interpretację celów biznesowych poszczególnych zdarzeń gospodarczych.

W warstwie narzędzi informatycznych wdrożenie grupowego modelu zintegrowanej rachunkowości opiera się na zastosowaniu takich rozwiązań, jak systemy do zarządzania elektronicznym obiegiem dokumentów DMS, systemy transakcyjne klasy ERP oraz narzędzia raportujące klasy Business Intelligence.

Systemy do zarządzania elektronicznym obiegiem dokumentów oraz systemy transakcyjne klasy ERP zapewniają bieżącą ewidencję zdarzeń gospodarczych o charakterze historycznym oraz stanowią źródło wiedzy o przyszłych transakcjach wymagających utworzenia rezerw lub wykazania zobowiązań warunkowych (umowy, zamówienia, przedpłaty, zaksięgowane budżety operacyjne itp.).

Z perspektywy grupy kapitałowej głównym zadaniem powyższych narzędzi informatycznych jest ewidencja i przetworzenie danych o transakcjach historycznych z uwzględnieniem obowiązujących grupowych zasad rozliczenia przychodów i kosztów. Ważnym obszarem jest gromadzenie danych finansowych niezbędnych do sporządzenia kompletnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego (bilans, rachunek zysków i strat w wersji kalkulacyjnej i porównawczej, przepływy w wariacie bezpośrednim i pośrednim oraz kompletne dane do not objaśniających).

Priorytetem pracy z dokumentami w systemach transakcyjnych powinna być poprawność interpretacji celów biznesowych oraz skutków podatkowych zdarzeń gospodarczych, kompletność danych finansowych oraz szybkość ich przetworzenia. Współcześnie systemy transakcyjne umożliwiają coraz powszechniej nie tylko ewidencję danych historycznych, ale również zaksięgowanie operacyjnych planów finansowych (budżetów) co jest pomocne przy operacyjnej kontroli ich wykonania na poziomie konkretnej jednostki i może stanowić punkt odniesienia przy analizie konieczności utworzenia rezerw na operacje gospodarcze w toku.

W praktyce transakcyjnych systemów informacyjnych stosowanych przez poszczególne spółki grupy kapitałowej spotyka się wiele niedoskonałości i ograniczeń, które istotnie utrudniają analizę dokonań grupy jako całości. Do najczęściej występujących można zaliczyć brak jednolitych zasad obowiązujących w procesie ewidencji i kalkulacji przychodów i kosztów dotyczących transakcji zewnętrznych oraz wewnątrzgrupowych, brak jednoznacznej identyfikacji i zapewnienia równoczesnej ewidencji transakcji wewnątrzgrupowych, brak jednolitych zasad zarządzania danymi podstawowymi, m.in. takimi jak indeksy zapasowe, słowniki kontrahentów oraz wykaz kont księgowych, brak możliwości automatycznej kalkulacji danych skonsolidowanych oraz eliminacji transakcji wewnątrzgrupowych zarówno na poziomie obrotów, jak na poziomie sald.

Niejednokrotnie zasady prawa podatkowego i lokalnego prawa bilansowego stanowią główne obszary troski na poziomie ewidencyjnym z pominięciem potrzeb rachunkowości zarządczej, w tym obszarów istotnych z perspektywy całej grupy kapitałowej. Grupy kapitałowe mają świadomość powyższych problemów i podejmują działania mające na celu ich ograniczenie lub wyeliminowanie, ale jest proces rozciągnięty w czasie i nie zawsze możliwy do przeprowadzenia z uwagi na obiektywne przesłanki i uwarunkowania prawno-biznesowe.

Dodatkowo nawet perfekcyjnie zarządzana warstwa historycznych danych finansowych nie obejmuje wszystkich informacji niezbędnych do podejmowania decyzji na poziomie grupy kapitałowej, co dotyczy m.in. danych niefinansowych oraz danych prospektywnych niezbędnych na etapie przygotowania strategicznych i operacyjnych planów działalności. Tym samym pełne wdrożenie koncepcji zintegrowanej rachunkowości jest niemożliwe bez zastosowania zaawansowanych narzędzi klasy Business Intelligence w obszarze raportowania, kalkulacji konsolidacji, kontrolingu oraz podatków.

Mając na uwadze praktyczne problemy związane z potrzebą wielowymiarowej analizy dokonań grup kapitałowych, opracowano rozwiązanie BDO RS Integrated Solution, które stanowi zestaw usług i specjalizowanych modeli opartych na produktach IBM Cognos automatyzujących tworzenie statutowych raportów rocznych i okresowych według międzynarodowych i lokalnych standardów rachunkowości, umożliwiającymi również raportowanie dla potrzeb sprawozdawczości zarządczej i podatkowej dla wszystkich typów spółek i grup kapitałowych. Obszary funkcjonalne rozwiązania obejmują nie tylko raportowanie na potrzeby zarządcze i statutowe, ale również kalkulację danych liczbowych do konsolidacji, modele kontrolingowe oraz modele podatkowe.

Rozwiązanie jest brakującym ogniwem, które pozwala wyeliminować ograniczenia systemów transakcyjnych oraz zbudować wiarygodny i spójny model informacyjny zasilany danymi z różnych źródeł i prezentowanych w dowolnych formatach (różne ERP-y, kostki OLAP, hurtownie danych, systemy do konsolidacji, internet, kalkulacje XLS, opisy WORD, raporty PDF itp.). Główną zaletą rozwiązania jest jego wysoka wydajność, elastyczność w zakresie korzystania z danych źródłowych oraz możliwość przeprowadzenia wielowariantowych kalkulacji na poziomie grupy kapitałowej.

Podstawowe zastosowanie BDO RS dotyczy warstwy rachunkowości zarządczej, ponieważ pozwala na kalkulację wyniku grupy kapitałowej dla celów planistycznych w oparciu o mechanizmy kostek OLAP, budowę dedykowanych modeli zarządczych, zasilenie modelu danymi historycznymi, przeprowadzenie porównania danych planowanych i historycznych wraz z analizą przyczynowo-skutkową odchyleń oraz zaraportowanie wyników w wymaganym formacie prezentacyjnym.

Reasumując należy stwierdzić, że efektywnie zarządzanie wynikiem grupy kapitałowej wymaga modelu informacyjnego bazującego na koncepcji zintegrowanej rachunkowości oraz jego implementacji w systemach informatycznych zapewniających elektroniczny obieg dokumentów źródłowych oraz ewidencję i gromadzenie historycznych danych transakcyjnych. Niezbędnym elementem jest zastosowanie systemów klasy Business Intelligence w części dotyczącej opracowywania strategicznych i operacyjnych planów działalności, kalkulacji historycznych i planowanych danych skonsolidowanych, kalkulacji danych dotyczących cen transferowych oraz raportowania zgromadzonych danych finansowych i niefinansowych dla wszystkich potencjalnych interesariuszy, a przede wszystkim wielowymiarowa prezentacja dokonań grupy kapitałowej dla potrzeb kadry zarządzającej.

Natalia Kucharska

*Autorka jest biegłym rewidentem, doradcą podatkowym w BDO Kraków*

Adam Kucharski

*Autor jest ekspertem IT, dyrektorem BDO Solutions Sp. z o.o.*

Publikacja: Biuletyn BDO Podatki i Rachunkowość nr 6 (80) 2014, czerwiec 2014