

*Kazimiera Winiarska\**

### **OPERATYWNA KONTROLA PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY JAKO ELEMENT ZARZĄDZANIA**

Wielkość sprzedaży jest jednym z podstawowych wskaźników charakteryzujących działalność przedsiębiorstwa. Jako główny element kształtowania wyniku finansowego wpływa na rozliczenie podatkowe, a jednocześnie określa wysokość dopływu środków pieniężnych i możliwości płatnicze.

Celem kontroli jest sprawdzenie, czy:

- a) wielkość, rodzaj i kierunki sprzedaży pozwalają na pełne wykorzystanie posiadanego potencjału produkcyjnego;
- b) sprzedane produkty są rentowne, a jednocześnie konkurencyjne na rynku obecnie i w przyszłości;
- c) istnieje zapotrzebowanie na produkty;
- d) fakturowanie jest terminowe i prawidłowe pod względem cen, a zapłata następuje bez zakłóceń,
- e) ewidencja i udokumentowanie poszczególnych pozycji są prawidłowe.

Wypełnienie tak postawionych zadań wymaga bardzo skrupulatnego przeglądu odbiorców, reklamacji, terminowości regulacji należności, produkcji na własne potrzeby, podatków, dotacji i sytuacji na rynku danych produktów. Badanie przebiegu każdej operacji sprzedaży jest niemożliwe, dlatego kontrolę można ograniczyć do podstawowych elementów, takich jak:

1. Kształtowanie się sprzedaży w porównaniu z planem.
2. Dynamika sprzedaży.
3. Kierunki zbytu.
4. Stopień pokrycia produkcji umowami z odbiorcami.
5. Realizacja zamówień według ilości, asortymentu i jakości.
6. Terminowość dostaw.
7. Terminowość fakturowania.
8. Windykacja należności.

---

\* Dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego.

9. Rentowność poszczególnych grup wyrobów.

10. Poprawność ustalania cen sprzedaży.

Tematyka kontroli nie może ograniczać się wyłącznie do wielkości sprzedaży, ale powinna objąć również:

- przegląd magazynów wyrobów,
- ocenę działania działu sprzedaży,
- badanie przyczyn reklamacji i sposobu ich załatwienia.

W trakcie przeglądu magazynów należy zwrócić uwagę na sposób odbioru, przechowywania i wydawania wyrobów, sprawności urządzeń pomiarowych, przebieg prac ładunkowych, segregację wyrobów według jakości, dokumentację stanowiącą podstawę ewidencji i fakturowania. Można również dokonać kontroli wybranych ładunków co do ich zgodności z dokumentami wydania. W celu oceny pracy działu sprzedaży bada się stopień zsynchronizowania sprzedaży z produkcją pod względem wielkości asortymentu i rytmiczności dostaw z produkcji do magazynu. Płynne realizowanie zamówień odbiorców, bez tworzenia się nadmiernych zapasów wyrobów zamrażających środki obrotowe, świadczy o dobrej pracy działu sprzedaży. Dział sprzedaży powinien analizować żądania odbiorców i z odpowiednim wyprzedzeniem informować o tym działu produkcyjne. W umowach z odbiorcami należy zabezpieczać interesy przedsiębiorstwa, a jednocześnie gwarantować załatwienie reklamacji.

Reklamacje odbiorców, zwłaszcza dotyczące ilości i jakości dostaw, świadczą o niedociągnięciach w pracy. Jeżeli są uzasadnione, stanowią sygnał o zakłóceniach w produkcji, kompletacji dostaw lub w transporcie. W celu zorientowania się w wielkości i charakterze reklamacji przeprowadza się, w przekroju wyrobów lub ich grup, analizę:

- ilości oraz wartości reklamacji zgłoszonych i uznanych;
- wskaźnika reklamacji zgłoszonych do sprzedaży ogółem;
- struktury reklamacji w układzie: niedobory, szkody, przekwalifikowania do niższych gatunków, bonifikaty i upusty, zwroty kosztów, zamiany wyrobów.

W wielu przedsiębiorstwach reklamacje nie są wystarczająco udokumentowane, brak jest postępowań wyjaśniających. Nie kontroluje się, czy wyroby zwrócono do przedsiębiorstwa, w jakim stanie wróciły, jak zaksięgowano koszty zwrotu i zmiany wyrobu oraz jak wykonane są naprawy gwarancyjne przez przedsiębiorstwo lub inne jednostki. Reklamacje mogą stanowić znaczną pozycję zmniejszającą przychody ze sprzedaży, dlatego w przypadku ich wystąpienia, należy im poświęcić więcej uwagi.

Punktem wyjścia kontroli wielkości sprzedaży są dane ewidencji księgowej. Dlatego w pierwszej kolejności bada się, czy wysłane lub postawione do dyspozycji lub odebrane przez odbiorców wyroby zostały ujęte w ewidencji w okresie ich wysyłki (odbioru) lub przewiezienia przez granice. Zwroty wyrobów i reklamowane faktury powinny być zaewidencjonowane pod datą

ich uznania za słuszne, względnie przegrania sprawy w postępowaniu spornym. Głównym celem kontroli jest upewnienie się, że wszystkie dokumenty sprzedaży i zapłaty należności oraz korekty w tym zakresie zostały ujęte w księgach kompletnie i we właściwym okresie sprawozdawczym. Dlatego szczególnie istotne jest zbadanie prawidłowości zaliczenia do właściwego okresu faktur z przełomu okresów. Zbadania wymaga też, czy:

- do sprzedaży nie zaliczono przychodów z tytułu usług działalności inwestycyjnej i finansowej funduszami specjalnymi;
- nie potraktowano jako przychodu wydatków wyłożonych za odbiorców, które nie stanowią elementów sprzedaży;
- włączono do sprzedaży wartość deputatów pracowników;
- skorygowano przychody o uznane reklamacje, udzielone upusty i korekty niewłaściwych cen.

Przychody firm zależą od wystawionych faktur. Badając prawidłowość fakturowania sprawdza się, czy wystawiono faktury na wszystkie wysłane wyroby i odebrane usługi w danym okresie. Kwota kompletności fakturowania dokonywana jest przez porównanie zamówień, wydanych wyrobów oraz wystawionych faktur i obejmuje:

- sprawdzenie zgodności danych zawartych w fakturach z dowodami określającymi rodzaj, ilość i cenę oraz stwierdzającymi wydanie bądź wysłanie lub doręczenie sprzedanych wyrobów;
- skontrolowanie prawidłowości cen, dopłat, upustów itp.;
- ustalanie daty wykonania dostawy bądź usługi i stwierdzenie prawidłowości daty faktury;
- zbadanie zapłaty bądź zbadanie przyczyn jej braku.

Szczegółnej kontroli wymaga sprzedaż poniżej „normalnej” ceny. Należy zbadać czy obniżka ceny była celowa i została potwierdzona komisyjnym protokołem obniżenia ceny. Przy ustalaniu ceny należy uwzględnić skutki inflacji i nie sprzedawać po historycznej cenie zakupu. Konieczne jest również sprawdzenie czy obniżenie wartości nie jest zawinione i nie upoważnia do dochodzenia szkody od osoby, która ją spowodowała.

Na przełomie roku mogą zdarzyć się wątpliwości w zakresie zasadności zaliczenia poszczególnych faktur do okresu sprawozdawczego. W związku z tym należy:

- zbadać kompletność wystawiania faktur, kierując się ich numerami i datami oraz ewidencją wysyłek;
- sprawdzić podstawy wystawiania faktur z datami wykonania świadczenia;
- skontrolować magazyny wyrobów gotowych celem sprawdzenia, czy nie znajdują się tam produkty, na które wystawiono faktury;
- sprawdzić dokumenty przewozowe, a zwłaszcza daty pokwitowania odbioru przez przewoźnika;

- zbadać wyroby postawione do dyspozycji odbiorcy pod względem zgodności z warunkami umowy;
- przejrzeć księgowanie reklamacji okresu sprawozdawczego (zgłoszone w trakcie okresu i po jego zakończeniu).

Do podstawowych warunków pomyślnej realizacji planowanej sprzedaży należy zaliczyć umiejętność świadomego wyboru środków działania oraz kontrolę wykonania podjętych decyzji opierając się na informacjach o kształtowaniu się przychodów. Wykorzystując i doskonaląc bazę danych, otrzymuje się informacje, które umożliwiają aktywne oddziaływanie na przychody. O rodzaju, treści, formie i częstotliwości informacji muszą decydować odbiorcy materiału liczbowego, gdyż inne informacje są potrzebne dyrekcji przedsiębiorstwa, inne komórkom funkcjonalnym, inne załodze. Operatywna informacja o przychodach zmierza do ustalenia i oceny przychodów realizowanych przez poszczególne komórki przedsiębiorstwa w czasie krótszym aniżeli miesiąc. W szczególności informacja ta prezentuje, w zestawieniu z wzorcami (miarami porównawczymi), rozproszone dane o decydujących przychodach realnie uzyskanych w przekroju ośrodków odpowiedzialności. Podstawę operatywnej informacji o przychodach stanowią dane ilościowe obrazujące asortyment i wielkość sprzedaży oraz zakłóceń w prawidłowym przebiegu zbytu. Celowe jest ograniczenie liczby zmiennych podlegających permanentnej kontroli do wskaźników, które mają decydujące znaczenie dla wielkości przychodu i na które komórki odpowiedzialne mają duży wpływ.

Zadaniem operatywnych informacji o przychodach jest pogłębienie bieżącej kontroli sprzedaży i ujawnienie zakłóceń. Informacja ta powinna w miarę bieżąco sygnalizować zakłócenia w przebiegu sprzedaży, co umożliwi podejmowanie we właściwym czasie odpowiednich decyzji. Operatywna informacja zwiększa poczucie odpowiedzialności za przychody. Jest to bardzo istotne, gdyż wielkość przychodów w dużym stopniu zależy od jakości produkcji, dostosowania do gustów klientów i operatywności na rynku zbytu.

Informacje o przychodach powinny być agregowane jak najszybciej, co wymusza szybki obieg dokumentacji i pozwala skuteczniej kontrolować realizację decyzji. Praktyka wykazuje, że operatywna informacja o przychodach działa należycie w tych przedsiębiorstwach, które zaliczają poszczególne ośrodki odpowiedzialne za kształtowanie się przychodów. Obiektywna potrzeba korzystania z danych operatywnej informacji wzrasta w przypadku materialnego zainteresowania załogi wykonaniem planu sprzedaży. Sprzyja temu uporządkowanie dokumentacji zbytu i wyznaczenie wskaźników planowanych lub osiągniętych w okresie ubiegłym. W razie braku wiarygodnych danych w ciągu miesiąca informacja nie pełni funkcji kontrolnych i powoduje brak możliwości czynnego i świadomego oddziaływania na proces sprzedaży. Operatywna informacja o przychodach nie powinna opierać się na odrębnej,

dodatkowej dokumentacji i ewidencji, lecz musi wynikać z normalnej dokumentacji i ewidencji przychodów.

Realizacja tak postawionych zadań w zakresie kontroli przychodów wymaga pewnych prac organizacyjnych, do których należy zaliczyć:

- ustalenie wskaźników objętych informacją operatywną;
- opracowanie wzorców (miar porównawczych) przychodów;
- określenie rodzaju, zasad wystawiania i kontroli dokumentów oraz ścisłych terminów ich obiegu;
- ustalenie sposobów racjonalnego prowadzenia bieżących prac ewidencyjnych i opracowania danych będących przedmiotem krótkookresowej informacji;
- opracowanie systemu sygnalizacyjno-informacyjnego dla potrzeb zainteresowanych osób.

Po przeanalizowaniu istniejącego stanu rzeczy przeprowadza się szczegółową kontrolę organizacji pomiaru, ewidencji i sprawozdawczości przychodów. Pozwala to określić, które z dotychczasowych rozwiązań mogą być wykorzystane dla celów operatywnej informacji bez żadnych zmian lub po dokonaniu zmian minimalnych, które z tych rozwiązań są nieprawidłowe i w związku z tym wymagają wprowadzenia zasadniczych zmian. W większych przedsiębiorstwach wskazane jest opracowanie instrukcji operatywnej informacji o przychodach, obejmującej zwykle następujące elementy:

- cel, zakres i sposób posługiwania się instrukcją;
- system ustalania wzorców;
- wykaz dokumentacji sprzedaży;
- obieg dokumentacji przychodu;
- wzory sprawozdań liczbowych i terminy ich sporządzania;
- wykaz osób otrzymujących informację operatywną.

W celu zwiększenia przydatności informacji o przychodach w zarządzaniu firmą należy je przedstawić w segmentach, tj.: gałęziach przemysłu i obszarach geograficznych. Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 14 określa segment przemysłowy jako dające się wyróżnić części składowe przedsiębiorstwa, z których każda zajmuje się dostarczeniem innego wyrobu lub usługi, lub innej grupy powiązanych ze sobą wyrobów lub usług. Segmenty geograficzne oznaczają części organizacyjne firmy, prowadzące działalność w różnych krajach lub grupie krajów, lub na określonych obszarach kraju. Podział obszarów sprzedaży powinien odbywać się stopniowo. Można rozpocząć od podziału na kraj i zagranicę, i przejść do indywidualnie ukształtowanych segmentów przemysłowych i geograficznych. Analiza grup klientów jest szczególnie ważna do sterowania przychodami i może przynieść bardzo nieoczekiwane spostrzeżenia. W czasie ostrej rywalizacji o klientów liczy się właściwa obsługa każdego klienta zbiorowego i indywidualnego.

Operatywne informacje o przychodach posłużą do opracowania środków zaradczych do eliminacji słabych punktów.

Informacje o przychodach powinny być wykorzystane przez odpowiednich pracowników dla aktywnego i świadomego kształtowania przychodów. Dużą rolę w realizacji tego celu odgrywa osobisty wpływ dyirekcji przedsiębiorstwa na posługiwanie się w codziennej praktyce informacjami dostarczonymi za krótki okres (omawianie tych spraw na operatywnych naradach). Lepsze wyniki gospodarcze osiąga się, gdy bieżąco ocenia się wykonanie zadań w zakresie przychodów, ustala przyczyny odchyień od planu, podejmuje kontrolne decyzje zmierzające do likwidacji stwierdzonych zjawisk negatywnych, przy jednoczesnym propagowaniu i nagradzaniu pozytywnych osiągnięć i przejawów inwencji pracowników.

*Kazimiera Winiarska*

#### REVENUES CONTROL PROCESS AS MANAGEMENT FIELD

The article emphasis the need of analysis of all factors which determines revenues and company profits. It requires adequate dates useful also in planing and controlling of results, searching weak points.