

## Cykle informacyjne w rachunkowości zarządczej restauracji – studium przypadku

Monika Łada, Anna Dereń\*

**Streszczenie:** *Cel* – Identyfikacja cykli dostarczania informacji z systemu rachunkowości zarządczej w restauracjach. Rozważania zostały osadzone w teorii uwarunkowań sytuacyjnych – cykle informacyjne są analizowane jako efekt określonych zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań działalności gastronomicznej.

*Metodologia badania* – Badania przeprowadzono w formie przeglądu literatury oraz studium przypadku. Badania przeprowadzono w wybranej polskiej restauracji. Obejmowały one analizę dokumentów zastanych, zawartości systemu informatycznego oraz obserwację uczestniczącą.

*Wynik* – Badania empiryczne wskazują, że cykle informacyjne związane z operacyjnym rytmem funkcjonowania podmiotu miały większy wpływ na system rachunkowości zarządczej restauracji niż standardowe okresy sprawozdawcze.

*Oryginalność/wartość* – Cykle informacyjne rachunkowości zarządczej nie były jeszcze prezentowane w polskiej literaturze przedmiotu. Opracowanie prezentuje wyniki oryginalnych badań empirycznych poświęconych tej problematyce.

**Słowa kluczowe:** cykl informacyjny, rachunkowość zarządcza, restauracja

### Wprowadzenie

Kompleksowym naukowym wyjaśnieniem obserwowanego w praktyce zróżnicowania systemów rachunkowości zarządczej jest teoria uwarunkowań sytuacyjnych (Waterhouse, Tissen, 1978). Zgodnie w jej założeniach różnice w przydatności i efektywności wykorzystania informacji dla celów zarządzania wynikają ze specyfiki działalności określonego podmiotu oraz cech otoczenia, w którym funkcjonuje. Dotychczasowe badania empiryczne (Otley, 2016) pozwoliły na powiązanie rozwiązań praktycznych rachunkowości zarządczej z zewnętrznymi czynnikami sytuacyjnymi, takimi jak: technologia, konkurencja rynkowa, niepewność otoczenia oraz czynnikami wewnętrznymi, w tym m.in. wielkością organizacji, jej strukturą, strategią, pozycją rynkową, etapem cyklu życia produktów, cechami psychologicznymi pracowników, a także sposobami ich współpracy i motywowania. Oddziaływanie wymienionych uwarunkowań wpływa na różne elementy zarządczego systemu informacyjnego, w tym w szczególności na zastosowania określonych rozwiązań (metod i technik),

---

\* dr hab. Monika Łada prof. AGH, AGH Akademia Górniczo-Hutnicza, Wydział Zarządzania, e-mail: mlada@zarz.agh.edu.pl; mgr Anna Dereń, doktorantka, AGH Akademia Górniczo-Hutnicza, Wydział Zarządzania, e-mail: anna.deren.906@zarz.agh.edu.pl.

ich wpływ na efektywność działalności podmiotu oraz sposób, w jaki są wykorzystywane, w tym na ich częstotliwość.

Zróżnicowanie cykli informacyjnych rachunkowości jest najczęściej prezentowane z perspektywy potrzeb odbiorców oraz dostępności danych (Łada, 2017). W sprawozdawczości zewnętrznej dostrzega się charakterystyczną periodyzację ujawnień, natomiast wewnętrznemu wykorzystaniu danych z rachunkowości przypisuje się cechę dowolności. Brak jest jednak wyraźnych wskazówek co do specyficznych czynników wpływających na częstotliwość udostępniania informacji dla potrzeb zarządzania. Kwestia cykliczności informacji zarządczej jest współcześnie tym bardziej złożona, że obejmuje nie tylko dane wartościowe uzyskiwane w efekcie zastosowania technik ewidencyjnych i metod obliczeniowych rachunkowości, ale również istotne ekonomicznie wielkości ilościowe i jakościowe.

Celem artykułu jest wypełnienie wskazanej luki teoriopoznawczej i identyfikacja powiązań między cyklami dostarczania informacji z systemu rachunkowości zarządczej oraz określonymi uwarunkowaniami sytuacyjnymi restauracji. Opracowanie zostało przygotowane na podstawie przeglądu literatury przedmiotu oraz wyników studium przypadku. Podmiotem badań empirycznych jest restauracja zlokalizowana w dużym polskim mieście. Analizie poddano zawartość dokumentów, sprawozdań zarządczych i finansowych oraz system informatyczny, stanowiące najważniejsze elementy wewnętrznego systemu rachunkowości zarządczej. Częstotliwość wykorzystania informacji przez zarządzających podmiotem była weryfikowana poprzez obserwację uczestniczącą.

## **1. Rachunkowość zarządcza w restauracjach**

Zgodnie z definicją zawartą w *Słowniku Języka Polskiego PWN* restauracja jest to „lokal gastronomiczny z obsługą kelnerską, w którym spożywa się posiłki przy stolikach”. W opisie tego pojęcia w Wikipedii dodatkowo wskazują się inne cechy charakterystyczne, takie jak: przygotowanie posiłków na specjalne zamówienie klienta, serwowanie napojów (w tym alkoholi) i sprzedaż innych towarów oraz możliwość prowadzenia dodatkowej działalności rozrywkowej. Restauracje często specjalizują się w określonym rodzaju kuchni zdefiniowanym przynależnością do grupy etnicznej, rodzajem technologii stosowanej w przygotowaniu posiłków lub innym czynnikiemami różnicującymi ofertę produktową. Zakres działalności restauracji w Polsce jest bardzo szeroki – od małych podmiotów gospodarczych prowadzących restauracje w jednej lokalizacji, przez sieci wielu lokali działające pod jedną marką, aż po lokale stanowiące część innej działalności, najczęściej hotelowo-turystycznej.

W podręcznikach i poradnikach dla praktyków problematyka rachunkowości zarządczej restauracji jest z reguły przedstawiana w szerszym ujęciu sektora hotelarstwa i gastronomii (np. Kotaś, Sojak, 1999; Jegels, Coltman, 2004; Kotas 2014). Autorzy tych opracowań wskazują na specyfikę działalności podmiotów całej branży jako wymagającej dedykowanych rozwiązań zarówno w zakresie rachunkowości finansowej jak i zarządczej. Analiza proponowanych metod obliczeniowych potwierdza, że stanowią one formę adaptacji szer-

szych i bardziej uniwersalnych koncepcji rachunkowości zarządczej do specyficznych cech działalności gastronomicznej i hotelowej. Do uniwersalnych metod, które po przystosowaniu mogą być stosowane w restauracjach, zalicza się (por. Kotaś, Sojak, 2009): ewidencyjny rachunek kosztów, analizę rentowności, operacyjne budżetowanie działalności, rachunki efektywności inwestycji, krótkoterminowe analizy decyzyjne, rachunki wspomagające zarządzanie kapitałem obrotowym, wskaźnikowe systemy pomiaru osiągnięć. W kontekście zastosowań metod operacyjnych w hotelarstwie i gastronomii szczególną uwagę zwraca się na istotne znaczenie kosztów stałych (Jagels, Coltman, 2004; Kotaś, Sojak, 2009). Powodują one, że kluczem do efektywności finansowej jest odpowiednie wypełnienie posiadanych zdolności – w przypadku restauracji miejsc przy stolikach. Drugim źródłem dobrych wyników finansowych jest marża generowana przez klientów. Czynniki te powodują rekomendację zastosowania takich metod jak analiza CVP, zarządzanie wykorzystaniem (*yield management*) lub formuły cenowe oparte na wartości dla klienta. W artykułach naukowych (np. Evans, 2005) można również znaleźć przykłady zastosowań metod strategicznych, takich jak zbilansowana karta osiągnięć. Złożyć także należy, że w restauracjach działających w sieciach biznesowych (np. sieciach franczyzowych) występować mogą elementy międzyorganizacyjnej rachunkowości zarządczej służącej wspólnemu zarządzaniu relacjami parterów.

Identyfikując metody rachunkowości zarządczej w restauracjach, warto pokazać specyficzne potrzeby zarządcze, dla których są stosowane. W lokalach gastronomicznych informacje o docelowych, planowanych i rzeczywistych elementach wyników finansowych prowadzonej działalności stosuje się między innymi do bieżącego podejmowania decyzji o ustaleniu menu, systemie obsługi i obsadzie kelnerskiej, sposobie funkcjonowania kuchni, godzinach otwarcia lokalu, zakresie usług dodatkowych lub specjalnych relacjach z klientami (programy lojalnościowe, okresowe oferty). Ważnym elementem działalności lokali gastronomicznych są (Rut, Kulińska, Skrzypczyk, 2014) surowce spożywcze i ich wykorzystanie w tworzeniu oferty. Przyjęty sposób zaopatrzenia, przetwarzania i utylizacji produktów żywnościowych stanowi ważny element determinujących przychody i koszty działalności restauracji.

Specyfiką działalności restauracji, która ma niewątpliwie wpływ na wewnętrzne wykorzystanie metod rachunkowości, jest duża sezonowość i zmienność popytu (Kotaś, Sojak, 2009, s. 18–19). Specyfika ta powodowana jest cyklem funkcjonowania klientów, ale także mocno związana z ogólną koniunkturą gospodarczą, a nawet panującą chwilowo modą. Przy wysokim udziale kosztów stałych duża fluktuacja poziomu działalności powoduje, że wyniki finansowe są bardzo niestabilne i trudne do przewidzenia. Zarządzanie efektywnością restauracji zatem wymaga odpowiedniej elastyczności i szybkości reakcji na zmianę uwarunkowań zewnętrznych, a system rachunkowości zarządczej – co podkreślają autorzy – musi odpowiednio wspierać takie podejście.

## 2. Cykle informacyjne w restauracjach

W literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej z reguły dokonuje się podziału cykli dostarczania informacji na okresowe i doraźne (Sobańska, 2010). Sprawozdawczość związana z monitorowaniem efektywności, taka jak analizy zestawień kosztów lub rentowności segmentów, rekomendowana jest do przygotowania na koniec okresów rozliczeniowych – miesięcy, kwartałów, półroczna i roku obrotowego. Podobnie jest w przypadku informacji z obszaru rachunkowości odpowiedzialności – zestawienia danych budżetowych oraz sprawozdania z ich wykonania sugeruje się wykonywać okresowo. Powodem tych zaleceń jest konieczność „zamknięcia” rozliczeń w ewidencji rachunkowej, dokonania niezbędnych kalkulacji i dostarczenia odpowiednio zagregowanych danych. W przypadku analiz decyzyjnych propaguje się ich doraźne sporządzanie z powiązaniem z oczekiwaniami zarządzających. Dane z systemu rachunkowości zarządczej mają być przygotowane w momencie podejmowania rozstrzygnięć – zbyt wczesne lub późne dostarczenie informacji powoduje zmniejszenie ich istotności. Zalecane ogólne cykle informacyjne rachunkowości są zatem wypadkową okresów rozliczeniowych w księgowości organizacji oraz jednorazowych potrzeb menedżerów.

W podręcznikach dotyczących branży hotelowej i restauracyjnej zwraca się uwagę na znaczenie tzw. cykli operacyjnych. W zależności od pozycji, pod pojęciem tym rozumie się cykl od zakupu surowców do ich sprzedaży (Sojak, Kotas, 2009 s. 23) lub cykle związane ze sprzedażą produktów (Jagels, Coltman, 2004, s. 16). W tym drugim przypadku w działalności restauracji wyróżnia się:

- cykl dzienny, wynikający z przyjętego rytmu spożywania posiłków przez klientów (śniadania, obiad, kolacja),
- cykl tygodniowy, związany z rozkładem czasu pracy i wypoczynku klientów (tydzień roboczy i weekendy),
- cykl sezonowy, odzwierciedlający zmienność popytu w zależności od pory roku, okolicznościowych wydarzeń czy ogólnej koniunktury gospodarczej.

W przytoczonych pozycjach literatury podkreśla się, że wynikająca z cykli sprzedaży zmienność otoczenia i krótki cykl przetwarzania surowców w produkty ma wpływ na zwiększenie częstotliwości wykorzystania informacji przez zarządzającymi restauracjami.

## 3. Studium przypadku

Podmiotem, w którym przeprowadzono badania empiryczne, jest restauracja zlokalizowana w dużym polskim mieście. Przedsiębiorstwo istnieje na rynku od 10 lat i specjalizuje się w kuchni polskiej. Usługi przygotowania i podawania posiłków świadczone są przede wszystkim na miejscu w restauracji, ale firma świadczy również usługi cateringowe. Restauracja realizuje strategię, którą można zakwalifikować jako strategię sprawności operacyjnej – misją firmy jest przygotowywanie dobrej jakości posiłków i sprzedawanie ich w rozsądnej cenie. Do grona odbiorców informacji z systemu rachunkowości zarządczej

restauracji należą: właściciel, pełniący obowiązku głównego zarządzającego podmiotem, oraz menedżer, nadzorujący bieżącą działalność lokalu.

Na podstawie analizy dokumentów finansowych i zarządczych oraz zawartości systemu informatycznego określono najważniejsze składowe systemu rachunkowości zarządczej. Informacja wykorzystywana dla potrzeb zarządzania restauracją obejmuje dziesięć rodzajów danych (por. tab. 1).

Stosunkowo najrzadziej właściciel firmy korzysta ze sprawozdań finansowych. Zestawienia takie są przygotowywane w ujęciu miesięcznym i rocznym. Ich akceptacja jest formalnością i zarządzający nie poświęcają im wiele uwagi. Częściej korzystają natomiast z dostępnych na bieżąco danych o obrotach i stanie rachunku bankowego oraz poziomie przychodów i kosztów. Dane o przychodach i kosztach (netto i brutto) ujmowane są w sposób tabelaryczny i dostarczane codziennie. Ich źródłem danych są dokumenty sprzedaży i zakupu. Dodatkowo, dane o przychodach są przekazywane z informacją historyczną o przychodach analogicznego okresu w poprzednim roku.

Dla celów bieżącego zarządzania stosowana jest ewidencja określana w gastronomii jako tzw. *food-cost*. W zestawieniu tabelarycznym ujmowane są dzienne koszty i przychody z podziałem na miejsce ich powstawania, tj. kuchnia, bar alkoholowy, bar napoi. Obliczany jest udział procentowy zakupów do sprzedaży. Zestawienie to jest uaktualniane codziennie, a ostateczne rozliczenie następuje w ujęciu miesięcznym po uwzględnieniu różnicy wyceny spisów z natury liczonych na początek i koniec miesiąca. Ocena osiągniętych wyników jest prowadzona w powiązaniu z akceptowalną średnią marżą. Kolejnym specyficznym narzędziem jest monitorowanie kosztów surowców. Ceny zakupu są negocjowane przez zarządzających i ustalona na określony z klientem okres. Ich kontrola jest prowadzona na bieżąco – odnotowany nieuzasadniony wzrost cen dostarczanego do restauracji towaru jest na bieżąco zgłaszany zarządzającym. W podobny, regularny sposób prowadzony jest monitoring stanów magazynowych na podstawie rejestrów zakupów. Podstawą planowania zakupów są receptury dań oraz planowane obłożenie restauracji. Informację o stanach magazynowych wykorzystywane są przez kierowników zmianowych do generowania zamówień.

Część rozwiązań informacyjnych stosowanych w badanej restauracji jest skierowana na wspomaganie nowej lub okresowej oferty produktowej. Dla nowych dań wprowadzanych do karty jest wykonywana kalkulacja ceny metodą „koszt plus zysk”, a decyzja o ustalonej marży na danym produkcie podlega akceptacji zarządzających. Częstotliwość przekazywania informacji jest uzależniona od sytuacji (doraźnie) i analizowana głównie przy zmianach karty menu (wprowadzenie nowych dań). W przypadku okresowej oferty (np. czasowych promocji) w okresie jej obowiązywania monitorowane są informacje ilościowe i wartościowe dotyczące dań sprzedanych danego dnia. Na tej podstawie zarządzający badają oczekiwania klienta i ustalają plan działania na przyszłość. Sprawozdania tego typu są wykonywane na polecenie zarządzających – częstotliwość może być tygodniowa, miesięczna, doraźna, sezonowa.

W zarządzaniu badaną restauracją stosowane są również dwa narzędzia skierowane na długoterminową poprawę efektywności podmiotu. Są to akcje typu „tajemniczy klient” oraz zbilansowana karta osiągnięć. Pierwsze polega na przygotowaniu przez wyspecjalizowanego

eksperta raportu dotyczącego doświadczeń z pobytu w restauracji. Raport taki składa się z odpowiedzi na pytania sformułowane przez zarządzających i jest przekazywany średnio raz w miesiącu, ale może być też sporządzany doraźnie. Stosunkowo najmniej regularnie następuje raportowanie najważniejszych mierników osiągnięć zestawionych w formie zbliżonej do zbilansowanej karty osiągnięć. W perspektywie klienta analizie podlegają, między innymi, takie mierniki jak: ilość użyć kart stałego klienta i wystawionych faktur, ocena z ankiet satysfakcji klienta, ilość nowych kart stałego klienta, analiza wartości pojedynczego paragonu, średni czas realizacji zamówienia. W perspektywie procesów wewnętrznych monitorowane są: czas obsługi klientów, wyniki ankiet na rozpoznawalność i ocena marki przez klienta, czas poświęcony na obsługę reklamacji. W trzeciej perspektywie – wiedzy i rozwoju – stosowanymi miernikami oceny są: liczba szkoleń przypadająca na jednego pracownika, liczba nowych pozycji w karcie menu, ankieta satysfakcji pracownika. W ostatniej perspektywie ocenie podlegają wyniki finansowe restauracji m.in. dynamika przychodów oraz wskaźnik rentowności kapitału własnego. Analiza tego materiały jest prowadzona jedynie w momencie, gdy zarządzający potrafią na ten cel wygospodarować czas.

Na podstawie obserwacji uczestniczącej przeanalizowano częstotliwość wykorzystania opisanej powyżej informacji zarządczej. W tabeli 1 przedstawiono zestawienie przekazywanych informacji z określeniem częstotliwości ich wykorzystywania przez właściciela i menedżera.

**Tabela 1**

Częstotliwość wykorzystania informacji zarządczych w restauracji

Odbiorcy i przekazywane informacje	Częstotliwość wykorzystania informacji					
	Dz	T	S	M	R	D
<b>Właściciel restauracji</b>						
– sprawozdania finansowe				X	X	
– obroty i stan rachunku bankowego	X			X	X	
– zestawienie bieżących przychodów i kosztów	X					
– kalkulacja <i>food-cost</i>	X			X		
– ustalenia cenowe z dostawcami i kontrola cen	X					X
– kalkulacja cen						X
– rejestr zakupów i magazynowanie	X					
– wyniki okresowej promocji		X	X	X		X
– tajemniczy klient				X		X
– zbilansowana karta osiągnięć			X			X
<b>Menedżer</b>						
– kalkulacja <i>food-cost</i>	X			X		
– ustalenia cenowe z dostawcami i kontrola cen	X					X
– kalkulacja cen						X
– rejestr zakupów i magazynowanie	X					
– wyniki okresowej promocji		X	X	X		X
– zbilansowana karta osiągnięć (niektóre mierniki)						X

Dz – dzienna, T – tygodniowa, S – sezonowa, M – miesięczna, R – roczna, D – doraźna.

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzona analiza wykazała, że okresowa sprawozdawczość finansowa dla potrzeb zarządzania restauracją ma bardzo małe znaczenie. W badanym przypadku w raportowaniu okresowym dominuje wykorzystanie informacji operacyjnej (ilościowej i wartościowej) w cyklu codziennym. Dotyczy to zarówno informacji, z której korzysta właściciel jak i menedżer, chociaż zakres danych w przypadku tej drugiej osoby jest znacznie węższy. Informacja przesyłana tygodniowo i sezonowo dotyczy przede wszystkim okresowych promocji i jest dostarczana również w innych cyklach czasowych – w zależności od potrzeb. Uwagę zwraca powtarzanie tych samych informacji w różnych cyklach czasowych oraz bardzo szeroki zakres informacji wykorzystywanej doraźnie. W badanym przypadku doraźnie nie oznacza jednak tylko sytuacji gdy podejmowana jest dana decyzja lub kończy się okresowa oferta, ale także momentu, w którym zarządzający mają możliwość przeznaczenia odpowiedniej ilości czasu na analizę informacji.

## Uwagi końcowe

Przedstawione wywody potwierdzają, że cykle wykorzystania informacji zarządczej są pochodną różnego rodzaju uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych podmiotu. W badanej restauracji duża częstotliwość wykorzystania danych z systemu rachunkowości zarządczej wynikała z uwarunkowań zewnętrznych, takich jak: zmienności popytu, sezonowość cen produktów spożywczych oraz dużej konkurencji na rynku. Istotne znaczenie dla zastosowania krótkich cykli informacyjnych miały również uwarunkowania wewnętrzne związane z przyjętym sposobem reagowania podmiotu na wymagania otoczenia, takie jak: krótkookresowość części oferty produktowej (liczne promocje lub produkty sezonowe), krótki cykl przetwarzania produktów, przyjęta strategia sprawności operacyjnej oraz duże zaangażowanie właściciela w codzienne czynności zarządcze. Wszystkie te czynniki sprawiły, że cykle informacyjne powiązane z rytmem bieżącej działalności restauracji miały dla zarządzających znacznie większe znaczenia niż okresy sprawozdawcze rachunkowości. Powyższe argumenty prowadzą do wniosku o potrzebie prowadzenia dalszych badań skierowanych na powiązanie cykli informacyjnych rachunkowości zarządczej ze specyficznym rytmem działalności podmiotów oraz potrzebę projektowanie tego typu systemów przy uwzględnieniu tego ważnego aspektu.

## Literatura

- Evans, N. (2005). Assessing the Balanced Scorecard as a Management Tool for Hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 17 (5), 376–390.
- Jagels, M. G., Coltman, M.M. (2004). *Hospitality Management Accounting*. John Wiley & Sons.
- Kotas, R. (2014). *Management Accounting for Hotels and Restaurants*. Routledge.
- Kotaś, R., Sojak, S. (1999). *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Kotaś, R., Sojak, S. (2009). *Rachunkowość zarządcza w hotelarstwie i gastronomii*. Warszawa: PWE.
- Łada, M. (2017). *Rachunkowość zarządcza – od kosztów do wartości*. Warszawa: Wydawnictwo Rachunkowość.
- Otley, D. (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62.
- Rut, J., Kulińska, E., Skrzypczyk, L. (2014). Nowoczesne metody zarządzania logistyką w gastronomii. Część I: Studium przypadku. *Postępy Techniki Przetwórstwa Spożywczego*, 1, 155–161.
- Słownik języka polskiego*. Hasło: restauracja. Pobrano z: <http://sjp.pwn.pl/szukaj/restauracja.html> (20.02.2017).
- Waterhouse, J.H., Tissen, P. (1978), *A contingency framework for management accounting systems research*. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), 65–76.
- Wikipedia. Hasło: restauracja. Pobrano z: [https://pl.wikipedia.org/wiki/Restauracja\\_\(lokal\\_gastronomiczny\)](https://pl.wikipedia.org/wiki/Restauracja_(lokal_gastronomiczny)) (20.02.2017).

### INFORMATION CYCLES IN RESTAURANT MANAGEMENT ACCOUNTING – CASE STUDY

**Abstract:** *Purpose* – Identification of information cycles in the management accounting system in restaurants. Research is based on the contingency theory – information cycles are analysed as the effect of specific external and internal determinants of gastronomy business.

*Methodology* – Research covers both literature review and a case study. A chosen Polish restaurant is the subject of the study. Empirical investigation is taking into account analyses of financial documents, content of IT system and participatory observation.

*Findings* – Empirical studies suggests that the rhythm of operational activities has much stronger impact on informational cycles in restaurant management accounting system than standard accounting periods.

*Originality/value* – Information cycles of management accounting have not been presented in the Polish literature on the subject yet. This work presents the results of original empirical research on those issues.

**Keywords:** information cycle, management accounting, restaurant

#### Cytowanie

Łada, M., Dereń, A. (2017). Cykle informacyjne w rachunkowości zarządczej restauracji – studium przypadku. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (88/1), 469–476. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/1-45.