

Marian Ćwiertniak*

CONTROLLING OPERACYJNY NARZĘDZIEM WSPIERANIA PROCESÓW RESTRUKTURYZACYJNYCH W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Artykuł traktuje o roli controllingu jako czynnika wspierającego proces zarządzania, a także jego wpływie na przebieg procesów restrukturyzacji w przedsiębiorstwie przemysłowym. Celem zaprezentowanych rozważań jest wypuklenie pozytywnych skutków, jakie są udziałem controllingu na poziomie operacyjnym przedsiębiorstwa, jak również jego roli w przeobrażaniu firmy w sprawnie funkcjonujący organizm. Zaprezentowano problemy związane z jego wdrożeniem, a także uzyskane efekty. Zaprezentowano także kierunki dalszego doskonalenia controllingu. Controlling operacyjny jest systemem komplementarnych działań, wspierającym istotnie zarządzanie w firmie oraz procesy restrukturyzacyjne.

Słowa kluczowe: *controlling, restrukturyzacja*

THE MEANING OF OPERATIONAL CONTROLLING IN PROCESS OF REORGANIZATION
The article treat of role of controlling as a factor assisting management process, and also about his influence on process of reorganizatizon in industry enterprise. The aim of this contemplates is presentation positive effects of controlling on operation level in enterprise as well as his role in reorganizatizon of company in efficiently working organism. This article presents also problems associate with his show in, effects and also directions of controlling improve. The operational controlling is a system of complementary acts assisting management in company.

Keywords: *controlling, reorganization*

1. WPROWADZENIE

Kierownicy przedsiębiorstw, z uwagi na złożoność i zmienność zachodzących procesów gospodarczych, zmuszeni zostali do przekształcenia się z tradycyjnych szefów w przywódców zespołów. Nie jest to łatwy proces, bowiem aby to nastąpiło, muszą oni dokonać podziału obowiązków i odpowiedzialności, czyli upoważnić pracowników, słowem – zrezygnować z części swojej władzy.

Menedżerowie nie mogą tak jak dotychczas komenderować, lecz przede wszystkim współdziałać. Muszą także posiadać umiejętność podejmowania decyzji w warunkach wysokiego ryzyka, a czasem wręcz w sytuacjach kryzysowych i dotąd niespotykanych. Środkiem, metodą wspierającą kierowanie firmą w tych warunkach jest controlling operacyjny.

* Destylarnia „Polmos” w Krakowie S.A.

Niniejsza praca przedstawia firmę z obszaru przemysłu spirytusowego, która dostrzegła wagę tych zagadnień i podjęła działania, by wdrożyć je w praktyce. Czynnikiem zasadniczym z tego punktu widzenia była dramatyczna sytuacja ekonomiczno-finansowa podmiotu, jaka miała miejsce od drugiej połowy lat 90. do końca 2002 roku, zagrażająca egzystencji firmy.

Zarządzający w przedsiębiorstwie uznali za konieczne znalezienie dla firmy inwestora strategicznego – branżowego, z drugiej zaś strony – szybkie wdrożenie działań restrukturyzacyjnych.

2. PRAKTYCZNE ASPEKTY PRZYGOTOWANIA I WDROŻENIA CONTROLLINGU OPERACYJNEGO W LATACH 2002–2003

2.1. OKREŚLENIE PROGRAMU WDROŻENIA

Postanowiono zdefiniować cele stawiane przed controllingiem operacyjnym oraz określić sposoby ich realizacji.

Cele były następujące:

- decentralizacja procesów zarządzania,
- minimalizacja kosztów,
- zapewnienie płynności finansowej,
- dokonywanie bieżących analiz, zdynamizowanie kontroli – „kontrola stanu zamienia się w kontrolę procesu”,
- wprowadzenie systemowe metod pozwalających wpływać na zdarzenia gospodarcze dokonujące się w spółce.

2.2. ANALIZA STRUKTURY ORGANIZACYJNEJ; DECENTRALIZACJA PROCESÓW ZARZĄDZANIA

Controlling kłóci się z zarządzaniem autokratycznym, modelem hierarchicznym. Wobec tego przedsiębiorstwo musi wprowadzić szeroko posuniętą delegację uprawnień ze znacznym zakresem odpowiedzialności. Poza tym doświadczenia innych firm przeżywających kryzys (zwłaszcza ponadnarodowych) wskazują, że decentralizacja procesów zarządzania sprzyja lepszej adaptacji firmy w otoczeniu.

2.3. CENTRA ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRAKTYCE

W Destylarni wyodrębniono centra odpowiedzialności (ośrodki odpowiedzialności), czyli obszary firmy o określonych nakładach, wynikach i zasobach, w których można powiązać odpowiedzialność za realizację wyznaczonych zadań z właściwymi kierownikami. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności uświadomiło kierownikom oraz ich pracownikom, że podjęte przez nich decyzje i działania mają znaczący wpływ na efektywność ekonomiczną całej firmy. Istnienie centrów wpłynęło równocześnie na wzrost zainteresowania pracowników oszczędnym sposobem gospodarowania powierzonym im majątkiem firmy,

ponieważ kierownik danego centrum ponosił odpowiedzialność za koszty powstałe w jego komórce.

Wdrożono nowy system ewidencji kosztów, który przyporządkowuje wszystkie koszty do miejsc ich powstawania, a więc do określonych komórek organizacyjnych według ustalonej klasyfikacji kosztów rodzajowych.

Dzięki temu Zarząd i kierownicy jednostek dysponują wiedzą, jakiego rodzaju koszty i w jakiej wysokości są ponoszone przez daną komórkę. Ewidencja kosztów według nowych MPK umożliwiła dokładną, bieżącą i comiesięczną weryfikację kosztów, ocenę racjonalności wydatków oraz identyfikację kosztów nieuzasadnionych.

2.4. PROCES BUDŻETOWANIA – ETAPY

Wyodrębniono następujące rodzaje budżetów:

- sprzedaży,
- produkcji,
- zakupów materiałów.

Proces budżetowania Destylarni przebiega w kilku etapach. Pierwszy z nich to opracowanie podstawowych parametrów dotyczących planowanej sprzedaży. Na tej podstawie sporządzany jest plan finansowy całej Spółki oraz budżety cząstkowe dla wydzielonych obszarów działalności.

Nowy system ewidencji kosztów, przyporządkowując koszty do miejsc ich powstawania, a więc do danych komórek organizacyjnych, stworzył punkt wyjścia, bazę danych do konstruowania budżetów dla wszystkich centrów kosztów, przychodów i zysku. Równocześnie aktualizowana baza kosztów faktycznie poniesionych przez poszczególne komórki organizacyjne, będzie podstawą do tworzenia planów finansowych na lata następne.

2.5. REALIZACJA INNYCH ZADAŃ

Istotnym elementem systemu jest raportowanie zarówno wewnętrzne (dla Zarządu Spółki oraz pozostałych osób odpowiedzialnych za dane obszary), jak i zewnętrzne – tutaj, chodzi głównie o takie usystematyzowanie struktury kosztów, które usprawnia sporządzenie rozliczenia planów finansowych na potrzeby grupy.

2.6. PROBLEMY WDRAŻANIA CONTROLLINGU OPERACYJNEGO

Do najważniejszych problemów wdrażania controllingu należy zaliczyć:

- problemy metodologiczne (sposób implementacji, wybór narzędzi, metody pomiaru);
- problemy organizacyjne (zmiany strukturalne, sposób usytuowania controllingu);
- problemy kadrowe (wybór właściwych osób do komórki controllingu);
- postawy, mentalność, nastawienie pracowników (rola kształcenia, rola pracy zespołowej);
- problemy informatyczne (wkomponowanie odpowiednich programów);
- znalezienie właściwych płaszczyzn dla działu finansowo-księgowego i controllingu (współpraca, a nie konkurencja).

3. ANALIZA EFEKTÓW RESTRUKTURYZACJI PRZEDSIĘBIORSTWA W LATACH 2002–2003

Lata 2002–2003 były z całą pewnością przełomowe w działalności Destylarni. Wpływ na to miały przede wszystkim trzy procesy zachodzące czy wdrażane w tym okresie w Spółce. Mowa tutaj o pozyskaniu inwestora strategicznego dla Destylarni, gruntownej restrukturyzacji prowadzonej działalności oraz wdrożeniu procesu controllingu. Proces restrukturyzacji obejmował właściwie wszystkie elementy prowadzonej działalności, począwszy od zakupów, przez gospodarkę magazynową, produkcję podstawową, produkcję pomocniczą, system jakości, finanse, zatrudnienie, organizację, przepływ informacji, a skończywszy na działalności handlowej. Niewątpliwie niezmiernie trudno byłoby wskazać wymierne czy też niewymierne korzyści wiążące się tylko i wyłącznie z jednym z procesów, o których mowa powyżej. Były to bowiem procesy komplementarne, wzajemnie się uzupełniające, dlatego też efekty przedstawione w dalszej części artykułu należy traktować jako skutek owocnego zaimplementowania wszystkich powyższych procesów.

Skałę przemian w latach 2002–2003 najlepiej obrazują dane liczbowe dotyczące podstawowej działalności operacyjnej Destylarni w tym okresie przedstawione w tabeli 1.

Tabela 1

Dane finansowe podstawowej działalności operacyjnej przedsiębiorstwa za lata 2002–2003

	Rok		2003/2002 w %
	2002	2003	
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym:	62 090 320,60	464 536 361,58	648,16%
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	59 012 440,57	460 927 265,97	681,07%
II. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	3 077 880,03	3 609 095,61	17,26%
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym:	8 589 276,53	54 019 745,18	528,92%
I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów	7 766 569,98	52 958 423,22	581,88%
II. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	822 706,55	1 061 321,96	29,00%
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A–B)	53 501 044,07	410 516 616,40	667,31%
D. Koszty sprzedaży	53 439 296,51	402 170 178,83	652,57%
E. Koszty ogólnego zarządu	10 370 635,09	12 061 174,02	16,30%
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C–D–E)	–10 308 887,53	–3 714 736,45	–63,97%

Widzimy znaczący wzrost prawie wszystkich parametrów, uwidaczniający przy tym bardzo korzystną tendencję w zakresie dynamiki wzrostu przychodów ze sprzedaży produktów w odniesieniu do wzrostu kosztów wytworzenia sprzedanych produktów. Przychody ze sprzedaży produktów wzrosły w analizowanym okresie o 581,07%, podczas gdy koszty ich wytworzenia o 481,88%. Ta dysproporcja to efekt zmniejszenia się udziału kosztu wytworzenia w wartości przychodów ze sprzedaży produktów z 13,16% w 2002 roku do 11,49% w 2003 roku. Znalazło to oczywiście bezpośrednie odzwierciedlenie w uzyskanym wyniku na sprzedaży, zdecydowanie korzystniejszym w ujęciu nominalnym jak też w wyliczonej proporcji jego udziału w wartości przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i usług. Udział ten w 2002 roku wynosił –16,60%, podczas gdy w 2003 roku już tylko –0,80%.

Dla oceny efektów przeprowadzonych procesów w latach 2002–2003 warto również posłużyć się wskaźnikiem obliczonym na podstawie modelu Altmana. Co prawda model ten stosuje się głównie do oceny kondycji finansowej podmiotów notowanych na giełdach papierów wartościowych, niemniej może być on również stosowany, z pewnymi zmianami, do innych podmiotów. Wskaźniki cząstkowe oraz wskaźnik całkowity obliczony według modelu Altmana zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2
Model Altmana

	2002 r.	2003 r.
(kapitał pracujący) · 1,2 / aktywa ogółem	–0,03	0,02
(wynik netto · 1,4) / aktywa ogółem	0,54	–0,04
(wynik brutto · 3,3) / aktywa ogółem	1,30	–0,12
(kapitał własny · 0,6) / zobowiązania	0,37	0,26
(przychody ze sprzedaży · 1,0) / aktywa ogółem	0,69	4,00
suma (X)	2,88	4,12

Interpretacja wskaźnika liczonego według modelu Altmana jest następująca: wartość wskaźnika poniżej 1,8 zapowiada bankructwo, przedział 1,8–3,0 określany jest jako strefa niepewności, wskaźnik powyżej 3,0 oznacza wynik pozytywny. Już na podstawie powyższych wielkości wskaźnika można stwierdzić zdecydowaną poprawę kondycji przedsiębiorstwa.

Kolejnym istotnym elementem była pozytywna zmiana w postrzeganiu controllerów oraz samego procesu controllingu przez pracowników Spółki. Wpływ na to miała przede wszystkim pełna akceptacja i poparcie dla działań controllerów ze strony Zarządu Spółki. Pomimo że z pewnością proces zmiany mentalnego nastawienia do controllingu nie był łatwy, to jednak systematyczna edukacja w tym zakresie kadry wpłynęła na akceptację controllingu jako instrumentu wspomagającego zarządzanie, planowanie oraz kontrolę realizacji założonych działań.

4. KIERUNKI DOSKONALENIA CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Zdaniem autora artykułu kierunki zmian w obszarze controllingu powinny zmierzać do:

- **umacniania roli controllingu** – to controlling, jako system zapewnia przedsiębiorstwom systematyczne doskonalenie i rozwój, w sposób ciągły wymusza na menedżerach analizowanie impulsów pochodzących z otoczenia;
- **angażowania controllingu w sferę projektów strategicznych** – menedżerowie są odpowiedzialni nie tylko za bieżące wyniki ekonomiczne, ale także za przyszłość firm; doskonałym systemem wspomagającym budowę projektów strategicznych jest controlling strategiczny;
- **rozszerzania bazy stosowanych technik informatycznych** – organizacje rozwijają się, łączą i globalizują; w dobie „kurczenia” się rynków i wzrostu struktur organizacyjnych wzrasta rola informacji i systemów komunikacji; stąd tak duże znaczenie systemów informatycznych; systemy controllingu zarówno operacyjnego, jak i strategicznego, chcąc się rozwijać, muszą ciągle wzbogacać swój warsztat z uwzględnieniem rozwoju informatycznego;
- **rozwijania metodologii i narzędzi controllingu** – spodziewać się należy większego oddziaływania środowisk naukowych i gospodarczych z państw Unii Europejskiej;
- **tworzenia organizacji zorientowanych na strategię z zastosowaniem Strategicznej Karty Wyników (*Balanced Scorecard*)** – jest to nowa dziedzina controllingu; zakłada, że zarządzanie, czyli planowanie (operacyjne i strategiczne), organizowanie, prowadzenie, analiza i kontrola oraz reagowanie na odchylenia, muszą być postrzegane z czterech perspektyw: właściciela, klienta, procesów wewnętrznych przedsiębiorstwa i perspektywy dotyczącej badań i rozwoju;
- **stałe monitorowanie controllingu poprzez audyt** – należy konsekwentnie zadbać o jakość funkcjonowania controllingu, stąd konieczne jest jego monitorowanie, czyli przeprowadzanie systematycznie wewnętrznego audytu; wzorcem i punktem odniesienia mogą być procedury stosowane w normach ISO.

5. ZAKOŃCZENIE

Controlling jest skutecznym narzędziem wspomagającym zarząd w osiągnięciu celów, jakie wyznacza przedsiębiorstwo oraz niezwykle przydatnym w działaniach restrukturyzacyjnych. Controlling zapewnia taki poziom informacji, że podejmowane decyzje dają szansę dostosowania działań firmy do dynamiki makrootoczenia.

Wdrożone rozwiązania przyczyniły się do poprawy efektywności ekonomicznej, zarządzania, polepszyły poziom kontroli wewnętrznej, wpłynęły na diametralną poprawę rentowności, spowodowały korzystne zmiany w poziomie identyfikacji pracowników z firmą, jak również wpłynęły na sprawność funkcjonowania przedsiębiorstwa jako całości.

Proces wdrażania controllingu w każdym przedsiębiorstwie jest niewątpliwie ogromnym wyzwaniem zarówno dla kadry kierowniczej, jak i dla pozostałych pracowników.

Literatura

- [1] Dobija M.: *Rachunkowość zarządcza i controlling*. Warszawa, PWN 1997
- [2] Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H.: *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa, PWE 2002
- [3] Gierszewska G., Romanowska M.: *Analiza strategiczna przedsiębiorstwa*. Warszawa, PWE 2001
- [4] Kaplan R., Norton D.: *Strategiczna Karta Wyników*. Warszawa, PWN 2001
- [5] Nesterak J.: *Controlling operacyjny w firmie*. Warszawa, Krajowa Izba Gospodarcza 2003
- [6] Nesterak J.: *Systemy oceny centrów odpowiedzialności*. ANWIX 2003
- [7] Nowak E.: *Rachunkowość menedżerska*. Wrocław, Wydawnictwo AE 1995
- [8] Nowak E. (red.): *Podstawy controllingu*. Wrocław, AE 1996
- [9] Sierpińska M., Niedbala B.: *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*. Warszawa, 2003
- [10] Robbins S.P., De Cenzo D.A.: *Podstawy zarządzania*. Warszawa, PWE 2002
- [11] Hammer M., Stanton S.: *How Process Enterprises Really Work*. Zarządzanie na Świecie, 1, 2000