

Beata Juralewicz

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

PLANOWANIE I KONTROLA W PRZEDSIĘBIORSTWACH KOMUNIKACJI SAMOCHODOWEJ – WYNIKI BADAŃ

Streszczenie: Planowanie, jak i kontrola odgrywają ważną rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, stanowiąc przy tym istotny element rachunkowości zarządczej często wykorzystywany w praktyce gospodarczej. W opracowaniu podjęto próbę zaprezentowania instrumentów i metod rachunkowości zarządczej wykorzystywanych obecnie w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej. Informacje pochodzą z badań ankietowych uzyskanych od 35 średnich i dużych przedsiębiorstw transportu samochodowego należących głównie do sektora publicznego, wykonujących regionalne przewozy autobusowe.

Słowa kluczowe: planowanie, budżetowanie, transport

1. Wstęp

Planowanie oraz kontrola są obok organizowania i motywowania definiowane jako podstawowe funkcje zarządzania. Planowanie polega na określeniu celów organizacji, przewidywaniu wyników dla różnych, alternatywnych dróg ich osiągnięcia, decydowaniu o tym, w jaki sposób zamierzone cele osiągnąć oraz przekazywaniu wypracowanych założeń całej organizacji [Horgren 2009, s. 35–36]. Jest ono angażowaniem się w przyszłość, wymaga przewidywania, woli działania i dążenia do założonych celów; jest jasnym określeniem pożądanego stanu przyszłego i terminu jego osiągnięcia oraz ustaleniem działań niezbędnych do osiągnięcia tego stanu, który nie mógłby pojawić się naturalną kolejną rzeczą [Strategor 2001, s. 416].

Kontrola oznacza porównywanie stanu faktycznego ze stanem pożądanym i ustalenie ewentualnych odchyleń pomiędzy nimi. Jest ona określana jako proces sprawdzania, czy funkcjonowanie jednostki gospodarczej jest zgodne z ustaleniami zawartymi w planie działalności oraz czy osiągnięte są założone cele. Stanowi ona element sterowania działalnością przedsiębiorstwa, obejmującym monitorowanie przebiegu działalności oraz stwarzającym podstawę do podejmowania działań korygujących, które powinny zapobiec pojawieniu się nieprawidłowości w przyszłości [Nowak 2003, s. 266].

Zarówno planowanie, jak i kontrola odgrywają ważną rolę w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, stanowiąc przy tym istotny element rachunkowości zarządczej często wykorzystywany w praktyce gospodarczej. W opracowaniu podjęto próbę zaprezentowania instrumentów i metod, wykorzystywanych obecnie w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej. Informacje uzyskano z badań ankietowych pochodzących od 35 średnich i dużych przedsiębiorstw transportu samochodowego, należących głównie do sektora publicznego, wykonujących autobusowe przewozy regionalne.

2. Charakterystyka branży przedsiębiorstw transportu samochodowego

Na polskim rynku usług transportowych od początku lat 90. następuje stopniowa liberalizacja, deregulacja i demonopolizacja. Zachodzące przemiany własnościowe, rosnąca konkurencja wśród przedsiębiorców oraz zmiana wymagań jakościowych odbiorców usług wymusza ją działania adaptacyjne przedsiębiorstw transportowych. Wejście Polski do Unii Europejskiej spotęgowało przemiany, bowiem transport odznaczał się wysokim poziomem konkurencji, co spowodowało, że oczekiwano koncentracji branży lub wypadnięcia z niej słabszych przedsiębiorstw [Rydzkowski 2008, s. 5]. Jednym z uczestników rynku transportowego funkcjonującym głównie na rynkach regionalnych są przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej powstałe po transformacji byłego monopolisty Krajowej Państwowej Komunikacji Samochodowej.

Od 2004 r., po przystąpieniu Polski do UE, następowała stopniowa deregulacja i liberalizacja także na rynku samochodowych przewozów pasażerskich, który dotychczas był dostępny tylko dla rodzimych przedsiębiorców. Oprócz nowych, zagranicznych graczy (głównie z kapitałem francuskim, angielskim, a ostatnio także izraelskim) od kilkunastu lat rozwija się coraz dynamiczniej rynek polskich, prywatnych przewoźników.

Procesy przekształceń przedsiębiorstw PKS, zajmujących się przewozami pasażerskimi, zostały zapoczątkowane nieco później niż w przypadku przewoźników wyłącznie towarowych, gdzie pierwsze procesy prywatyzacyjne w tej branży rozpoczęto w 1997 r. Pod koniec 2007 r. na polskim rynku przewozów osobowych funkcjonowały 173 przedsiębiorstwa PKS, zróżnicowane co do formy prawnej i struktury własnościowej. Według badań przeprowadzonych na początku 2008 r. już tylko 37 z tych firm posiadało status przedsiębiorstwa państwowego, jednakże aż 63 funkcjonowały jako jednoosobowe spółki Skarbu Państwa. To oznacza, że ok. 58% firm z branży reprezentowało w 100% kapitał publiczny i nie było poddawane procesom prywatyzacyjnym. W tym czasie 47 firm prowadziło działalność jako spółki pracownicze i z perspektywy ponad 10 lat trwania procesu prywatyzacji można stwierdzić, że oddawanie przedsiębiorstw w ręce załóg okazało się dobrym rozwiązaniem, bowiem żadna ze spółek pracowniczych zajmujących się przewozami pasażerskimi nie znajdowała się w stanie likwidacji ani upadłości (do czasu zakończenia spłaty mająt-

ku na podstawie stosownych umów spółki pracownicze nadal reprezentują 100% kapitału państwowego) [Taylor, Ciechański 2008, s. 3–12].

Znacznie mniej popularnym rozwiązaniem od prywatyzacji pracowniczej była sprzedaż przedsiębiorstw oferentom zewnętrznym. Kluczowym inwestorem okazała się korporacja Veolia Transport, wchodząca w skład francuskiej grupy Veolia Environment, która pojawiła się na polskim rynku transportowym w 1998 r. W 2008 r. Veolia posiadała udziały większościowe w 14 byłych przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej. Po uzyskaniu pakietu większościowego i wygaśnięciu zobowiązań socjalnych korporacja diametralnie reorganizowała strukturę organizacyjną zakupionych spółek, istotnie zmniejszając zatrudnienie w sferze pozaprzewozowej i konsolidując sąsiadujące przedsiębiorstwa. Obecnie Veolia Transport Polska jest na etapie tworzenia struktury, składającej się z dwóch makroregionów: północnego i południowego, sprowadzając siedziby przejętych, byłych przedsiębiorstw PKS do rangi placówek pomocniczych obsługujących pasażerów. W wyniku dalszych przemian własnościowych jeszcze 16 przedsiębiorstw PKS znalazło nowego właściciela reprezentującego kapitał prywatny, głównie spośród inwestorów krajowych.

3. Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach transportu samochodowego

Dynamicznie rozwijająca się konkurencja prywatnych przewoźników, przejmowanie udziałów i wspieranie kolei regionalnych przez samorządy wojewódzkie, rosnące wymagania jakościowe i cenowe klientów powodują, że rynek pasażerskich przewozów regionalnych jest determinowany cenami oferowanych usług. Obecnie w niektórych województwach nadal działa od 13 do 19 przedsiębiorstw PKS, co powodowało, i powoduje, ostrą konkurencję, niepełne wykorzystanie taboru i często nadmierne koszty działalności. Na tak funkcjonującym rynku pozycja ekonomiczna przedsiębiorstw komunikacji samochodowej w ostatnich latach znacznie się pogorszyła. W 2006 r. średnia rentowność PKS-ów oscylowała w granicach zero procent [Lisowiec 2008, s. 99].

Głównym zadaniem przedsiębiorstw PKS była i jest działalność przewozowa, która w przypadku przewozów pasażerskich najczęściej jest niskorentowna lub nie dochodowa, dlatego tak istotne w działalności firm transportowych staje się zarządzanie kosztami, poszukiwanie oraz stosowanie bardziej wyrafinowanych metod rachunku kosztów w różnych przekrojach niż tylko tradycyjne ich ewidencjonowanie.

W tej branży koszty paliwa, wynagrodzeń z narzutami oraz amortyzacji – stanowią trzy główne grupy wydatków, stanowiące nawet do 60–70% kosztów całkowitych firm transportowych [Trocka 2005, s. 114]. Istotną pozycję stanowią wydatki związane z zakupami i modernizacją taboru samochodowego, które w rachunku zysków i strat ewidencjonuje się w pozycji amortyzacja (nabycie, leasing finansowy) lub usługi obce (leasing operacyjny, dzierżawa, najem), bowiem oferowanie wysokiej jakości usług przewozowych i właściwa reakcja na rosnące wymagania klien-

tów jest związana z koniecznością stałego inwestowania i modernizacji taboru. Koszty zakupu głównego środka produkcji – autobusów są stosunkowo wysokie, nakłady konieczne na inwestycje wynoszą w tym przypadku od 400 tys. do 1 mln zł za jeden pojazd. Przy tak wysokim obciążeniu finansowym i wykonywaniu działalności, która nie charakteryzuje się wysoką rentownością, konieczne jest stałe monitorowanie sytuacji kosztowo-przychodowej, bowiem każde zachwianie równowagi ekonomicznej przy istniejących, najczęściej długoterminowych zobowiązaniach związanych z finansowaniem kosztownych inwestycji może doprowadzić do utraty płynności, a w dalszej konsekwencji do upadłości, czego doświadczyło już wiele przedsiębiorstw transportowych.

4. Metodyka badań i charakterystyka respondentów

Pytania dotyczące planowania, kontroli oraz wybranej problematyki rachunkowości zarządczej, m.in. rachunku odpowiedzialności, skierowano do grupy przedsiębiorstw komunikacji samochodowej, których głównym rodzajem działalności jest wykonywanie przewozów pasażerskich według rozkładu jazdy. W większości reprezentują one kapitał publiczny i należą do grupy przedsiębiorstw średnich i dużych. W branży nie występują firmy małe. Dla wszystkich respondentów, z wyjątkiem jednego (główny rodzaj działalności stanowi tam naprawa pojazdów użytkowych), podstawową działalnością jest wykonywanie przewozów osobowych.

Badania przeprowadzono wykorzystując kwestionariusz ankietowy zawierający 19 rozbudowanych pytań, mających charakter otwarty. Każde z nich dla zachęcenia respondentów zawierało od kilku do kilkunastu najbardziej prawdopodobnych odpowiedzi. Można było udzielać kilku odpowiedzi, które najlepiej charakteryzują sytuację danego przedsiębiorstwa. Badania przeprowadzono w grudniu 2009 i styczniu 2010 r. Celem głównym badania było uzyskanie informacji, jakie instrumenty i narzędzia rachunkowości zarządczej są wykorzystywane w przedsiębiorstwach transportu samochodowego oraz jakie są w tym zakresie ich potrzeby. W kwestionariuszu najbardziej rozbudowana część dotyczyła stosowania planów i kontroli ich wykonania w zarządzaniu przedsiębiorstwem, ponadto uwzględniono tematykę budżetowania, rachunku odpowiedzialności, metod rozliczania kosztów oraz przyjętych koncepcji controllingu.

Udało się pozyskać informacje od 35 przedsiębiorstw, w tym 12 odpowiedzi pochodziło od firm dużych, a 23 ankiety od średniej wielkości, co przy uwzględnieniu, że 173 przedsiębiorstwa wywodzą się z grupy PKS, stanowi jedną piątą potencjalnych respondentów.

Wszystkie z badanych przedsiębiorstw funkcjonują w jako spółki kapitałowe, w tym 18 z ograniczoną odpowiedzialnością, a 17 jako akcyjne. Wszystkie są niezależne kapitałowo i nie funkcjonują jako podmioty powiązane. W grupie badanych dużych firm 11 reprezentuje 100% kapitału publicznego, jedno należy w pełni do sektora pry-

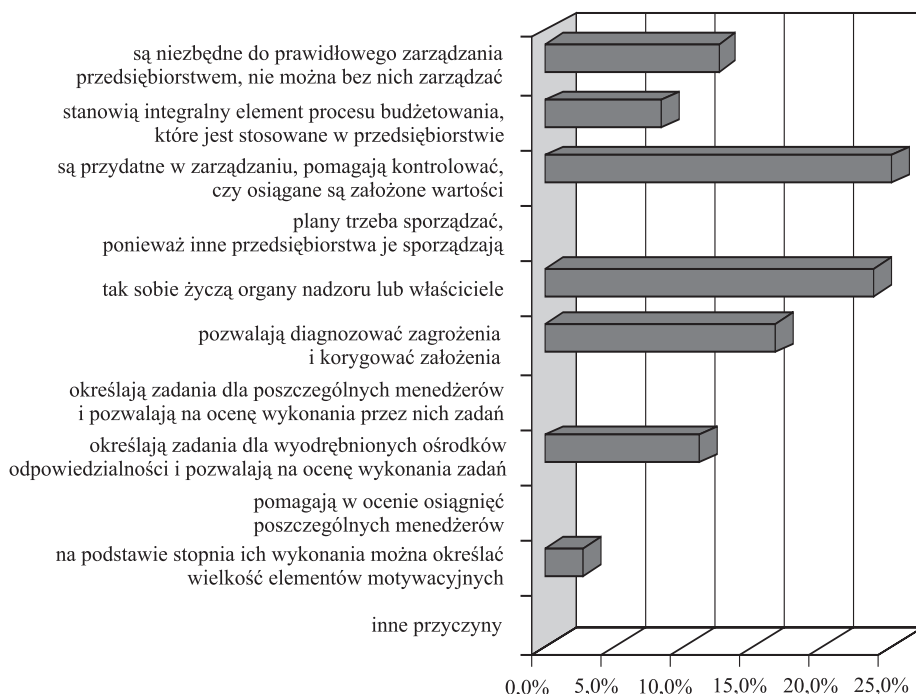
watnego. W grupie średnich firm 6 należy do sektora prywatnego, 17 przedsiębiorstw posiada 100% kapitału publicznego.

Pomimo wielu prób nie udało się uzyskać odpowiedzi z francuskiej grupy Veolia Transport Polska, która jest właścicielem lub posiada pakiety większościowe w 14 byłych przedsiębiorstwach PKS, poddawanych obecnie procesom konsolidacyjnym. Informacje dotyczące funkcjonowania tej grupy pochodzą z wywiadów z menedżerami lub z raportów branżowych.

5. Wyniki badań

Potrzeba sporządzania planów

Wszystkie przedsiębiorstwa należące do grupy dużych przedsiębiorstw opracowują plany, w grupie średnich 3 przyznały, że ich nie sporządzają, podając dwie przyczyny takiego stanu: zajmuje to zbyt dużo czasu oraz nikt nie przykładał wagi do realizacji planów, bo nie były wykonywane w przeszłości, więc nie ma sensu, aby je sporządzać obecnie. Dwie z tych firm funkcjonują jako przedsiębiorstwa prywatne, jedno reprezentuje 100% kapitału publicznego.



Rys. 1. Przyczyny sporządzania planów w przedsiębiorstwach transportu samochodowego

Źródło: opracowanie własne.

W przedsiębiorstwach sporządzających plany jako główne przyczyny ich przygotowywania podano:

1. są przydatne w zarządzaniu, pomagają kontrolować czy osiągnane są założone wartości (25%),
2. tak sobie życzą organy nadzoru lub właściciele (23,61%),
3. pozwalają diagnozować zagrożenia i korygować założenia (16,67%).

Rysunek 1 prezentuje opinie respondentów dotyczącą planowania. Zaskakująco wysoki wynik uzyskało sporządzanie planów podyktowane koniecznością zaspokojenia żądań organów nadzoru i właścicieli, co oznacza, że część przedsiębiorstw nie do końca dostrzega przydatność ich przygotowywania, bowiem są one często robione wyłącznie na życzenie odbiorców zewnętrznych.

Forma i rodzaje planów

Najbardziej popularną formą planów są plany statyczne, sporządza je ponad połowa respondentów – ok. 55%. Na cały analizowany okres jest przygotowywany jeden plan, którego się nie koryguje, zaś bada się i analizuje jedynie zaewidencjonowane odchylenia od przyjętych założeń. Pozwala to, przy konieczności funkcjonowania w okrojonych strukturach organizacyjnych, na bardziej efektywne wykorzystanie czasu pracy, bowiem sporządzanie planów i budżetów jest zawsze czasochłonne.

Następną w kolejności formą sporządzania planów są statyczne-korygowane. Korekta następuje, jeżeli założone wielkości osiągną pewien poziom odchylenia od przyjętych założeń. Wówczas plany są korygowane przy uwzględnieniu zaistniałych zmian. Tę formę sporządzania planów stosuje ponad 24% badanych.

Do planowania i budżetowania „kroczonego”, polegającego na ciągłym sporządzaniu planów jedynie na najbliższe okresy sprawozdawcze przynajmniej 18% respondentów.

Sporządzane są zarówno plany długoterminowe i krótkoterminowe. Nie wszyscy sporządzają te pierwsze – 25% respondentów sporządzających plany krótkoterminowe w ogóle nie przygotowuje długoterminowych. Przeważają rzeczowo-finansowe (ponad 83%), a pozostali robią jedynie plany finansowe. Ponad 45% przygotowuje plany roczne w podziale na poszczególne kwartały, sporządzane są ponadto jedynie plany roczne (35%) oraz roczne w podziale na poszczególne miesiące (13%).

Planów długoterminowych dotyczących okresu od 3 do 5 lat. Znamienne jest to, że jedynie 12% sporządza je w powiązaniu ze strategią, pozostali zdają się nie dostrzegać konieczności posiadania strategii lub korelacji tych dokumentów.

Metody sporządzania, koordynowania i kontroli wykonania planów

Najczęściej stosowaną metodą sporządzania planów jest metoda „przyrostowa” polegająca na przygotowywaniu ich przy uwzględnieniu jako punktu odniesienia parametrów osiągniętych w poprzednich okresach sprawozdawczych. Metodę tę stosuje zdecydowana większość, bo 55% respondentów.

Metoda budżetowania czy planowania „od zera”, polegająca na odrzuceniu wielkości osiągniętych w poprzednich okresach sprawozdawczych i analizie jedynie pożądanego poziomu poszczególnych parametrów, nie uzyskała zwolenników. Żaden z badanych nie stosuje tej metody w czystej postaci. Pozostałe 45% badanych stosuje połączenie obu wymienionych metod, stosując częściowo elementy metody przyrostowej oraz budżetowania „od zera” w niektórych obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Najczęściej spotykaną formą koordynowania planów jest planowanie (budżetowanie) naprzemienne. U ponad 48% badanych odbywa się ono poprzez „oddolne” sporządzanie planów na niższych szczeblach zarządzania, następnie plany przekazywane są zarządowi, który po uzgodnieniu zmian i korekt przekazuje je do realizacji całemu przedsiębiorstwu. 26% pytanych stosuje planowanie oddolne, partycypacyjne z udziałem menedżerów niższych szczebli. U pozostałych 26% odbywa się ono nakazowo jako planowanie odgórne. Plany są opracowywane przez zarząd i przekazywane menedżerom poszczególnych jednostek organizacyjnych do stosowania.

Najczęściej założenia do planów (40% przedsiębiorstw) definiuje dyrektor finansowy lub główny księgowy, następnie prezes zarządu (36%), w 12% badanych kierownicy poszczególnych komórek organizacyjnych lub ośrodków odpowiedzialności.

W badanych przedsiębiorstwach dominuje kontrola realizacji planów przeprowadzana w cyklach miesięcznych (64%), pozostałe przedsiębiorstwa badają wykonanie planów co kwartał (32%), nieliczni badają wykonanie planów jedynie raz do roku.

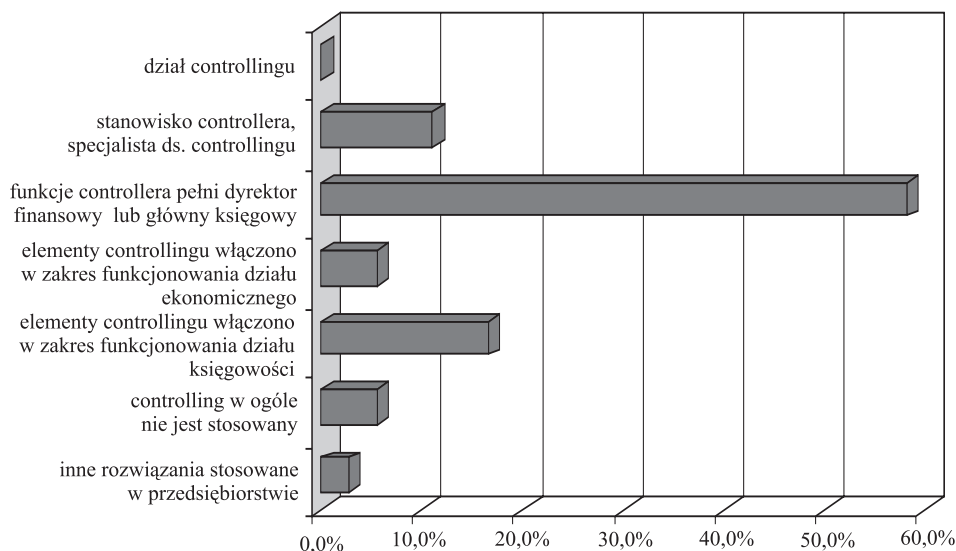
Budżetowanie i rachunkowość odpowiedzialności

Dwa duże przedsiębiorstwa i cztery średnie stwierdziły, że stosują budżetowanie, w przypadku ośmiu budżety określają zadania dla wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności i pozwalają na ocenę wykonania zadań. Jednakże tylko jedno z grupy dużych przedsiębiorstw określiło, że wydzieliło ośrodki odpowiedzialności, tworząc 12 centrów zysków. Jako centra wyodrębniono te jednostki organizacyjne w przedsiębiorstwie, które generują przychody.

W pozostałych przypadkach nie wyodrębniono ośrodków odpowiedzialności, co przemawia za tezą, że w omawianych jednostkach gospodarczych funkcjonują jedynie elementy procesu budżetowania w formie rozbudowanych planów krótkoterminowych o różnym stopniu szczegółowości. Na podstawie odpowiedzi można także wysnuć wniosek, że problematyka rachunku odpowiedzialności jest mało znana w branży PKS. Najczęściej respondenci wskazywali, że jedynym ośrodkiem odpowiedzialności w przedsiębiorstwie jest zarząd spółki, identyfikując tym samym jedynie jego zarządczą rolę w organizacji gospodarczej.

Controlling w przedsiębiorstwach transportu samochodowego

Najczęściej stosowanym rozwiązaniem spotykanym w przedsiębiorstwach transportu samochodowego jest powierzenie funkcji controllera dyrektorowi finansowe-



Rys. 2. Controlling w przedsiębiorstwach transportu samochodowego

Źródło: opracowanie własne.

mu lub głównemu księgowemu. Jedynie w 4 przypadkach w strukturze organizacyjnej badanych przedsiębiorstw występuje stanowisko controllera lub specjalisty ds. controllingu. W żadnym z przedsiębiorstw nie utworzono działu controllingu. W dwóch w ogóle nie jest on stosowany. Rysunek 2 obrazuje, jakie rozwiązania były najczęściej wybierane przez respondentów. Wyniki badań świadczą o tym, że w przedsiębiorstwach komunikacji samochodowej controlling nie jest powszechnie stosowany i często jest traktowany jedynie jako narzędzie wspomagające rachunkowość finansową.

6. Podsumowanie

Przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej od kilkunastu lat znajdują się w fazie przekształceń własnościowych. Rynek przewozów pasażerskich, na którym funkcjonują charakteryzuje się obecnie swoistym nasyceniem. Oprócz dawnych przewoźników, przedsiębiorstw wywodzących się grup PKS i PKP dynamicznie rozwijają się nowi, prywatni przewoźnicy. Ponadto dużą grupę przedsiębiorstw przejęli inwestorzy zagraniczni. Szybki rozwój motoryzacji spowodował, że zapotrzebowanie na usługi przewozów osobowych, głównie na rynkach lokalnym i regionalnym sukcesywnie maleje, zmniejsza się bowiem liczba pracowników i młodzieży dojeżdżających do pracy i szkół.

Od kilku lat stało się jasne, że nie wszyscy utrzymują się na rynku. Dlatego tak ważne jest monitorowanie sytuacji ekonomiczno-finansowej przedsiębiorstw zarów-

no w aspekcie operacyjnym, jak i strategicznym. Stosowanie w praktyce gospodarczej sprawdzonych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej jak planowanie i budżetowanie oraz kontrola wykonania budżetów i planów, powinno być pomocne również w przypadku tej grupy firm. Budżetowanie od wielu lat z powodzeniem jest stosowane we francuskiej grupie kapitałowej Veolia Transport Polska, wyniki ekonomiczno-finansowe tych przedsiębiorstw również należą do najlepszych w Polsce (biorąc pod uwagę innych uczestników polskiego rynku przewozów regionalnych). Wydaje się, że przedsiębiorstwa komunikacji samochodowej zbyt małą wagę przykładają do planowania, a budżetowanie jest metodą bardzo rzadko wykorzystywaną przez nie w praktyce gospodarczej. Powody zaistniałego stanu można upatrywać m.in. w podejściu ich kadry zarządzającej i pracowników, którzy wydają się być żywotnie zainteresowani utrzymaniem obecnego *status quo*, nie patrząc na intensywnie zmieniające się uwarunkowania rynkowe. Taka postawa w efekcie może jedynie przyspieszyć degradację niektórych firm, zwłaszcza wobec wzmocnienia i unowocześnienia infrastruktury konkurentów na rynku regionalnych przewozów autobusowych.

Literatura

- Horgren Ch.T., Datar S.M., Foster G., Rajan M.V., Ittner Ch., *Cost accounting*, Prentice Hall, 2009.
- Lisowiec A., *Raport ekonomiczno-przekształceniowy przedsiębiorstw komunikacji samochodowej*, materiały konferencyjne Polskiej Izby Gospodarczej Transportu Samochodowego i Spedycji w Warszawie, Jachranka 2008.
- Nowak E., *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2003.
- Rydzkowski W., *Rozwój transportu i usług logistycznych po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, „Logistyka” 2008, nr 2.
- Strategor, *Zarządzanie firmą, strategie, struktury, decyzje, tożsamość*, PWE, Warszawa 2001.
- Taylor Z., Ciechański A., *Transformacja własnościowa przedsiębiorstw PKS po roku 1990*, „Przegląd Komunikacyjny” 2008, nr 4.
- Trocka M., *Koncepcja rachunku kosztów i wyników w systemie controllingu przedsiębiorstw transportu samochodowego*, praca doktorska, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2005.

PLANNING AND CONTROL IN PUBLIC BUS TRANSPORT COMPANIES – RESULTS OF STUDY

Summary: The planning and the control play the important part in the companies' operation, constituting an essential element of the management accounting often used in economic practices. The article presents instruments and methods of the management accounting used in bus transport companies. The information come from a questionnaire obtained from medium and large bus regional transport companies.