

Adam Węgrzyn

Akademia Rolnicza we Wrocławiu

WDRAŻANIE CONTROLLINGOWEJ KONCEPCJI ZARZĄDZANIA NA PRZYKŁADZIE PRZEDSIĘBIORSTWA PAŃSTWOWEGO

1. Wstęp

Niniejszy artykuł skupia się na prezentacji ewolucji controllingowej koncepcji zarządzania implementowanej w jednym z oddziałów państwowego koncernu energetycznego o nazwie Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA Regionalny Oddział Przesyłu we Wrocławiu (ROP Wrocław)¹. W artykule skupiono się również na prezentacji najistotniejszych spostrzeżeń autora uczestniczącego w zespole wdrożeniowym koncepcji, a dotyczących m.in. pojawiających się barier wobec wprowadzanych zmian i wypracowanych w tym przedsiębiorstwie sposobach ich przełamania.

2. Istota controllingu

Zmienność otoczenia, a przede wszystkim jego wysoka turbulencja, wymaga od współczesnych przedsiębiorstw podjęcia szeregu procesów dostosowawczych, których rezultatem jest wprowadzenie zmian m.in. w zakresie technologii, struktury organizacyjnej, technik zarządzania. Bez względu na rodzaj i charakter zmian, dokonywanie ich wymaga efektywnego i racjonalnego procesu zarządzania zmianami. Efektywne zarządzanie zmianami wymaga z kolei stosowania – odpowiednich do określonych potrzeb i warunków przedsiębiorstwa – koncepcji i metod zarządzania. Do takich koncepcji należy controlling – system wzajemnie określo-

¹ Regionalny Oddział Przesyłu we Wrocławiu (ROP) jest jednym z sześciu oddziałów przedsiębiorstwa państwowego Polskiego Górnictwa Naftowego i Gazownictwa SA w Warszawie, utworzonym dnia 1 stycznia 2000 r. w wyniku restrukturyzacji i przekształceń branży gazowniczej. Do podstawowych zadań zakładu należy transport gazu poprzez system gazociągów wysokiego ciśnienia na terenie województw dolnośląskiego, części wielkopolskiego i części lubuskiego. W skład infrastruktury przesyłowej obsługiwanej przez ROP Wrocław wchodzi 270 stacje gazowe, ponad 2 tys. km gazociągów i dwie tłocznie gazu.

nych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie określonych wyników firmy [Cisek 1999, s. 51].

Controlling jest wyraźnie usytuowany w przedsiębiorstwie, jako podsystem zabezpieczający osiągnięcie celów przedsiębiorstwa przy niższych środkach czy też najniższych kosztach. Tak rozumiany controlling jest zdecentralizowanym systemem planistyczno-kontrolnym, który poprzez rachunkowość zarządczą i wykorzystanie systemu planistyczno-motywacyjnego pozwala osiągnąć efekty synergii (czyli uzyskiwać efekty ponadprzeciętne) [Brzezina 1998].

Do najczęściej wymienianych w literaturze przedmiotu podstawowych instrumentów controllingu można zaliczyć [Humsmel 1995; Brzezina 2000, s. 15]:

1. Planowanie i porównanie odchyleń „plan-wykonanie”.
2. Rachunek kosztów jako klucz controllingu.
3. Sprawozdawczość nakierowana na system wskaźników.
4. Informatyzacja controllingu.

W przedsiębiorstwie prezentowanym w artykule, jak również w praktyce większości polskich przedsiębiorstw najczęściej stosowanym instrumentem controllin-gowej koncepcji zarządzania jest z kolei budżetowanie przychodów i kosztów, a także wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności za przychody i koszty. W opisywanym przedsiębiorstwie wyodrębnienie poszczególnych centrów odbyło się na podstawie wyodrębnienia przekrojów. Zgodnie ze schematem organizacyjnym za centra kosztów (nazywane także miejscami powstania kosztów) uważane są wewnętrzne jednostki organizacyjne.

3. Ewolucja controllingowej koncepcji zarządzania w ROP Wrocław

Z inicjatywy Dyrektora ROP we Wrocławiu podjęto decyzję o wdrożeniu systemu budżetowania. Głównym celem wdrożenia systemu była precyzyjna identyfikacja źródeł powstawania kosztów oraz stworzenie swego systemu samodyscyplinowania kosztów.

Proces tworzenia budżetu przez ROP we Wrocławiu mieści się w ramach rozpoczętych procesów restrukturyzacji spółki. Opracowanie jednorazowo na rok obrotowy dokładnego budżetu oraz późniejsza wnikliwa analiza odchyleń od założonych wielkości pozwalają na prowadzenie działań naprawczych w zakładzie, co optymalizuje jego funkcjonowanie. Budżet ROP we Wrocławiu (zatwierdzony przez Oddział Główny), który obejmuje szczegółowe zestawienie wpływów i wydatków gotówkowych, stanowi podstawę przekazywania na rachunek bankowy ROP środków pieniężnych potrzebnych do prowadzenia działalności statutowej zakładu. Plany krótkoterminowe muszą więc być zgodne z długofalową strategią oraz z rzeczywistymi możliwościami ich realizacji [Hnatio 2004, s. 264].

Proces implementacji controllingowej koncepcji zarządzania w ROP Wrocław, który rozpoczął się w 2001 r. i trwa do dnia dzisiejszego, można podzielić na dwa etapy.

W pierwszym etapie należało wprowadzić zmiany przystosowujące przedsiębiorstwo do nowej koncepcji zarządzania. Zmiany te polegały na modyfikacjach organizacyjnych oraz próbach przemiany mentalności pracowników. Modyfikacje organizacyjne polegały na zmianie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa oraz na nadaniu istniejącym komórkom organizacyjnym nowego zakresu zadań.

Zmiana struktury organizacyjnej ROP Wrocław pod kątem implementacji controllingu sprowadziła się do utworzenia w jej ramach nowego działu o nazwie Dział Controllingu i Audytu Wewnętrznego. Dział ten otrzymał silne umocowanie w strukturze: podlega jedynie Dyrektorowi Naczelnemu ROP. Było to posunięcie konieczne, ponieważ zakres przekształceń miał objąć całe przedsiębiorstwo, a Dział Controllingu miał być ich modulatorem.

Nowy zakres zadań dla istniejących jednostek organizacyjnych polegał na:

- a) przypisaniu każdej z nich odpowiedzialności za koszty, wskutek czego każda jednostka organizacyjna stała się centrum odpowiedzialności za koszty,
- b) określeniu, że kierownicy poszczególnych jednostek (w randze dyrektora, kierownika, pełnomocnika lub mistrza) stają się jednocześnie kierownikami odpowiadających im centrów odpowiedzialności za koszty,
- c) zobowiązaniu jednostek do aktywnej współpracy z Działem Controllingu i Audytu Wewnętrznego w zakresie tworzenia budżetów tych jednostek na kolejne okresy budżetowe,
- d) zobligowaniu kierowników centrów do bieżącego monitorowania kosztów swoich jednostek pod kątem ich zgodności z budżetem,
- e) zobligowaniu osób odpowiedzialnych za koszty do opracowania – na prośbę controllerów – szczegółowych raportów z wykonania budżetów kosztów swoich jednostek, zwłaszcza w razie stwierdzenia istotnych odchyłeń.

Dodatkowo wyznaczono tzw. specjalistów kosztowych. Zakres ich odpowiedzialności za koszty wyznaczono poziomo w relacji do pionowej odpowiedzialności kierowników: każdy specjalista miał monitorować koszty różnych wydziałów, ale jedynie wybrany rodzaj (lub rodzaje) kosztów, np. paliw, energii czy szkoleń. Takie rozwiązanie pozwoliło na „uszczelnienie” systemu kontroli budżetowej. Oczywiście specjaliści kosztowi odgrywają podstawową rolę również w procesie tworzenia budżetu kosztów, którymi się „opiekują”.

Zmiana mentalności pracowników zmierzała z kolei w kierunku zwiększenia zakresu ich dotychczasowych obowiązków i odpowiedzialności za planowane, a następnie realizowane działania. Narzędziami zmiany mentalności pracowników są głównie przeprowadzane systematycznie kilka razy w roku szkolenia, prezentacje i spotkania budżetowe z przedstawicielami Działu Controllingu i z Dyrektorem Naczelnym. Szczególną rolę w tym zakresie odgrywa Dyrektor Naczelny ROP, jako sponsor zmiany, osoba inicjująca zmiany i uczestnicząca we wszystkich inicjatywach wewnątrzorganizacyjnych.

W drugim etapie implementacji controllingowej koncepcji zarządzania w ROP Wrocław konieczne okazało się wypracowanie odpowiednich narzędzi informacyjnych wspomagających controlling. Początkowo wykorzystywano jedynie bogate i zróżnicowane możliwości, które oferuje arkusz kalkulacyjny Microsoft

Excel. W skrócie można powiedzieć, że w zastosowaniach Excela zachodziła znamienna ewolucja: od ręcznego wprowadzania danych poprzez ich coraz bardziej wydajny import, głównie z programu finansowo-księgowego, do zastosowania wysublimowanych funkcji zautomatyzowanego przetwarzania danych. Z czasem konieczne okazało się jednak – wobec ograniczeń programowych Excela – skorzystanie z doskonalszego narzędzia do gromadzenia i przetwarzania dużej ilości danych, jakim okazała się relacyjna baza danych Microsoft Access.

Od października 2004 r. wdrożono w ROP Wrocław Zintegrowany System Raportowy Controllingu oparty na bazie MS Access. System pozwala na stały monitoring realizacji budżetów centrów kosztowych. Jego działanie można opisać jako sekwencję następujących czynności:

1. Codzienny eksport aktualnej (od początku roku budżetowego) listy księgowañ na kontach zespołu „4” i wyciągu z rejestru faktur z programu finansowo-księgowego oraz wykazu wszystkich rozchodów materiałów z Systemu Gospodarki Magazynowej (SGM) do plików tekstowych.
2. Aktualizacja bazy danych Systemu Raportowego na podstawie ww. plików tekstowych stanowiących podstawowe źródła danych.
3. Utworzenie raportów kosztowych, budżetowych i SGM dla controllingu, dla kierowników kosztowych oraz dla specjalistów kosztowych (z wykorzystaniem wbudowanych, łatwo modyfikowalnych słowników).
4. Umożliwienie wygodnego przeglądania utworzonych raportów przez administratorów z Działu Controllingu i Audytu Wewnętrznego.
5. Dystrybucja raportów do kierowników i specjalistów.
6. Pobieranie aktualnych raportów przez odbiorców informacji controllingowej (kierowników i specjalistów kosztowych).
7. Przyjazne dla użytkownika przeglądanie raportów przez odbiorców (z uwzględnieniem podziału kosztów na zależne i niezależne w przypadku raportów dla kierowników).

Od jesieni 2005 r. planuje się rozszerzenie Systemu Raportowego o moduł budżetowy, pozwalający na generowanie tzw. zerowych budżetów ilościowo-wartościowych kosztów zależnych.

4. Bariery wprowadzania zmian i sposoby ich likwidacji

Poniżej zaprezentowano zestawienie oporów wobec zmian, jakie wystąpiły w opisywanym przedsiębiorstwie w trakcie wdrażania controllingowej koncepcji zarządzania, a także wypracowane sposoby ich likwidacji.

I. W przypadku badanego przedsiębiorstwa mieliśmy do czynienia z praktykami monopolistycznymi². Taki stan rzeczy spowodował wytworzenie się specyficznej kultury organizacyjnej, gdzie pozycja przedsiębiorstwa na rynku zapewniała pracownikom stabilność pracy i nie wymagała konieczności podnoszenia wiedzy z zakresu zarządzania przedsiębiorstwem. Pojawienie się idei wdrożenia

² PGNiG SA jest monopolistą na polskim rynku wydobywania i przesyłu gazu ziemnego.

controllingu spotkało się z niechęcią wynikającą raczej z nieznamomości filozofii tej koncepcji niż z obiektywnej oceny jej przydatności dla przedsiębiorstwa. W tym przypadku zorganizowano szkolenie dla dyrekcji i kierowników niższego szczebla w celu wyjaśnienia istoty i celów implementacji tej koncepcji.

II. Podstawowym instrumentem controllingu był system budżetowania kosztów w ramach wyodrębnionych ośrodków odpowiedzialności za koszty. Budżetowanie wymagało merytorycznego i czasowego zaangażowania się ze strony kierowników jednostek organizacyjnych, co wiązało się z rozszerzeniem dotychczasowego zakresu ich obowiązków o nowe zadania. Deklarowany „brak czasu na controlling” prowadził do powstania kolejnych oporów. Powstały opór wobec zmian został zlikwidowany poprzez rozszerzenie, w ramach regulaminu organizacyjnego, zakresu kompetencji i odpowiedzialności kierowników funkcjonalnych o zadania związane z controllingiem. Stopień realizacji budżetów działów stał się także jednym z kryteriów corocznej oceny kierowników.

III. Niezrozumienie istoty i metodyki budżetowania przez pracowników. W przypadku omawianych przedsiębiorstw w proces tworzenia budżetów zostali zaangażowani także pracownicy operacyjni, którzy pełnili funkcję specjalistów kosztowych, czyli osób budżetujących i monitorujących stopień realizacji danego rodzaju kosztów (np. podatków czy szkoleń) na poziomie całego przedsiębiorstwa. Niedostateczna wiedza o budżetowaniu spowodowała niechęć, brak inicjatywy i zaangażowania ze strony pracowników włączonych w proces planowania. Opory wobec zmian zostały w tym przypadku zlikwidowane dzięki procesowi cyklicznych szkoleń organizowanych przez Dział Controllingu (co najmniej dwa razy w roku) i prowadzonych przez pracowników tego działu, a skierowanych do wszystkich pracowników zaangażowanych w budżetowanie.

IV. Przejściowy brak akceptacji ze strony głównego księgowego i służb finansowo-księgowych. Zadania związane z przygotowaniem i monitorowaniem wykonania budżetów zostały powierzone nowo utworzonemu działowi controllingu, który, wyłączony z pionu ekonomicznego, został bezpośrednio podporządkowany dyrektorowi zakładu. Takie umiejscowienie controllingu w strukturze organizacyjnej zostało potraktowane przez służby finansowo-księgowe jako zabranie części uprawnień i obowiązków. Pojawił się konflikt między kierownikiem controllingu i księgowości wynikający raczej z chęci udowodnienia „wyższości rachunkowości finansowej nad zarządczą” niż z rzeczywistego podziału zadań i odpowiedzialności. Konflikt ten z czasem zanikał w wyniku precyzyjnego określenia przez wspomniane służby zakresu obowiązków w obszarze sprawozdawczości zewnętrznej i przyjęcia przez służby księgowe zmodyfikowanego dla celów controllingowych sposobu ewidencji w systemie rachunkowości.

V. Przejściowy brak akceptacji ze strony dyrektora technicznego. W opisywanym przedsiębiorstwie mieliśmy do czynienia z infrastrukturą techniczną o dużej wartości. Stąd znaczenie pionu technicznego w badanym przedsiębiorstwie było bardzo duże. Eksploatacja obiektów systemowych przesyłu gazu w ROP-ie wymagała wiedzy technologicznej i doświadczenia praktycznego. Prowadzenie monitoringu generowanych kosztów bezpośrednich przez służby controllingowe składa-

jące się głównie z ekonomistów bez stosownej wiedzy technologicznej budziło początkowo wiele kontrowersji. Sprawozdania i wnioski z prowadzonego w obszarze controllingu audytu kosztów eksploatacji były zwykle podważane przez służby techniczne. W przypadku ROP podważanie zasadności budżetowania i monitoringu kosztów przez służby techniczne zanikło po włączeniu w skład działu controllingu inżyniera z pionu technicznego, posiadającego duże doświadczenie praktyczne. Z powyższego doświadczenia wypływa wniosek, że w skład działu controllingu prowadzącego budżetowanie i monitoring kosztów bezpośrednio powinien wchodzić ekspert od spraw technologicznych.

VI. Bariera technologiczna spowodowana ograniczeniami ze strony aplikacji informatycznych. Jak już wspomniano, w opisywanym przedsiębiorstwie budżetowanie w ramach controllingu było oparte na arkuszach kalkulacyjnych programu MS Excel. Baza danych tego programu pozwala na gromadzenie informacji w blisko sześćdziesięciu pięciu tysiącach wierszy. W przedsiębiorstwach generujących miesięcznie około siedmiu tysięcy księgowiń (jeden wiersz to jedno księgowanie) możliwości Excela wyczerpują się w dziewiątym miesiącu roku budżetowego lub wcześniej. Ograniczenia te spowodowały konieczność wdrożenia bazy danych w aplikacji Access.

5. Zintegrowany System Informatyczny SAP a System Raportowy

W Polskim Górnictwie Naftowym i Gazownictwie SA od kilku lat trwa wdrożenie systemu SAP (*System analysis and program development*). System ten ma na celu stopniową i kompleksową informatyzację wszystkich procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, w tym szczególnie budżetowanie i raportowanie na potrzeby controllingu. W związku z tym należy odpowiedzieć na pytanie, czy w obliczu tak wszechstronnego, zintegrowanego i całościowego systemu, jakim niewątpliwie jest SAP, będzie konieczne lub potrzebne utrzymywanie i ewentualny rozwój opisanego w niniejszym referacie Systemu Raportowego? Czy nie będzie to niepotrzebne dublowanie pewnych funkcji, które z powodzeniem mogą być wykonane wyłącznie przez System SAP?

Otóż są wszelkie podstawy do tego, aby uznać, że System SAP nie wyczerpuje jeszcze wszystkich potrzeb informacyjnych menedżerów PGNiG SA System SAP oferuje różnorodność raportów, jednak życie przedsiębiorstwa jest bogatsze niż najlepszy model oraz bardziej złożone, niż pokazują to najbardziej rozbudowane SAP-owskie raporty. Mogą się w związku z tym pojawić problemy z elastycznością tak wielowymiarowego systemu, jakim jest SAP, skutkujące długim czasem oczekiwania na pewne niestandardowe raporty, odpowiadające doraźnym potrzebom odbiorców informacji controllingowej.

Wydaje się, że opisywany System Raportowy – w obecnej i przyszłej formie – będzie mógł wypełniać przynajmniej część tej luki. Jest on oczywiście zdecydowanie uboższy i mniej złożony od Systemu SAP, ale to właśnie może być – z innego punktu widzenia – jego mocną stroną. W przypadku Systemu Raportowego należy

się spodziewać krótszego czasu oczekiwania na modyfikacje zarówno programu, jak i samych raportów oraz większej elastyczności w procesie interaktywnych konsultacji programistycznych.

6. Zakończenie

W przypadku prezentowanego przedsiębiorstwa państwowego ukształtowała się specyficzna kultura organizacyjna charakteryzująca się brakiem poczucia potrzeby wprowadzania zmian. W ramach przygotowań do liberalizacji rynku próba wdrożenia narzędzi charakterystycznych dla klasycznych koncepcji zarządzania, do jakich można zaliczyć budżetowanie w ramach controllingu, napotkała liczne bariery. W obliczu początkowej opozycji ze strony dyrektora ekonomicznego i technicznego, niechęci ze strony kierowników średniego szczebla, pracowników bezpośrednio zaangażowanych w budżetowanie szczególnie wielką determinacją musiał się wykazać kierownik zakładu. Na bazie prezentowanych przykładów kolejny raz potwierdza się teza o konieczności zapewnienia poparcia dla wprowadzanych zmian ze strony naczelnego kierownictwa na każdym etapie prac. Skuteczna likwidacja oporów wobec zmian wymaga także pełnego zaangażowania ze strony służb controllingowych w proces edukacji wewnątrzorganizacyjnej w obszarze implementowanych narzędzi controllingowej koncepcji zarządzania.

Implementacja controllingowej koncepcji zarządzania musi być zaadaptowana do specyficznych i zmieniających się warunków istniejących w przedsiębiorstwie. Jak wynika z powyższych przykładów, w początkowej fazie implementacja tej koncepcji wymagała głównie zmian strukturalnych i kulturowych. Zmiany strukturalne polegały na modernizacji struktury organizacyjnej z tradycyjnej na strukturę opartą na ośrodkach odpowiedzialności – w połączeniu z delegowaniem uprawnień i odpowiedzialności na niższe szczeble zarządzania. Zmiany mentalności pracowników zmierzały z kolei w kierunku zwiększenia zakresu ich obowiązków i odpowiedzialności za planowane i realizowane działania.

Dalsza ewolucja controllingu w ROP Wrocław była związana już nie z aspektami organizacyjnymi i kulturowymi, lecz bardziej z aspektem informatycznym. Stwierdzenie istnienia bariery technologicznej, uniemożliwiającej dalszy rozwój tej koncepcji, spowodowało skupienie się zespołu wdrożeniowego głównie na rozwoju programów informatycznych.

Na bazie powyższego można postawić wniosek o istnieniu relacji komplementarności między zmianami nie tylko o charakterze organizacyjnym i kulturowym, lecz także zmianami w obszarze stosowanych narzędzi informatycznych umożliwiających dalszą ewolucję controllingu w kierunku zapewniającym nieprzerwany rozwój omawianego przedsiębiorstwa. Warto również wspomnieć, iż równoległe z rozwojem controllingowej koncepcji zarządzania dyrektor zakładu dokonuje zmian w obszarze innych, komplementarnych koncepcji zarządzania, jak np. HRM, poprzez modernizację jego podstawowego narzędzia w ROP Wrocław, jakim jest System Ocen Pracowniczych.

Literatura

- Brzezin W. (1998), *Nowoczesna rachunkowość – skutecznym narzędziem controllingu*, Katowice.
- Brzezin W. (2000), *Instrumentarium controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 868, AE, Wrocław.
- Cisek A. (1999), *Controlling jako mechanizm efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 831, AE, Wrocław.
- Humsmel T. (1995), *Controlling. Grundlagen und Instrumente*, Heidelberg.
- Hnatio K. (2004), *Znaczenie komplementarności stosowanych koncepcji zarządzania dla podnoszenia efektywności zarządzania przedsiębiorstwem państwowym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1014, AE, Wrocław.

THE EVOLUTION OF THE CONTROLLING-BASED MANAGEMENT CONCEPT ON THE EXAMPLE OF A STATE ENTERPRISE

Summary

The following report presents selected experiences of the author in the field of implementing and development of controlling in a state enterprise. The author focuses on presenting the controlling implementation stages and resistance to change in controlling-based management concept and methods to overcome it. Furthermore, the report stresses the meaning of supplementary changes in company's organization and culture as well as changes in the field of IT devices for development of this concept in the above mentioned enterprise.