

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska

FUNKCJONOWANIE CONTROLLINGU W CEMENTOWNI

1. Wstęp

Warunkiem utrzymania się na rynku w gospodarce rynkowej jest zapewnienie konkurencyjnego poziomu obsługi klientów, przy jednoczesnym spełnieniu zawsze ważnego wymogu efektywności wytwarzania. Do spełnienia tych dwóch kryteriów konieczne jest wprowadzenie zmian nie tylko w sferze techniki i technologii, lecz również w sferze zarządzania. Podstawą efektywnego systemu zarządzania jest dostęp do wiarygodnej, aktualnej, a jednocześnie przejrzystej informacji. Decyzje menedżerów bowiem muszą być oparte na racjonalnych przesłankach w celu wyeliminowania błędów podczas ich podejmowania. Podstawowym warunkiem trafnych decyzji jest więc wprowadzenie skutecznego systemu informacyjnego oraz systemów planowania kosztów i kontroli ich wykonania, umożliwiających bieżącą kontrolę finansowych rezultatów działalności na wszystkich szczeblach zarządzania. Zasadniczą podstawę formułowania, realizacji i kontroli działań zapewniających możliwości rozwoju jednostki gospodarczej funkcjonującej w warunkach gospodarki rynkowej stanowi controlling. Wspiera on bowiem nie tylko zarządzanie przedsiębiorstwem, ale także procesy dostosowawcze do zmiennych celów i warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Controlling jako instrument zarządzania nie musi być obecny we wszystkich przedsiębiorstwach. To wynik przyjętej kultury organizacyjnej. Jest wiele przedsiębiorstw różnej wielkości, które nie mają dobrze wypracowanego systemu controllingu lub w ogóle z niego nie korzystają. Wdrożenie systemu controllingu daje jednakże przedsiębiorstwu możliwość przejścia od struktury chaotycznej, w której brak dobrze zdefiniowanych kanałów przepływu informacji i uprawnień (zarządzanie autokratyczne), do struktury hierarchicznie zdecentralizowanej, o określonej harmonii wewnętrznej. Wielu przedsiębiorców obawia się, że controlling będzie

przejmował funkcje kierownicze w momencie jego implementacji. Skonstruowanie sprawnego systemu controllingu wymaga natomiast precyzyjnego określenia relacji między kadrami kierowniczą (zarządem) a działem controllingu. Controlling jedynie wspomaga funkcje kierownicze, a decyzje w dalszym ciągu pozostają w sferze przywilejów określonych zespołów lub kierowników.

System controllingu wprowadzają przede wszystkim te przedsiębiorstwa, które dostrzegają bariery utrudniające im skuteczne rozwiązywanie problemów. Wydaje się, że controlling jest pewną opcją systemu kierowania przedsiębiorstwem, jednocześnie jednak należy do tych rozwiązań, które są niezmiernie skuteczne. Na bazie obserwacji i analiz obecnej sytuacji gospodarczej wiele jednostek gospodarczych powinno zdecydować się na implementację systemu controllingowego. Controlling daje przedsiębiorstwom tę przewagę, że wychodząc na rynek, wykorzystują one swoje mocne strony, a w otoczeniu dostrzegają szanse ich realizacji. Wobec tego system controllingowy pozwala przedsiębiorstwom trwać na rynku oraz swobodnie na nim konkurować.

2. Proces wdrażania controllingu w cementowni

Takie czynniki były też powodem wdrożenia systemu controllingowego w rozpatrywanej cementowni. Bez wdrożenia systemu controllingu sprawne oraz satysfakcjonujące zarządzanie takim przedsiębiorstwem wydawało się niemożliwe. Gospodarka rynkowa wymaga od przedsiębiorstw ciągłego monitoringu swoich działań, procesów zachodzących wewnątrz podmiotu, a także wszelkich zmian dokonujących się w bliższym i dalszym otoczeniu. Realizacja takich zadań wymaga ciągłego śledzenia wyników, określania rozbieżności między zadanymi celami a rzeczywistością oraz podejmowania takich działań, aby zapobiec powstawaniu ich w przyszłości. Wszystkie te cele powinien mieć na uwadze Zespół Controllingu, którego zadania sprowadzają się do wspierania zarządów przedsiębiorstw w procesie podejmowania decyzji, świadczenia usług związanych z zagadnieniami ekonomicznymi przedsiębiorstwa, odpowiedzialności za przejrzystość strategii działania, poziomu kosztów i wyników, troski o wzrost efektywności gospodarowania.

Controlling w cementowni został stworzony pod koniec lat dziewięćdziesiątych. Wdrażanie controllingu rozpoczęto od szkolenia kierowników poszczególnych wydziałów. Było to bardzo istotne, gdyż kadra cementowni od wielu lat rozumowała głównie kategoriami technicznymi, według schematów „trzeba wykonać zadanie dobrze i w terminie, koszty są nieważne”. Kategoria kosztów była więc minimalizowana. Takie myślenie było kiedyś na porządku dziennym i skutkowało, co prawda, wysoką jakością produktu, ale także wysoką ceną jego realizacji. Sposób myślenia w ciągu kilku lat bardzo się zmienił. W tym czasie wzrastał rozmiar produkcji i sprzedaży, co powoduje wzrost znaczenia cementowni na rynku oraz obniża koszty jednostkowe o charakterze stałym. Następuje również zdecydowane obniżenie kosztów zmiennych i wzrost wydajności, co pozwala utrzymać w ryzach

jednostkowe bezpośrednie koszty pracy. Bez wzrostu świadomości ekonomicznej, kreowanej w dużej mierze przez Zespół Controllingu, procesy takie nie miałyby miejsca, a ciągły wzrost kosztów stałych doprowadziłby do znacznego pogorszenia sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.

Controlling pozwolił inaczej spojrzeć na istotę kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa, pozwolił ustalić w pełni marże uzyskiwane ze sprzedaży produktów, tak zoptymalizować procesy produkcyjne, aby przebiegały one nie w oderwaniu od innych procesów, ale by wszystkie te procesy zachodziły na siebie. System controllingu starano się wdrożyć we wszystkich komórkach organizacyjnych, począwszy od planowania sprzedaży wyrobów gotowych, poprzez analizy klientów – ich warunków płatności i dostosowania ich do cyklu finansowego firmy, następnie poprzez sprawne zarządzanie procesami produkcji, norm zużyc i ciągłą kontrolę tych sfer, planowanie produkcji, aż do sfery planowania i zamówień materiałów i surowców, optymalizację zapasów magazynowych do kontroli budżetów kosztów stałych, remontowych i inwestycyjnych.

Przystępując do rozbudowy działu controllingu, powołano początkowo dwa odrębne zespoły controllingowe: Controlling Techniczny i Controlling Ekonomiczny. Pracownicy wchodzący w skład tych zespołów zostali oddelegowani z innych działów przedsiębiorstwa. Szczególnie duże znaczenie miało to przy tworzeniu zespołu Controllingu Technicznego, gdyż pracownicy tworzący ten zespół pochodzili z działów produkcji oraz z wydziałów pomocniczych, tj. Głównego Mechanika, Głównego Energetyka, bardzo dobrze więc orientowali się w sprawach produkcyjnych, a to znacznie ułatwiało wykonanie postawionych przed zespołem zadań.

Controlling Techniczny miał na celu wdrażanie instrumentów controllingowych w sferze produkcyjnej zakładu, urządzeń pomocniczych, czyli w tych sferach działania przedsiębiorstwa, które są odpowiedzialne za produkcję wyrobów.

Zadaniami były:

- monitoring procesu produkcyjnego,
- analiza produkcji, zużycia surowców i energii,
- planowanie pracy agregatów i czasy ich remontów,
- analiza budżetów remontowych,
- odpowiedzialność za budżety inwestycyjne,
- dostarczanie danych produkcyjnych do działów: Controllingu Ekonomicznego i Księgowości,
- prognozowanie produkcji w zależności od planów strategicznych sprzedaży wyrobów.

Controlling Ekonomiczny został utworzony początkowo na bazie pracowników służb związanych z księgowością. Zadaniem komórki controllingu było:

- zbieranie danych produkcyjnych od Controllingu Technicznego,
- zbieranie danych z systemu „Rachunkowości Finansowej” i przystosowanie ich do systemu „Rachunkowości Zarządczej”,

- opracowywanie budżetów produkcji i ich analiza,
- kalkulowanie kosztów proporcjonalnych na dany produkt,
- kontrolowanie, analizowanie oraz planowanie budżetów kosztów stałych,
- tworzenie raportów wyniku finansowego firmy w układach kalkulacyjnych na każdy wyrób,
- ustalanie marż sprzedaży produktów.

Po wdrożeniu systemu controllingu w przedsiębiorstwie nastąpiło połączenie zasobów organizacyjnych obu zespołów controllingowych w jeden dobrze zorganizowany dział controllingu. Dział ten funkcjonuje w dwóch sekcjach: ekonomicznej i technicznej. Połączenie tych dwóch działów pozwoliło w pełni planować i kontrolować wszystkie sfery działalności przedsiębiorstwa [1]. Zgrupowanie ludzi na jednym obszarze pozwoliło pracownikom na zapoznanie się z pracą obu wcześniejszych zespołów, na wymianę myśli, nowych pomysłów oraz rozwiązań. Połączenie zasobów obu działów stało się bardzo pomocne podczas wdrażania systemu SAP. W chwili obecnej, dzięki uniwersalizacji stanowisk w dziale, podział na sekcje stracił sens, wszyscy bowiem pracownicy działu doskonale znają już aspekty pracy innych i w pełni potrafią uzupełniać się na stanowiskach.

3. Funkcjonowanie controllingu

Utworzenie systemu controllingowego wymusiło potrzebę przeniesienia odpowiedzialności za poziom generowanych kosztów ze szczebla kierownictwa na komórki, które je generują. Wiązało się to z wdrożeniem systemu ewidencyjnego umożliwiającego przypisanie kosztów rzeczywistych do konkretnych stanowisk, komórek czy centrów odpowiedzialności. Przy precyzowaniu zakresu samodzielności należało ustalić zakres czynności wszystkich komórek i kierowników w taki sposób, aby optymalnie wpływały na osiągnięcie przez przedsiębiorstwo zakładanych celów [2, s. 23].

W cementowni wydzielono następujące ośrodki odpowiedzialności:

- ośrodki odpowiedzialne za poziom generowanych zysków,
- centra kosztów.

Ośrodkami odpowiedzialnymi za poziom generowanych zysków są działy podległe prezesowi ds. sprzedaży oraz część wydziałów produkcyjnych.

Wyodrębniając centra kosztów, przyjęto założenie, że koszty powstają w każdym dziale struktury organizacyjnej. Z tego powodu najbardziej właściwym podziałem stał się podział kosztów według odpowiednich działów, z wyłączeniem wszelkich kosztów mających wpływ na wielkość kosztów produkcji.

Aby wprowadzone rozwiązania sprawnie funkcjonowały, przeprowadzono kilkakrotnie szkolenia kierowników odpowiednich działów w celu zapoznania ich ze stanowiskami kosztów w swoim odcinku kosztowym oraz szkolenia na temat odpowiedniego raportowania z działalności swojego działu. Bardzo istotne było również wskazanie różnic pomiędzy kosztami stałymi a zmiennymi oraz

wpływ poszczególnych komórek na poziom generowanych przez nich kosztów stałych.

Zespół Controllingu jest odpowiedzialny za prawidłowy przebieg procesu budżetowania w przedsiębiorstwie.

Celem budżetowania w cementowni jest szczegółowa analiza dochodowości i kosztów działalności przedsiębiorstwa. Analiza taka może zapewnić kompleksowe spojrzenie na efektywność funkcjonowania jednostki we wszystkich przekrojach dziedzinowych.

Biorąc pod uwagę horyzont czasowy oraz rozpiętość funkcji objętych budżetowaniem, tj. planowania działalności, organizowania procesów, kontrolowania funkcjonowania jednostki, motywowania menedżerów i pracowników, dostarczania bazy informacyjnej dla systemu decyzyjnego, zaliczono budżetowanie wraz z analizą odchyień do podstawowych narzędzi controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie. Controlling bowiem odpowiada za koordynację budżetowania na wszystkich jego poziomach, przygotowanie raportów z wykonania budżetów oraz bieżący nadzór nad prawidłowym, zgodnym z instrukcją budżetową kierunkiem jego przebiegu. Jednym z zadań skoordynowanego controllingowego planowania i kontroli jest samoedukacja systemu budżetowania i minimalizacja odchyień zaistniałych we wcześniejszych okresach.

Sporządzenie budżetów produkcyjnych (produkcji i wydajności, inwestycji, remontów i napraw, kosztów zmiennych i stałych wydziałów produkcyjnych) wiąże się w cementowniach z dużym nakładem pracy, są one bowiem szczególnie kompromisem między tym, co możliwe, i tym, co niezbędne. Dyscyplinujące i motywacyjne oddziaływanie tych planów (budżetów) jest oczywiste i nie podlega dyskusji. Oddziaływań tych doświadcza się jednak wówczas, gdy zostaną uruchomione właściwe procedury kontroli wykonania budżetów. Z punktu widzenia controllingu kontrola jest najważniejszym etapem budżetowania, jej wyniki bowiem wpływają na sterowanie systemem, co stanowi credo controllingu.

Zespół Controllingu w cementowni musi wszechstronnie oceniać odchylenia powstające w procesach zarządzania. Skuteczności budżetowania kosztów upatruje się w cementowni, podobnie jak i w wielu innych przedsiębiorstwach, m.in. w:

- jednoznacznym wydzieleniu obszarów odpowiedzialności za koszty,
- przyjęciu przejrzystych, zrozumiałych zasad ustalania planowanej wielkości struktury kosztów poszczególnych centrów kosztowych.

Na kontrolę wykonania budżetów w ramach controllingu składają się kontrolowanie wyników i kontrolowanie procesów. Kontrolowanie wyników koncentruje się na wynikach procesu planowania. W przypadku kontrolowania procesów dotyczy ono sposobu powstawania tych wyników lub przebiegu ich realizacji.

Przeprowadzona kontrola powinna umożliwić wykrycie błędów w powyższych działaniach. Sprzężenie zwrotne controllingu umożliwi wówczas wyeliminowanie negatywnych zjawisk i powrót na właściwy kierunek działalności.

Dane faktyczne wynikające z systemu rachunku kosztów *ex ante* zestawiane są z budżetami i w formie raportów kontrolno-wynikowych przedstawiane kierownikom ośrodków odpowiedzialności, którzy odpowiadają za podjęcie decyzji. Raporty zawierają informacje sprzężenia zwrotnego i wskazują na procesy, które znacznie odchylają się od planu. Umożliwia to skupienie uwagi menedżerów na istotnych odchyleniach.

Informacje uzyskane dzięki kontroli budżetowania pozwalają na przeprowadzenie szczegółowej analizy odchyleń. Na przykład odchylenia według ośrodków odpowiedzialności i poszczególnych pozycji kosztów mogą być analizowane z punktu widzenia cen i ilości zużycia zasobów. Zespół Controllingu cementowni wspomaga menedżerów przez wskazywanie, gdzie powstają odchylenia, natomiast kierownicy danych ośrodków odpowiedzialności poszukują przyczyn istotnych odchyleń. Poszukiwania te doprowadzają do podjęcia odpowiednich działań zaradczych, mających na celu zlikwidowanie odchylenia lub uaktualnienie nierealnego budżetu.

Kierownictwo przedsiębiorstw zajmuje się rozwiązywaniem zidentyfikowanych już problemów. Może wówczas poświęcić swój czas, uwagę i wiedzę na podjęcie decyzji o formach działań naprawczych, które należy podjąć.

W celu koordynacji i kontroli kosztów ponoszonych w poszczególnych komórkach organizacyjnych Zespół Controllingu wprowadził nowe procedury zatwierdzania wszystkich kosztów związanych z ich działalnością. Sprowadza się to do tego, że wszelkie wydatki związane z pozycjami kosztowymi muszą zostać zatwierdzone przez Zespół Controllingu przed ich poniesieniem. Podobne procedury obowiązują przy zakupie środków przeznaczonych do produkcji, czyli surowców, materiałów, paliw oraz innych składników.

Zakres zadań podejmowanych przez Zespół Controllingu w cementowni jest bardzo rozbudowany i wspomaga zarządzanie przedsiębiorstwem w wielu obszarach działalności. Do głównych zadań operatywnych należą, poza omówionymi, rozwój, implementacja, utrzymanie i konserwacja wspomaganych komputerem systemów planowania produkcji i sterowania nią. Bardzo duży nacisk położony jest na minimalizację kosztów produkcji, ograniczanie kosztów stałych wydziałowych oraz na zwiększanie jakości produkowanych wyrobów i na ochronę środowiska.

W ramach tworzenia systemu controllingowego ustalono strukturę systemu informacyjno-sprawozdawczego cementowni oraz strukturę sprawozdawczości, w której zamieszczono wyniki cząstkowe. Podział cementowni na jednostki cząstkowe stworzył nową jej strukturę, która umożliwia i ułatwia sterowanie nią ze względu na zachowanie zasady przyczynowo-skutkowej. Przyjęto również zasadę, iż sprawozdawczość to jeden z kolejnych kroków w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, umożliwiający analizę odchyleń występujących podczas realizacji wytyczonych celów. Wielkości docelowe uchwycone w postaci *plan – powinno być* są porównywalne z *wykonanie – jest*.

Odchylenia są częścią planowania, dlatego też wielkości zaplanowane trzeba porównywać z danymi rzeczywistymi w miarę możliwości co miesiąc, aby odpowiednio szybko wykrywać zaistniałe odchylenia. Szczęólnego podkreślenia wymaga więc konieczność dostosowania informacji do odbiorcy. Zespół Controllingu cementowni opracował sprawozdania tak, aby były bardzo dokładne, z uwzględnieniem organizacyjnego szczebla, na jakim usytuowany jest adresat informacji, oraz charakteru podejmowanych przez niego decyzji. Przekazane sprawozdanie nie powinno wywoływać u odbiorcy poczucia winy z powodu powstałych odchyleń. Należy przeanalizować przyczyny ich powstania, zastanowić się nad możliwościami wyeliminowania ich w przyszłości, a przede wszystkim należy zadać sobie pytanie: „Jakie będą konsekwencje wystąpienia tych odchyleń?”

Ponieważ informacje przekazywane w postaci raportów i sprawozdań powinny być szybkie, dokładne i rzetelne, pamiętano również o tym, iż uzyskanie zadowalających rezultatów w zakresie szybkości oraz sprawności zdobywania i przetwarzania danych, jak też przekazywania sprawozdań, w dużej mierze warunkowane jest zastosowaniem odpowiednich technik elektronicznego przetwarzania danych. Ciągłe udoskonalanie raportów, zastosowanie sieciowej poczty elektronicznej oraz wdrożenie w rozwiązaniach controllingowych zintegrowanych komputerowych systemów ewidencyjno-sprawozdawczych – wszystko to odgrywa bardzo dużą rolę w przeobrażeniach informacyjnego zabezpieczenia funkcji zarządzania cementownią.

Zakres przekazywanych informacji w cementowni warunkują struktura i powiązania kapitałowe przedsiębiorstwa, a częstotliwość sporządzania sprawozdań wynika z potrzeb odbiorców zewnętrznych i wewnętrznych. Częstotliwość i liczba sporządzanych sprawozdań zależy od charakteru przekazywanej informacji, potrzeb, wymagań odbiorców i wreszcie możliwości technicznych służb mających wpływ na ich opracowanie.

Podstawowym cyklem sprawozdawczym dla dyspozytorów jest cykl zmianowy, dla kierowników wydziałów produkcyjnych – cykl dobowy, rozliczanie materiałów odbywa się w cyklu dekadowym, a raportów sporządzanych przez komórkę controllingową – w cyklu miesięcznym. Zgodnie z tym układem sporządzana jest większość raportów i analiz. Informacje o kształtowaniu się zasadniczych wielkości ewidencjonowanych przez księgowość przedsiębiorstwa są dostępne poprzez program SAP.

4. Podsumowanie

Wdrożenie systemu controllingowego w takim przedsiębiorstwie jak rozpatrywana cementownia było procesem dość złożonym i trudnym; pierwsze jego etapy sięgają czasów, gdy firma była jeszcze Jednoosobową Spółką Skarbu Państwa. Wówczas to wdrożenie było przystosowane do tamtych realiów gospodarczych, potrzeb kierownictwa oraz zarządu firmy, systemu raportowania i analiz. W tym

czasie jednak mozolnie wprowadzano już pierwsze elementy controllingowe. Na pełne wdrożenie controllingu we wszystkich jego aspektach pozwoliło wejście partnera zagranicznego, który przeniósł wzory sprawdzone w przedsiębiorstwach koncernu w innych krajach europejskich. Wdrożenie controllingu przyniosło cementowni wymierne korzyści. Było ono istotnym etapem podczas przechodzenia od sfery rejestracji wydatków w sferę kosztów, w którym będą one rozpatrywane w układzie centrów kosztów i zysków aż do metod budżetowania kosztów. Wprowadzenie controllingu umożliwiło pewne usystematyzowanie relacji koszty-zyski, pozwoliło w pełni kontrolować budżety ich wykorzystania, efektywność gospodarowania środkami zarówno w krótkim okresie, jak i podczas planowania strategicznego w długim okresie. Wprowadzenie procedur controllingowych spowodowało, iż można było w pełni stworzyć modele planowania rozwoju przedsiębiorstwa na przyszłość, a także analizować koszty produkcji w podziale na koszty stałe i zmienne. Pozwoliło nie tylko na analizę bieżącą, ale także na obserwację procesów zachodzących wewnątrz przedsiębiorstwa i tych wokół niego. Wdrożenie controllingu pozwoliło zidentyfikować te procesy oraz, poprzez raporty, pokazywać wynikające z nich szanse, a także wskazywać na zagrożenia, które ze sobą niosą.

Literatura

- [1] Biadacz R., *Funkcjonowanie controllingu produkcji w przedsiębiorstwach przemysłu cementowego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005, nr 2.
- [2] Biadacz R., *Planowanie i budżetowanie w controllingu produkcji na przykładzie przemysłu cementowego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 12.

THE FUNCTIONING OF CONTROLLING IN A CEMENT FACTORY

Summary

Controlling plays an important role in cement factories as one of key management instruments. Controlling is implemented in those companies which try to effectively solve problems.

The paper covers the following subjects:

- a) the role of controlling in a cement factory,
- b) the process of controlling implementation in a cement factory,
- c) the influence of controlling on effective management in a cement factory.