Maciej Knasiński

Rozwój systemu controllingu w POL-EKO-APARATURA SP.J. : studium przypadku

Ekonomiczne Problemy Usług nr 120, 37-51

2015

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MUZEUM HISTORII POLSKI

ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

NR 890 EKONOMICZNE PROBLEMY USŁUG NR 120 2015

DOI: 10.18276/epu.2015.120-03

Maciej Knasiński*

ROZWÓJ SYSTEMU CONTROLLINGU W POL-EKO-APARATURA SP.J. – STUDIUM PRZYPADKU

Streszczenie

Przedsiębiorstwo POL EKO APARATURA SP.J. w 1990 r. rozpoczęło swoją działalność od sprzedaży kilku produktów. Przez 25 lat swojej działalności znacznie rozszerzyło swoją ofertę oraz rozwinęło proces produkcyjny, nie zmieniając jednocześnie systemu księgowego. Szczegółowa i rzetelna ocena rentowności jest możliwa tylko wtedy, gdy za rozwojem przedsiębiorstwa podąża sposób pomiaru, wyceny, rozliczania i kalkulacji kosztów. W związku z tym podjęto decyzję o wdrożeniu działań controllingowych, których zadaniem jest zarówno poprawa organizacji pracy, jak i uzyskanie wiarygodnych informacji na temat kosztów i rentowności. Konieczne było zarówno wprowadzenie zmian w strukturze organizacyjnej oraz polityce magazynowej, jak i w planie kont. Opracowany także został wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych. Celem artykułu jest przedstawienie zadań controllingu na tle wcześniejszych rozwiązań.

Słowa kluczowe: wdrożenie controllingu, rachunek kosztów zmiennych, struktura przedsiębiorstwa

* Maciej Knasiński, mgr, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Zarządzania i Ekonomiki Usług (Katedra Rachunkowości i Controllingu). Przedsiębiorstwo POL EKO APARATURA SP.J., e-mail: mkrasinski@gmail.com.

Wstęp

Przedsiębiorstwo POL-EKO-APARATURA SP.J. (obiekt badań) jest jednostką produkcyjno-handlową działającą zarówno na rynku krajowym, jak i na ponad 70 rynkach zagranicznych. Przedsiębiorstwo zatrudnia 160 osób i zajmuje się produkcją i sprzedażą wyposażenia laboratoryjnego oraz przemysłowego, takiego jak:

a) termostatyczne urządzenia laboratoryjne – szafy termostatyczne, chłodziarki, zamrażarki, suszarki, cieplarki, inkubatory, sterylizatory oraz komory klimatyczne (pozwalające sterować również wilgotnością wewnątrz urządzenia);
b) aparatura przemysłowa – aparaty do poboru prób, stacje zlewne, wodomaty, stacje do przyjmowania tłuszczy i osadów;
c) meble laboratoryjne metalowe i laminowane oraz dygestoria;
d) pozostałe wyposażenie laboratorium – wytrząsarki, liczniki kolonii bakterii, rejestratory wilgotności i temperatury, boksy termostatyczne.

Przedsiębiorstwo zajmuje się również dystrybucją aparatury pomiarowej i świadczy usługi szkoleniowe oraz obróbki blachy pod indywidualne zamówienie. Do tej pory, pomimo dynamicznego rozwoju, sposób rozliczania kosztów oraz wyliczania rentowności pozostał w niezmienionej formie. Nierzetelne wyniki otrzymywane poprzez wykorzystanie odchyleń globalnych stały się niewystarczające dla zarządu spółki oraz prowadziły do nieporozumień wśród pracowników zajmujących się produkcją i sprzedażą poszczególnych grup produktowych. W niniejszym artykule zostanie rozważona hipoteza: szczegółowa i rzetelna ocena rentowności jest możliwa tylko wtedy, gdy wraz z rozwojem przedsiębiorstwa podąża sposób pomiaru, wyceny, rozliczania i kalkulacji kosztów.

Podczas pisania artykułu zostało wykorzystane studium przypadku. Proces badawczy polega na zidentyfikowaniu obszarów, w których konieczne jest przeprowadzenie zmian, zaprezentowaniu proponowanych rozwiązań oraz przewidywanych efektów, jakie te zmiany za sobą będą niosły. Badania dotyczyły również praktycznego wdrożenia wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych, który uwzględni najczęściej pojawiające się problemy w tego typu raportowaniu:

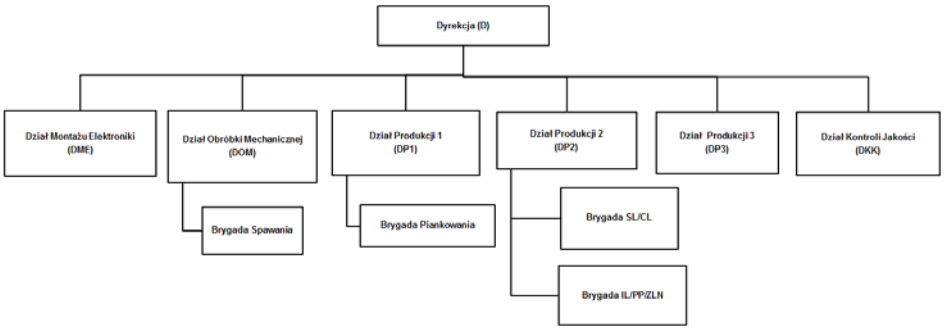
– pomijanie kosztów,
– błędne przypisywanie kosztów bezpośrednich do segmentów,

– niewłaściwą podstawę przypisywania kosztów bezpośrednich,
– arbitralny podział kosztów pośrednich miedzy segmentami[1].

Z uwagi na ograniczoną objętość artykułu oraz początkową fazę wdrażania działań controllingowych w POL-EKO-APARATURA SP.J., rozważania dotyczą jedynie najistotniejszych (w chwili pisania artykułu) zagadnień. Będą one stanowić przyczynek do dalszych, pogłębionych badań naukowych.

1. Struktura organizacyjna a proces produkcyjny

Przed wprowadzeniem działań controllingowych, struktura organizacyjna w POL-EKO-APARATURA SP.J. miała układ zaprezentowany na rysunku 1.



Rys. 1. Fragment struktury organizacyjnej POL-EKO-APARATURA SP.J. do końca roku 2014

Źródło: Dokumentacja systemowa POL-EKO-APARATURA SP.J.

Na podstawie rysunku 1 można zauważyć, że schemat jest mocno spłaszczony. „Struktury płaskie powodują zwiększenie zakresu obowiązków menedżerów (więcej rzeczy jest «na ich głowie»), wymagają większej elastyczności i odpowiedzialności. Utrudniają bezpośredni nadzór nad pracą, przynajmniej w sformalizowany sposób”[2]. Efektem tego jest funkcjonowanie 13 działów w przedsiębiorstwie, z czego 5 działa w procesie produkcyjnym. Kierownicy

[1] R.H. Garrison, E.W. Noreen, P.C. Brewer, *Managerial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin, New York 2010, s. 520–522, za: B. Nita, *Sprawozdawczość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014, s. 194.

[2] D. Jemielniak, D. Latusek, *Zarządzanie: teoria i praktyka od podstaw. Ćwiczenia*, WSPiZ, Warszawa 2005, s. 92.

są odpowiedzialni bezpośrednio przed dyrekcją spółki. Takie podejście może prowadzić do sytuacji, w których osiągnięcie kompromisu przy rozwiązywaniu problemów bywa bardzo trudne. Opinia każdej ze stron konfliktu jest istotna i powinna być wzięta pod uwagę. Komplikuje to znalezienie właściwego rozwiązania, które będzie satysfakcjonujące dla wszystkich. Przykładem może być podział dokonany w przypadku działu produkcji – na trzy niezależne jednostki, które mają trzech różnych kierowników z takimi samymi kompetencjami. Jest rzeczą oczywistą, że każdy z nich będzie dążył do tego, aby jego dział był „tym najlepszym", który terminowo wykonuje zlecenia produkcyjne. Warto zwrócić uwagę, że wszystkie działy produkcyjne składają zapotrzebowania na materiały wykorzystywane do produkcji w działach obróbki mechanicznej oraz montażu elektroniki. Natomiast urządzenia opuszczające halę są kontrolowane przez pracowników działu kontroli jakości. Nasuwa się więc pytanie, który z kierowników powinien mieć pierwszeństwo, czyli czyje zapotrzebowania powinny być realizowane w pierwszej kolejności? Jakimi kryteriami powinni kierować się kierownicy działów, którym „produkcja" zleca wykonanie pilnego zamówienia? Wdrażanie działań controllingowych zostało rozpoczęte właśnie od wprowadzenia zmian w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, aby jak najszybciej rozwiązać wyżej opisane problemy.

W celu zaproponowania konkretnych zmian poddano analizie wszystkie procesy realizowane w jednostce (jest ich 11, w tym 5 głównych i 6 wspomagających). Na potrzeby artykułu został zaprezentowany na rysunku 2 uproszczony schemat przebiegu realizacji zamówienia w POL-EKO-APARATURA SP.J., który pomoże w zrozumieniu złożoności samego procesu produkcji.

Zgodnie z rysunkiem 2 w procesie obsługi klienta najważniejszymi czynnościami są:

- przygotowanie oferty,
- przyjęcie zamówienia,
- elektroniczna obsługa zamówienia (opisanie specjalnych wymagań klienta, rejestracja zamówienia, wpisanie do systemu ERP – w którym znajduje się harmonogram produkcji – zapotrzebowania na wyprodukowanie urządzenia itp.).

Jeżeli klient zażyczy sobie dodatkowych niestandardowych opcji, konieczne staje się skierowanie zamówienia do procesu projektowania, w którym tworzony jest nowy projekt oraz nowa dokumentacja dotycząca tegoż zamówienia.

Rys. 2. Uproszczony schemat realizacji zamówienia w POL-EKO-APARATURA SP.J.
Źródło: opracowanie własne.

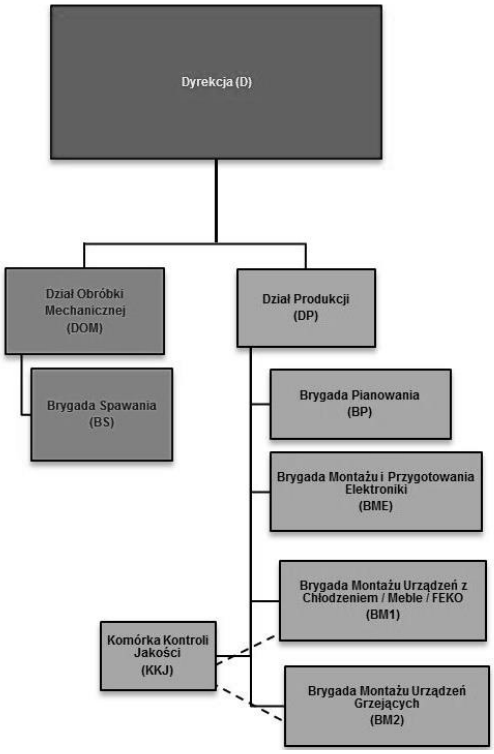
Tak przygotowana dokumentacja (dane wyjściowe z procesu projektowania) trafia do procesu produkcji, w którym – pomijając elementy logistyczne (transport detali pomiędzy halami) oraz zakupowe – rozważone zostaną wszystkie czynności wykonywane w ramach tego procesu:

- cięcie, gięcie oraz toczenie to pierwszy etap przygotowywania wyrobu, są to najważniejsze czynności wykonywane w dziale obróbki mechanicznej,
- spawanie oraz malowanie to kolejny etap obróbki blach, który również odbywa się w dziale obróbki mechanicznej,
- montaż elektroniki odbywa się dziale montażu elektroniki – jest to etap, w którym przygotowane są wszystkie płytki, wyświetlacze oraz sterowniki; później wykorzystuje się je w procesie montażu całego urządzenia w działach produkcji,
- montaż wyrobów odbywa się w działach produkcji 1 i 2 (urządzenia) oraz 3 (meble laboratoryjne); wszystkie działy produkcji generują, w tym

samym czasie, zapotrzebowania do działu obróbki mechanicznej, natomiast działy produkcji 1 i 2 dodatkowo korzystają z elementów przygotowywanych przez dział montażu elektroniki.

Dodatkowo praca wszystkich działów produkcji będących częścią procesu produkcji jest silnie skorelowana z procesem kontroli jakości, który następuje bezpośrednio po zakończeniu procesu produkcji i sprawdza wyprodukowane urządzenia pod kątem poprawności ich montażu oraz aktualności zainstalowanego oprogramowania. W przypadku znalezienia podczas kontroli jakości usterek, urządzenie jest przekazywane ponownie do procesu produkcyjnego w celu ich wyeliminowania.

Biorąc pod uwagę wskazane dysfunkcje związane z dotychczas funkcjonującą strukturą organizacyjną, zaproponowano nową, pokazaną na rysunku 3.



Rys. 3. Fragment struktury organizacyjnej POL-EKO-APARATURA SP.J. obowiązującej od początku roku 2015

Źródło: Dokumentacja systemowa POL-EKO-APARATURA SP.J.

W ramach nowej struktury organizacyjnej przede wszystkim połączono działy produkcji w jeden, nad którego prawidłowym funkcjonowaniem czuwa jeden kierownik. Do niego należy decydowanie o ustalaniu kolejności realizowania zleceń na zewnątrz działu (do działu obróbki mechanicznej). On również rozwiązuje wewnętrze spory i konflikty, a jednocześnie przekazuje dyrekcji jednoznaczne, spójne informacje na temat działalności jego obszaru. Dodatkowo do działu produkcji dołączono dział montażu elektroniki. Został także zreorganizowany proces kontroli jakości, a tym samym dział kontroli jakości, który w tej chwili funkcjonuje również w ramach działu produkcji.

Wprowadzone zmiany mają na celu poprawienie organizacji pracy w całym procesie produkcyjnym, natomiast odpowiednia hierarchizacja władzy pozwoli na podejmowanie szybkich, jednoznacznych decyzji, które wpłyną zarówno na poprawę wyników osiąganych przy wyjściu z procesu produkcyjnego, jak również na komfort pracy pracowników. Dodatkową korzyścią jest możliwość rotacji pracowników pomiędzy brygadami montażowymi, tak aby przy większym obciążeniu danej linii montażowej można było ją zasilić dodatkową siłą roboczą z brygady, która aktualnie ma mniej pracy.

Podczas dokonywania zmian w strukturze organizacyjnej, które były wymuszone reorganizacją produkcji, w innych działach także dokonano drobnych korekt. Zazwyczaj zmianie ulegał układ komórek organizacyjnych w obrębie działu. Przeprowadzono również zmiany personalne na stanowiskach kierowniczych, które były wynikiem analizy predyspozycji kierowników do pełnienia swoich funkcji w danych obszarach. W strukturze przewidziano również miejsce dla osoby, która będzie zajmowała się controllingiem w przedsiębiorstwie. Pracownik ten znajdzie się na równym poziomie z pozostałymi kierownikami. Będzie on pomagał w podejmowaniu decyzji, opracowywaniu planów strategicznych oraz kontrolowaniu pod różnym kątem aktualnie osiąganych przez przedsiębiorstwo wyników.

2. Rola polityki magazynowej i planu kont w systemie controllingu

Podczas prowadzenia audytu wewnętrznego zwrócono uwagę na sposób rozliczania kosztów materiałów używanych do produkcji. Okazało się, że przedsiębiorstwo posiada jeden, ogólny, otwarty magazyn produkcyjny, w którym znajdują się wszystkie materiały. Na tym etapie zadano sobie pytanie, w jaki

sposób w takim razie rozliczane są koszty poszczególnych grup produktowych? Dokonana analiza tego obszaru prowadziła do wniosku, że koszty rozdzielane są poprzez odchylenie globalne, które okazało się nieodpowiednim kluczem rozliczeniowym, gdyż nie pozwalało jednoznacznie stwierdzić, jaką częścią kosztów powinny zostać obciążone dane grupy urządzeń. Dodatkowo magazyn, do którego wszyscy mieli dostęp, stanowił źródło różnic inwentaryzacyjnych, gdyż korzystanie z niego przez kilkadziesiąt osób było obarczone wysokim ryzykiem popełnienia błędu przez człowieka (jak np. błędne przesunięcie elementu w systemie z magazynu do produkcji).

Aby znaleźć najlepsze rozwiązanie wyżej opisanego problemu, zorganizowano serię spotkań opierających się na burzy mózgów. Konieczne było również jak zastosowanie rozwiązań w systemie informatycznym, na którym bazuje przedsiębiorstwo. Efektem pracy zespołu stało się wyodrębnienie 10 magazynów (zarówno fizycznie, jak i księgowo – w planie kont). Jeśli istniała taka możliwość, magazyn stawał się magazynem zamkniętym, do którego mają dostęp tylko odpowiednio przeszkoleni magazynierzy, odpowiedzialni za utrzymywanie rzeczywistego stanu magazynowego, jak również za wydawanie elementów i zgłaszanie konieczności ich zamówienia, jeśli stan minimalny został przekroczony. Magazyny zostały podzielone zgodnie z przeznaczeniem elementów, które się w nich znajdują (np. magazyn urządzeń z chłodzeniem, magazyn meblowy, magazyn elektroniki, itp.).

Po dokonaniu powyżej opisanych zmian system zaczął funkcjonować lepiej, jednak okazało się, że uzyskane wyniki były nadal dalekie od oczekiwanych przez dyrekcję i zarząd. Pomimo podziału – dane w systemie oraz stan rzeczywisty były niespójne. Taki stan rzeczy wymusił przeprowadzenie kolejnych badań, mających za zadanie znalezienie przyczyny problemu. Okazało się, że aby wyeliminować zidentyfikowane zagrożenie, należy przeprowadzić szkolenia dla pracowników obsługujących magazyny. Na szkoleniach zarówno poruszono podstawowe zagadnienia teoretyczne z dziedziny rachunkowości i księgowości, jak i objaśniono – na konkretnych przykładach z życia przedsiębiorstwa – na czym polegały najczęściej popełniane błędy. Oczekuje się, że dzięki podjętym działaniom pojawi się możliwość rzetelnej prezentacji kosztów, jakimi obciążane są dane grupy urządzeń, dzięki czemu oszacowane zostaną odchylenia pozwalające z dużą dokładnością obliczyć rentowności poszczególnych grup.

3. Wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych

Podczas rozmowy zespołu wdrażającego controlling w przedsiębiorstwie z dyrekcją i zarządem spółki stwierdzono, że kolejnym krokiem po zmianach w strukturze organizacyjnej, polityce magazynowej oraz planie kont księgowych – będzie wdrożenie na stałe działań controllingowych w całym przedsiębiorstwie. Najpierw postanowiono poznać całkowity, rzeczywisty koszt produkcji urządzeń w danych grupach. Do tej pory podjęte działania pozwalały jedynie na właściwe rozlokowanie kosztów związanych *stricte* z produkcją wyrobów. Do rozstrzygnięcia pozostały zagadnienia związane z:

- czasem oraz środkami poświęcanymi na przygotowanie ofert,
- projektowaniem wyrobów,
- sposobem rozdzielania kosztów związanych z działaniami serwisowymi,
- sposobem rozdzielania kosztów związanych ze sprzedażą towarów handlowych.

Często wdrażanie rozwiązań zarządczych w przedsiębiorstwie jest pochodną zastosowanych w nim rozwiązań obejmujących rachunek kosztów. Przedsiębiorstwa stale poszukują lepszych narzędzi, które mogą przetwarzać gromadzone dane. Chodzi tutaj głównie o takie instrumentarium, które jest w stanie wyselekcjonować właściwe dane i przetransformować je do postaci wartościowej informacji, a następnie dokonać dystrybucji do tych komórek organizacji czy osób, które tak przetworzone dane wykorzystają[3]. W POL-EKO-APARATURA SP.J. zaproponowano jako rozwiązanie wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych. Aby go stworzyć, było konieczne przeprowadzenie cyklu szkoleń. Ich cel stanowiło wprowadzenie pracowników w tematykę kosztów oraz objaśnienie zasad działania wspomnianego rachunku. Było to niezbędne, ponieważ stworzenie nowego narzędzia angażować miało wszystkich pracowników, którym mogłoby pomóc w pracy. Należało spojrzeć na problem z różnych perspektyw i znaleźć kompromis. Szkolenia zawierały część teoretyczną oraz warsztatową. Zdobyta wiedza pozwoliła krok po kroku tworzyć projekt wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych. Projekt został

[3] R. Sierocki, *Zintegrowane systemy informacyjno-analityczne w realizacji systemów controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach*, „Prace Naukowe AE we Wrocławiu" nr 1101 (2006), s. 153.

przedstawiony do weryfikacji zarządowi. Po przeprowadzeniu kilku korekt otrzymano 3 zestawienia dotyczące procesów objętych controllingiem.

Najbardziej złożone zestawienie dotyczy produkcji, dlatego zostanie ono dokładniej zaprezentowane. Podzielone zostało na 4 grupy główne (brygady oraz działy zaangażowane w produkcję). Brygady z kolei podzielono dodatkowo na 4 podgrupy. Na ostatnim poziomie znajdują się 32 rodzaje wyrobów, które sprzedawane są przez POL-EKO-APARATURA SP.J. Aby móc śledzić koszty na wymaganym poziomie szczegółowości, konieczne było dodanie 7 poziomów marży brutto. Poniższy schemat – w uproszczony sposób, w formie tabelarycznej – prezentuje opisany powyżej zaprojektowany dla procesu produkcji wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów zmiennych.

Tabela 1. Uproszczony schemat wielostopniowego i wielopoziomowego rachunku kosztów zmiennych stworzony na potrzeby procesu produkcji w POL-EKO-APARATURA SP.J.

TREŚĆ	G1						G2		G3	G4
	PG1		PG2		PG3		PG4			
	W 1	W 2	W3	W4	W5	W6	W7	W8…	…W31	W32
MB 1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
MB 2	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
MB 3	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
MB 4	X		X		X		X		X	X
MB 5	X		X		X		X		X	X
MB 6	X						X		X	X
MB 7	X									

Źródło: opracowanie własne.

Przy obliczaniu poszczególnych marży brutto będą uwzględniane następujące założenia:

– MB 1 – od przychodów odejmowane są wszystkie koszty materiałów produkcyjnych. Na tym poziomie ustalenie marży brutto będzie pomocne przy weryfikacji oraz ustalaniu cen sprzedaży i wysokości udzielanych rabatów.

- MB 2 – od MB 1 odejmowane są wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych. W tym przypadku otrzymywana jest informacja o rentowności z uwzględnieniem kosztów stałych wynagrodzeń pracowników, którzy swój czas pracy przyporządkowali (w elektronicznej karcie pracy) do konkretnych grup produktowych. Informacja ta może być pomocna w podjęciu decyzji o intensyfikacji sprzedaży lub zaniechaniu produkcji danej grupy.
- MB 3 – od MB 2 odejmowane są wynagrodzenia pracowników działu serwisu, którzy zajmują się naprawami gwarancyjnymi, a także koszty użytkowania samochodów na potrzeby serwisowe. Marża brutto na tym poziomie pozwoli otrzymać informację o rentowności grup urządzeń z uwzględnieniem kosztów stałych powstałych w wyniku prowadzenia napraw urządzeń objętych gwarancją. Pozwoli uzyskać również dane dotyczące awaryjności urządzeń, na podstawie których zapadnie ewentualna decyzja o zmianie stosowanych rozwiązań technicznych. Może także stanowić podstawę do rozważań dotyczących skalkulowanie kosztów napraw danej grupy urządzeń w ich cenie sprzedaży.
- MB 4 – od MB 3 odejmowane są wynagrodzenia pracowników działu sprzedaży oraz koszty sprzedaży. Na tym poziomie otrzymywane są informacje o potrzebie zmniejszenia lub szansie zwiększenia wydatków na marketing. Będzie także możliwe zestawienie środków przeznaczonych na promocję danej grupy produktów z ewentualnym wzrostem sprzedaży tej grupy, co z kolei wskaże efektywność przeprowadzonej kampanii reklamowej.
- MB 5 – od MB 4 odejmowane są wynagrodzenia pracowników działu technicznego. Informacje o zaangażowaniu działu technicznego w pracę przy poszczególnych grupach urządzeń są niezbędne przy ustalaniu cen sprzedaży. Wynikiem na tym poziomie jest rentowność grupy produktów z uwzględnieniem kosztów stałych generowanych przez dział produkcji.
- MB 6 – od MB 5 odejmowane są wynagrodzenia brygadzistów, magazynierów oraz pracowników, którzy nie przypisali kosztów do wybranej grupy produktów, a także koszty urządzeń zakupionych dla danej brygady. Marża 6. stopnia pozwoli śledzić wydajność pracy każdej z brygad (ich rentowność), a tym samym pojawi się możliwość ustalenia premii uznaniowej adekwatnej do wykonanej pracy.

– MB 7 – od MB 6 odejmowane są wynagrodzenie kierowników produkcji oraz działu obróbki mechanicznej, amortyzacja maszyn oraz koszty ogólnoprodukcyjne. Ostatni poziom daje możliwość oceny rentowności całego procesu produkcji – stwierdzenia, czy jest prawidłowy (opłacalny) i należy go kontynuować w niezmienionej formie, czy też konieczna jest jego ewentualna reorganizacja.

Podczas projektowania wielostopniowego i wieloblokowego rachunku kosztów zmiennych uwzględniono następujące uwarunkowania:

– możliwość wyodrębnienia kosztów przez dział kadr i księgowości przedsiębiorstwa,
– wymóg zastosowania pewnych uogólnień wskutek złożoności i zróżnicowania produkcji, które także musiały zostać odpowiednio ujęte w wielostopniowym i wieloblokowym rachunku kosztów zmiennych,
– znalezienie kompromisu pomiędzy wysoką szczegółowością schematu a pracą, jaką trzeba będzie włożyć w jego rzetelne uzupełnianie i wyciąganie na jego podstawie wniosków pomagających podejmować strategiczne dla jednostki decyzje.

4. Integracja działań controllingowych z systemem zarządzania

Dla każdego przedsiębiorstwa, które stale się rozwija, ważne jest, aby wprowadzane zmiany nie zakłócały rytmu pracy całej jednostki. W POL-EKO-APARATURA SP.J. przyjęto za jeden z celów, aby funkcjonujący system zarządzania, był jak najbardziej przejrzysty dla pracowników. Sprowadza się to do tego, że wszystkie działania podejmowane w ramach systemu są zrozumiałe dla pracowników (wiedzą oni, po co wykonują dane czynności). W systemie nie istnieją nieprzydatne formularze (np. tworzone sztucznie tylko i wyłącznie na potrzeby systemu). Ważne jest również, aby w przedsiębiorstwie funkcjonował jeden system, a nie kilka niezależnych, niezgodnych z sobą w mniejszym lub większym stopniu. W związku z powyższym, dla przedsiębiorstwa POL-EKO-APARATURA SP.J. bardzo ważne jest zintegrowanie działań controllingowych z obecnie funkcjonującym systemem zarządzania. Aby tego dokonać, konieczne będzie:

– dostosowanie wszystkich procedur, instrukcji, formularzy do wdrażanych działań controllingowych,

– zaadaptowanie pracowników do nowych zasad wprowadzanych wraz z aktualizacją dokumentacji,
– przeprowadzenie szkoleń i warsztatów, które warto ująć w planie szkoleń.

Pierwszym etapem połączenia controllingu z systemem było – opisane w drugim punkcie niniejszego artykułu – przemodelowanie struktury organizacyjnej, która także jest bardzo ważnym elementem tegoż systemu.

Podsumowanie

Podsumowując rozważania na temat koncepcji controllingu w POL-EKO-APARATURA SP.J., należy stwierdzić, ze zrealizowano trzy z siedmiu etapów wdrożenia systemu controllingu w przedsiębiorstwie, a mianowicie:

– dokonano przekształceń organizacyjno-strukturalnych,
– zastosowano adekwatny styl zarządzania,
– przyjęto nowe rozwiązania w zakresie rachunku kosztów i wydajności,
– przekształcono system planistyczno-kontrolny,
– zbudowano system informacyjno-sprawozdawczy,
– stworzono właściwy systemu motywacyjny,
– zmodyfikowano zachowania, system wartości oraz świadomość pracowników przedsiębiorstwa[4].

Jest to nadal początkowa faza wdrażania controllingu. Podczas tego procesu bardzo pomocne są decyzje dyrekcji, która ma głęboką świadomość, jak duże korzyści mogą przynieść odpowiednio wdrożone działania controllingowe. Kierownicy działów również zobligowali się do wprowadzenia zmian w swoich działach. Najbardziej obawiano się, czy pracownicy produkcyjni będą w stanie z dnia na dzień akceptować te modyfikacje systemu, które ich dotyczą. Bardzo pomocne okazały się tutaj panele szkoleniowe, na których przedstawiano zainteresowanym, czym są koszty – i co ma wpływ na ich wartość. Sam pomysł organizacji szkoleń oraz sposób ich przeprowadzenia spotkały się z entuzjazmem ze strony załogi, która brała w nich aktywny udział.

Po zakończeniu pierwszego etapu wdrażania controllingu konieczne będzie realizowanie wyznaczonych zadań oraz śledzenie działania całego systemu,

[4] A. Major, *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków zastosowań w warunkach polskich*, Semper, Warszawa 1998, s. 27, za: E. Nowak, *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 49.

a zwłaszcza obszarów, w których nastąpiło najwięcej zmian. Obszary podlegające zmianom można zaklasyfikować do kategorii organizacyjnych, technicznych, związanych z przepływem informacji i zachowań ludzkich[5]. Po przeanalizowaniu wyników wdrażania controllingu w POL-EKO-APARATURA SP.J. – można potwierdzić postawioną hipotezę. Rozwój systemu księgowego musi podążać za rozszerzaniem i rozwijaniem działalności przedsiębiorstwa. W przeciwnym razie nie będzie można rzetelnie i jednoznacznie określić rentowności prowadzonych działań.

Literatura

Garrison R.H., Noreen E.W., Brewer P.C., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin, New York 2010, s. 520–522, za: B. Nita B., *Sprawozdawczość zarządcza*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2014, s. 194.

Jemielniak D., Latusek D., *Zarządzanie: teoria i praktyka od podstaw. Ćwiczenia*, WSPiZ, Warszawa 2005, s. 92.

Major A., *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków zastosowań w warunkach polskich*, Semper, Warszawa 1998, s. 27, za: E. Nowak, *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 49.

Sierocki R., *Zintegrowane systemy informacyjno-analityczne w realizacji systemów controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach*, „Prace Naukowe AE we Wrocławiu" nr 1101 (2006), s. 153.

DEVELOPMENT OF CONTROLLING SYSTEM IN POL-EKO-APARATURA SP.J. – CASE STUDY

Summary

POL-EKO-APARATURA SP.J. has started activity in 1990. At the beginning, company was selling only a few types of products, but now (after 25 years) it manufactures and sells many types of laboratory devices and equipment. Detailed and reliable evaluation of profitability is possible only when enterprise develop

[5] *Ibidem*.

together with methods of measurement, valuation, accounting and cost calculation at the same time. Unfortunately, during this period POL-EKO-APARATURA SP.J. have not developed its method for calculation of costs. Therefore, the profitability analysis became overall and unreliable. Management of the company made the decision to initiate a controlling process. The main goals of controlling are improvement of work organization and proper system of cost calculation. Organization had to change organizational structure, storage policy and chart of accounts. Controlling needs a new tool to monitor all processes. In this connection company created a tool named multi-level and multi-block marginal costing. This article presents the tasks of controlling on the background of earlier approaches.

Keywords: initiate a controlling, marginal costing, organizational structure

Translated by Maciej Knasiński