

JOANNA ŚWIERK

Controlling jako instrument zarządzania

Controlling as an instrument of management

Funkcjonowanie przedsiębiorstwa w stale zmieniającym się otoczeniu rynkowym wymaga, a nawet wymusza ciągłą analizę jego sytuacji ekonomiczno-finansowej, a także pozycji w odniesieniu do konkurencji. Dlatego też konieczne wydaje się opanowanie instrumentów mających na celu efektywne kierowanie firmą, które zapewnią jej stabilność, utrzymywanie płynności oraz możliwość działania w przyszłości. Zanim przedsiębiorstwo będzie realizowało zyski z przeprowadzonych projektów, należy je przede wszystkim wcześniej dokładnie przygotować – zaplanować, kontrolować w trakcie realizacji i kierować nimi. Instrumentem zarządzania, który w doskonały sposób realizuje te plany jest właśnie controlling.

GENEZA I POJĘCIE CONTROLLINGU

Początki controllingu wywodzą się ze Stanów Zjednoczonych. Pod koniec XIX wieku jedno z amerykańskich przedsiębiorstw transportowych utworzyło stanowisko tzw. „comtrollera”, któremu powierzono zajmowanie się sprawami finansowymi i koordynację działań firmy. Rozpowszechnienie się controllingu w USA nastąpiło dopiero w latach dwudziestych XX wieku w czasie światowego kryzysu gospodarczego. Warunki kryzysowe zmusiły przedsiębiorstwa do poszukiwania nowych, skutecznych metod zarządzania i wywołały konieczność powołania komórki sterującej i kontrolującej działalność przedsiębiorstwa. W państwach Europy Zachodniej controlling pojawił się na przełomie lat pięćdziesiątych i sześćdziesiątych XX wieku. Szczególną popularność i zaintereso-

sowanie zdobył we Francji i Niemczech, gdzie osiągnął ogromny sukces nie tylko w teorii, ale również w praktyce przedsiębiorstw. W Polsce koncepcja controllingu pojawiła się na początku lat dziewięćdziesiątych, w związku z przejściem z gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej. Przyczyną był trend zapożyczania „wszystkiego co dobre” z firm zachodnich do przedsiębiorstw polskich. Jak podaje W. Kulpiński¹ do końca 2000 roku tylko 15% polskich przedsiębiorstw miało wdrożony system controllingowy, chociaż w większości to moda rynkowa zdeterminowała takie działania, a nie świadome zapotrzebowanie na ten sposób zarządzania.

Etymologia terminu controlling wywodzi się z języka angielskiego i pochodzi od czasownika „to control”, co oznacza:²

- kierować, opanować, sterować;
- regulować, skierować, badać;
- kontrolować, pilnować, dozorować.

Wszystkie te pojęcia oznaczają przyjmowanie odpowiedzialności, która nie powinna zostać delegowana. Controlling jest zatem zadaniem kierowniczym.

Jak do tej pory pojęcie controlling w polskiej literaturze ekonomicznej nie doczekało się jeszcze odpowiedniego tłumaczenia, które w sposób jednoznaczny i wierny określałoby jego sens.

W literaturze przedmiotu można spotkać szereg definicji controllingu, np.:³

- * uproszczoną – istota controllingu polega na porównywaniu stanu pożądanego (ustalonego) ze stanem wyjściowym,
- * kompleksową – controlling jest systemem wzajemnie powiązanych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie założonego celu,
- * pogładową – controlling jest procesem nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu, wyznaczającego miejsce przeznaczenia,
- * abstrakcyjną – controlling jako zintegrowany podsystem planowania, kierowania, kontroli i informacji, wspomagający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania.

Spśród różnych określeń terminu controlling na uwagę zasługuje definicja sformułowana przez Webera, która obejmuje trzy części składowe:⁴

1) funkcje controllingu – controlling jest podsystemem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przejawia, a częściowo wspomaga procesy plano-

¹ W. Kulpiński, *Czy controlling jest potrzebny polskiej firmie?*, "Controlling i Rachunkowość Zarządcza" 2001, nr 8.

² H. Siegwart, J. Caytas, S. Sanders, *Controlling jako podejście wywodzące się z praktyki*, UMCS, Wydział Ekonomiczny, Zakład Organizacji i Zarządzania, Lublin 1990.

³ Opracowanie własne na podstawie W. Knop, K. Sawicki, *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1994, nr 3.

⁴ Informacje pochodzą ze strony internetowej <http://www.pozyton.net.pl/controlling>, z dnia 7.02.2002

wania, sterowania i kontrolowania, umożliwiając w ten sposób koordynację całego systemu;

2) realizację funkcji – funkcje controllingu mogą być wykonywane przez odrębną komórkę organizacyjną lub stanowisko pracy (controllera), przy czym w małych przedsiębiorstwach takie wyodrębnienie nie jest konieczne;

3) obszar objęty controllingiem – zależy od tego jakiej części dotyczy controlling, czy tylko operatywnej, czy również strategicznej.

Podsumowując należy stwierdzić, iż controlling może być uważany za system wspomagający podejmowanie decyzji, instrument efektywnego zarządzania a nawet system zarządzania.

Dzięki wykorzystywaniu controllingu jako metody zarządzania firma uzyskuje odpowiednie możliwości i środki działania, co pozwala jej:

- funkcjonować jako całościowy system,
- realizować wzrost,
- adaptować się do ciągle zmieniających się warunków otoczenia,
- minimalizować ryzyko do odpowiedniego poziomu.

ISTOTA CONTROLLINGU

Skuteczne wdrożenie controllingu do przedsiębiorstwa musi zostać poprzedzone stworzeniem odpowiedniego systemu informacyjnego. Poprzez bieżącą kontrolę i porównywanie zaplanowanych celów z faktycznie zrealizowanymi można na czas wykryć wszelkie uchybienia występujące w przedsiębiorstwie. Dzięki temu dyrekcja firmy jest w stanie szybko podjąć środki zaradcze. Do zadań realizowanych przez controlling należą zatem: planowanie, kontrola, kierowanie.⁵

Planowanie polega na ustalaniu celów przedsiębiorstwa oraz spójnych zadań dla obszarów działalności gospodarczej. Planowanie powinno charakteryzować się celowością (podporządkowanie obowiązującej hierarchii celów), kształtującym charakterem (wykonywanie zadań planowych wymaga rzeczowego, logicznego i czasowego następstwa), ukierunkowaniem na przyszłość (podejmowanie działań koniecznych w celu wykorzystania przyszłych szans i uniknięcia ewentualnych zagrożeń), orientacją na proces (uwzględnianie wszystkich planów cząstkowych).

Istotą kontroli jest porównanie stanu faktycznego ze stanem zamierzonym. Kontrola powinna więc umożliwiać wykrycie błędów w planowaniu lub błędów w realizacji, aby można było zastosować odpowiednie działania zmierzające do ich eliminacji. Istotne jest, aby wykrycie nieprawidłowości i odchyłeń odbyło się

⁵ H. J. Vollmuth, *Controlling – planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1998, s. 16.

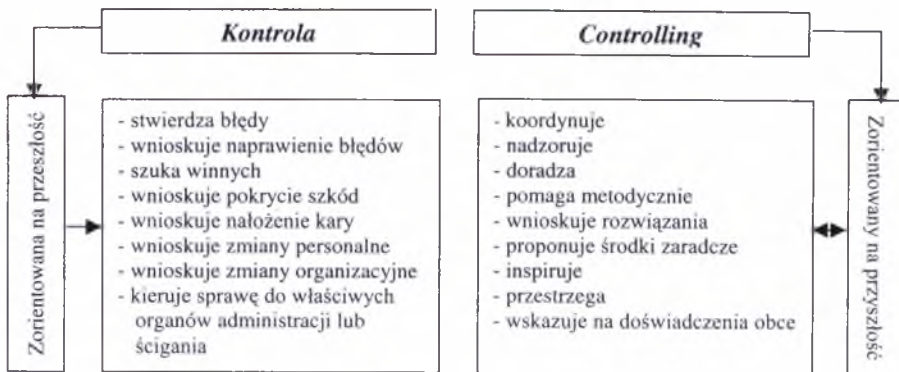
na tyle wcześniej, by podjęcie działań okazało się skuteczne. Zatem kontrola pełni funkcje korekcyjną, ale także prewencyjną. Może przejawiać się w różnych formach jako kontrola wstępna, sterująca, akceptująca oraz końcowa.⁶

Zadaniem kierowania jest realizowanie lub korygowanie przyjętych planów i celów. Kierowanie stanowi system nadzorowania procesów realizacji polityki długofalowej egzystencji i rozwoju firmy.

Controlling skupia się głównie na kierowaniu przedsiębiorstwem. Znana jest reguła, iż nie da się racjonalnie i konsekwentnie kierować firmą bez wcześniej ustalonego planu oraz stałej kontroli zachodzących w niej procesów.

Często spotykanym błędem jest mylne utożsamianie controllingu z kontrolą, gdyż stanowi ona tylko jedną z jego części. Kontrola zajmuje się zawsze oceną *ex post*, nie działa wyprzedzająco, nie stara się ujawniać sygnałów, które zagrażają zjawiskom przed ich realizacją. Poza tym kontrola zwraca uwagę nie tylko na przedmiot, czyli zjawiska podlegające sprawdzaniu, ale także na podmiot, czyli dąży do ustalenia winnych. Controlling natomiast jest zorientowany na przyszłość, zajmuje się działaniami *ex ante*. Koordynuje, nadzoruje i pomaga w osiągnięciu pozytywnych wyników, gdyż podejmując środki zaradcze równoważy odchylenia. Controlling stara się zidentyfikować przyczyny występujących problemów i proponuje rozwiązania, wskazując na możliwości i potencjalne zagrożenia. Schemat 1 przedstawia podstawowe różnice między kontrolą a controllinglem.

Załoženiami systemu controllingu są: orientacja na rynek, orientacja na proces, orientacja na wiedzę oraz orientacja na finanse.⁷



Schemat 1. Podstawowe różnice pomiędzy kontrolą a controllinglem
Basic differences between control and controlling

Źródło: opracowanie własne na podstawie K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw” 1994, nr 3.

⁶ Szerzej na ten temat zob. S. Nahotko, *Podstawy controllingu finansowego*, OPO, Bydgoszcz 2000, s. 67–71.

⁷ J. Weber, *Nowe perspektywy i instrumenty controllingu*, [w:] *Controlling w zarządzaniu firmą*, Profit, Katowice 1999, s. 155 i n., zobacz także: H. J. Vollmuth, *Controlling...*, *op. cit.*, s. 17–20.

Orientacja rynkowa zakłada, że controlling powinien brać pod uwagę otoczenie przedsiębiorstwa, ukierunkowywać się na klienta, rynek i konkurencję. Controller zatem musi badać relacje między klientami i dostawcami, sprawdzać czy ich usługi nadal osiągają dostateczną wartość, a także poszukiwać nowych rozwiązań i nowych klientów. Zadania te wymagają zastosowania trzystopniowego programu wspomagającego orientację controllerów na rynek i klienta:

- ukierunkowanie na wewnętrznych klientów poprzez wprowadzenie działań zorientowanych na potrzeby wewnętrznego klienta, prowadzone interesy, strategie sprzedaży;

- umożliwienie dostępu do dokładnej informacji o rynku poprzez spojrzenie na przedsiębiorstwo z zewnątrz. Należy szczegółowo analizować konkurencję, potrzeby klientów, integrować dostawców, a także obserwować inwestorów;

- wspomaganie marketingu i sprzedaży poprzez wprowadzanie nowych instrumentów, tj: rachunku wyników zorientowanego na klienta, segmentowego rachunku sprzedaży oraz rachunku kosztów procesu.

Orientacja na proces zakłada, że w celu poprawy efektywności to nie koszty odgrywają istotne znaczenie z następujących powodów:

- * koszty są następstwem podejmowanych procesów, czyli to procesy należy optymalizować;

- * dane o kosztach napływają zbyt późno, aby można podjąć odpowiednie działania w celu ich redukcji;

- * dane o kosztach często nie są zrozumiałe;

- * koszty powinny być zatem zastąpione innymi informacjami: danymi ilościowymi, czasowymi i jakościowymi w ogólności oraz wskaźnikami liczbowymi w szczególności.

Controlling powinien być ukierunkowany na procesy samego przedsiębiorstwa, jak i controllingu. J. Weber proponuje realizację tego celu poprzez zastosowanie poniższych kroków:

- wprowadzenie ilościowych mierników dla ujęcia najważniejszych wymagań klienta;

- optymalizacja relacji między wymaganiami klienta a kosztami ich zaspokajania na podstawie konkretnych mierników;

- ustalenie wymiernych wielkości, które będą zastosowane w sprawozdawczości (zmienne wykorzystywane w bieżącym sterowaniu kluczowymi procesami);

- stworzenie odpowiednich procedur planowania i kontroli tych wielkości.

Orientacja na wiedzę powinna uwzględniać fakt, iż wiedza to zasób przedsiębiorstwa, który daje przewagę na rynku nad konkurencją. Zarządzanie wiedzą polega na tym, aby dobro jakim jest wiedza było wykorzystywane efektywnie i skutecznie. Zarządzanie wiedzą obejmuje cztery zadania cząstkowe:

- * rozwój i zdobywanie wiedzy (generowanie wiedzy),

- * transfer wiedzy,

- * zasilanie w wiedzę,
- * celowe wykorzystywanie wiedzy i jej gromadzenia.

Jeżeli wiedza jest wąskim gardłem zarządzania przedsiębiorstwem, to tym zadaniem powinien się zająć controller. Powinien on zapewnić równowagę między podażą wiedzy, popytem na nią i jej rozporządzalnością. Controlling wobec czynnika wiedzy tworzy system samoregulacji, który obejmuje:

- pozyskiwanie czytelności wiedzy, którą się dysponuje (jaki jest stan faktyczny),
- ustalanie zapotrzebowania na wiedzę (jaki powinien być stan postulowany),
- określanie celów dotyczących wiedzy oraz podjęcie procesu zarządzania wiedzą.

W ten sposób współpracują zarządzanie wiedzą i controlling wiedzy.

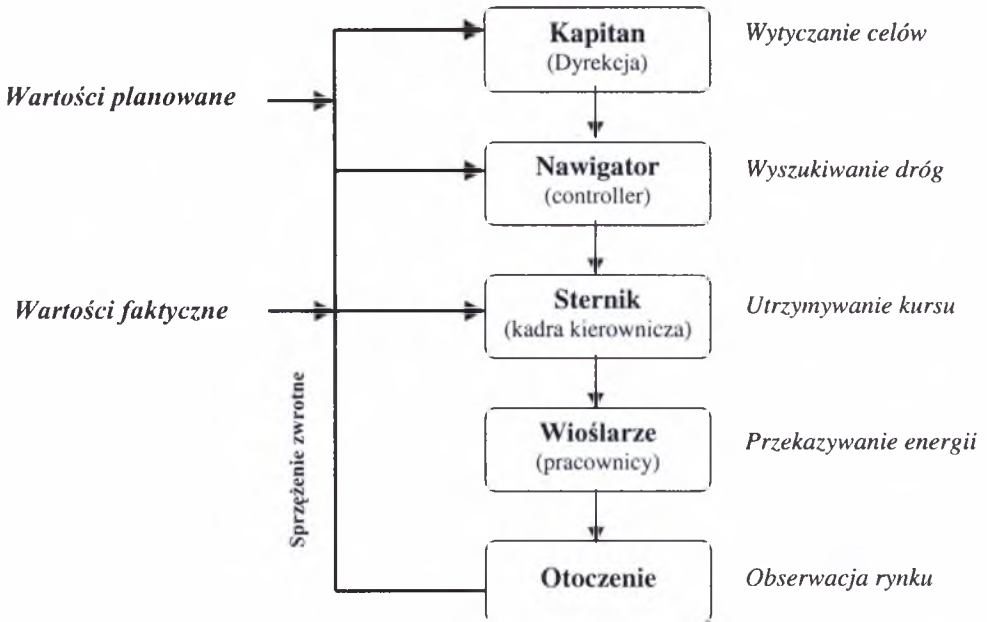
Orientacja na finanse wymaga od przedsiębiorstw nastawienia swojej sprawozdawczości finansowej na wymagania rynku międzynarodowego. Zarząd powinien być informowany o wpływie swych decyzji na wielkości podstawowych wskaźników odnoszących się do sytuacji finansowej (wysokość kapitału własnego, wynik na działalności operacyjnej, wygoszparowana nadwyżka cash-flow). Dokładne przygotowywanie tych informacji jest podstawowym zadaniem controllingu ukierunkowanego na finanse. Controlling finansowy musi zatem kształtować i koordynować:

- zewnętrzną sprawozdawczość finansową (różne standardy opracowywania wyników finansowych),
- sprawozdawczość wewnętrzną (odpowiedni kształt rachunku kosztów),
- system motywacji i zachęty.

Controlling nastawiony na aspekty finansowe uwzględnia również problemy dotyczące zarządzania wartością firmy oraz wartością akcji.

H. J. Vollmuth przedstawia controlling jako system cybernetyczny. Greckie słowo *Kybernetes* oznacza sternika, którego podstawowym zadaniem jest utrzymywanie statku na wyznaczonym wcześniej kursie. System ten może zostać również wykorzystany do wyjaśnienia wszystkich składowych elementów controllingu (schemat 2).

Cybernetyczny system przedsiębiorstwa stanowi zamknięty obwód samoregulacji. Kapitan czyli dyrekcja przedsiębiorstwa wytycza cele działalności firmy. Na tej podstawie nawigator (controller) wyszukuje możliwości i opracowuje programy do osiągnięcia zamierzonych celów. Jego zadaniem jest także porównywanie wartości planowych z wartościami faktycznymi. Nawigator jest wspierany przez sternika czyli kadrę kierowniczą przedsiębiorstwa. Kadra stara się utrzymać kurs, czyli osiągnąć zamierzone cele. Jeśli zaistnieją pewne odchylenia kurs musi zostać poddany korygowaniu. Za realizację wyznaczonych celów odpowiedzialni są wioślarze, czyli tzw. „szeregowi pracownicy”. Wyniki ich pracy w przetworzonej formie przekazywane są otoczeniu. Otoczenie działające



Schemat 2. System controllingu w ujęciu cybernetycznym

The system of controlling in cybernetic approach

Źródło: opracowanie własne na podstawie H. J. Vollmuth, *Controlling – planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1998, s. 21.

na zasadzie sprzężenia zwrotnego w sposób ciągły informuje przedsiębiorstwo o zaistniałych odchyleniach. Dzięki wprowadzeniu odpowiednich zmian wciąż będzie możliwe osiągnięcie wytyczonych celów.

Tak rozumiany system controllingu ma za zadanie kontrolować, a także zapobiegać powstawaniu ewentualnych odchyłeń. Odchylenia powinny być wykryte zanim jeszcze zdążą się pojawić. Takie działanie ma na celu przekierowanie myślenia ze sprzężenia zwrotnego (*feed-back*) w myślenie uwzględniające sprzężenie wyprzedzające (*feed-forward*). Sprężenie wyprzedzające porównuje przewidywany stan przyszły z ustalonymi wcześniej celami umożliwiając wykazanie odchyłeń, ich analizę i wprowadzenie odpowiednich przeciwdziałań. Na tym opiera się istota systemu controllingu.

ZADANIA I ROLA CONTROLLERA

Rola controllera w przedsiębiorstwie polega na implementacji oraz późniejszym nadzorowaniu bieżącego funkcjonowania systemu controllingu. Pozycja controllera rozwinęła się na przestrzeni lat od stanowiska „kierownika działu księgowości” do aktywnego „pomocnika dyrekcji i zarządu”. Controller

analizując sytuację przedsiębiorstwa zgłasza kierownictwu nieprawidłowości, co umożliwia przeciwdziałanie błędom i stratom oraz realne prognozowanie przyszłej sytuacji przedsiębiorstwa.

Podstawowe grupy zadań controllera zdefiniowane zostały w opracowanym przez Financial Executives Institute „Katalogu zadań controllera”. Można tu wymienić:⁸

- * planowanie – opracowywanie, realizacja i koordynacja planów w przedsiębiorstwie,

- * opracowanie oraz interpretacja sprawozdań finansowych – analiza i interpretacja wyników, porównanie planu z wykonaniem,

- * ocena i doradztwo – pomoc w realizacji funkcji kierowniczych,

- * sprawozdawczość na zewnątrz organizacji – przygotowanie informacji dla udziałowców, banków i agend państwowych,

- * nadzór nad realizacją zadań – prowadzenie kontroli wewnętrznej,

- * analiza ekonomiczna – ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa i ocena ich strony finansowej w celu kontroli kosztów i przychodów,

- * ujednocnianie informacji przepływających między centralą a jej oddziałami.

Reasumując można stwierdzić, że zadania controllera polegają na zdobywaniu, przetwarzaniu, zestawieniu oraz prezentacji zewnętrznych i wewnętrznych danych w celu wypracowania odpowiednich decyzji.

W praktyce wykształciły się cztery typy postaw controllera: rejestrator, nawigator, innowator oraz „sumienie ekonomiczne przedsiębiorstwa”. W zależności od otoczenia w jakim funkcjonuje przedsiębiorstwo możemy przyporządkować różne zadania controllerom. Zadania i orientacje controllerów przedstawia tabela 1.

Charakter zadań controllera wynika ze zróżnicowania otoczenia oraz zmian zachodzących w podmiocie gospodarczym.

Pozycja controllera w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa zależy przede wszystkim od rozmiaru firmy. Istotne jest, aby controller został tak umiejscowiony w strukturze organizacyjnej firmy, aby mógł wypełniać swoje zadania i obowiązki najefektywniej. Generalnie jego skuteczność jest tym większa, im wyższą zajmuje pozycję w hierarchii przedsiębiorstwa.

Stanowisko controllera można usytuować na dwa sposoby: na pozycji sztabowej lub na pozycji liniowej. Controller zajmujący pozycję sztabową oznacza, iż controlling został umiejscowiony na wysokim szczeblu hierarchii, gdyż podlega jedynie kierownictwu przedsiębiorstwa.

Pozycja sztabowa charakteryzuje się tym, że controller realizuje funkcję doradczą i przygotowuje do podejmowania decyzji, ale bez kompetencji do wydawania tych decyzji lub zarządzeń. W małych i średnich firmach controller

⁸ P. Świerkula, *Controller – rola i zadania*, www.controlling.info.pl/artykuły z dnia 7.02.2002.

Tab. 1. Wpływ otoczenia na zadania controllera
The influence of the environment on the controller's tasks

Sylwetka controllera	Typ otoczenia	Zadania controllera
Rejestrator	Stabilne (statyczne)	<ul style="list-style-type: none"> – dostarczanie danych o minionych procesach gospodarczych – powiązanie z księgowością finansową i tradycyjnym rachunkiem kosztów – wykorzystanie informacji ze sprawozdań finansowych – nie uczestniczy on w procesie decyzyjnym
Nawigator	Zmienne (umiarkowanie dynamiczne)	<ul style="list-style-type: none"> – integracja planowania z kontrolą – porównywanie wielkości faktycznych z planowanymi – zapobieganie popełnianiu ewentualnych błędów – wyeliminowanie odchyłeń w czasie teraźniejszym i w przyszłości – współuczestniczenie w procesie decyzyjnym (pełni funkcje sztabowe lub liniowe)
Innowator	Burzliwe (dynamiczne)	<ul style="list-style-type: none"> – szybka orientacja w dokonanych zmianach – energiczne działania innowacyjne – ulepszanie rozwiązania przyjętego systemu ekonomicznego – stosowanie nowoczesnych rozwiązań w rachunkowości finansowej i zarządczej – udział w zarządzaniu
Ekonomiczne sumienie przedsiębiorstwa	Ekstremalnie dynamiczne	<ul style="list-style-type: none"> – działa z dużą przezrocznością podczas realizacji zadań strategicznego i operatywnego controllingu – współodpowiedzialność za osiągnięte wyniki – uczestniczy w rozliczaniu się przedsiębiorstwa przed właścicielem, urzędem skarbowym oraz społecznością lokalną

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Nowak (red.), *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996 oraz A. Jarugowa, W. A. Nowak, A. Szycha, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańsk, 1997.

nie powinien zajmować pozycji sztabowej, gdyż ten sposób nie gwarantuje skutecznego controllingu.

Pozycję liniową cechuje fakt, iż controller działa na tym samym szczeblu co kierownik działu marketingu, zbytu czy produkcji. Z racji pełnionej funkcji ma możliwość i prawo do udzielania wskazówek i wydawania poleceń. Wprowadzenie dodatkowego samodzielnego stanowiska w mniejszych i średnich przedsiębiorstwach z ekonomicznego punktu widzenia wydaje się być nieuzasadnione. W tej sytuacji funkcję tę powinien pełnić jeden z pracowników (po odpowiednim przeszkoleniu) np. kierownik działu finansów i rachunkowości.

Controller może także pochodzić spoza przedsiębiorstwa. Controller z zewnątrz szkoli dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu do momentu, kiedy sami będą mogli przejąć zadania controllingu. To rozwiązanie wydaje się być optymalne dla małych i średnich firm.

CONTROLLING STRATEGICZNY A CONTROLLING OPERATYWNY

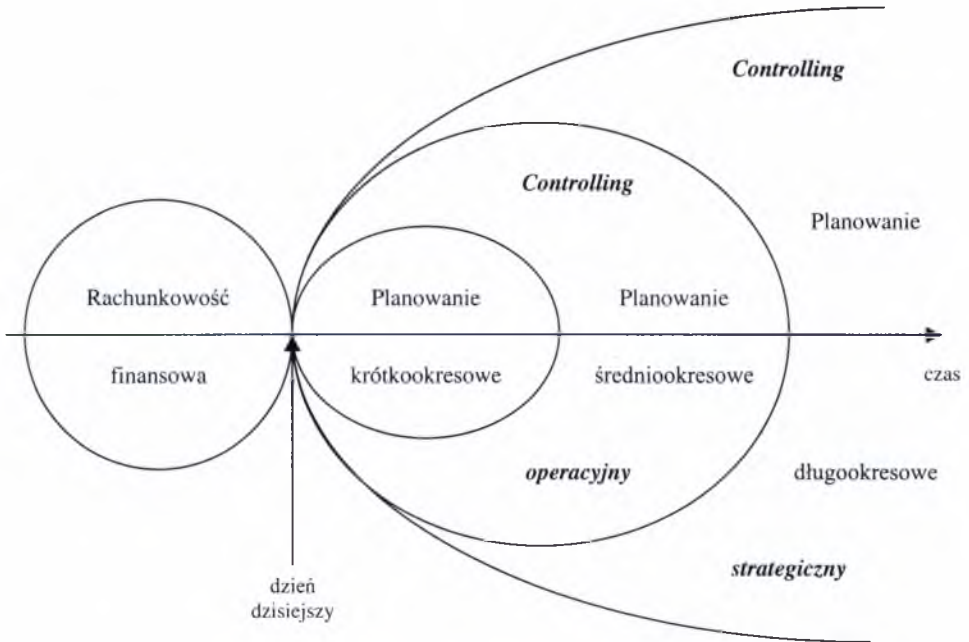
Długofalowe cele przedsiębiorstwa, środki i sposoby ich osiągnięcia wyrażone są w planach strategicznych. Firma realizuje założone cele w okresach długich, średnich i krótkich. Wzajemne związki pomiędzy planowaniem strategicznym, średniookresowym i krótkookresowym, rachunkowością finansową, controllingiem operatywnym i strategicznym przedstawia rycina 1.

Rachunkowość finansowa odzwierciedla przeszłość, czyli działania gospodarcze występujące do dnia dzisiejszego. Controlling natomiast, w przeciwieństwie do rachunkowości, zorientowany jest zawsze na przyszłość. Pomimo istniejących różnic można wykazać silny związek pomiędzy controllingiem strategicznym a rachunkowością. Zarówno controlling strategiczny, jak i operatywny, wykorzystują do procesu planowania informacje, których dostarcza rachunkowość. Podstawowe różnice dotyczące obu rodzajów controllingu przedstawia tabela 2.

Tab. 2. Różnice między controllingiem strategicznym i operatywnym
Differences between strategic and operative controlling

Cechy charakterystyczne	Controlling strategiczny	Controlling operatywny
Cele	zabezpieczenie długookresowych potencjałów przedsiębiorstwa oraz długotrwałej egzystencji i rozwoju	rentowność, płynność, efektywność, zysk
Orientacja	przede wszystkim na zewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa, dostosowanie działalności przedsiębiorstwa do zmian	przede wszystkim na wewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa, wykorzystanie istniejących zasobów
Charakter zadań	tzw.: źle zrestrukturyzowane problemy, jakościowy charakter zadań	cele i zadania wyrażone w wymiernych jednostkach
Przedmiot zadań	szanse i zagrożenia, mocne i słabe strony przedsiębiorstwa	koszty – wyniki, nakłady – dochody, wpływ – wydatki
Planowanie	wyłącznie strategiczne	taktyczne i operatywne, istotny jest proces budżetowania
Horyzont czasowy	z reguły długookresowy, nie jest ograniczony	z reguły średnio- i krótkookresowy, okresy rok, kwartał, miesiąc

Źródło: opracowanie własne na podstawie Z. Sekuła, *Controlling strategiczny*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 7–8 oraz www.pozyton.net.pl/controlling z dnia 7.02.2002 r.



Ryc. 1. Relacje pomiędzy planowaniem, rachunkowością a controllingiem
Relations between planning, accounting and controlling

Źródło: opracowanie własne na podstawie: W. Knop, K. Sawicki, *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1994, nr 3 oraz S. Marciniak, M. Krwawicz, *Rachunek kosztów a controlling strategiczny*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 8.

Controlling strategiczny jest ściśle powiązany ze strategią zarządzania, która dotyczy tworzenia, zachowania lub wzrostu potencjałów sukcesu. Jego zadaniem jest zapewnienie długotrwałej egzystencji oraz rozwoju przedsiębiorstwa poprzez odpowiednio wcześniejsze dopasowywanie się przedsiębiorstwa do wymogów otoczenia. Celem controllingu strategicznego jest stworzenie warunków organizacyjnych i informacyjnych dla strategicznego planowania i kontroli przy jednoczesnym uzgodnieniu ich z zarządzaniem operatywnym.⁹ Controlling strategiczny odgrywa ogromną rolę szczególnie w tych przedsiębiorstwach, które działają w dynamicznym otoczeniu zewnętrznym i wewnętrznym. Sprzyja on wczesnemu eliminowaniu przeszkód poprzez ciągłe poszukiwanie oraz nadzór nad realizacją celów, wykorzystując przy tym ideę sprzężenia wyprzedzającego.

W controllingu strategicznym ogromne znaczenie mają czynności kontrolno-nadzorcze.¹⁰ Kontrola realności potencjalnych celów odbywa się na etapie budowania i korekty planów strategicznych. Ma ona za zadanie wyeliminować w trakcie planowania sprzeczności w zakładanych celach i nierealność celów

⁹ Z. Sekuła, *Controlling strategiczny*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 7–8.

¹⁰ Szerzej zob.: Z. Sekuła, *Controlling strategiczny*, *op. cit.*, s. 53–55.

widzianych z przyjętej perspektywy. Konieczne jest także kontrolowanie przyjętych założeń otoczenia w następstwie zachodzących zmian. Poszukuje się więc sposobów wykorzystania ewentualnych szans i przeciwdziałania zagrożeniom. Kontrola wykonania polega na analizowaniu wielkości rzeczywistych z planowanymi. Przeprowadzone badania mogą doprowadzić do zmian ilościowo-jakościowych struktury celów lub ustalenia działań dotyczących dostosowania otoczenia tak, by sprzyjało ono realizacji celów. Natomiast „strategiczne czuwanie” ma za zadanie nieustanne przeszukiwanie otoczenia zewnętrznego i wewnętrznego w celu znalezienia zjawisk, które odgrywają ogromną rolę, a dotąd nie przyjętych do analizy.

W ramach przedsiębiorstwa niezbędne wydaje się również stosowanie koordynacji dotyczącej faz procesu strategicznego, na którą składają się: analiza strategiczna, formułowanie strategii, planowanie jej implementacji oraz realizacja samej strategii.¹¹ Dla przyjętej strategii tworzy się plany długookresowe wyrażone w jednostkach wartościowych, nazywane budżetami strategicznymi. Realizacja samej strategii odbywa się na szczeblu taktycznym i operatywnym. Wszystkie działania i decyzje podejmowane w ramach controllingu strategicznego obarczone są dość dużym poziomem ryzyka, z tego względu muszą podlegać ciągłemu badaniu.

Do narzędzi controllingu strategicznego zalicza się: analizę konkurencji, analizę portfelową, analizę potencjału/możliwości, analizę cyklu życia produktu, analizę mocnych i słabych stron, strategiczną kartę wyników¹² oraz wartość dla akcjonariuszy.

Controlling strategiczny i controlling operatywny zająbiają się w momencie przekształcania strategii na plany etapowe a następnie na plany ich realizacji. Na granicy obydwu rodzajów controllingu pojawia się potrzeba koordynacji i nadzoru oraz tworzenia spójnej koncepcji controllingu.

Controlling operatywny wiąże się z zarządzaniem operatywnym, którego celem jest wykorzystanie potencjałów sukcesu określonych w ramach zarządzania strategicznego.¹³ Wdrażając controlling operatywny już w fazie planowania uszczegółowia się i urealnia dane wyjściowe, następuje dezagregacja celów globalnych na szczegółowe i cząstkowe zadania. Jest on ukierunkowany na osiąganie bieżących celów, które wynikają z założeń strategicznych. Controlling operatywny zajmuje się procesami gospodarczymi, których zadaniem jest wspomaganie sterowania wynikiem, płynnością i efektywnością. Obejmuje on

¹¹ J. Goliszewski, *Controlling strategiczny*, cz. 1, „Przegląd Organizacji” 1991, nr 5.

¹² Strategiczna Karta Wyników (*Balanced Scorecard*) została zaproponowana przez R. Kaplana i D. Nortona. Zbudowana jest ona na zasadzie 4 perspektyw: perspektywy finansowej, klienta, wewnętrznych procesów oraz uczenia się i rozwoju. Szerzej na ten temat zob.: S. Marciniak, M. Krwawicz, *Zrównoważona karta wyników jako narzędzie controllingu strategicznego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2000, nr 7.

¹³ Z. Sekuła, *Controlling operatywny*, „Przegląd Organizacji” 1998, nr 10.

okres krótki i średni (rok, kwartał, miesiąc), dostosowany do okresów planistycznych przedsiębiorstwa. Dlatego operatywny controlling można określić jako sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa w krótkim okresie.

Zadaniem controllingu operatywnego jest eliminowanie wąskich gardeł utrudniających osiągnięcie zysku. Wykorzystuje on jako narzędzia planowanie, sterowanie, kontrolę i analizę wyniku finansowego, a także związaną z tym wynikiem motywację. Powinien wspomagać podejmowanie decyzji przygotowanych na podstawie metod, technik i koncepcji rachunkowości zarządczej.¹⁴

Dosyć szeroki zakres przedmiotowy controllingu operatywnego (m.in. zabezpieczenie spójności między wszystkimi planami, badanie istniejących zasobów pod kątem ich wystarczalności, transformacja planów działań na budżety, określenie mierników i pomiar controllingowych wielkości w badanym okresie, kontrola stopnia realizacji strategii wyznaczonej w ramach planu operatywnego) wymaga dobrej współpracy kierownictwa na wszystkich szczeblach zarządzania przedsiębiorstwem, dlatego też wdrażanie systemu controllingu powinno obejmować następujące etapy:¹⁵

- 1) hierarchizacja celów operatywnych (od celów całego przedsiębiorstwa aż do dekompozycji na najniższym szczeblu zarządzania),
- 2) opracowanie planów działań dla różnych szczebli zarządzania i różnych obszarów działań (mają służyć zabezpieczeniu realizacji celów),
- 3) koordynacja planowanych działań (wykrywanie niespójności, sprzeczności i nierealności planów),
- 4) budżetowanie (wyznaczanie planów działań wraz z określeniem i zabezpieczeniem odpowiednich środków na ich realizację),
- 5) kontrola (przedmiotem jest przebieg realizacji wyznaczonych działań i osiągnięcie założonych celów operatywnych),
- 6) sterowanie (dokonanie oceny powstałych odchyłeń oraz ich wpływu na osiągnięcie celów w okresie aktualnym i przyszłym, opracowanie działań korygujących zgodnych pod względem czasowym i rzeczowym z wyznaczonymi celami).

Wśród instrumentów controllingu operatywnego wyróżnia się: krótkookresowy rachunek wyników, rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów bezpośrednich, metodę ABC, analizę prognozy rentowności, analizę „wąskich gardeł”, koło jakości oraz analizę wartości.

Controlling jako koncepcja zintegrowanego systemu zarządzania przedsiębiorstwa orientująca się na wyniki, klientów, wąskie gardła, procesy itp. ma pomóc w opracowaniu koncepcji zmiany w przedsiębiorstwie.¹⁶

¹⁴ S. Nahotko, *Podstawy controllingu finansowego*, op. cit., s. 78.

¹⁵ Opracowanie własne na podstawie: Z. Sekuła, *Controlling operatywny...*

¹⁶ P. Karpuś, *Controlling*, materiały dydaktyczne na prawach rękopisu, Lublin 2000.

**PRZYCZYNY WDRAŻANIA SYSTEMU CONTROLLINGU
W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH**

Główną przyczyną, dla której polskie podmioty gospodarcze powinny wdrażać system controllingu jest obecna sytuacja w otoczeniu makroekonomicznym. Na początku lat dziewięćdziesiątych w związku z dynamicznym rozwojem polskiej gospodarki, na rynku pojawiła się ogromna liczba przedsiębiorstw różnej wielkości. Charakterystyczne dla tego okresu było wysokie zapotrzebowanie na wszelkiego rodzaju dobra i usługi. Sytuacja taka pozwalała na funkcjonowanie obok siebie wielu przedsiębiorstw bez konieczności stosowania w praktyce wiedzy z zakresu ekonomii i zarządzania, w tym zarządzania finansami. Pod koniec lat 90. w gospodarce zaszły istotne zmiany, które spowodowały, że prowadzenie biznesu nie może opierać się tylko i wyłącznie na dobrym pomysłem. Kluczowymi aspektami stały się takie zagadnienia, jak jakość i obniżka kosztów. Konieczne jest stosowanie wyspecjalizowanych systemów zarządzania oraz wykorzystanie unikatowych zasobów.

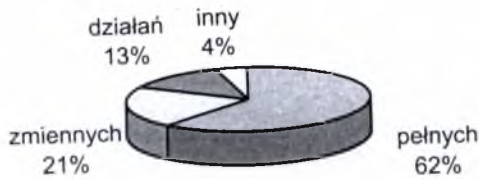
Jednym ze sposobów na zapewnienie przedsiębiorstwu funkcjonowania w obecnej rzeczywistości rynkowej jest wdrożenie systemu controllingu. Controlling będzie implementowany w tych przedsiębiorstwach, które dostrzegą bariery utrudniające im skuteczne rozwiązywanie problemów i efektywne zarządzanie. Tabela 3 ukazuje efekty, jakie osiągnęło 75 losowo wybranych polskich przedsiębiorstw stosujących system controllingu.

Tab. 3. Efekty uzyskane przez przedsiębiorstwa, które wdrożyły controlling
Effects obtained by the companies which implemented controlling

Rodzaj osiągniętych korzyści	Przedsiębiorstwa stosujące system controllingowy (75)	
	liczba	udział (%)
Zwiększenie rentowności	52	69,30
Poszerzenie rynków zbytu	20	26,70
Zmniejszenie kosztów działalności	32	42,70
Zwiększenie dyscypliny wykonywania planów (budżetów)	1	1,30
Poprawa jakości produkcji	8	10,70
Usprawnienia organizacyjne	25	33,30
Poprawa płynności finansowej	2	2,70
Usprawnienie przepływu informacji	2	2,70

Źródło: W. Kulpiński, *Proces wdrożenia controllingu*, artykuł pochodzi ze strony www.controlling.info.pl, z dnia 07.02.2002 r.

W dobie wzmoczonej konkurencji sukcesy będą odnosiły tylko te przedsiębiorstwa, które będą potrafiły obserwować swoje koszty, analizować ich strukturę oraz wyciągać z tego wnioski na przyszłość. Rycina 2 przedstawia



Ryc. 2. Rodzaje rachunku kosztów wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa
Types of cost estimate used by companies

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji zawartych na stronie internetowej <http://controlling.info.pl/wyniki/> z dnia 28.03.2002 r.

metody liczenia kosztów stosowane przez polskie przedsiębiorstwa. Liczba ankietowanych firm wynosiła 71.

Jednym z najistotniejszych elementów procesu wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie jest odpowiednie usytuowanie w strukturze organizacyjnej komórki odpowiedzialnej za funkcjonowanie tego systemu. Komórka controllingu powinna mieć możliwość obserwacji całego przedsiębiorstwa. Rycina 3 przedstawia sposób tworzenia działu controllingu w polskich przedsiębiorstwach.



Ryc. 3. Organizacja działu controllingu w przedsiębiorstwach
Organisation of controlling in companies

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji zawartych na stronie internetowej <http://controlling.info.pl/wyniki/> z dnia 28.03.2002 r.

Controlling jest systemem wewnętrznego sterowania organizacją i jej procesami. Zorientowany jest na osiągnięcie założonych celów przedsiębiorstwa. Wdrożenie systemu controllingu jest kompleksowym i skomplikowanym procesem, pomocnym jednak w procesie podejmowania decyzji na poszczególnych szczeblach zarządzania. Rycina 4 przedstawia oczekiwania przedsiębiorców implementujących system controllingu w swoich firmach.



Ryc. 4. Przyczyny wdrażania controllingu w przedsiębiorstwach
 Causes of implementation of controlling in companies

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji zawartych na stronie internetowej <http://controlling.info.pl/wyniki/> z dnia 28.03.2002 r.

PODSUMOWANIE

Wydaje się, że controlling jest niezmiernie potrzebny polskim przedsiębiorstwom, gdyż będzie umożliwiał im funkcjonowanie na rynku oraz konkurowanie na nim w coraz bardziej zmiennym otoczeniu. Controlling jest odpowiedzią na procesy zachodzące firmie oraz w otoczeniu ekonomicznym przedsiębiorstwa. Jedynie te przedsiębiorstwa osiągną sukces i przewagę, które implementują controlling najszybciej.

SUMMARY

The notion of controlling in Polish literature has not been clearly defined. There are several definitions which describe controlling as the conception of administering, instrument of management, an organisational unit and also, the information system. The system of controlling deals with coordination of the processes of planning, control and managing, as well as providing with information. Implementation of the system of controlling requires directing a company towards the market, process, knowledge and finances as well. To fulfil its functions, the controlling has to be realized fully, i.e. taking into account the feed-back and feed-forward. The controller as the one who is in charge of controlling is responsible for gathering, processing and assessing information in order to work out proper decisions. Controlling can be divided into strategic and operative. The difference consists, among others, in aims, orientation, nature of tasks and space of time. Implementation of the controlling system in a company is one of the sources of competitive prevalence. Therefore, implementation of controlling allows the companies to more efficiently function on the market, and is one of the factors ensuring the development over a longer space of time.