

ANNA SKOWRONEK-MIELCZAREK

*Controlling w nowoczesnym zarządzaniu przedsiębiorstwem*

Controlling in the modern management of an enterprise

**Pojęcie i istota controllingu**

Zarządzanie przedsiębiorstwem oznacza zarządzanie jego przyszłością. Wszelkie decyzje i działania podejmowane w przedsiębiorstwie powinny być nastawione na zdobycie przewagi konkurencyjnej oraz długofalowe zwiększanie wartości rynkowej. Dlatego tak istotne w podejmowaniu decyzji dotyczących celów przedsiębiorstwa, sterowania nimi oraz procesem ich realizacji są informacje decyzyjne, te z otoczenia, jak i z wnętrza firmy. Tylko w oparciu o nie, zwiększa się prawdopodobieństwo podjęcia trafnych decyzji i zamierzeń, dotyczących budowania przyszłościowej strategii rozwoju. Typowym zadaniem przedsiębiorczości, niezbędnym do aktywnego kształtowania rozwoju firmy jest zatem planowanie<sup>1</sup>. Jednocześnie z planowaniem w procesach zarządzania przedsiębiorstwem przewijają się inne funkcje zarządcze, takie jak organizowanie, kierowanie, motywowanie oraz kontrolowanie. W procesie planowania działalności przedsiębiorstwa ustala się podstawowe cele oraz zadania, sposoby oraz ścieżki ich realizacji. Kontrola konieczna jest do sprawdzenia, czy następuje rozwój przedsiębiorstwa w wyznaczonym kierunku, czy osiągnęte są założone cele, czy realne jest wykonanie zaplanowanych zadań. Prowadzenie kontroli pozwala również wykryć niekorzystne tendencje i zmiany w działalności przedsiębiorstwa. Kontrola dostarcza również całego szeregu informacji, które mogą być wykorzystywane w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem, w procesach organizowania i motywowania pracowników, jak i w kolejnych cyklach planistycznych.

---

<sup>1</sup> *Zarządzanie przedsiębiorstwem*, pod red. M. Strużyckiego, Difin, Warszawa 2002, s. 203.

Rozwój procesów kontroli oraz przemiany w podejściu do zarządzania przedsiębiorstwem doprowadziły do wykształcenia się controllingu. Oznacza on ponadfunkcyjny instrument zarządzania przedsiębiorstwem, który obejmuje procesy sterowania zorientowane na wynik przedsiębiorstwa, realizowane przez planowanie, kontrolę oraz sprawozdawczość<sup>2</sup>. Podkreśla się jednocześnie, że działania controllingowe mają na celu wspieranie kierownictwa przy podejmowaniu decyzji. Od trafności tych wyborów zależy bowiem zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa oraz maksymalizacji jego wartości rynkowej. Controlling zajmuje się sprawnym oraz prawidłowym ukształtowaniem procesów zarządzania przedsiębiorstwem. Pojęcie controllingu może zawierać w sobie różne aspekty działań związanych z zarządzaniem, wynikające z zakresu wykorzystania systemu controllingu w danej firmie. Można tu wymienić trzy stopnie jego zasięgu:

\* controlling zorientowany na rachunkowość – zastosowanie funkcji rachunkowości pod kątem finansowym oraz zarządczym.

\* controlling zorientowany na działanie – wykrywanie i analiza odchyłeń wartości pozycji kosztowych oraz eliminacja tych rozbieżności.

\* controlling zorientowany na kierowanie – wykorzystanie narzędzi, które oferuje controlling do wspierania kierownictwa w sferze decyzyjnej, planistycznej, kontrolnej i korekcyjnej<sup>3</sup>.

Koncepcja controllingu ulegała rozwojowi i modyfikacjom. Przeobrażeniom ulegał zarówno funkcjonalny zasięg tej koncepcji, jak i zasięg geograficzny. Z biegiem czasu rozwiązania controllingowe stały się w większości krajów standardem nowoczesnych systemów zarządzania, gwarantującym bezpieczne funkcjonowanie i rozwój w warunkach rosnącej konkurencji. W Polsce idea controllingu jest jeszcze bardzo młoda, a tym samym mało znana. Wprowadzenie zasad gospodarki rynkowej i umożliwienie zachodnim inwestorom ekspansji na polski rynek od początku lat dziewięćdziesiątych zapewniło dopływ nie tylko kapitału, ale również nowych technologii i nowoczesnej wiedzy fachowej wraz z towarzyszącymi jej formami zarządzania i instrumentami wspierającymi.

Służby controllingowe obejmują swym zasięgiem wszystkie obszary działania przedsiębiorstwa. Aby zapewnić efektywność rozwiązań controllingowych, działania te powinny być ukierunkowane na kluczowe dla przedsiębiorstwa elementy tak, by system controllingu mógł rzeczywiście wspomagać kierownictwo w podejmowaniu decyzji oraz stanowić swoiste narzędzie w ręku menedżera.

Przedsiębiorstwo w ramach controllingu powinno być zorientowane na cele. Ma to ścisły związek ze strategicznym zarządzaniem firmą. Wytyczanie celów pozwala trzymać się raz obranej drogi a tym samym szybciej osiągać zakładane

<sup>2</sup> Por. J. H. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2000.

<sup>3</sup> A. Major, *System controllingu w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe „Semper”, Warszawa 1998, s. 14.

rezultaty. Cele powinny być definiowane jednoznacznie i określane wskaźnikami liczbowymi, dzięki temu unika się nieporozumień i łatwiej jest analizować wyniki. Wytyczenie celów pozwala odnieść funkcjonowanie przedsiębiorstwa do jego sytuacji w przyszłości.

Orientacja na **przyszłość** ma tę zasadniczą zaletę, że dynamizuje funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Informacje płynące z przeszłości mają jedynie wartość poznawczą, która stanowi zasób wiedzy o rezultatach podjętych wcześniej działań, ale na które nie można już wpłynąć. Nasilająca się konkurencja, zmiana modelu przedsiębiorstwa (np. globalizacja), nacisk na obniżkę kosztów i coraz krótsze cykle produkcyjne stawiają nieustanne wymagania względem obserwacji otoczenia i oceny przyszłych zmian, również w potencjale firmy. W controllingu analizy *ex post* stają się niewystarczające, konieczne jest oparcie się na analizach *ex ante*. Niezbędne jest opracowanie i wdrożenie koncepcji, instrumentów i narzędzi dostarczających dokładnych informacji o przyszłym rozwoju przedsiębiorstwa i otoczenia.

Kolejna orientacja na „**wąskie gardła**” oznacza, iż działania controllingowe ukierunkowane są przede wszystkim na te obszary przedsiębiorstwa, w których posiadane zasoby są zbyt małe w stosunku do zapotrzebowania. Pozwala to na zapobieganie rozproszeniu uwagi oraz sił, a także jednoczesną koncentrację na problemach najistotniejszych dla przedsiębiorstwa<sup>4</sup>.

Przedsiębiorstwo może odnosić sukcesy, jeżeli jego działanie nastawione jest na rynek. Szybko zmieniające się warunki otoczenia muszą znajdować odzwierciedlenie w rachunku kosztów i wyników. Aby wprowadzić do praktyki orientację rynkową, należy ściśle określić związki między sferą badawczą i rozwojową z jednej strony oraz marketingiem i sprzedażą z drugiej strony. W pracach nad koncepcjami nowych produktów w większym stopniu trzeba wykorzystać narzędzia z zakresu analizy wartości. Przedsiębiorstwa potrafiące rozpoznać tendencje rozwojowe rynku są w stanie lepiej dopasować się do sygnałów płynących z otoczenia przedsiębiorstwa i tym samym stać się bardziej konkurencyjnymi. Skupienie uwagi firmy na kosztach oraz wynikach finansowych nie może prowadzić do ignorowania potrzeb klienta. Przedsiębiorstwo operujące w gospodarce rynkowej może istnieć tylko wówczas, gdy dostarcza pewną użyteczność konsumentowi.

Orientacja na **klienta** zakłada, że celem przedsiębiorstwa jest optymalne zadowolenie klienta. Controller powinien dostarczyć informacji koniecznych do analizy konsumentów (np.: analiza grup klientów, badanie satysfakcji klientów). Myślenie zorientowane na klienta pozytywnie oddziałuje również na jakość produktów, dzięki czemu towary i usługi mogą być ulepszone i produkowane po niższych kosztach – tańsze.

<sup>4</sup> Szerzej E. Nowak, *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.

## Cele i obszary controllingu w zarządzaniu

Controlling stanowi podsystem całościowego, globalnego systemu zarządzania przedsiębiorstwem i oddziałuje on bezpośrednio na inne podsystemy, takie jak: podsystem celów, podsystem organizacyjny, podsystem zarządzania personelem, podsystem informacyjny, podsystem planowania i kontroli. W praktyce gospodarczej niejednokrotnie zdarza się, iż wymienione podsystemy ulegały w toku postępującej specjalizacji zadań znaczącej rozbudowie oraz usamodzielnieniu, co prowadziło niejednokrotnie do autonomizacji spełnianych przez nie funkcji. Stawiane cele i podejmowane działania w obrębie poszczególnych podsystemów były często niespójne co powodowało zakłócenia w osiągnięciu globalnych celów przedsiębiorstwa oraz celów jego funkcjonowania. Tendencje te sprawiły, że szczególnego znaczenia w obszarze zarządzania przedsiębiorstwem nabrała funkcja koordynacji. Podstawowym elementem tak rozumianej funkcji controllingu jest zatem koordynacja planowania i kontroli oraz zaopatrzenia informacji. Koordynacja ta przyjmuje dwie formy:

- \* koordynacja tworząca – dotyczy projektowania i implementacji systemu planistyczno-kontrolnego oraz systemu zaopatrzenia informacyjnego, jak również powiązań między tymi systemami.

- \* koordynacja sprzęgająca – sprowadza się do zapewnienia wewnętrznej oraz wzajemnej spójności systemu planistyczno-kontrolnego i systemu zaopatrzenia informacyjnego oraz bieżące dostosowywanie obu systemów będące odpowiedzią na zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Z głównego celu controllingu, określonego zgodnie z przyjętą koncepcją jako informacyjne zabezpieczenie zorientowanego na wynik kierowania przedsiębiorstwem, wyprowadzone mogą być zadania specjalne<sup>5</sup>:

- \* zadania „użytkowe”

- współdziałanie bądź współdecydowanie podczas planowania i kontroli na bieżąco (ze szczególnym uwzględnieniem wyniku i płynności finansowej),

- prowadzenie wewnętrznego rachunku kosztów i wyników (rachunkowość wewnętrzna),

- generowanie i dostarczanie informacji w odpowiednich układach w ramach wewnętrznego systemu informacyjnego,

- \* zadania „tworzące”

- decydowanie bądź współdecydowanie odnośnie kształtowania systemów, zachowań oraz organizacji.

Powyższe określenie zadań controllingu pozwala na sprecyzowanie głównych rodzajów działań podejmowanych dla ich realizowania. Działania te tworzą podsystemy składające się na system controllingu.

---

<sup>5</sup> *Ibidem.*

\* **Podsystem planowania**, obejmujący przede wszystkim funkcje koordynacyjne (zadaniem controllera jest czuwanie by w przedsiębiorstwie planowano sprawnie – on sam planów tworzyć nie musi).

\* **Podsystem kontrolno-analityczny**, w ramach, którego dokonywana jest identyfikacja i analiza:

- wartości zrealizowanych czyli rzeczywistych wyników osiągniętych przez daną jednostkę gospodarczą jako całość oraz przez jej części składowe,
- odchyłeń w układzie plan-wykonanie,
- przyczyn odchyłeń, które określają obszary niedomagań firmy, bądź wskazują zjawiska oddziałujące na nią szczególnie niekorzystnie.

\* **Podsystem regulacji** (sprzężenie zwrotne, feed-back), w którym na podstawie zidentyfikowanych odchyłeń oraz ich przyczyn dokonuje się wskazania środków niwelujących odchylenia i przeciwdziałających ich powstawaniu w przyszłości (działania naprawcze).

\* **Podsystem sterowania** (sprzężenie wyprzedzające, feed-forward) obejmuje antycypowanie możliwych źródeł zagrożeń z jednoczesnym proponowaniem modyfikacji (działania usprawniające, podejmowane na podstawie analizy wielkości zrealizowanych, określenia ewentualnych odchyłeń i ich przyczyn).

\* **Podsystem sprawozdawczości** przyjmuje postać wewnętrznego systemu informacyjnego zabezpieczenia kierownictwa przedsiębiorstwa.

Wart podkreślenia jest fakt, że wymienione grupy działań mają charakter logiczny a nie chronologiczny. Oznacza to, że nie muszą występować w określonej kolejności, a rozpoczęcie działania kolejnego nie jest uwarunkowane zakończeniem działania poprzedniego. Wszystkie przedstawione działania mają charakter procesów wzajemnie się przeplatających oraz nakładających<sup>6</sup>.

## Kryteria podziału controllingu

Wśród rodzajów controllingu na wyróżnienie zasługują dwie podstawowe klasyfikacje ze względu na kryterium funkcjonalne oraz kryterium szczebla zarządzania.

Na podstawie kryterium funkcjonalnego wyodrębnić można controlling odnoszący się do:

- \* logistyki,
- \* produkcji,
- \* marketingu,
- \* zarządzania personelem,
- \* kosztów i finansów.

<sup>6</sup> Szerzej A. Major, *op. cit.*



Z kolei kryterium szczebla zarządzania pozwala na wyodrębnienie controllingu **operacyjnego** oraz **strategicznego**<sup>7</sup>. Różne szczeble zarządzania, do których odnoszą się wymienione rodzaje controllingu sprawiają, iż różnorodnie postrzegane są także przypisywane im cele, orientacja, charakter i przedmiot zadań oraz horyzont czasowy. Elementy charakterystyczne dla obu typów controllingu zaprezentowano w tabeli 1.

Tab. 1. Cechy controllingu strategicznego i operacyjnego

Cechy	Controlling strategiczny	Controlling operacyjny
Cele	zabezpieczenie zdolności rozwoju przedsiębiorstwa w długim okresie	bieżąca rentowność, płynność i efektywność
Orientacja	otoczenie przedsiębiorstwa (szczególnie w kontekście dopasowania się do jego zmian)	wnętrze przedsiębiorstwa (szczególnie w kontekście koordynacji procesów wewnętrznych)
Charakter zadań	głównie jakościowy (słaba strukturalizacja)	głównie ilościowy (zadania wymierne)
Przedmiot zadań	określenie szans i zagrożeń generowanych przez otoczenie w konfrontacji z identyfikacją słabych i mocnych stron przedsiębiorstwa	Identyfikacja i weryfikacja wielkości w układach: koszty-wyniki nakłady-dochody wpływy-wydatki
Horyzont czasowy	długookresowy	krótko- i średniookresowy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie J. Weber, *Einführung in das Controlling*, Stuttgart 1990, s. 135.

**Controlling strategiczny** nastawiony jest na pomoc kierownictwu przedsiębiorstwa w realizacji zamierzeń długookresowych. Jest to instrument wspierający naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa poprzez koordynację działalności poszczególnych subsystemów zarządzania strategicznego w celu stworzenia warunków do działań zgodnych z długofalowymi zamierzeniami przedsiębiorstwa. Główne zadania controllingu strategicznego sprowadzają się do:

- \* inicjowania i wspierania naczelnego kierownictwa w poszukiwaniu oraz optymalnym wykorzystaniu przyszłych potencjałów strategicznych przedsiębiorstwa,

- \* stworzenia bazy informacyjnej grupującej dane o otoczeniu, przedsiębiorstwie oraz zakresie użycia poszczególnych instrumentów,

- \* nadzorowania procesów kontroli strategicznej, przeprowadzania analiz oraz opracowywania przeciwdziałań,

- \* ukształtowania strategicznego systemu sprawozdawczości, zabezpieczenia i nadzorowania implementacji strategii (zwłaszcza w zakresie sprzężenia i koordynacji z controllingiem operacyjnym).

<sup>7</sup> *Doskonalenie procesów zarządzania w przedsiębiorstwach a świadomość menedżerska*, pod red. M. Strużyckiego, SGH, Warszawa 2001, s. 178.

**Controlling operacyjny** zorientowany jest na regulację wewnętrznych procesów w celu sterowania zyskiem przedsiębiorstwa w krótkich horyzontach czasowych. W jego ramach dochodzi do konkretyzacji i weryfikacji koncepcji opracowanych na szczeblu strategicznym. Podstawowe zadania controllingu operacyjnego sprowadzają się do koordynacji oraz współuczestnictwa w procesach implementacji strategii. W ujęciu analitycznym zadania te przyjmują postać:

- \* koordynacyjno-wspomagającego udziału w postawieniu celów głównych i cząstkowych (na podstawie ustalonych wcześniej strategii),
- \* współudziału w opracowaniu planów działań służących osiągnięciu postawionych celów (wraz z koordynacyjnym nadzorem nad całokształtem procesu planistycznego),
- \* transformacji planów działań na budżety,
- \* określenia mierników oceny stopnia realizacji planów działań i budżetów,
- \* bieżącej koordynacji oraz wspierania działań podmiotów zaangażowanych w realizację planów,
- \* bieżącej kontroli, analizy oraz regulacji w procesie realizacji ustalonych planów działań i budżetów (wraz z informacyjną obsługą kadry kierowniczej średniego i wyższego szczebla),
- \* określenia stopnia realizacji założeń strategicznych oraz wskazywanie możliwych działań usprawniających (feed-forward).

### Warunki wdrożenia controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Wdrożenie rozwiązań controllingowych w przedsiębiorstwie oraz ich wzajemne powiązanie w celu stworzenia spójnego systemu jest procesem bardzo czasochłonnym, wymagającym nakładu wielu sił i środków. Podstawową trudnością, z jaką stykają się zespoły wdrożeniowe, jest kompleksowość działań, jakie należy podjąć, by w sposób skuteczny opleść siecią controllingową wszystkie obszary przedsiębiorstwa. W tabeli 2 zestawiono główne wymagania warunkujące procesy wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach.

Tab. 2. Wymagania związane z pracami wdrożenia controllingu

Podjęcie prac implementacyjnych wiąże się ze spełnieniem zespołu wymagań w następujących zakresach:

- \* dokonanie przekształceń organizacyjno-strukturalnych,
- \* wdrożenie stylu zarządzania odpowiadającego nowym zasadom,
- \* przyjęcie nowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów,
- \* przekształcenie systemu planistyczno-kontrolnego,
- \* budowa wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego,
- \* przebudowa systemu motywacyjnego,
- \* modyfikacja kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa (zachowań, systemów wartości oraz świadomości pracowników)

W tym miejscu należy dodać, że wymogiem fundamentalnym jest uzyskanie akceptacji i wsparcia naczelnego kierownictwa dla idei controllingu. Jest ono konieczne nie tylko w momencie podjęcia decyzji o rozpoczęciu procedury wdrożeniowej, lecz także w trakcie realizacji kolejnych etapów, jak również podczas bieżącej eksploatacji.

**Przekształcenia organizacyjno-strukturalne** w przedsiębiorstwie powinny w pierwszej kolejności obejmować słabe punkty struktury organizacyjnej oraz zasad organizacji, których identyfikacja jest celem wstępnej analizy organizacyjnej. W czasie takiej analizy chodzi w szczególności o wyraźne rozgraniczenie odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych i pracowników. Nieprecyzyjne określenie obowiązków i odpowiedzialności prowadzi bowiem do niustannego krzyżowania się interesów i tarć pomiędzy pracownikami poszczególnych komórek, a także pomiędzy pracownikami. Jednocześnie należy pamiętać, aby kształtujący się podział pracy nie przeszkodził w prawidłowej współpracy poszczególnych komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa. W tym celu powinny być ustalone zasady współpracy, które zapewniłyby wzajemną wymianę informacji i udzielanie konsultacji w sprawach wykraczających poza jeden wydział.

Sens controllingu, jako instrumentu zarządzania wymaga, aby styl zarządzania odpowiadał wymogom rynku. O ile w przypadku rynku sprzedawcy akceptowalny jest styl autorytarny, to na rynku nabywcy styl zarządzania powinien polegać na inicjatywie i rzeczywistym udziale w zarządzaniu kierowników niższych szczebli, a także aktywnych, zdolnych i dobrze przygotowanych zawodowo pracowników.

Aby system controllingu funkcjonował efektywnie, musi on bazować na odpowiednio opracowanych danych. Ponieważ wyniki w controllingu zajmują centralne miejsce, szczególnego znaczenia nabiera forma ujmowania i analizy wszelkich danych związanych z kosztami, przychodami, wpływami i wydatkami oraz wynikami przedsiębiorstwa. Takie podejście, umożliwiające uzyskanie miarodajnych informacji, oferuje rachunkowość zarządcza. Wdrożenie systemu controllingowego wymaga między innymi **przyjęcia specyficznych rozwiązań w ramach rachunku kosztów i wydajności** w standardach rachunkowości menedżerskiej.

Koordynacyjna funkcja controllingu w zakresie omówionego poprzednio aspektu tworzącego obejmuje m.in. **zaprojektowanie oraz implementacje systemu planistyczno-kontrolnego**. Podejmowane działania koncentrują się zasadniczo na wyodrębnieniu poszczególnych podsystemów systemu planowania i kontroli, wraz z ustaleniem rodzaju i charakteru powiązań w ich wnętrzu oraz pomiędzy nimi (koordynacja sprzęgająca). Jako podstawowe kryteria kształtowania systemu planistyczno-kontrolnego wymienia się:

\* *Kryterium funkcjonalne*, odnoszące się do określenia zakresu i charakteru zadań planowych oraz ich wzajemnego powiązania. Identyfikacji podlegają



obiekty, zakładana okresowość oraz szczeble planowania. Dodatkowo określa się rodzaj celów oraz rozgranicza związane z planowaniem zadania menedżera (treść planowania i procesy decyzyjne) i controllera (sterowanie procesami planowania).

\* *Kryterium instytucjonalne*, służące zdefiniowaniu elementów organizacji planowania, aspektów czasowych i szczebli zarządzania zaangażowanych w proces planowania. Jednocześnie dokonywane jest organizacyjne połączenie planowania ze strukturą organizacyjną przedsiębiorstwa. Po przypisaniu konkretnym realizatorom procesu planistycznego obciążających ich zadań następuje weryfikacja zakładanego kierunku planowania (z dołu do góry, z góry do dołu, cyrkulacyjnie),

\* *kryterium instrumentalne*, związane z określeniem instrumentów wspomagających proces planowania (np. analiza wrażliwości),

\* *kryterium personalne*, odnoszące się do wskazania odpowiednich pracowników zajmujących się planowaniem oraz zbadaniu wpływu systemu na motywację i morale załogi.

Budowa systemu informacyjno-sprawozdawczego powinna zapewniać dopływ informacji do zarządzających z taką częstotliwością i w takich terminach, ażeby mogły być wykorzystane przy podejmowaniu decyzji. System ten w znacznym stopniu warunkuje skuteczność podejmowanych działań dzięki zapewnieniu dostępu do odpowiednich danych źródłowych, umożliwieniu bieżącej komunikacji oraz cyklicznego dostarczania informacji o stanie firmy. Podstawowe kryteria budowy tego systemu powinny być następujące:

\* *nastawienie na odbiorcę* oznacza, że przekazywane sprawozdania powinny być dostosowane do wymogów i potrzeb odbiorcy (np. dyrektorów, kierowników),

\* *ekonomiczność informacji* wyraża potrzebę selekcji przekazywanych informacji pod kątem ich wagi. Informacje nieistotne tworzą szum informacyjny, prowadzący do zniekształceń danych wyjściowych,

\* *aktualność sprawozdania*, tj. przekazywanie informacji, które odzwierciedlają stan przedsiębiorstwa w wymaganym okresie,

\* *komunikatywność sprawozdania* to posługiwanie się zrozumiałym językiem, bez zbędnych definicji i pojęć teoretycznych,

\* *stabilność układu sprawozdań i jednolitość stosowanych form w przedsiębiorstwie* pozwala łatwiej przyswajać informacje dzięki istniejącym przyzwyczajeniom adresatów,

\* *jedność źródła informacji*, którą zapewnia głównie system ewidencji finansowo-księgowej,

\* *obiektywizm informacji* oznacza wykluczenie jakichkolwiek manipulacji i „kreowania wyników”<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> K. Wierzbicki, *Jak wdrażać controlling w przedsiębiorstwie*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994, nr 6.

Dodatkowo warto pamiętać, 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. Zastosowanie w rozwiązaniach controllingowych zintegrowanych, komputerowych systemów ewidencyjno-sprawozdawczych oraz sieciowej poczty elektronicznej nie jest już dzisiaj nowością.

Koniecznością jest również **zmodyfikowanie funkcjonującego systemu motywacyjnego**. Samo wdrożenie metod i narzędzi controllingowych nie gwarantuje sprawnego działania całego systemu. Jednocześnie niezbędne jest bowiem takie oddziaływanie na pracowników przedsiębiorstwa, by w jak największym stopniu mobilizować oraz pobudzać ich aktywność w ramach przyjętych rozwiązań. Przedsiębiorstwa kierowane są przez ludzi, którzy nie tylko dążą do celów przedsiębiorstwa, ale także do własnych. Konieczne jest zatem zharmonizowanie za pomocą adekwatnego systemu wynagradzania jednostkowych celów kierownictwa z celami przedsiębiorstwa jako całości. Podstawowym krokiem w ciągu wprowadzanych zmian winno być ugruntowanie procedury oceny pracowników. Wyniki oparte na takich założeniach systemowej procedury oceny należy powiązać z ustaleniem ruchomej części wynagrodzenia, poprzez ustanowienie systemu premiowego. System taki powinien wyraźnie uzależniać wysokość wypłacanych gratyfikacji (w postaci premii) z wynikami poszczególnych jednostek organizacyjnych, bądź obszarów odpowiedzialności (centra zysków, centra kosztów).

Przebudowa elementów **kultury organizacyjnej** prowadzi do zmiany zachowań pracowników, które to powinno być zbieżne z unikatową formą zarządzania w danym przedsiębiorstwie. Wdrożenie systemu controllingowego wymaga nie tylko określenia adekwatnych struktur oraz procedur działania, lecz także równoległego modyfikowania zachowań poszczególnych pracowników; ich systemu wartości, przekonań, poglądów, postawy oraz charakteru relacji między nimi. Modyfikacja kultury organizacyjnej jest zjawiskiem szczególnie trudnym i żmudnym. Aby dostosować ją do nowej rzeczywistości controllingowej, prócz opisanych wcześniej systemów motywacyjnych, istotne znaczenie mają wszelkie akcje szkoleniowe i informacyjne, wyjaśniające założenia i charakter teoretycznej koncepcji controllingu z odniesieniem do praktyki.

### **Ośrodki odpowiedzialności w ramach systemu controllingu**

W ramach przekształceń organizacyjno-strukturalnych wskazane jest wyodrębnienie obszarów odpowiedzialności. **Ośrodek odpowiedzialności** zdefiniować można jako zakres kompetencji i odpowiedzialności przypisany kierownikowi czy grupie kierowników. Ośrodek odpowiedzialności określa się również

jako jednostkę organizacyjną, na czele której stoi odpowiedzialny kierownik. Ośrodkiem odpowiedzialności może być zakład, oddział lub inna jednostka w strukturze przedsiębiorstwa, która odpowiada za wyodrębnione czynności administracyjne w ramach tej organizacji. Innymi słowy jest to każdy podmiot w organizacji sprawujący kontrolę nad powstawaniem kosztów lub tworzeniem przychodów.

Wyróżnia się cztery podstawowe rodzaje ośrodków odpowiedzialności<sup>9</sup>:

1) centra kosztów (*cost centers*) – kierownicy ponoszą odpowiedzialność jedynie za koszty;

2) centra zysku (*profit centers*) – kierownicy odpowiadają zarówno za koszty, jak i przychody;

3) centra inwestycji (*investment centers*) – kadra zarządzająca odpowiada za koszty, przychody i zasoby;

4) centra przychodów (*revenue centers*) – zarządzający odpowiadają wyłącznie za przychody.

**Ośrodek kosztów** to jednostka w strukturze organizacyjnej dysponująca najmniejszym zakresem odpowiedzialności. Sprawuje ona kontrolę jedynie nad procesem powstawania kosztów. Ośrodek kosztów może ograniczać się do niewielkiej części działu, może też obejmować znaczną część przedsiębiorstwa. Można spotkać bardziej szczegółowy podział centrów kosztów uwzględniający relacje pomiędzy nakładami a efektami w danym centrum kosztów. *Engineered cost centers* to ośrodki, w których związki między nakładami i efektami są bardzo wyraźne. Poniesienie pewnych kosztów jednoznacznie wpłynie na przyszłe efekty, które tym samym stają się łatwe do oszacowania. *Discretionary cost centers* nie pozwalają na pewne określenie efektów. Efekty są mało wymierne, gdyż dotyczą działań administracyjnych, badawczo-rozwojowych i innych niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną.

**Ośrodek zysku** jest odpowiedzialny za różnicę pomiędzy przychodami a kosztami, czyli za oba te parametry. Ośrodek zysku może obejmować całą organizację lub jej fragment-linie produkcyjną czy obszar sprzedaży.

**Ośrodek inwestycji** jest to komórka odpowiedzialna za relacje między zyskiem, który wypracowuje a całkowitymi zasobami zainwestowanymi w tę jednostkę. Od kierownika takiej jednostki wymaga się wypracowania założonego zysku od zainwestowanego kapitału. Ośrodek taki posiada najpełniejszy zakres odpowiedzialności: kontroluje koszty, maksymalizuje przychody, gospodaruje kapitałem inwestycyjnym. Za przykład ośrodka inwestycji można podać jednostkę inwestującą w nowy park maszynowy, kształtującą wielkości należności czy zapasów lub prowadzącą działania rozszerzenia rynku zbytu.

**Ośrodek przychodów** jest odpowiedzialny za generowanie przychodów ze sprzedaży. Poza zasięgiem jego kontroli znajdują się zarówno koszty jak i decyzje inwestycyjne w organizacji.

<sup>9</sup> G. K. Świdarska (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1998, s. 244.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w ramach firmy jest pierwszym i podstawowym krokiem do utworzenia systemu planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. W praktyce precyzyjne rozgraniczenie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności jest rzeczą bardzo trudną. Trzeba jednak dążyć do tego, aby cały system planowania i kontroli był efektywny. Warto również zwrócić uwagę na fakt, iż wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności przyczynia się do delegacji uprawnień do kierowników liniowych a co za tym idzie decentralizacji całego przedsiębiorstwa. W organizacji zdecentralizowanej menedżerowie posiadają bardzo szeroki zakres autonomii decyzyjnej w ramach swojego obszaru odpowiedzialności. Im większy jest zakres autonomii danych ośrodków odpowiedzialności, tym bardziej przypominają one odrębne i samodzielne zakłady w ramach przedsiębiorstwa.

### Podsumowanie

Jaki będzie zakres zastosowań controllingu w praktyce działań przedsiębiorstw, zależy w głównej mierze od potrzeb kadr zarządzających oraz ich świadomości menedżerskiej. Ewolucja procesów kontroli w kierunku controllingu oznacza z pewnością określoną dojrzałość w procesach zarządzania przedsiębiorstwem. Świadczy o nowoczesnym podejściu do zagadnień, związanych z planowaniem i kontrolą. Świadczy również o tym, iż kadra zarządzająca widzi korzyści, jakie przynosi zastosowanie controllingu w przedsiębiorstwie. Podsumowując, można je rozpatrywać w różnych przekrojach. Jedną z grup efektów, które szacuje się w wymiarze liczbowym, jest możliwość szybszej reakcji na:

- \* płynność finansową przedsiębiorstwa – efektem mogą być niższe koszty finansowe,

- \* zmiany zachodzące na rynku – efektem mogą być wyższe, generowane dochody,

- \* efektywność gospodarowania czynnikami produkcji – efektem są wtedy niższe koszty produkcji

W grupie efektów jakościowych wdrażania controllingu można wyróżnić:

- \* dysponowanie pełniejszą i bardziej szczegółową informacją,

- \* szybsze dysponowanie informacją,

- \* posługiwanie się nowoczesnymi technikami zarządzania,

- \* lepsze sprawowanie funkcji planistycznej i kontrolnej w przedsiębiorstwie,

- \* poprawę systemu sprawozdawczości w przedsiębiorstwie,

- \* większą trafność podejmowania decyzji przez zarząd w procesach zarządzania.

Efektywne i szybkie wdrażanie procedur controllingu w polskich przedsiębiorstwach wymaga spełnienia wielu warunków. Przede wszystkim istotna jest świadomość menedżerska w tym zakresie, oznaczająca widzenie potrzeby



zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie. Bez spełnienia tego warunku, trudno mówić o wdrażaniu controllingu w przedsiębiorstwach na szeroką skalę. Istotny jest zarówno poziom wiedzy i umiejętności kadr zarządczych, jak i możliwości pozyskania kompetentnych fachowców w tej dziedzinie. Konieczne jest również zrealizowanie w przedsiębiorstwie określonych wymagań organizacyjnych, takich jak m.in.: stworzenie zaplecza informacyjnego, dokumentacyjnego oraz informatycznego; jednoznacznie zdefiniowanego przebiegu procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwie, właściwie zorganizowanych służb ekonomiczno-finansowych przedsiębiorstwa oraz odpowiednio przygotowanych kadr. To są ogólne uwarunkowania, wdrażania systemu controllingu w polskich przedsiębiorstwach. Można powiedzieć, że stanowią one głównie bariery, które stoją przed kadrami zarządczymi w procesach wdrażania controllingu. Jednak zdecydowana użyteczność controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem, wymierne korzyści oraz efekty ekonomiczne, spowodują, iż pojawi się coraz więcej polskich przedsiębiorstw, stosujących w praktyce ten nowoczesny system zarządzania.

