

## PROJEKTOWANIE I WDRAŻANIE CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

*Rozpatrzone zasady kształtowania systemu controllingu na przedsiębiorstwach Polski*

**Słowa kluczowe:** controlling, controlling strategiczny, controlling operacyjny, controlling funkcjonalny

**Wstęp.** W ostatnich latach ze względu na szybko następującą w gospodarce globalizację, podmioty gospodarcze działają w coraz trudniejszych warunkach. Tam, gdzie klasyczne metody zarządzania okazały się nie wystarczające, zaczęto się zastanawiać nad poszukiwaniem różnych narzędzi, które mogłyby wspomóc procesy podejmowania decyzji. Narzędziem pomocnym okazał się controlling. Ta metoda wspomagania zyskuje sobie coraz szersze rzesze zwolenników na całym świecie. Jest dedykowana głównie przedsiębiorstwom przemysłowym, choć coraz częściej bywa stosowana w organizacjach usługowych. Obecnie controlling uważa się za narzędzie do zwiększania sprawności funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwach zmusza kadrę menedżerską do ciągłego uczenia się oraz zmian sposobu myślenia. Menedżerowie, dążąc do wyboru najbardziej racjonalnych sposobów działania w konkretnych sytuacjach decyzyjnych muszą dysponować odpowiednimi instrumentami planowania, kontroli i sterowania. Trafność podejmowanych decyzji dotyczących celów działania przedsiębiorstwa, zależy od odpowiednio i poprawnie stworzonego systemu operacyjnego. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie zasad teoretycznych controllingu, zasad jego projektowania oraz wdrażania w przedsiębiorstwach.

**Teoretyczne podstawy controllingu. Pojęcie controllingu.** Termin controlling (z ang. to controll – sterować, regulować) jest obecnie powszechnie znany i na szeroką skalę używany w zakresie teorii i praktyki zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem. Jego pojęcie pojawiło się stosunkowo niedawno w literaturze ekonomicznej i organizacyjnej. Nie istnieje jedna powszechnie akceptowana jego definicja. Różnorodność poglądów na ten temat jest bardzo duża. Zjawisku temu towarzyszy ciągła ewolucja w kierunku coraz szerszego ujmowania controllingu i przypisywania mu kolejnych składników, zadań, cech, – a w konsekwencji nadawania coraz większego znaczenia.

Controlling pojawił się w Stanach Zjednoczonych pod koniec XIX wieku, przybierając na znaczeniu po światowym kryzysie lat 30-tych XX wieku [9, s. 147]. W Europie (RFN, Francja) dynamicznie upowszechnienie controllingu nastąpiło po latach 50-tych dwudziestego stulecia, zaś w Polsce – pod koniec lat 90-tych XX wieku [9, s. 147]. W 1880r. amerykańskie przedsiębiorstwo kolei żelaznej Atchinson, Topeka and Santa Fe Railroad Company wprowadziło stanowisko tzw. „comptrollera”, któremu powierzyło prowadzenie spraw finansowych związanych głównie z problematyką zyskowności produkcji. [2, s. 21].

Wraz z upływem czasu rola kontrolerów nabierała coraz większego znaczenia dla funkcjonowania przedsiębiorstwa. Początkowo zajmowali się oni jedynie gromadzeniem i przetwarzaniem informacji w ramach systemu rachunkowości. Później powierzono im

zadania sporządzania planów, kontroli ich realizacji, raportowania i interpretacji. Obecnie kontroler musi wprowadzać do przedsiębiorstwa system planowania, kontrolowania i kierowania, zorientowany na wyniki.

W literaturze istnieje wiele definicji controllingu w zależności od znaczenia i roli jemu przypisywanej. Aby go zdefiniować wykorzystuje się trzy pojęcia:

- strategia – firma musi ją opracować w pierwszej kolejności, uwzględniając w niej kierunki rozwoju na kilka najbliższych lat, wpływ otoczenia na warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa oraz przewidywanie w nim zmian,

- zarządzanie – zajmujące się doбором środków finansowych i ludzi w celu realizacji zadań wyznaczonych strategii,

- eksploatacja – oznacza ona codzienne wykorzystanie środków, które zostały określone w procesie zarządzania [8, s. 12].

Według H.J. Vollmutha controlling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji [11, s. 15]. E. Mayer i R. Mann uznają controlling za proces, w którym osoby zajmujące się nim dokonują na bieżąco analizy porównawczej typu plan-wykonanie i sterują w taki sposób procesami w firmie, ażeby nie dopuścić do popełnienia błędów i wystąpienia odchyłeń w czasie teraźniejszym i przyszłości [4, s. 5]. J. Weber przedstawia controlling w następujących ujęciach:

- jako funkcja zapewnienia dostępu do informacji zorientowanej na problemy i odbiorców,

- jako szczególna forma kierowania przedsiębiorstwa,

- jako funkcja koordynacji pomiędzy systemami informacji, celów, planowania, kontroli i organizacji przedsiębiorstwa [10, s. 19-28].

Controlling jest wykorzystywany w praktyce przez przedsiębiorstwa w celu osiągnięcia różnych zamierzeń. Może to być zwiększenie zysku, redukcja kosztów, pozyskanie nowych rynków zbytu, zmiana profilu produkcji i inne. W związku z tym jego definicje są tak różnorodne.

Cechy charakterystyczne controllingu.

- identyfikacja i eliminowanie słabych ogniów w przedsiębiorstwie,

- zorientowanie na cele i przyszłość,

- zbudowanie specjalnego systemu informacyjnego – gromadzącego, przetwarzającego i raportującego informacje wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za koszty, wyniki i inwestycje oraz stworzenie odpowiadającej tym ośrodkom struktury organizacyjnej.

Controlling jest jednym z najważniejszych instrumentów zarządzania, wtedy kiedy rozumiany jest on jako zintegrowany system :

- planowania,

- kontroli,

- sterowania,

- zasilania w informacje.

Planowanie jest podstawową funkcją controllingu. W tradycyjnym ujęciu jest ono narzędziem formułowania i wdrażania strategii. Na etapie planowania odbywa się wyznaczanie celów w zależności od perspektyw: krótko (od roku do trzech lat) i długookresowych.

Poprzez kontrolę następuje weryfikacja, czy zakładane cele zostały w pełni. Proces kontroli obejmuje najczęściej:

- określenie stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą,

- określenie wzorca przyjętego za podstawę porównań,

– porównanie stanu rzeczywistego z wzorcem w celu ustalenia odchyleń,  
 – określenie przyczyn stwierdzonego stanu i określenie skutków zaistniałych odchyleń,  
 – podjęcie decyzji pokontrolnych, korygujących odchylenia, oraz działań profilaktycznych, pozwalających uniknąć podobnych nieprawidłowości w przyszłości [8, s. 13].

Kontrola powinna zapobiegać niekorzystnym dla przedsiębiorstwa zjawiskom i pomagać w unikaniu potencjalnych problemów. Natomiast sterowanie ma przyczynić się do eliminowania sytuacji, w których występują odchylenia, poprzez podejmowanie odpowiednich działań korygujących. Powinno ono obejmować wszystkie szczeble zarządzania, gdyż jego skuteczność decyduje o osiągnięciu końcowego celu całego przedsiębiorstwa. Zadania realizowane przez controlling mogą być bardzo różne w zależności od tego, jaką rolę odgrywa w przedsiębiorstwie. Mogą sprowadzać się do:

– koordynowania przebiegu prac planistycznych w ramach poszczególnych funkcji organicznych przedsiębiorstwa, w różnych przekrojach czasowych oraz ich integrowania (scalania planów cząstkowych) wokół przyjętego systemu celów-wyników,

– stymulowania skutków różnych decyzji kierowniczych,

– przeprowadzania analizy odchyleń, a w szczególności przewidywania przyszłych potencjalnych odchyleń, analizowania możliwości przyczyn ich wystąpienia i udzielania pomocy w celu skutecznego im przeciwdziałania,

– dostarczania kadrze kierowniczej przedsiębiorstwa różnych narzędzi oraz informacji, niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących [2, s. 24].

**Odmiany controllingu.** Jeżeli weźmiemy pod uwagę szczebel zarządzania to controlling możemy podzielić na strategiczny i operacyjny. Podział ten jest bardzo istotny ze względu na cele, horyzont czasu oraz dokładność pomiarów i przewidywań. Różnice pomiędzy tymi dwoma pokazują rys nr 1.

**Tabela 1. Controlling operacyjny i strategiczny**

Cechy charakterystyczne	Typ controllingu	
	Strategiczny	Operacyjny
Cele Controllingu	Utrzymanie (poprawa) pozycji oraz osiągnięcie wzrostu wartości firmy	Zapewnienie rentowności, płynności i sprawności działania
Horyzont czasowy	Długookresowy i perspektywiczny	Krótko- i średniookresowy
Poziom planowania	Planowanie strategiczne	Planowanie operacyjne i taktyczne, budżetowanie
Rodzaj kontroli	Kontrola strategiczna (system wczesnego ostrzegania)	Kontrola wykonania budżetu
Rodzaj oddziaływania	Dostosowywanie przedsiębiorstwa do zmian zachodzących w otoczeniu	Koordinacja i regulacja
Rozpatrywane relacje	Szanse – zagrożenia Mocne strony – słabe strony	Przychody – koszty Wpływy – wydatki
Wymiar informacji	Wielkości niewymierne, jakościowe	Wielkości wymierne, ilościowe
Przedmiot zadań	Rozwój przedsiębiorstwa	Efektywne wykorzystania zasobów
Stopień sformalizowania działań	Działania mniej sformalizowane	Działania bardziej sformalizowane
Specyfikacja działań	Działania innowacyjne	Działania rutynowe
Hasło przewodnie	“Robić rzeczy właściwe”	“Robić rzeczy właściwe”

Źródło: [9, s. 150]

Controlling strategiczny to przede wszystkim monitorowanie, analiza i ocena procesów (przedsięwzięć) o horyzoncie czasowym ponad jeden rok przeprowadzone w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym kierunku) [5, s. 101].

Controlling ten zmierza do sprawnego ukształtowania procesów planowania i kontroli, stara się stworzyć warunki organizacyjne opracowania planów i kontroli przy jednoczesnym uzgodnieniu z planem operacyjnym. Ma on sens tam, gdzie planowanie strategiczne nie jest jednorazowe i stanowi proces ciągły [6, s. 147].

Do zadań controllingu strategicznego należy:

- analiza realności długofalowych celów przedsiębiorstwa i ich ewentualna weryfikacja,
- badanie poprawności podziału zadań długookresowych na etapy ich realizacji
- pomoc w doborze metod, technik, norm, standardów i innych narzędzi, które mają zastosowanie w planowaniu i kontroli,
- nadzór i pomoc w opracowywaniu planów z punktu widzenia ich realności,
- pomoc w tworzeniu systemu informacji dla kierowników wszystkich szczebli,
- analiza źródeł i jakości wykorzystania informacji pochodzących z otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego,
- prowadzenie kontroli i oceny wyprzedzającej w zakresie możliwości, szans i zagrożeń realizacji zadań na poszczególnych etapach,
- ustalanie odchyleń od planowanych wyników z podziałem na istotne, zależne i niezależne,
- pomoc w projektowaniu niezbędnych działań dostosowawczych związanych z korektą celów, eliminacją zakłóceń w otoczeniu oraz dostosowywaniu otoczenia do celów strategicznych [8, s. 19].

Controlling operacyjny jest ukierunkowany na osiągnięcie bieżących celów w obszarze generowania zysków, korzystając w tym zakresie z czynników sukcesu określonych przez controlling strategiczny oraz narzędzia sterowania przychodami, kosztami, wydatkami i nakładami na inwestycje [9, s. 151].

Jako zadania controllingu operacyjnego należy wymienić:

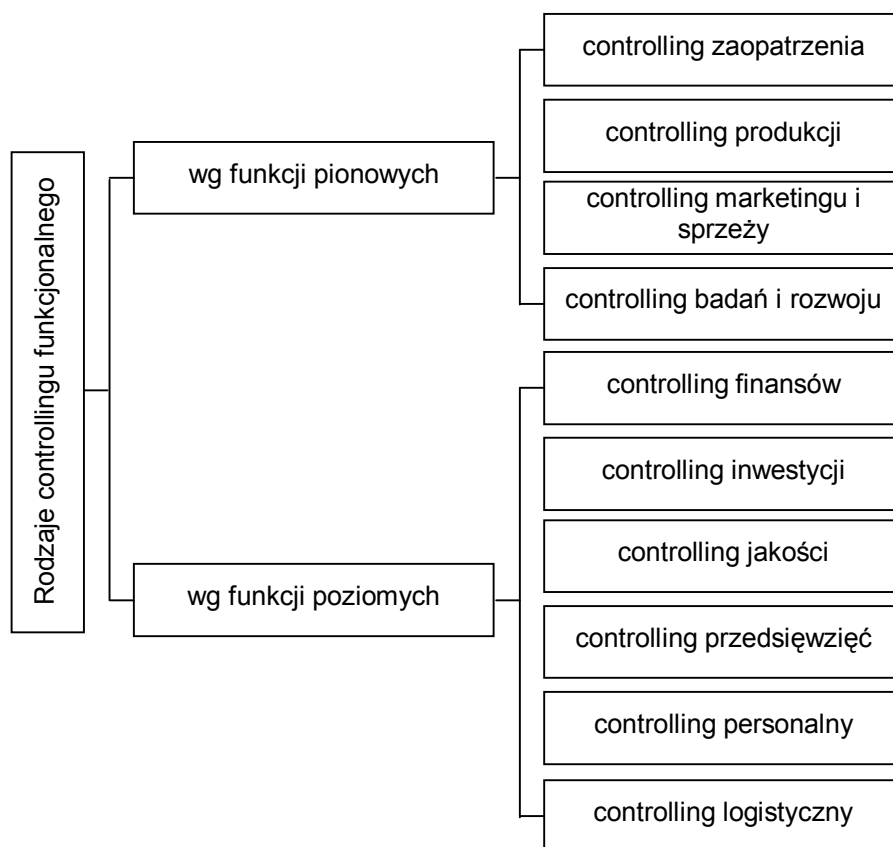
- koordynację i pomoc w ustalaniu głównych i częściowych celów działalności przedsiębiorstwa, których podstawą jest przyjęta strategia,
- opracowywanie planów działania i przełożenie ich na budżety dla poszczególnych komórek organizacyjnych firmy,
- zapewnienie spójności planów częściowych z planem globalnym przedsiębiorstwa,
- bieżącą koordynację oraz wspieranie podmiotów realizujących plany,
- porównywanie budżetów z ich rzeczywistym wykonaniem oraz informacyjną obsługę kadry kierowniczej,
- określanie przyczyn odchyleń i personalnej odpowiedzialności za zaistniałe odchylenia,
- przygotowywanie sprawozdań i ocen stopnia wykonania bieżących zadań oraz wskazywanie na ich podstawie możliwości działań ułatwiających realizację strategii przedsiębiorstwa,
- zapewnienie krótkookresowej płynności finansowej,
- tworzenie rezerw na przyszłość,
- zwiększenie wartości kapitału własnego przedsiębiorstwa [8, s. 20].

Natomiast controlling funkcjonalny zmierza do ukierunkowania zadań w zakresie zarządzania, podejmowanych w poszczególnych obszarach funkcjonalnych, co oznacza że integruje zadania zarządzania w danym obszarze funkcjonalnym, tak aby służyły one realizacji nadrzędnych celów wytyczonych dla tego obszaru, a wynikających z celów organizacji jako całości.

Biorąc za kryterium podziału funkcje pionowe przedsiębiorstwa, można wyróżnić:

- controlling zaopatrzenia,
- controlling produkcji,
- controlling marketingu i sprzedaży,
- controlling badań i rozwoju.

Cechą charakterystyczną poszczególnych rodzajów controllingu funkcjonalnego, w układzie funkcji pionowych jest obejmowanie ich zasięgiem jedynie fragmentów organizacji odpowiedzialnych za realizację określonych funkcji rzeczowych przedsiębiorstwa. Z kolei kryterium funkcji poziomych pozwala wymienić controlling finansów, inwestycji, jakości, przedsięwzięć, a także controlling personalny i logistyczny. W odróżnieniu od pierwszej grupy rodzajowej controllingu znamienne jest tutaj odniesienie poszczególnych rodzajów controllingu do organizacji jako całości [1, s. 79-80]. Podział rodzajów controllingu funkcjonalnego przedstawiono na rys. 2.



**Rys. 1.** Klasyfikacja rodzajów controllingu funkcjonalnego

Źródło: [1, s. 79]

Poniżej przedstawiono krótką charakterystykę wybranych odmian controllingu funkcjonalnego:

a) controlling personalny – jego podstawowym zadaniem jest kontrola skutków podjętych decyzji personalnych, które dotyczą zatrudniania pracowników w przedsiębiorstwie, systemu wynagradzania, wykorzystania czasu przez pracowników i kosztów pracy [9, s. 153].

b) controlling logistyczny – do jego zadań należy przede wszystkim planowanie przepływu materiałów, kontrola oraz planowanie kosztów logistyki, optymalizacja zapasów oraz planowanie transportu.

c) controlling zaopatrzenia – jego podstawowym zadaniem jest stworzenie planów zakupów oraz dostarczenie informacji o np. wielkości dostępnej powierzchni magazynowej, czasie dostaw od poszczególnych dostawców, możliwości transportu itp.

d) controlling produkcji – ma na celu zapewnienie właściwego przebiegu procesu produkcyjnego poprzez: przygotowanie planu przebiegu produkcji, optymalizację procesów technologicznych pod kątem czasu ich trwania i zapotrzebowania na zasoby, analizę produktywności i wydajności czynników produkcji, budżetowanie i analizę kosztów wytwarzania, badanie możliwości wprowadzenia nowoczesnych technologii do produkcji [8, s. 22].

e) controlling marketingu i sprzedaży – koncentruje się głównie na racjonalizacji wydatków, które są konieczne do zrealizowania planów sprzedaży oraz ich wpływu na wielkość obrotów i zysków przedsiębiorstwa. W literaturze podkreśla się współzależność i uzupełniające się role marketingu i controllingu. Niekiedy określa się je mianem bliźniąt, innym razem porównuje się je do dwóch filarów podtrzymujących współczesne zarządzanie przedsiębiorstwem. Obejmuje on analizy strategiczne, planowanie i kontrolę cen oraz przychodów, sterowanie działaniami handlowców (konieczność uzyskania założonych w budżetach marż pokrycia), planowanie i kontrolę działań promocyjnych, analizy zapotrzebowania na produkty w przekroju klientów i obszarów sprzedaży.

f) controlling badań i rozwoju – do podstawowych instrumentów wykorzystywanych w controllingu badań i rozwoju można zaliczyć:

- klasyfikację przedsięwzięć,
- planowanie roczne,
- planowanie strategiczne,
- monitorowanie kosztów,
- sprawozdawczość,
- monitorowanie przebiegu realizacji projektów wieloletnich,
- wewnętrzne doskonalenie struktury.

g) controlling przedsięwzięć – przedsięwzięcie polega na dostarczeniu rozwiązania problemu. Najważniejszymi wymiarami w przedsięwzięciu są ilość, jakość, koszty i terminy. Przygotowanie i realizacja przedsięwzięcia polega na:

- ocenie przedsięwzięcia, czy pasuje do strategii przedsiębiorstwa i czy przedsiębiorstwo jest w stanie go zrealizować,
- ustaleniu celu realizacji przedsiębiorstwa,
- zaplanowaniu struktury zadań, których wykonanie prowadzi do osiągnięcia zamierzonego rezultatu,
- określeniu terminów realizacji zadań oraz zaplanowaniu związanych z nimi kosztów zasobów i ryzyka,
- monitorowaniu realizacji przedsięwzięcia,
- opracowaniu dokumentacji związanej z danym przedsięwzięciem na potrzeby przyszłych przedsięwzięć.

### **Podstawy projektowania systemów controllingu.**

**2.1 Zasady projektowania systemów controllingu.** Z punktu widzenia nowoczesnego zarządzania umiejętność projektowania systemów controllingu jest sprawą bardzo ważną. Aby przystąpić do projektowania należy najpierw zdefiniować pojęcie modułu controllingu, pod którego pojęciem rozumiemy strukturę przedmiotową

(organizacyjną) podmiotu gospodarczego wraz z określonym trybem funkcjonowania, umożliwiającym spełnianie funkcji controllingu. Pojęciem zbliżonym do modułu jest system controllingu. W systemie controllingu musi zostać spełniony dodatkowy warunek, aby moduł został zaprojektowany i wdrożony zgodnie z zasadami systemu.

#### 2.2 Zasady projektowania modułu controllingu.

Zasady projektowania modułu controllingu są następujące:

- 1) Projektowaniem należy objąć wszystkie elementy strukturalne tworzące moduł.
- 2) Projektowanie należy realizować dwuwarstwowo:
  - globalnie, wówczas jednostkami podlegającymi projektowaniu są całe jednostki organizacyjne,
  - strukturalnie, wówczas przeprojektujemy struktury wewnętrzne wybranych elementów jednostek organizacyjnych.
- 3) Należy zaprojektować powiązania między jednostkami bez prezentacji trybu realizacji powiązań.
- 4) Należy zweryfikować powiązania.
- 5) Należy określić tryb czasowy oraz sekwencje realizacji powiązań.
- 6) Należy zweryfikować dokładnie zidentyfikowane czasowo powiązania.
- 7) Należy zaprojektować zgodnie z zasadami systemowymi procedury wdrożeniowe, które pozwolą na przekształcenie modułu dynamicznego w praktycznie działający system.
- 8) Po zaprojektowaniu procedur należy jeszcze raz sprawdzić prawidłowość przepływu informacji oraz podejmowania decyzji.
- 9) Należy zaprojektować narzędzia techniczne wspomagające funkcjonowanie systemu, głównie o charakterze informatycznym.
- 10) Należy sprawdzić praktyczne funkcjonowanie zaprojektowanego systemu controllingu [5, s. 57].

Wymienione zasady powinny być przestrzegane w poszczególnych etapach projektowania modułu controllingu w przedsiębiorstwach.

#### 2.3 Projektowanie controllingu strategicznego.

Jak już wcześniej zostało wspomniane, controlling strategiczny zajmuje się oceną słabych i mocnych stron przedsiębiorstwa oraz możliwościami zapewnienia długotrwałej i stabilnej egzystencji przedsiębiorstwa. Etapy projektowania controllingu strategicznego obejmują:

- 1) Określenie zakresu, pola oraz horyzontu czasowego controllingu.
- 2) Przygotowanie – przegląd celów i planów strategicznych podmiotu gospodarczego.
- 3) Wybór parametrów sterujących systemem – mierniki bazy planistycznej.
- 4) Zabezpieczenie organizacyjno-informacyjne funkcjonowania strategicznego controllingu – odpowiedni zbiór danych, możliwości selekcji, przetwarzania oraz szybki przepływ informacji.
- 5) Zbudowanie procedury określania odchyłeń parametrów sterujących i ich obliczania wykorzystujące specyficzne metody ze względu na horyzont czasu, zakres i pole.
- 6) kreślenie zasad i struktury procesu decyzyjnego.
- 7) Weryfikacja funkcjonowania zaprojektowanego systemu (ewentualne zamiany adaptacyjne do istniejącego stanu).
- 8) Podjęcie decyzji o wdrożeniu systemu, jako ponad funkcjonalnego instrumentu wspomagającego strategiczne zarządzanie.

9) Określenie szczegółowego harmonogramu czasowego i finansowego realizacji wszystkich etapów projektowania [5, s. 101].

Na rys. 3 przedstawiono najważniejsze etapy projektowania controllingu strategicznego.



**Rys. 2** Projektowanie controllingu strategicznego – etapy

Źródło: Opracowanie własne

Spełnienie zasad projektowania systemu controllingu strategicznego powinno przyczynić się do uzyskania systemu, który:

- jest zdolny do realizowania zadań zgodnie z ideą controllingu strategicznego,
- ma relatywnie niski koszt utrzymania w porównaniu do uzyskiwanych w wyniku funkcjonowania efektów,
- jest niezawodny,
- ma stosunkowo długi czas trwania,
- jest elastyczny [3, s. 127].

#### 2.4 Projektowanie controllingu operacyjnego.

Controlling operacyjny jest przede wszystkim zorientowany na regulację procesów biznesowych w krótkich horyzontach czasowych. Szczegółowy proces projektowania controllingu operacyjnego został przedstawiony poniżej:

- 1) Określenie zakresu, pola oraz horyzontu czasowego controllingu.
- 2) Przygotowanie – cele i plany operacyjne.
- 3) Wybór parametrów sterujących systemu – mierników bazy planistycznej.
- 4) Zabezpieczenia organizacyjno-informacyjne (odpowiedni zbiór danych, możliwości selekcji, przetwarzania i szybkiego przepływu informacji).
- 5) Zbudowanie procedury określania odchyleń parametrów sterujących i ich obliczenia wykorzystujące specyficzne metody ze względu na horyzont czasu, zakres i pole.
- 6) Ustalenie zasad i struktur procesu decyzyjnego.



7) Weryfikacja funkcjonowania zaprojektowanego systemu.

8) Podjęcie decyzji dotyczącej wdrożenia systemu.

9) Określenie szczegółowego harmonogramu czasowego i finansowego realizacji poszczególnych etapów projektowania [5, s. 89-90].

Podstawy wdrożenia controllingu

3.1 Wprowadzenie systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

Wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie wymaga przyjęcia odpowiedniego sposobu myślenia ukierunkowanego na realizację celów przedsiębiorstwa. Musi on być wykorzystywany w codziennych działaniach i przy podejmowaniu decyzji na różnych szczeblach zarządzania [12, s. 66]. Wdrażanie controllingu to proces stopniowy, który musi być rozłożony w czasie. Należy go traktować w sposób systemowy, kompleksowo rozpatrując wszystkie istotne elementy wraz z występującymi zależnościami wewnętrznymi i powiązaniem z otoczeniem.

Proces wprowadzenia controllingu jest kilkietapowy, według S. Nowosielskiego i R. Marcza (1996, s. 109) należy go przeprowadzić w trzech etapach:

1) etap I – działania wstępne:

- pozyskanie wstępnej akceptacji zarządu dla idei nowego systemu zarządzania,
- określenie głównych celów stawianych controllingowi,
- powołanie zespołu wdrożeniowego,
- szkolenia pracowników w zakresie systemu controllingu,
- ocena stosowanych dotychczas rozwiązań i ewentualnych zmian, jakie spowoduje controlling.

spowoduje controlling.

2) etap II – projektowanie zmian organizacyjnych w zakresie:

- definiowania celów strategicznych i operacyjnych,
- ogólnej koncepcji systemu controllingu, zgodnie z sekwencją:  
– cele → zadania → metody → procedury → instrumenty → dokumenty
- oceny i weryfikacji przyjętych rozwiązań,
- procesu podejmowania decyzji.

3) etap III – wprowadzenie controllingu ukierunkowane na:

- opracowywanie szczegółowych wytycznych, procedur, dokumentów planistyczno-rozliczeniowych i harmonogramów wdrożenia na podstawie przyjętych wcześniej i zaakceptowanych rozwiązań,
- korygowanie rozwiązań działającego systemu [8, s. 25].

Bardziej szczegółową klasyfikację etapów wdrożenia controllingu zaproponował S. Olech (1994), gdzie uwzględniono zastosowanie konkretnych narzędzi i instrumentów:

– etap I – wielowymiarowa klasyfikacja kosztów przedsiębiorstwa (koszty stałe i zmienne, podatne i niepodatne na oddziaływanie, jednostkowe i wspólne),

– etap II – decentralizacja struktury zarządzania oraz podziału majątku według produktów, grup produktów i funkcji,

– etap III – wyodrębnienie w strukturze firmy jednostek gospodarczych, które staną się centrami kosztów lub zysku,

– etap IV – utworzenie centrów zysku i kosztów na podstawie wyodrębnionych jednostek gospodarczych, powołanie ośrodków decyzyjnych oraz przyznanie im kompetencji i odpowiedzialności,

– etap V – opracowanie systemu liczenia pokryć finansowych (marż pokrycia), ustalenie cen rozliczeniowych (cen transferowych) produkcji i sprzedaży jako formy rozliczeń między kolejnymi procesami materialnymi, określenie mierników celów dla centrów zysku i kosztów,

– etap VI – uruchomienie sprzężonego z planowaniem strategicznym systemu planowania operacyjnego i strategicznego,

– etap VII – ocena stopnia realizacji zadań w poszczególnych centrach zysków i kosztów przez wprowadzenie porównania “plan–wykonanie” i uruchomienie na podstawie tak wyliczonych odchyłeń planowania dyspozycyjnego [8, s. 26].

Wdrożenie systemu controllingu wymaga również opracowania systemu informatycznego (oprogramowania komputerowego) oraz przekonanie zainteresowanych osób i jednostek organizacyjnych o potrzebie opłacalności, skuteczności oraz możliwościach egzekwowania odpowiedzialności od osób, będących pracownikami lub kierownikami wyodrębnionych jednostek organizacyjnych.

Proces wdrożenia controllingu wiąże się zwykle z :

- przekształceniem struktury organizacyjnej,
- zmianą stylu zarządzania, zwłaszcza stosowania systemu motywacyjnego,
- zmianą systemu planistyczno-kontrolnego i związanego z tym systemu informacyjno-sprawozdawczego, pozwalającego na raportowanie,
- zmianą systemu ewidencji księgowej i rachunku kosztów, zwłaszcza wykorzystania rachunkowości zarządczej,
- zmianą dokumentacji operacyjnej (bieżącej), dotyczącej działalności gospodarczej oraz wykorzystania czynników wytwórczych,
- opracowaniem techniczno-technologicznym systemu informatycznego oraz budową i funkcjonowaniem odpowiednich programów komputerowych, a także sposobów zarządzania przedsiębiorstwem [9, s. 172].

Korzyści z wprowadzenia systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

Jak pokazują wyniki licznych badań, polskie firmy najczęściej decydują się na wprowadzenie controllingu w celu:

- obniżenia kosztów (28%),
- uzyskania dodatkowych informacji wspierających proces podejmowania decyzji (29%),
- zapewnienia lepszego przepływu informacji (20%),
- poprawy płynności finansowej (14%),
- zwiększenia zaangażowania ze strony pracowników (10%) [8, s. 28].

Po zakończeniu wdrożenia controllingu warto dokonać rozliczenia finansowego i organizacyjnego wszystkich prac oraz ich rezultatów. W ten sposób firma otrzymuje szeroką wiedzę o swojej efektywności i możliwościach rozwoju, oraz o kompetencjach swoich pracowników. Rysunek 3 pokazuje efekty uzyskane w przedsiębiorstwach , które zastosowały controlling.

**Tabela 2. Efekty uzyskane w przedsiębiorstwach, które zastosowały controlling**

Rodzaj osiągniętych korzyści	Przedsiębiorstwa stosujące system controllingowy (75)	
	liczba przedsiębiorstw	udział procentowy
zwiększenie rentowności	52	69,3 %
poszerzenie rynków zbytu	20	26,7 %
zmniejszenie kosztów działalności	32	42,7 %
zwiększenie dyscypliny wykonywania planów (budżetów)	1	1,3 %
poprawa jakości produkcji	8	10,7 %
usprawnienia organizacyjne	25	33,3 %
poprawa płynności finansowej	2	2,7 %
usprawnienie przepływu informacji	2	2,7 %

Źródło: [7]

Korzyści płynące z wprowadzenia controllingu możemy podzielić również na dwie grupy pod względem finansowym i jakościowym. Do tej pierwszej zaliczymy:

- elastyczność zachowania na rynku i szybkość reakcji na zmiany w otoczeniu (zwiększenie przychodów),
- zmiany płynności finansowej (dążenie do jej utrzymania i poprawy),
- zmiany w gospodarce przedsiębiorstwa, co może prowadzić do obniżenia kosztów produkcji.

W grupie drugiej znajdują się:

- trafność podejmowania decyzji,
- możliwość szybszego wykorzystania zdobytych informacji,
- dysponowanie bardziej szczegółową informacją,
- zastosowanie różnych technik zarządzania,
- lepsze zabezpieczenie funkcji planistycznej i kontrolnej w przedsiębiorstwie.

W obszarze organizacyjnym system controllingu wymusza stworzenie nowej struktury organizacji opartej na ośrodkach odpowiedzialności. Centra gospodarcze o charakterze ośrodków kosztów, przychodów, wyników i inwestycji mają przydzielane budżety, które muszą realizować, gdyż analiza ich wykonania stanowi najczęściej podstawę do motywowania kierowników i pracowników centrów [8, s. 32].

W obszarze finansowym controlling oddziałuje bezpośrednio na wyniki całego przedsiębiorstwa, wpływając bezpośrednio na funkcjonowanie centrów gospodarczych. Skuteczny system controllingu powinien generować informacje nie tylko na temat efektywności produktów, wydziałów i zleceń, ale również klientów, obszarów sprzedaży i regionów, co pozwoli zarządowi oddziaływać zarówno na wewnętrzne procesy w przedsiębiorstwie, jak i na czynniki zewnętrzne, znajdujące się w otoczeniu [8, s. 32].

W obszarze stosunków pracowniczych wprowadzone systemy motywacyjne wzmacniają dążenie do realizacji planów pomiędzy pracownikami, zapewniają większe zaangażowanie personelu oraz wprowadzają dyscyplinę w ich wykonywaniu.

Bariery wprowadzenia controllingu.

Największą przeszkodą przy wprowadzaniu controllingu w przedsiębiorstwie jest niechęć pracowników do przyswajania nowości oraz związane z nimi obawy. Samo pojęcie "controlling" wzbudza początkowo awersję, gdyż jest mylnie kojarzone ze słowem "kontrola". Opóźnienie procesu wdrażania controllingu powoduje zazwyczaj brak wiedzy oraz nieuświadomienie pracowników przedsiębiorstwa. Zastosowanie takich narzędzi jak szkolenia, określanie potencjalnych ścieżek kariery zawodowej oraz wyjaśnianie istoty i psychologii zarządzania, może przyczynić się do pokonania barier psychologicznych u pracowników.

Kolejnym problemem z jakim możemy się spotkać są bariery techniczne, które najczęściej związane są:

- z brakiem systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie,
- ze stosowaniem przestarzałych przekrojów ewidencji kosztów, co prowadzi do nierzetelności danych,
- z rozmytymi zakresami kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych,
- z brakiem powiązań między przydzieloną odpowiedzialnością a przekazanymi uprawnieniami,
- z niskimi kwalifikacjami personelu lub brakiem kadry doświadczonej w zakresie controllingu [8, s. 34].

Jedną z ważniejszych przeszkód może być aktualny stan wyposażenia firmy w sprzęt komputerowy oraz brak oprogramowania specjalistycznego wspomagającego controlling. Problem ten dotyczy zazwyczaj małych i średnich przedsiębiorstw, które

nie mają wystarczających środków na pokrycie wydatków związanych z wprowadzeniem controllingu. Z wymienionych wyżej trudności wynika, że łatwiej jest wprowadzić controlling w nowopowstających firmach, lub w tych, które rozszerzają się o nowe oddziały i filie.

**Podsumowanie.** Obecnie controlling jest ważnym elementem nowoczesnego zarządzania i kierowania w przedsiębiorstwach. Dlatego tak ważne jest odpowiednie, czyli adekwatne do potrzeb i możliwości zorganizowanie systemu controllingu w firmie. Nie powinno się pomijać żadnych czynników, od których zależy lub może zależeć jego skuteczność. Należy również zwracać dużą uwagę na dobór kadry, a w szczególności osoby na stanowisko controllera. Powinien zostać nim człowiek, który może zaproponować swoją wiedzę i doświadczenie, nie wywołując konfliktów z poszczególnymi kierownikami i spełnia szereg wymagań przed nim stawianych. Controlling odniesie sukces wtedy, gdy wszyscy pracownicy zdadzą sobie sprawę z trudności czekających przy wdrożeniu controllingu, a jednocześnie będą świadomi, że to się opłaca robić dla dobra firmy. Ich zaangażowanie zaowocuje nie tylko finansowo, ale staną się integralną częścią firmy. Zawsze należy pamiętać o korzyściach, dla których firma zdecydowała się na controlling. Jest to niewątpliwie inwestycja służąca rozwojowi każdego przedsiębiorstwa. Decyzję o uruchomieniu controllingu w firmie powinna poprzedzać szczegółowa analiza potrzeb informacyjnych oraz wyznaczenie zadań, które będą realizowane przez controlling po osiągnięciu pełnej funkcjonalności. Należy sobie zdawać sprawę z faktu, że od jakości organizacji i przeprowadzenia wdrażania kontrolingu do przedsiębiorstwa zależy jakość jego późniejszego funkcjonowania.

#### LITERATURA:

1. Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., Dylematy dotyczące controllingu funkcjonalnego, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Nr 987, Wrocław 2003
2. Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., Koncepcje controllingu, Journal Zhytomyr State Technological University, 2 (28), 2004
3. Gańsiorkiewicz L., Problemy organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem w warunkach integracji z Unią Europejską, Wyd. IOSP PW, Warszawa 2003
4. Mann M., Mayer E., Controlling w twojej firmie, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice 1998
5. Marciniak S., Controlling. Filozofia. Projektowanie, Difin, Warszawa 2004
6. Parkitna A., Kontrola strategiczna i operacyjna w controllingu, Journal Zhytomyr State Technological University, 2 (28), 2004
7. Płóciennik-Napierałowa J., Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania, „Rachunkowość” 2001
8. Sierpińska M., Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie, Wyd. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004
9. Walica H., Inwestycje i controlling w przedsiębiorstwie, Wyd. Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie górniczej, Dąbrowa Górnicza 2007
10. Weber J., Wprowadzenie do controllingu, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2001
11. Vollmuth H.J., Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie, Agencja Wydaw.-Poligraficzna „Placet”, Warszawa 2003
12. Sierpińska M., Niedbała B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003

Małgorzata Florczak – mgr inż., Doktorant w Zakładzie Zarządzania Finansami, Instytut Organizacji i Zarządzania, Wydział Informatyki i Zarządzania, Politechnika Wrocławska.

Artykuł został przyjęty 21.06.2012 r.