

Jacek Goliszewski

## Controlling (VIII)

## Controlling operacyjny (cz.1)

J. Goliszewski – Katedra Controllingu Uniwersytetu w Stuttgarcie (RFN).

## Cele i zakres działań controllingu operacyjnego

Opracowane przez naczelne kierownictwo i zatwierdzone do realizacji strategię wyznaczają ramy dla szczebla taktycznego i operacyjnego, a więc obszar działań controllingu operacyjnego, odnoszącego się właśnie do tych szczebli. Opracowane strategię i wynikające z nich programy strategiczne nie są jednak określonymi i narzucanymi przez naczelne kierownictwo parametrami i warunkami działań, lecz rezultatem wspólnych wysiłków wszystkich szczebli zarządzania. W tym też sensie controlling operacyjny konkretyzując i weryfikując poszczególne koncepcje i programy strategiczne towarzyszy każdej fazie opracowywania strategii (por. Controlling VI). W centrum jego działań stoją procesy implementacji i realizacji strategii. Procesy te obejmują:

- 1) określenie (na podstawie wytyczonych strategii) celów głównych i częściowych,
- 2) opracowanie planów działań i akcji służących realizacji tych celów,
- 3) przełożenie (transformację) planów działań na budżety,
- 4) ustalenie poszczególnych wskaźników,
- 5) kontrolę procesu realizacji strategii,
- 6) sterowanie procesem realizacji strategii,
- 7) sporządzanie sprawozdań,
- 8) zapewnienie możliwie aktywnego i konstruktywnego współdziałania członków organizacji w ramach powyższych procesów (cele pracowników, wpływ poszczególnych działań na ich zachowanie itp.).

**Naczelnym celem controllingu operacyjnego (w ukształtowanym już systemie planowania i kontroli) jest koordynacja i współdziałanie w ramach**

**ww. procesów implementacji strategii, wspomaganie i doradztwo poszczególnych decydentów poprzez dostarczanie odpowiednich analiz i rachunków decyzyjnych oraz zasilanie controllingu strategicznego w informacje o etapach realizacji strategii.**

Ogólny schemat controllingu operacyjnego przedstawia rysunek 1.

## Zadania controllingu operacyjnego

Zadania controllingu operacyjnego omówione będą na podstawie procesów implementacji i realizacji strategii bez zróżnicowania na taktyczne i operacyjne. Różnorodne aspekty personalne i motywacyjne (por. wyżej p.8) uwzględnione są w ramach poszczególnych procesów.

## Cele

Controlling (por. Controlling V) musi orientować się na cele. W przedsiębiorstwie istnieje wiele różnorodnych celów (np. uzyskanie zadowolenia z pracy, zapewnienie odpowiedniej płynności, rozwój nowego produktu), które w sumie mniej lub bardziej formalnie – tworzą system celów przedsiębiorstwa. W systemie tym można wyróżnić trzy główne subsystemy:

- ◆ system celów uczestników organizacji (np. cele indywidualne pracowników, dawców kapitału);
- ◆ system celów przedmiotowych (rzeczowych) odnoszący się do realizacji obiektów i poszczególnych działań przedsiębiorstwa (np. odpowiednia jakość produktu, ekonomiczność działań);
- ◆ system celów formalnych dotyczący wartościowych (pieniężnych) aspektów planowania, który obejmuje:
  - system celów finansowych (zapewnienie wystarczającej płynności, odpowiedniej struktury finansowej itp.),
  - system celów związanych z rentowno-

ścią (np. odpowiedni zysk, właściwa częstotliwość obrotu kapitałem).

Zadania controllingu koncentrują się na sterowaniu procesami ustalania celów (same cele ustalane są przez menedżerów) i polegają na następujących działaniach:

- zapewnieniu przejrzystego i dostępnego dla wszystkich systemu celów (przynajmniej system celów formalnych),
- zapewnieniu jasno, realistycznie i dokładnie sformułowanych celów, żeby można je było osiągać i kontrolować,
- kierowaniu przebiegiem ustalania celów jako procesem politycznego przetargu decydentów i różnorodnych grup nacisku,
- określeniu reguł i linii postępowania przy opracowywaniu celów.

Realizacja funkcji controllingu związana jest głównie z celami dotyczącymi rentowności, ale i inne wymienione systemy celów muszą być uwzględniane w ramach działań koordynujących.

## Plany działań

Dla osiągnięcia wyznaczonych celów konieczne jest określenie odpowiednich planów działań i akcji (poszczególnych działań). Plany te odnoszą się głównie do celów przedmiotowych, przy czym chodzi tu (1) o ustalenie dla każdej jednostki organizacyjnej zakresu i charakteru przewidywanych działań, ich obiektów (np. informacje, środki rzeczowe) i realizatorów.

Ze względu na występujące między poszczególnymi planami różnorodne zależności czasowe, przedmiotowe i hierarchiczne występujące konieczność ich wzajemnego dopasowania i powiązania w plany całościowe. Wzajemne uzgodnienie planów staje się zadaniem controllingu, przy czym można tu wyróżnić następujące rodzaje koordynacji:

- ◆ koordynację horyzontalną – dla planów tego samego szczebla zarządzania i opierającą się na planowaniu sukcesywnym i totalnym (por. Controlling II),
- ◆ koordynację wertykalną – dla planów różnorodnych szczebli zarządzania obok planowania cyrkulacyjnego (por. Con-

trolling II) mogą tu być wykorzystane inne instrumenty koordynacji, organy i zespoły koordynujące, kooperatywny styl zarządzania, polepszenie struktury i formalizacji procesów planowania,

◆ koordynację czasową – dla planów dotyczących różnych okresów, która obejmuje: dopasowywanie planów w trakcie realizacji poprzez kontrolę ex post i ex ante oraz uwzględnia warunki działania już w trakcie planowania poprzez (2):

- 1) przesunięcie niektórych decyzji do czasu uzyskania pełniejszych informacji,
- 2) tzw. planowanie rolujące („zazębiające się”), co oznacza, że szczegółowe decyzje dotyczące danego okresu planowania podejmowane są tuż przed jego rozpoczęciem,
- 3) stworzenie rezerw (np. materiał, moce produkcyjne),
- 4) opracowanie planów alternatywnych,
- 5) planowanie elastyczne, tj. uwzględnienie możliwie wszystkich wariantów decyzyjnych w ramach planowania i sterowanie nimi podczas realizacji planu,
- 6) oszacowanie ryzyka poszczególnych działań i prawdopodobieństwa wystąpienia określonych warunków sytuacyjnych, Dla poszczególnych celów określane

są także projekty, tj. plany kompleksowe, dotyczące zwykle jednego przedsięwzięcia w dłuższym okresie, obejmujące kilka jednostek organizacyjnych, dla których również należy ustalić plany działań. Wyżej wymienione formy koordynacji mają i tu zastosowanie.

**Budżety**

Wyznaczone cele i służące ich realizacji (uzgodnione) plany działań i projekty przekładane są na budżety. Budżetowanie należy do klasycznych już zadań controllingu; w przeszłości controlling utożsamiany był właśnie z budżetowaniem.

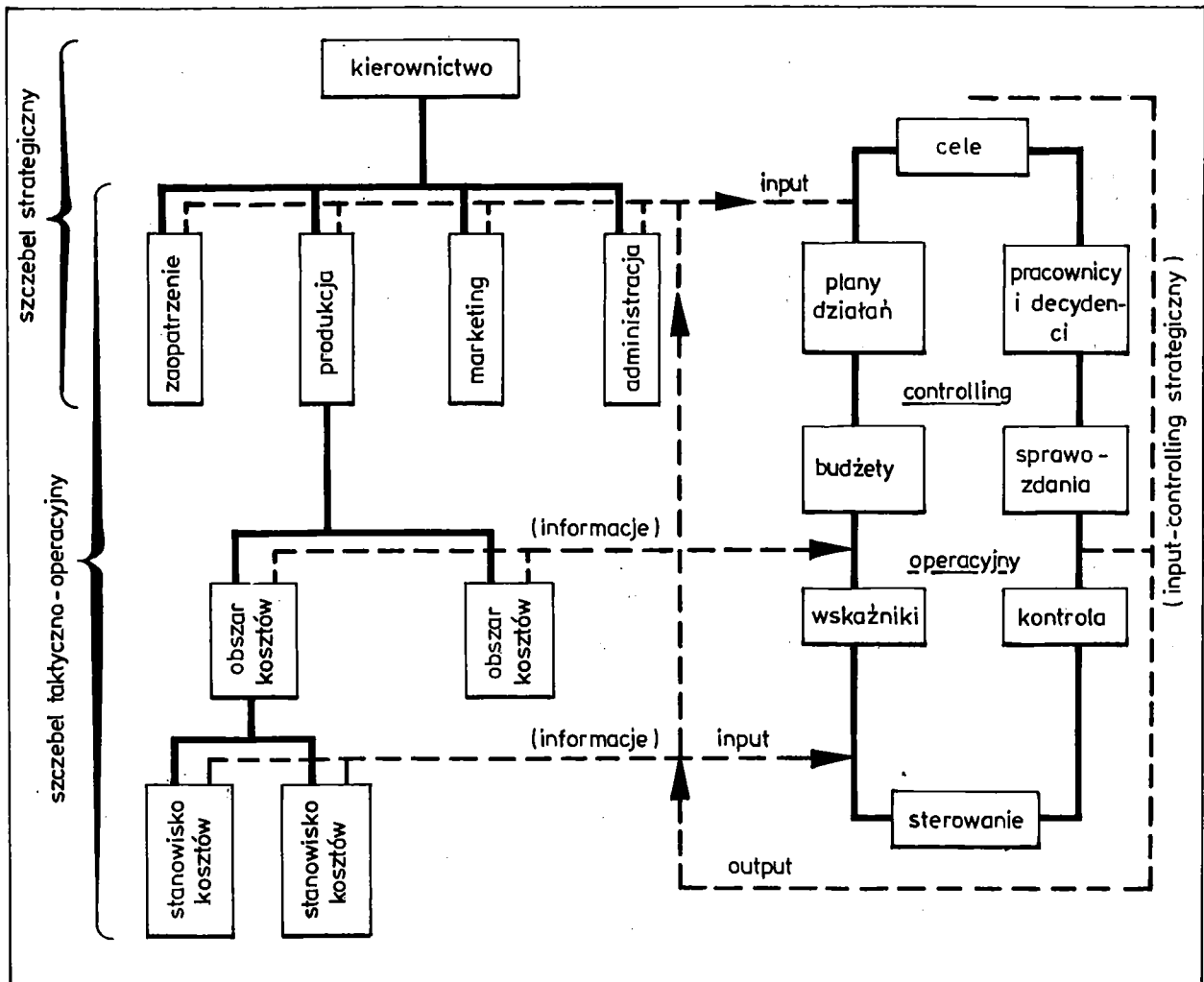
W praktyce i literaturze istnieje wiele różnych definicji budżetu: opierając się na tzw. definicji wartościowej (3)

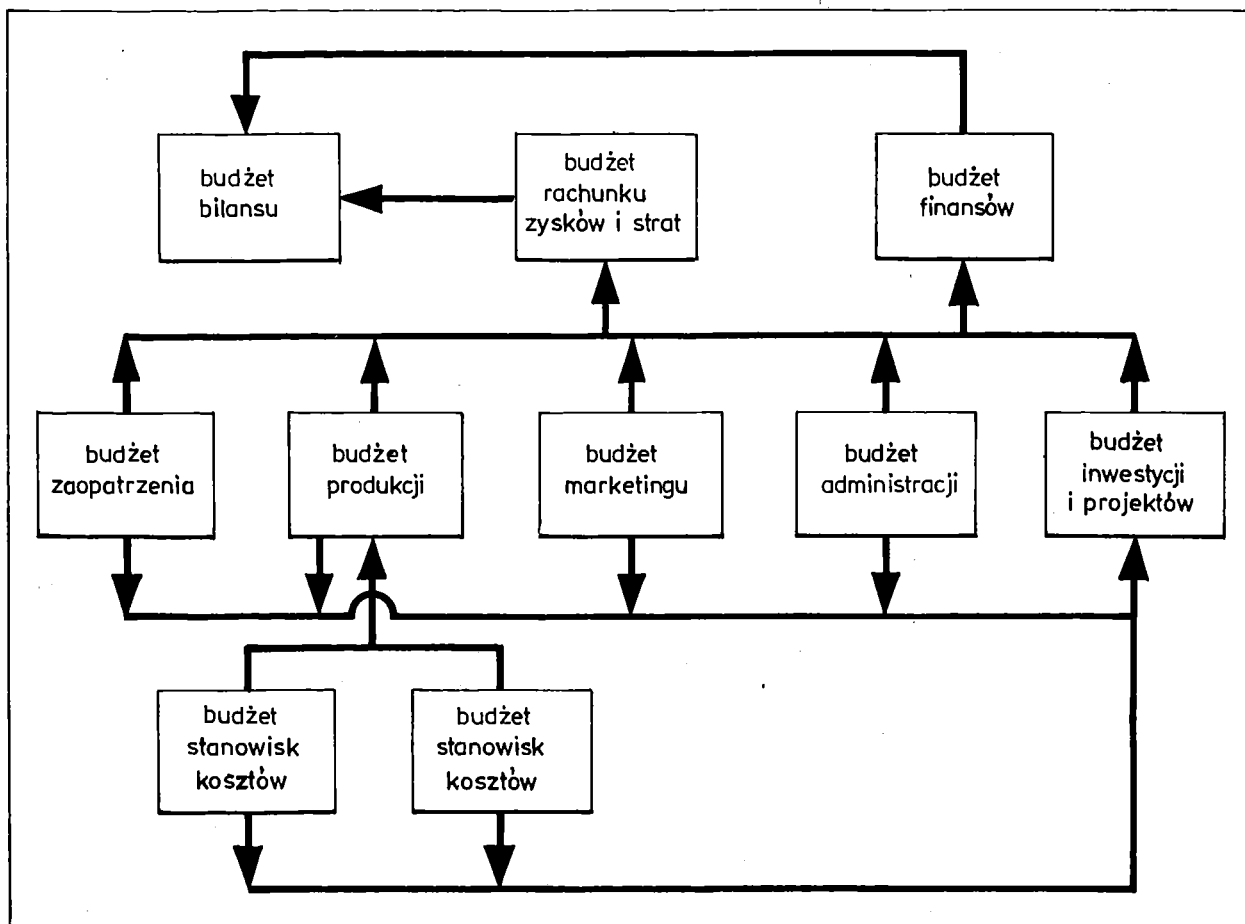
**budżet można określić jako wyrażony w jednostkach ilościowych i wartościowych plan przydzielony określonej jednostce decyzyjnej w danym okresie rozrachunkowym z odpowiednim zakresem obowiązywalności.**

W przedsiębiorstwie można wyróżnić wiele różnych budżetów, np. ze względu na szczebel zarządzania – budżety strategiczne i operacyjne, według obszarów funkcyjnych – budżet marketingu, produkcji itd., według horyzontu czasowego – budżety miesięczne, kwartalne, roczne.

**Budżetowanie** (proces budżetowania) tj. przygotowanie, zatwierdzenie, realizacja i kontrola budżetów odbywa się najczęściej w formie planowania cyrkulacyjnego i obejmuje zwykle (4):

- 1) ustalenie celów budżetowych na podstawie planowania, budżetów strategicznych, prognoz rozwoju otoczenia oraz analizy odchyłań od budżetów poprzedniego okresu rozrachunkowego (tzw. odchyłań budżetowych),
- 2) planowanie poszczególnych budżetów (w formie postępowania cyrkulacyjnego) aż do ustalenia tzw. budżetów wstępnych,
- 3) kontrola budżetów wstępnych pod względem formalnym, treści oraz stopnia wypełnienia celów budżetowych (ewentualnie rewizja i ponowne planowanie), a następnie ich konsolidacja w zbudżetowany bilans, rachunek zysków i strat oraz zbudżetowany rachunek finansów,
- 4) ponowne sprawdzenie i ewentualnie zmiana, a następnie zatwierdzenie bu-





dżetów do realizacji. Całość uzgodnionych i wzajemnie dopasowanych budżetów określana jest jako system budżetów (rys. 2),

5) realizacja, kontrola i analiza odchyleń budżetowych (por. niżej).

Budżetowanie spełnia wiele ważnych funkcji – jest instrumentem planowania i kontroli, koordynacji, jak również znaczącym instrumentem motywacyjnym. Aby skutecznie spełniało te funkcje, budżetowanie musi opierać się na rachunku planowych kosztów krańcowych (direct costing), wtedy bowiem – w wyniku podziału na oczekiwane koszty stałe i zmienne – możliwe jest użycie tzw. budżetów elastycznych, tj. budżetów uwzględniających różne stopnie wykorzystania mocy produkcyjnych i tym samym najpełniejsze skoncentrowanie się na osiągnięciu celów, wyznaczenie jasnych zakresów odpowiedzialności oraz dokonanie rzetelnej analizy odchyleń. Postulat ten spełniony jest jednak tylko dla jednostek decyzyjnych, w których (dający się określić ilościowo i wartościowo) output w znacznej mierze zależy od stopnia wykorzystania zdolności produkcyjnych. W pozostałych obszarach, gdzie zależności takich nie można zmierzyć lub które dają się mierzyć tylko niedostatecznie (np. administracja, badania i rozwój), stosuje się tzw. budżety stałe tj. oparte na rachunku kosztów planowych pełnych

ograniczające się do podania globalnej sumy budżetu.

W ramach budżetowania muszą być też uwzględnione wszelkie problemy związane z samym budżetowaniem i jego wpływem na postawy i zachowania poszczególnych członków organizacji.

#### **Jako niepożądane efekty budżetowania (tzw. dysfunkcjonalności) należy tu przede wszystkim wymienić (5):**

- myślenie etatowe – dążenie do wykorzystania za wszelką cenę przydzielonych środków budżetowych,
- krótkookresową orientację – kurczone trzymanie się budżetu i niepodejmowanie działań właściwych z dłuższego punktu widzenia, lecz nie przynoszących krótkookresowo efektów,
- myślenie partykularne – podejmowanie działań służących wypełnieniu budżetu, wpływających jednak negatywnie na działania innych jednostek decyzyjnych,
- formalizm – rygorystyczne i mechaniczne przestrzeganie przydzielonego budżetu bez wykazywania koniecznej części elastyczności i innowacyjności,
- ukryte rezerwy (budgetary stacks) – zawyżanie kosztów lub ograniczanie celów, aby uzyskać środki na rezerwy bezpieczeństwa lub na działalność pozabudżetową.

Powyższym funkcjonalnościom można przeciwdziałać głównie poprzez stworzenie odpowiedniego klimatu dla budżetowania (controllingu) będącego częścią kultury organizacji, a także poprzez szkolenie pracowników, zinstytucjonalizowanie kontroli i analizy odchyleń oraz opracowywanie budżetów strategicznych. Pomocne jest tu także stosowanie „budżetowania od zera” oraz analizy wartości kosztów pośrednich (por. Controlling II)(\*).

Jacek Golliszewski

\*) W kolejnym numerze „PO” dalszy ciąg artykułu. Zostaną w nim omówione następujące kwestie: powiązanie planowania przedmiotowego z budżetowaniem; zagadnienia wskaźników, kontroli sterowania, sprawozdań, bazy informacyjnej controllingu operacyjnego. (Redakcja)

#### Literatura:

1. D.HAHN: *Planungs- und Kontrollrechnung*, Wiesbaden 1985, s. 56.
2. H.-Ch.PFOHL: *Planung und Kontrolle*, Stuttgart 1981, s. 133 i nast.
3. J.DAMBROWSKI: *Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmenspraxis*, Darmstadt 1986, s.19.
4. DAMBROWSKI: j.w....., s. 56 i nast.