

Zofia Sekuła

Controlling operatywny

Nie można wyraźnie oddzielić controllingu strategicznego od operatywnego. Parametr czasu to jeden z wyznaczników do rozróżnienia rodzaju controllingu. Drugi ważny parametr to waga podejmowanych decyzji. W małych i niekiedy w średnich firmach w okresie dwóch lat a nawet roku mogą być podejmowane decyzje o strategicznym znaczeniu. Trzecim wyznacznikiem jest wielkość firmy. W dużych przedsiębiorstwach stosunkowo łatwo jest oddzielić controlling strategiczny od operatywnego, natomiast w małych znacznie trudniej. Te dwa rodzaje controllingów w dużym stopniu zachodzą na siebie. Działania wyprzedzające dotyczą stosunkowo niedługiego okresu.

Controlling operatywny powiązany jest z zarządzaniem operatywnym, którego celem jest wykorzystanie potencjałów sukcesu określonych w ramach zarządzania strategicznego. Na etapie planowania następuje uszczegółowienie i urealnienie wielkości planistycznych, dezagregacja celów globalnych na szczegółowe i cząstkowe zadania. Operatywne funkcje zarządzania, jak: planowanie, organizowanie, kontrola, zabezpieczenie kadr i motywowanie mają urzeczywistniać cele strategiczne. Stosownie do tego controlling operatywny ma z jednej strony czuwać i oceniać czy przetworzenie planów strategicznych w operatywne jest możliwe, a z drugiej, jaki skutek będą mieć decyzje podjęte na poziomie zarządzania operatywnego dla realizacji strategii¹⁾.

Controlling operatywny ukierunkowany jest na osiąganie bieżących celów²⁾ wynikających z celów strategicznych. Konkretyzuje i weryfikuje koncepcje strategiczne, jest współobecny w każdej fazie opracowywania strategii³⁾. Zajmuje się wdrożeniem i realizacją celów strategicznych. Może być w poszczególnych okresach zorientowany na realizację różnych, nie tych samych celów i/lub niejednakowe znaczenie przypisywać tym samym celom w różnych okresach operatywnych. Wszystkie cele dadzą się pogrupować na:

- cele podmiotowe związane z zarządzaniem potencjałem ludzkim,
- cele przedmiotowe obejmujące ilość i jakość produkcji i usług, wykorzystanie i oszczędność czynników produkcji i inne,
- cele formalne – finansowe i ekonomiczne, najczęściej: płynność rentowność, wartość sprzedaży, wartość zysku, wskaźnik obrotu kapitałem i inne.

Punktem wyjścia są istniejące zasoby, a w szczególności stan zatrudnienia i struktura zawodowo-

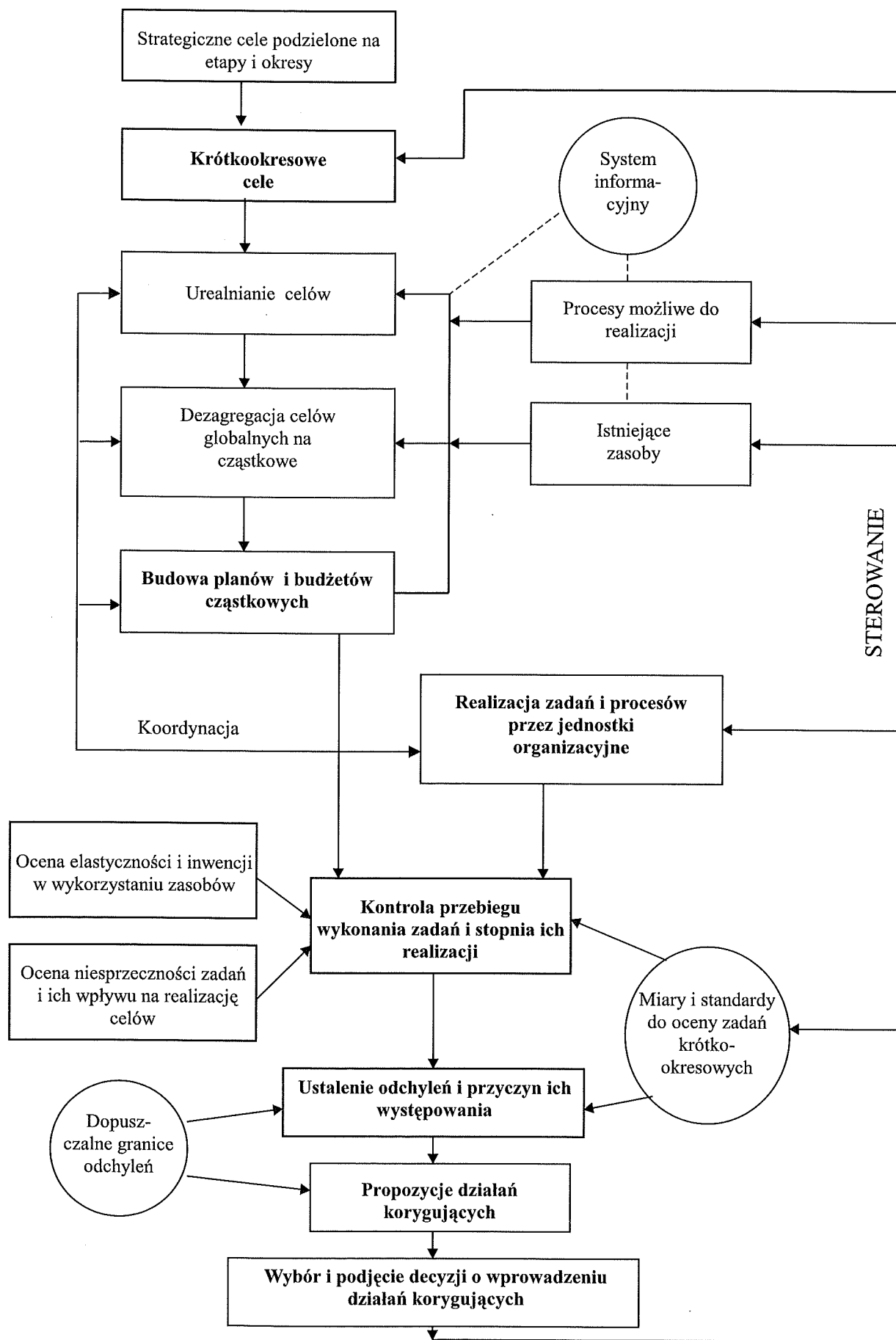
-kwalifikacyjna personelu, wyposażenie techniczno-materiałowe i kapitałowe przedsiębiorstwa. Można powiedzieć, że controlling operatywny zajmuje głównie się działaniami, które mają na celu wspomagać sterowanie wynikiem, płynnością i efektywnością – wielkościami mierzalnymi w krótkich zamkniętych procesach⁴⁾. Okresy controllingu operatywnego dostosowane są do okresów planistycznych i mogą obejmować rok, kwartał i miesiąc. Niekoniecznie wystąpi potrzeba wyróżniania wszystkich wymienionych okresów w konkretnym przedsiębiorstwie.

Controlling operatywny nastawiony jest na badanie realizacji celów przedsiębiorstwa i związanych z nimi działań za pomocą metod ilościowych. Badanie i analiza odchyłeń prowadzona jest na bieżąco, bardzo często w sposób postępowo-ciągły. Na podstawie wyników bieżącej kontroli i analiz stara się tak oddziaływać głównie na procesy wewnętrzne przedsiębiorstwa, by osiągać na zaplanowanym poziomie wielkości ekonomiczne i inne wytyczone cele operatywne. Do celów przedmiotowych i formalnych wykorzystuje planowanie, sterowanie, kontrolę i analizę wyniku finansowego⁵⁾, a dla podmiotowych narzędzia polityki personalnej, w tym możliwości motywacji ekonomicznej, mające związek z wynikami ekonomiczno-finansowymi, i motywacji pozaekonomicznej. Operatywny controlling powinien wspomagać podejmowanie decyzji w okresach kwartalnych i rocznych w dużej mierze przygotowanych na podstawie metod i technik stosowanych w rachunkowości zarządczej.

Istotę controllingu operatywnego przedstawia rysunek 1.

Nie ma wyraźnej linii podziału, w jakim momencie przekształcanie celów strategicznych w operatywne należy do controllingu operatywnego. Wydaje się, iż przy występowaniu w przedsiębiorstwie obydwu rodzajów controllingów niezbędne jest wskazanie granicy, gdzie kończy się controlling strategiczny. Controlling operatywny powinien obejmować:

- budowę planów operatywnych uwzględniających:
- ▲ zadania ogólne przeznaczone do realizacji na poziomie przedsiębiorstwa,
- budowę planów operatywnych uwzględniających zadania cząstkowe przeznaczone do realizacji przez poszczególne komórki organizacyjne, ośrodki odpowiedzialności,
- powiązanie planów cząstkowych z całościowymi,



Rys. 1. Istota controllingu operatywnego w przedsiębiorstwie



- zabezpieczenie koordynacji i spójności między wszystkimi planami,
- badanie istniejących zasobów pod kątem wystarczalności do realizacji bieżących planów,
- opracowanie planów działań służących do realizacji celów zawartych w planach,
- transformacja planów działań na budżety,
- określenie mierników i pomiar controllingowych wielkości, w badanym okresie,
- kontrola zakresu i stopnia realizacji strategii wyznaczonej w ramach planu operatywnego,
- sporządzanie sprawozdań i innych danych przydatnych do bieżącego podejmowania decyzji oraz sterowanie procesem realizacji strategii.

Tak szeroki przedmiot controllingu operatywnego wymaga zorganizowanego współdziałania kierownictwa na wszystkich poziomach zarządzania.

■ **Punktem wyjścia dla controllingu operatywnego jest hierarchia celów operatywnych, poczynając od celów w skali przedsiębiorstwa a kończąc na dekompozycji na najniższym szczeblu zarządzania.** Controlling operatywny powinien sterować procesami ustalania celów na każdym poziomie struktury organizacyjnej, w szczególności mając na uwadze:

- przejrzystość, dokładność, jasność i realność, niesprzeczność formułowanych celów,
- wyrażenie celów w takiej postaci, by można było je kontrolować i określać poziom wykonania,
- wybór najważniejszych działań i ich pełną koordynację.

■ **Na podstawie wyznaczonych celów operatywnych muszą być opracowane plany działań.** Stanowią one zabezpieczenie realizacji celów. W dużych przedsiębiorstwach każda jednostka organizacyjna, a w małych firma jako całość opracowuje przedmiot, rodzaj i zakres przewidywanych działań, termin i osoby realizujące. Plany działań ustalone na różnych szczeblach zarządzania i dotyczące różnych obszarów działań wykazują zależności hierarchiczne, przedmiotowe i czasowe.

■ **Jedną z ważnych funkcji controllingu, jest koordynacja planowanych działań.** Mogą być stosowane trzy rodzaje koordynacji⁶⁾:

- horyzontalna – dotycząca wszystkich planów na danym szczeblu zarządzania z uwzględnieniem czynnika czasu,
- wertykalna – obejmująca koordynację planów powstałych na różnych szczeblach zarządzania,
- czasowa – uwzględniająca koordynację planów powstałych w różnych okresach (danego rodzaju planu) na podstawie badań *ex ante* i *ex post*.

W następstwie koordynacji następuje wykrycie niespójności, sprzeczności i nierealności planów. Controlling operatywny już na etapie planowania może wpływać na podejmowanie decyzji dotyczących:

- usunięcia, modyfikacji, wprowadzenia nowych działań oraz integracji w ramach kilku komórek jednego przedsięwzięcia, obniżenia poziomu celów,
- opracowania planów alternatywnych, symulacji możliwości, skutków, a w ich następstwie ryzyka poszczególnych działań,
- zwiększenia rezerw i zabezpieczenia na odpowiednim poziomie środków materiałowo-technicznych i zasobów pracy ludzkiej.

■ **Następnym elementem jest budżetowanie.**

O ile planowanie stanowi oddzielną funkcję zarządzania i nie jest łatwo wydzielić i stwierdzić, gdzie kończą się czynności planistyczne a rozpoczynają czynności controllingowe, o tyle ustalanie budżetów zaliczane jest do klasycznych zadań controllingu. Budżet stanowi plan działań wraz z zabezpieczeniem odpowiedniej wysokości środków na jego realizację, przydzielony danej jednostce decyzyjnej w okresie rozrachunkowym⁷⁾. Budżety powinny być opracowywane dla planów działań dotyczących poszczególnych obszarów działalności przedsiębiorstwa i komórek. W efekcie uzyskuje się system budżetów dla przedsiębiorstwa. Można opracowywać:

- budżet stały dla obszarów działalności, gdzie nie zachodzą i nie przewiduje się dynamicznych zmian, np. budżet administracji przedsiębiorstwa z wyszczególnieniem lub bez wyszczególnienia pozycji,
- budżet elastyczny, w którym uwzględnia się różne poziomy realizacji celów, związane z nimi różne koszty realizacji i wielkość odchyłeń – globalną i na jednostkę: budżety te mogą być opracowywane dla komórek produkcyjnych, a także innych, których rezultaty pracy mają bezpośredni wpływ na wyniki przedsiębiorstwa.

Rola controllingu w badaniu budżetów sprowadza się do oceny czy działania podejmowane w ramach budżetu nie szkodzą innym jednostkom organizacyjnym i innym celom, czy istnieją rezerwy środków i w jaki sposób planuje się ich wykorzystanie, czy na siłę lub mechanicznie nie pragnie się wykorzystać przyznaných środków. Ważnym zadaniem controllingu w zakresie budżetowania jest ponadto badanie elastyczności i inwencji jego wykorzystania, mając na uwadze skutki w okresach przyszłych.

■ **Kontrola stanowi kolejny etap controllingu.** Przedmiotem kontroli jest sposób przebiegu realizacji planowanych działań i ich wpływ na poziom osiągania celów operatywnych. Kontroli podlegają także budżety, zwłaszcza w zakresie osiągania celów formalnych oraz sposób postępowania poszczególnych decydentów i pracowników. W controllingu operatywnym muszą być ustalone szczegółowo podmioty, przedmioty, zakres, forma i częstotliwość kontroli. Dla każdego przedmiotu kontroli powinny być ustalone wielkości stanowiące parametry do oceny realizowanych działań oraz towa-

rzyszających im zdarzeń i zjawisk. Aby nie dopuścić do kumulowania błędów, nie tylko ważna jest kontrola *ex post*, ale także *ex ante*. Przy czym okresy wyprzedzeń w kontroli *ex ante* mogą być bardzo niewielkie w zależności od tego, jaki horyzont czasu przyjmie się do planowania operatywnego. Jeśli przyjmie się okres dzienny, to badania *ex ante* mogą dotyczyć wyprzedzeń kilkudniowych.

W skład kontroli wchodzi porównywanie rzeczywistych rezultatów z tym, co zostało zaplanowane, ustalenie wielkości odchylenia i przyczyn ich występowania⁸⁾. Z punktu widzenia możliwości wystąpienia odchylenia, niezbędne jest ustalenie różnych zakresów kontroli. Najmniejszy zakres będzie miał miejsce w przypadku wystąpienia zgodności rzeczywistych rezultatów z oczekiwanymi (planowanymi), wystarczy proste porównanie wielkości. Największy zakres kontroli wystąpi wówczas, gdy planowane cele nie zostały lub nie będą osiągnięte. Trzeba zbadać przyczyny i przeszkody występujące na drodze do realizacji celów. Szczegółowość badań może nie zostać dogłębnie i wystarczająco precyzyjnie ustalona w projekcie systemu controllingu, a to dlatego, że trudno jest z góry przewidzieć wszystkie okoliczności i przyczyny powstawania odchylenia. Najmniej określony zakres czynności kontrolnych dotyczyć będzie sytuacji, gdy realizacja planu będzie wyższa od założeń, aczkolwiek badanie przyczyn jest tutaj ważne z następujących powodów:

- mogło wystąpić niedoszacowanie planowanych wielkości, co nie zostało wykryte w ramach controllingowych badań planów,
- planowane wielkości zostały ustalone na realnym poziomie, ale stan i struktura zasobów uległy w tzw. międzyczasie zmianie, co umożliwiłoby dodatnią korektę planu w najbliższych okresach i zwiększa realność wykonania planów strategicznych,
- przyjęto zbyt wysokie normy i standardy wykorzystania zasobów do realizacji przyjętych celów, co spowodowało wystąpienie rezerw, dzięki którym można w okresach przyszłych zwiększyć poziom planowanych celów lub zmniejszyć zapotrzebowanie na zasoby techniczne, materiałowe, kapitałowe i ludzkie,
- wystąpiła korzystniejsza koniunktura na rynku, dzięki czemu zakład może uruchomić w części lub całości nie wykorzystane rezerwy produkcyjne (dotatkowe zamówienia na wyroby).

■ **Konsekwencją etapu kontroli jest sterowanie.** Na bazie rozpoznanych błędów w planowaniu i realizacji oraz ustaleniu przyczyn ich występowania przygotowuje się propozycje działań sterujących. Najpierw dokonuje się oceny powstałych odchylenia pod kątem ich wpływu na realizację celów w okresie rozrachunkowym oraz w okresie przyszłym. W controllingu operatywnym mamy do czynienia z następującymi rodzajami odchylenia:

- jakiegokolwiek odchylenie – dodatnie czy ujemne jest niekorzystne,
- tylko odchylenie ujemne jest niekorzystne,
- dopuszczalne jest odchylenie w obydwie strony, ale tylko do pewnego z góry ustalonego poziomu na przykład do $\pm 2\%$,
- dopuszczalne jest odchylenie dodatnie bez limitowania, a ujemne tylko do pewnego poziomu spadku,
- dopuszczalne jest odchylenie ujemne bez limitowania a dodatnie tylko do pewnego poziomu wzrostu?

Dla wszystkich zjawisk będących przedmiotem controllingu operatywnego powinny być ustalone granice dotyczące dopuszczalnych wskaźników odchylenia. Informują one wprawdzie, że stan pożądany został przekroczony, ale sytuacja nie jest jeszcze niepokojąca. Wszystkie odchylenia wymagają reakcji ze strony przedsiębiorstwa. Przy czym ustalone w granicach dopuszczalnych odchylenia mogą być rozwiązywane przez kierownictwo komórek, w których faktycznie odchylenia wystąpiły.

Odchylenia pozalimitowe stanowią poważniejszy problem i mogą wymagać koordynacji oraz podejmowania decyzji na wyższych szczeblach zarządzania. Przeprowadzona na podstawie odchylenia antycypacja krótko- i długookresowych celów służy do opracowania działań sterujących, zmierzających do wykorzystania pozytywnych i likwidacji negatywnych odchylenia. W większości przypadków można rozpatrywać nie jedno działanie, ale więcej. Na wybór działań powinny mieć wpływ przede wszystkim następujące kryteria oceny⁹⁾:

- konieczność wprowadzenia – bezwzględna fakultatywna,
- trafność i skuteczność w likwidowaniu zakłóceń oraz odchylenia,
- szybkość korygowania odchylenia w pożądanym kierunku,
- stopień synchronizacji terminów wykonania działań, przedsięwzięć z terminem realizacji celu,
- możliwość synchronizacji poszczególnych działań w zakresie rzeczowym i czasowym,
- prawdopodobieństwo wystąpienia czynników zakłócających,
- wielkość nakładów w stosunku do ostatecznych korzyści.

Powyższe kryteria stawiają wiele wymagań dotyczących wyboru działań. Muszą być one dopasowane do istniejącej rzeczywistości oraz szybko i skutecznie likwidować odchylenia, przy najniższych nakładach i kosztach. Ponadto, jeśli podejmuje się więcej niż jedno działanie, wszystkie muszą być zsynchronizowane pod względem rzeczowym i czasowym w stosunku do wyznaczonych celów.

Działania sterujące podlegają najpierw opracowaniu przy współdziałaniu z zainteresowanymi pracownikami/kierownikami. Jeśli uwzględnia się alternatywne działania, to w następnym etapie doko-



nuje się wyboru najważniejszych, uwzględniając podane wyżej kryteria. Formalne zezwolenie na realizację działań wymaga podjęcia decyzji przez kompetentnego kierownika wraz w ustaleniem zakresu odpowiedzialności osób i terminu realizacji. Po tym etapie rozpoczynają się procesy rzeczowe, które wymagają nadzoru i kontroli pod względem prawidłowości ich realizacji oraz ich wpływu na poziom planowanych celów i ewentualnie wtórnej reakcji na powstające odchylenia.

Procesy kontroli i sterowania mają bardzo duży związek z koordynacyjną funkcją controllingu. W ramach kontroli i sterowania wyprzedzającego widoczna jest najbardziej filozofia controllingu¹⁰⁾. Sprowadza się ona do stałego nadzorowania, analizy i oceny działalności przedsiębiorstwa z punktu widzenia wyznaczonych celów oraz z niezbędnym wyprzedzeniem wprowadzania działań korygujących – sterujących. Nadzorowanie nie może przebiegać odrębnym torem obok zarządzania realizowanego przez kierownictwo. Controlling nie może poprawiać wszystkich błędów popełnionych przez kierownictwo, lecz stwarzać warunki umożliwiające samosterowanie podporządkowanych mu obszarów działalności¹¹⁾.

Controlling operatywny wspiera zarządzanie operatywne, polepszając jego sprawność. Robi to za pomocą procedury planowania operatywnego i budżetowania, stosowania odpowiedniego systemu informacyjnego, wskaźników metod kontroli oraz tworzenia przydatnych struktur organizacyjnych i niezbędnych instrumentów.

Zofia Sekuła

PRZYPISY

- ¹⁾ F. HÜLSENBERG, J. WROBEL, *Controlling*, Zielona Góra 1995, s. 126.
- ²⁾ K. WIERZBICKI, *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 1994, nr 5, s. 11.
- ³⁾ J. GOLISZEWSKI, *Controlling operacyjny (cz. 1)*, „*Przegląd Organizacji*” 1991, nr 7, s. 28.
- ⁴⁾ H. DANIEL, *Controlling cz. II, Porównanie wartości normatywnych i rzeczywistych*, Wiedeń 1996, s. 7.
- ⁵⁾ S. NAHOTKO, *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, Bydgoszcz 1997, s. 84.
- ⁶⁾ J. GOLISZEWSKI, *Controlling operacyjny (cz. I)*, „*Przegląd Organizacji*” 1991, Nr 7, s. 28 i 29.
- ⁷⁾ J. DAMBROWSKI, *Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmen spraxis*, Darmstadt 1986, s. 19.
- ⁸⁾ T. BUK, *Controla parametrów finansowych według ośrodków odpowiedzialności*, „*Przegląd Organizacji*” 1995 nr 11, s. 20.
- ⁹⁾ R. BRAMSENMAN, *Controlling*, Wiesbaden 1978, s. 194.
- ¹⁰⁾ J. GOLISZEWSKI, *Controlling operacyjny (cz. 2)*, „*Przegląd Organizacji*” 1991, nr 8, s. 26.
- ¹¹⁾ J. WEBER, *Einführung in das Controlling*, Stuttgart 1990, s. 100.

Autorka jest pracownikiem naukowym (stopień doktora) Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej.

Chyba nie ma przesady w stwierdzeniu, że sukcesy firm, a nawet całych społeczeństw, w dużym stopniu zależą od nauczania marketingu, a zwłaszcza jego podstaw, bowiem „*zły fundament obala najwyższe wieże*”. Zdaniem mistrza *ars didactica* J.A. Komeńskiego „*dobrze uczyć – to znaczy sprawić, aby ktoś drugi uczył się szybko, w sposób przyjemny i dokładny*”¹⁾.

T. Sztucki uważa, że „*najgorszym sposobem uczenia się jest uczenie się na własnych błędach, lepszym – na cudzych błędach, a jeszcze lepszym – na własnych i cudzych osiągnięciach...*”²⁾

W książce *Podstawy marketingu* zastosowano sposób „lepszy” i „jeszcze lepszy” używając przykładów błędów i osiągnięć różnych firm dla ułatwienia zrozumienia przez czytelnika prezentowanych praw marketingu. W pracy, zawierającej siedem rozdziałów, szczególny nacisk położono na filozofię działania oraz „miękkie” czynniki sukcesu (między innymi rozdział 6.5. „Personel”). Wskazano także na możliwe do wykorzystania w marketingu bogate zasoby innych nauk, w szczególności psychologii i socjologii (rozdziały 2 i 7).

Dążąc do zapewnienia „przyjemności” uczenia się, wykorzystywano ilustracje, a także cytaty powszechnie znanych autorytetów, zwłaszcza starożytnych filozofów.

Cóż wspólnego ze współczesnym marketingiem może jednak mieć Arystoteles lub Platon? Wątpliwości, co do celowości i możliwości wykorzystania mądrości sprzed wieków, może rozwiązać wypowiedź profesora Trevor-Ropera: „*Zawsze występuje ryzyko przy wyciąganiu wniosków z analogii historycznych, ale można wyszukać ogólne nauki płynące nawet z badania społeczeństw odległych zarówno w czasie, jak i w przestrzeni*”.

Sięgnijmy więc do scenki opisaną przez Diogenesa Laertiosa. **Wczesną wiosną, znany ze swego ascetycznego trybu życia Diogenes z Synopy ujrzał przy studni Arystypa z Cyreny, obmywającego drogie o tej porze roku warzywa i zwrócił się do niego tymi słowami: – *Gdybyś nauczył się jadać pospolicie, nie musiałbyś być dworakiem tyranów. Arystyp zaś, spojrzawszy w jego stronę z zatroskaniem odpowiedział: – *A Ty, gdybyś nauczył się żyć z ludźmi, nie musiałbyś jadać pospolicie.****³⁾

A cóż innego, jeśli nie właśnie sztuka „życia z ludźmi” jest przedmiotem zainteresowania marketingu? Nie chcesz jadać pospolicie, nie chcesz przegrywać na rynku, chcesz zarabiać więcej niż inni, chcesz odnieść sukces – naucz się żyć dobrze z ludźmi, naucz się żyć dobrze ze swoimi klientami.

Współczesny guru marketingu Philip Kotler powiada, że przedsiębiorca dla swojego działania poszukuje odzewu na rynku.

Każdy mówca oczekuje dokładnie tego samego – zrozumienia i odpowiedniej reakcji słuchacza. Odpowiednia reakcja może nastąpić tylko wtedy, gdy „mowa” jest poprawna.