

Controlling jako podsystem zarządzania przedsiębiorstwem w procesie zmian

<https://doi.org/10.33141/po.2003.02.07>

Przeгляд Organizacji, Nr 2 (757), 2003, ss. 31-35

www.przeглядorganizacji.pl

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

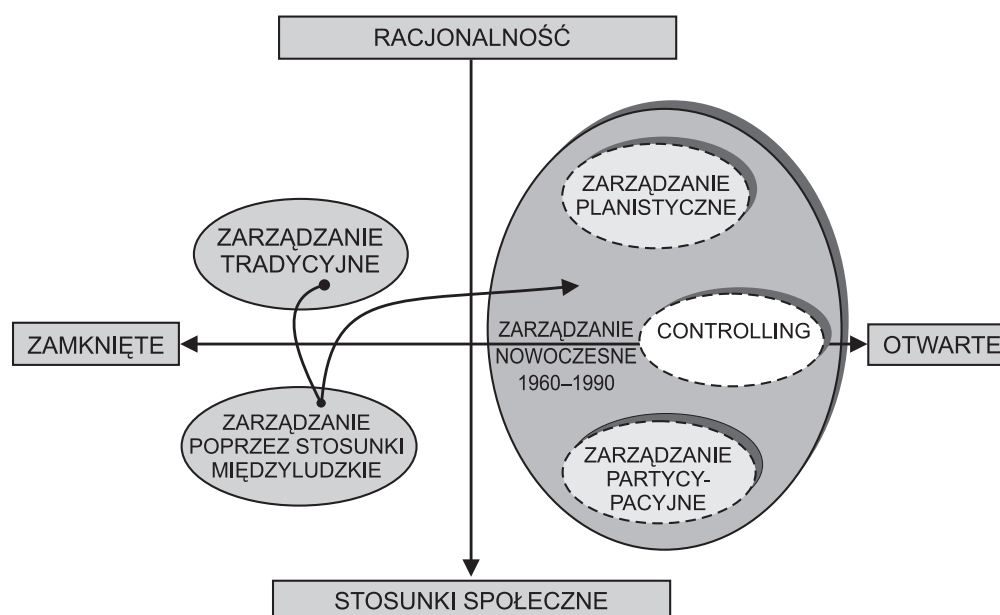
Henryk Dźwigot

Intensywność, wielokierunkowość i różnorodność przeobrażeń otoczenia współczesnego przedsiębiorstwa i jego wnętrza stanowią stałą inspirację do poszukiwania nowych metod zarządzania. Za jedną z nich uchodzi controlling, który chociaż przez niektórych uznawany za systemem zarządzania, w rzeczywistości pełni funkcję wspomagającą zarządzanie. Jego rolą jest wspomaganie kierownictwa przedsiębiorstwa w realizacji funkcji zarządzania w ujęciach strategicznym i operacyjnym. Orientuje decyzje i działania kierowników wszystkich komórek różnych szczebli zarządzania na globalne cele przedsiębiorstwa¹. W takim ujęciu controlling ma charakter towarzyszący (równoległy do procesów zarządzania) i w odniesieniu do kadry kierowniczej pełni funkcję serwisu informacyjno-metodycznego oraz funkcję doradcą. Dostarcza narzędzi oraz informacji niezbędnych przy procesie planowania, kontroli, sterowania, wspomaga proces analizy odchyleń, a jednocześnie, co jest bardzo cenne, przyczynia się do kształtowania u każdego decydenta poczucia współodpowiedzialności za wynik ogólny przedsiębiorstwa.

Controlling traktować należy jako kompleksową metodę sterowania działalnością przedsiębiorstwa, pozwalającą na bieżące (wcześniejsze) wykrywanie, a tym samym na eliminowanie lub ograniczanie odchyleń od wielkości zaplanowanych, a decydujących o realizacji celów organizacji gospodarczej². Podkreślenia wymaga **doradcza, wspomagająca** funkcja controllingu, a mianowicie to, iż controlling pomaga kierownikowi w realizacji funkcji zarządzania, ale nie wyręcza go w podejmowaniu decyzji.

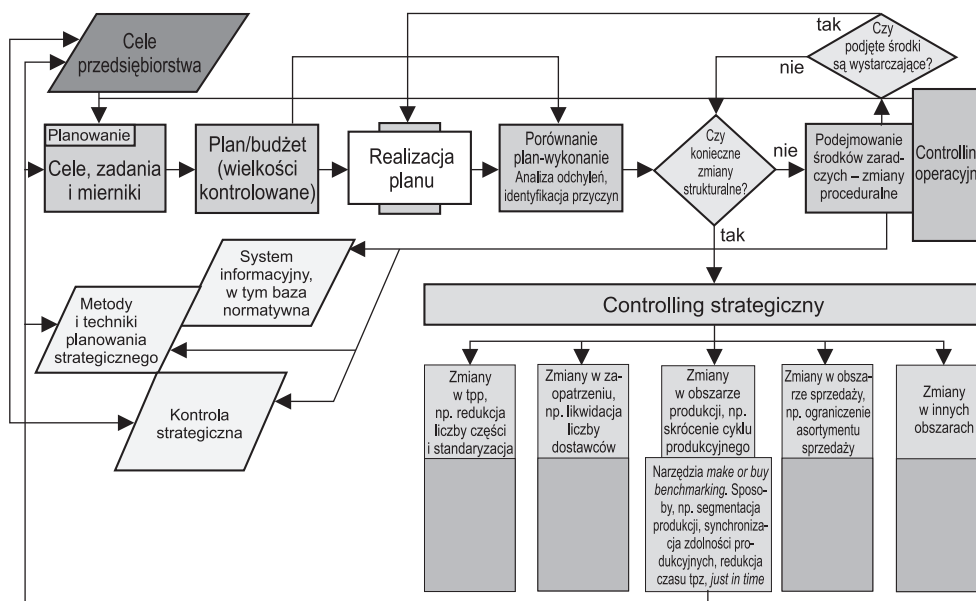
Pozwala na optymalizację formułowania i realizacji celów przedsiębiorstwa przybierających najczęściej postać:

- zysku w krótkim okresie – wtedy mówimy o **controllingu operacyjnym**, określanym jako sterowanie zyskiem. Jego zadaniem jest eliminowanie wąskich gardeł utrudniających osiągnięcie zysku;
- pewności egzystencji, rozwoju i wzrostu wartości przedsiębiorstwa w długim okresie – wtedy mówimy o **controllingu w wymiarze strategicznym** odnoszącym się do wyboru i realizacji długookresowych zamierzeń.



Rys. 1. Controlling jako nowoczesna metoda zarządzania





Rys. 2. Procedura metody zarządzania przez controlling

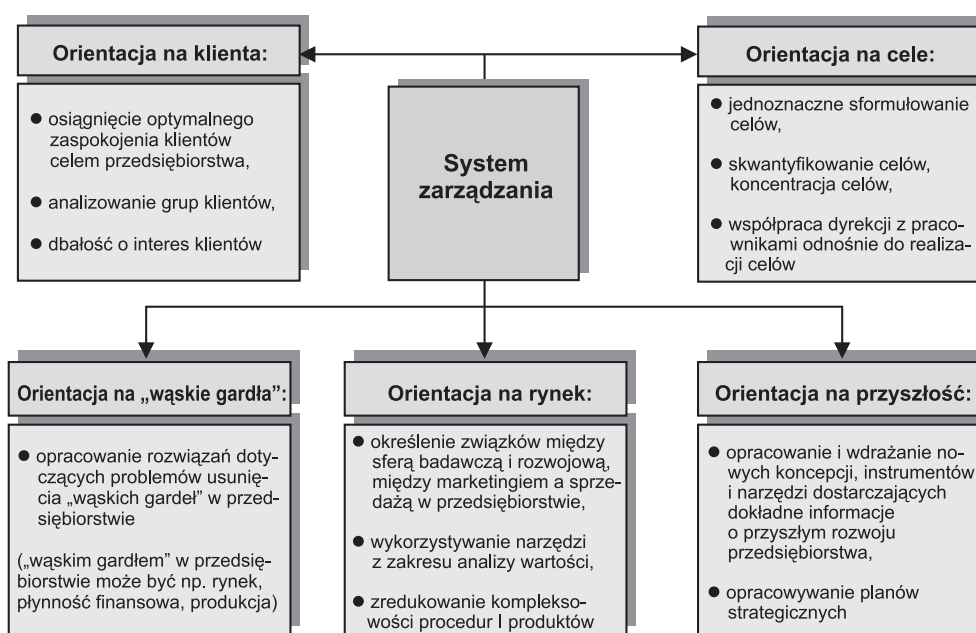
Controlling nie dysponuje własnymi instrumentami, lecz korzysta z narzędzi systemowych. Podstawowymi instrumentami controllingu są rachunkowość zarządcza, planowanie oraz zarządzanie przez cele³⁾. W szczególności koncepcja controllingu zakłada stosowanie:

- rachunku kosztów pełnych i rachunku marży na pokrycie,
- planowania opartego na symulacji i prognozowaniu wielkości ekonomicznych,

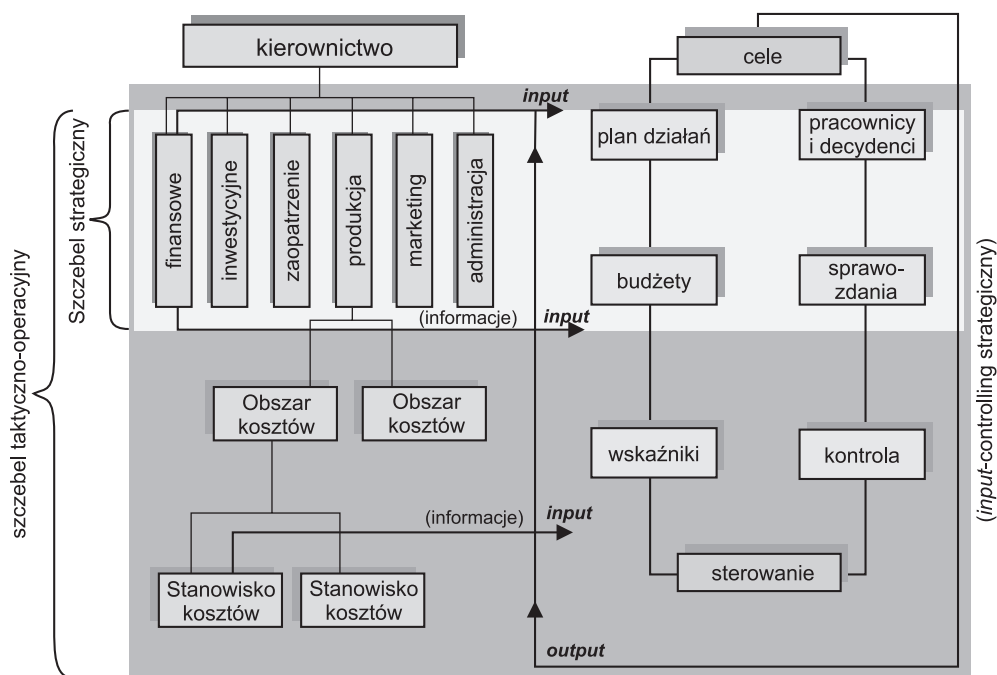
- zasad identyfikowania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa.

Rozróżnić można trzy obszary zarządzania działalnością przedsiębiorstwa:

- controlling strategiczny, który jest procesem składającym się z prognozowania i planowania, w czasie którego kierownictwo decyduje o najważniejszych kwestiach związanych z jego działalnością,
- controlling operacyjny polegający na ustalaniu i analizie bieżących rezultatów działalności,
- ocena wyników działalności⁴⁾.



Rys. 3. Zasady metody controllingu wyznaczające relacje między elementami systemu controllingu



Rys. 4. Obszary i poziomy wykorzystywania metody controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Controlling to proces sterowania realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość⁵⁾. Zadaniem controllingu jest zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i stabilności zatrudnienia.

Controlling jest substytutem systemu zarządzania, który tworzy i koordynuje planowanie, kontrolę i zaopatrzenie w informację⁶⁾.

Controlling można definiować również w inny sposób, mianowicie:

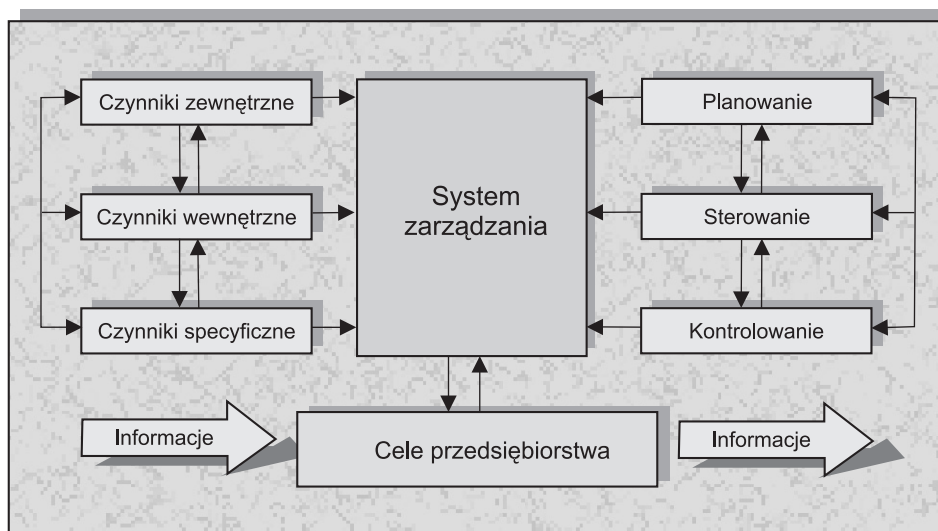
- porównanie stanu pożądanego z rzeczywistym,
- system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli zorientowanej na osiągnięcie planowanego wyniku,

- proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu wyznaczającego miejsce przeznaczenia⁷⁾.

Controlling jest podsystemem zarządzania przedsiębiorstwem, który częściowo przejmuje, a częściowo wspomaga procesy planowania, sterowania i kontroli, umożliwiając koordynację całego systemu⁸⁾.

Wdrażanie controllingu ma wówczas uzasadnienie, kiedy zarządzanie przedsiębiorstwem jest zdecentralizowane. Jednostki wewnętrzne mają określone zadania i kompetencje oraz mogą być traktowane jako „centra”.

Stosowanie controllingu w przedsiębiorstwie wymaga zatem elastycznego procesu sterowania, decen-



Rys. 5. Powiązania i zależności systemu controllingu w przedsiębiorstwie



tralizacji procesu decyzyjnego, a przede wszystkim dużego poczucia odpowiedzialności pracowników. Ważne jest, aby ustalić zadania i odpowiedzialność na możliwie najniższym poziomie, kierować przez uwzględnienie celów oraz wyzwolić zdolność integrowania się w sytuacjach wyjątkowych⁹.

Tworzenie centrów odpowiedzialności nie jest wytworem mody, a wynika z potrzeby przesunięcia odpowiedzialności „w głąb” przedsiębiorstwa w sytuacji, kiedy kadra nie jest w stanie zajmować się jego wszystkimi problemami¹⁰.

W Niemczech co drugie, a w USA i Japonii co trzecie przedsiębiorstwo bada małe jednostki autonomiczne¹¹. Istotne jest porządkowanie obszarów działalności przedsiębiorstwa przez wdrażanie centrów odpowiedzialności nie tylko z punktu widzenia rachunkowości, ale również organizacji i zarządzania.

Rozwój przedsiębiorstwa może się odbywać przez specjalizację lub dywersyfikację¹².

Dla wysoce zdywersyfikowanych przedsiębiorstw dominująca wtedy organizacja staje się ociążała i nieprzejrzysta, wymagająca tworzenia struktur oddziaływanych¹³. Innymi słowy, wzrost wielkości może być przyczyną braku sterowalności firmy, a wówczas konieczne będzie wyodrębnienie części będących wewnętrznymi jednostkami gospodarczymi. Trudności w zarządzaniu dużymi firmami są powodem powrotu do małych, posiadających przejrzystą strukturę organizacji i lepszą identyfikację pracowników z firmą¹⁴.

Controlling strategiczny powinien być konstruowany jako ciągły, równoległy z planowaniem strategicznym proces pozyskiwania i przetwarzania informacji w taki sposób, aby odpowiednio wcześniej wskazywać na konieczność zweryfikowania wybranych celów lub zmiany strategii przedsiębiorstwa¹⁵.

W przedsiębiorstwie równorzędną rangę mają stanowiska kierownicze odpowiedzialne za projekty

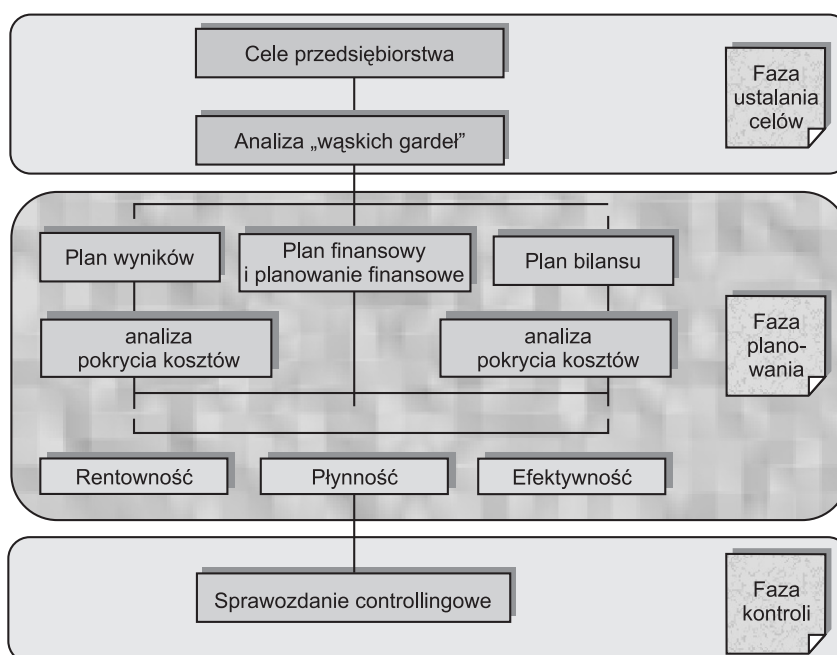
związane z możliwościami wejścia na nowy rynek czy opracowaniem nowego produktu lub realizacji stale powtarzających się funkcji¹⁶.

Rachunek kosztów to ogół czynności zmierzających do ustalenia wysokości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, poniesionych w przedsiębiorstwie w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem¹⁷. Rachunek kosztów jest zorientowany na ceny rynkowe, które są tworzone na rynku przez konkurencję.

Controllingiem w obszarze produkcji jest ekonomiczne sterowanie produkcją, przejawiające się w oddziaływaniu w sposób pośredni i bezpośredni na kształt struktury asortymentowo-ilościowej produkcji oraz na jej przebieg w czasie i przestrzeni, dla zapewnienia najkorzystniejszej w danych warunkach realizacji zadań ekonomicznych przedsiębiorstwa. Natomiast pełna realizacja założeń controllingu wymaga aktywizacji biernych dotychczas funkcji zarządzania, takich jak rachunkowość, finanse, analiza ekonomiczna.

Nie wolno planować optymalnego programu produkcji wyłącznie na podstawie kryteriów kosztowych, ale również należy uwzględniać kryteria dotyczące zysku. Każde przedsiębiorstwo potrzebuje produktów, które muszą wygospodarować jutrzejsze *cash flow*. W przypadku spadku przychodów ze sprzedaży, nie dającego się już zatrzymać, należy szukać nowych produktów¹⁸.

Zarządzanie przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej jest trudne; aby wspomóc ten proces konieczne jest stosowanie rachunkowości zarządczej. Podstawowym jej zadaniem jest efektywne wspomaganie procesu zarządzania nie tylko bieżącego, ale także trafny wybór decyzji rozwojowych przedsiębiorstwa¹⁹. Rachunkowość zarządcza zwana również rachunkowo-



Rys. 6. Controlling w zarządzaniu finansami

ścią menedżerską²⁰⁾ jest skutecznym instrumentem przyspieszającym zmiany zachodzące w firmie.

Rachunkowość opiera się nie tylko na informacjach mających charakter wartościowy, lecz podstawową jej regułą jest zasada pomiaru pieniężnego²¹⁾. Rachunkowość zarządcza to proces identyfikowania, pomiaru i komunikowania informacji ekonomicznych w celu umożliwienia rozsądnego osądu i podjęcia decyzji przez użytkowników informacji²²⁾.

Do ograniczeń przy wdrażaniu rachunkowości zarządczej należą między innymi:

- kwalifikacje i przygotowanie do podejmowania decyzji przez odbiorcę informacji,
- uwarunkowania techniczno-technologiczne, obejmujące możliwości sprzętu i oprogramowania,
- uwarunkowania organizacyjne określające zasady realizacji czynności i procedur przetwarzania danych,
- kwalifikacje kadr przygotowujących informacje do systemu zarządzania²³⁾.

Roczny budżet całego przedsiębiorstwa (*master budget*) jest podsumowaniem finansowym przewidywań zawartych we wszystkich szczegółowych budżetach. Odzwierciedla wyniki planowanych decyzji operacyjnych i finansowych menedżerów²⁴⁾. Etapy zarządzania w przedsiębiorstwie przez budżety można określić jako występowanie nieustającego sprzężenia zwrotnego²⁵⁾. Budżetowanie kosztów stanowi wypracowanie racjonalnych zasad gospodarowania przez firmę oraz jej podmioty wewnętrzne i ustalenie niezbędnych kosztów²⁶⁾.

Przy podejmowaniu decyzji, planowaniu, kontrolowaniu działalności przedsiębiorstwa wymagana jest znajomość metod wyodrębniania kosztów stałych i zmiennych. Do najczęściej stosowanych metod należą: analizy księgowe, pomiar inżynierski oraz metody statystyczno-matematyczne²⁷⁾.

Teoretycy i praktycy rachunkowości stoją przed bardzo trudnym zadaniem, polegającym na dostarczeniu informacji pozwalających na maksymalne ograniczenie ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego w coraz bardziej konkurencyjnym środowisku gospodarczym i postępujących procesach globalizacyjnych²⁸⁾.

Bardzo ważne znaczenie dla celów informacyjnych, analitycznych i kontrolnych ma kwalifikacja kosztów. W celu realizacji zadań rachunek kosztów powinien spełniać wiele funkcji takich jak: dowodowa, informacyjno-statystyczna, optymalizacyjna, analityczna, cenowa, kontrolna i planistyczna²⁹⁾.

Wdrożenie nowych systemów i praktyk w sferze zarządzania nie będzie możliwe bez dokładnej i dostarczonej na czas informacji. Toteż specjaliści od rachunkowości zarządczej muszą wykazać się bardzo produktywnym podejściem, aby zwiększyć użyteczność decyzyjną posiadanych danych³⁰⁾.

Henryk Dźwigoł

PRZYPISY

- 1) R.W. GRIFFIN, *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996.
- 2) K. JĘDRALSKA, B. WOŹNIAK-SOBCZAK, *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej w Katowicach”, Katowice 2000.
- 3) H. BŁOCH, *Controlling. Rachunkowość zarządcza*, Seria „Lektury Menedżera. Zarządzanie Finansami”, CIM Warszawa 1992.
- 4) Praca zbiorowa pod red. E. NOWAKA, *Podstawy controllingu*, AE Wrocław 1996, s. 43–44.
- 5) J. GOLISZEWSKI, *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 1990, nr 8–9.
- 6) P. HORVARTH, *Controlling*, München 1979, s. 163.
- 7) W. KNOP, K. SAWICKI, *Controlling a rachunkowość*, „Rachunkowość” 1994, nr 3.
- 8) J. WEBER, *Einführung in das Controlling*, Sammlung Poeschel, nr 133, C.E. Stuttgart, 1990, s. 28.
- 9) J. MANKA, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Rachunkowość, system informacyjny controllingu*, praca zbiorowa pod red. E. NOWAKA, Armo-Twig, Wrocław 1993.
- 10) S. NOWOSIELSKI, *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 7.
- 11) M. ENGELS, *Unternehmen in Unternehmen. Ein organisatorisches Konzept im internationalen Vergleich*, „Zeitschrift für Organisation” 1997, nr 4, s. 218.
- 12) STRATEGOR, *Zarządzanie firmą*, PWE, Warszawa 1997, s. 156.
- 13) H. STEINMANN, G. SCHREYÖGG, *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykłady*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1995, s. 257.
- 14) K. KRZAKIEWICZ, A. STAŃDA, *Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa a kultura organizacyjna* [w:] *Materiały Konferencyjne Wyższej Szkoły Zawodowej w Legnicy*, Legnica 1999, s. 223–224.
- 15) G. OSBERT-POCIECHA, M. KARAŚ, *Rola kontrolingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej*, „Przegląd Organizacji” 1996, nr 4; G. OSBERT-POCIECHA, M. KARAŚ, *Ocena absorpcji kontrolingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa*, „Przegląd Organizacji” 1996, nr 5.
- 16) H. BIENIOK, J. ROKITA, *Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa*, Warszawa 1984, s. 110.
- 17) J. MATUSZEWICZ, *Rachunek kosztów*, Finans-Servis, Warszawa 1994, s. 5.
- 18) J. HILMAR VOLLMUTH, *Controlling, Analizy operacyjne. Analizy strategiczne*, Agencja Wydawnicza „Placet”, Warszawa 1997, s. 73–281.
- 19) W. GABRUSIEWICZ, A. KAMELA-SOWIŃSKA, H. POETSCHKE, *Rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998, s. 11.
- 20) E. NOWAK, *Rachunkowość menedżerska*, AE Wrocław, 1995, *Rachunkowość zarządcza*, praca zbiorowa pod red. G.K. ŚWIDERSKIEJ, Poltext, Warszawa 1997.
- 21) G.K. ŚWIDERSKA, *ABC rachunkowości dla menedżera*, Poltext, Warszawa 1995, s. 10.
- 22) C. DRURY, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1998, s. 21.
- 23) Praca zbiorowa pod red. G.K. ŚWIDERSKIEJ, *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1998, s. 297.
- 24) Ch. T. HORNGREN, G. FOSTER, S. M. DATAR, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International, Inc. 1994, s. 183.
- 25) C. DRURY, *Rachunek kosztów*, PWN, Warszawa 1995, s. 370–372.
- 26) Z. LESZCZYŃSKI, T. WNUK, *Controlling*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1999, s. 28.
- 27) J. WERMUT, *Rachunkowość zarządcza. Rachunek kosztów i wyników w podejmowaniu decyzji*, ODDK, Gdańsk, s. 16–27.
- 28) S.T. SURDYKOWSKA, *Rachunkowość międzynarodowa*, Kantor Wydawniczy „Zakamycze”, Kraków 1999, s. 24.
- 29) Praca zbiorowa pod redakcją K. SAWICKIEGO, *Rachunek kosztów. Tom I*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 43–45.
- 30) M. SMITH, *Nowe narzędzia rachunkowości zarządczej*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1998, s. 268.