

EWA FRANKOWSKA
MAREK LISIECKI

KONTROLING¹ JAKO INSTRUMENT WSPÓŁCZESNEGO ZARZĄDZANIA

Zmiany w strukturze polskiej gospodarki, wprowadzające mechanizmy gospodarki rynkowej, zmuszają krajowe przedsiębiorstwa do stosowania coraz to nowszych i efektywniejszych sposobów zarządzania. Pogłębiła się potrzeba ograniczania ryzyka i niepewności prowadzonej działalności gospodarczej w przedsiębiorstwach, które działają w konkurencyjnym i zmieniającym się otoczeniu. W nowoczesnej gospodarce zarządzanie przedsiębiorstwem oznacza zarządzanie przyszłością, to zaś – zarządzanie informacją. Należy również poszukiwać, adoptować, wprowadzić nowe techniki, narzędzia i koncepcje, które umożliwią osiągnięcie dwóch podstawowych celów, tj. rentowności i wypłacalności.

Jednym z instrumentów, który pozwala skuteczniej realizować te cele, jest kontroling. Proponuje on bowiem system zespołowego zarządzania przedsiębiorstwem, w którym szczegółowo rozgranicza się zakresy kompetencji i zadań. Kontroling to „ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji”². Jest to szczególny system koordynacji określonych dzia-

Mgr EWA FRANKOWSKA – doktorantka w Instytucie Organizacji i Zarządzania w Przemysle „ORGMASZ”, asystent w Instytucie Zarządzania WSZiM w Warszawie; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

Dr hab. MAREK LISIECKI, prof. KUL – dyrektor Instytutu zarządzania i Marketinku, kierownik Katedry Zarządzania Organizacjami w Instytucie Zarządzania i Marketingu na Wydziale nauk Społecznych KUL; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin.

¹ W literaturze polskiej termin kontroling jest używany przemiennie ze słowem controlling.

² H. J. V o l l m u t h, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Warszawa: Agencja Wydawnicza „Placet” 1998, s. 15.

łań w sferze zarządzania, przede wszystkim w zakresie planowania, kierowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji. Jest to proces kompleksowy, w którym dochodzi do scalania czynności koordynacyjnych, kontrolnych, informacyjnych i planistycznych.

Rolą kontrolingu 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 przedsiębiorstwa.

W takim ujęciu kontroling ma charakter towarzyszący (równoległy do procesów zarządzania). Dostarcza narzędzi oraz informacji niezbędnych przy procesie planowania, kontroli, sterowania, wspomaga proces analizy odchyłeń, a jednocześnie, co jest bardzo cenne, przyczynia się do kształtowania u każdego decydenta poczucia współodpowiedzialności za wynik ogólny przedsiębiorstwa. Co istotne, pozwala na (wcześniejsze) wykrywanie, a tym samym eliminowanie lub ograniczanie odchyłeń od wielkości zaplanowanych, a decydujących o realizacji celów organizacji.

Podkreślenia wymaga doradcza, wspomagająca funkcja kontrolingu, a mianowicie to, iż pomaga on kierownikowi w realizacji funkcji zarządzania, ale nie wyręcza go w podejmowaniu decyzji. Ponadto umożliwia sprawdzenie, czy procesy gospodarcze przebiegają prawidłowo oraz, czy podejmowane decyzje przyczyniają się co najmniej do ograniczenia ryzyka gospodarczego³.

Wszystkie elementy kontrolingu stanowią określone relacje dynamiczne, co przedstawia poniższy rysunek.

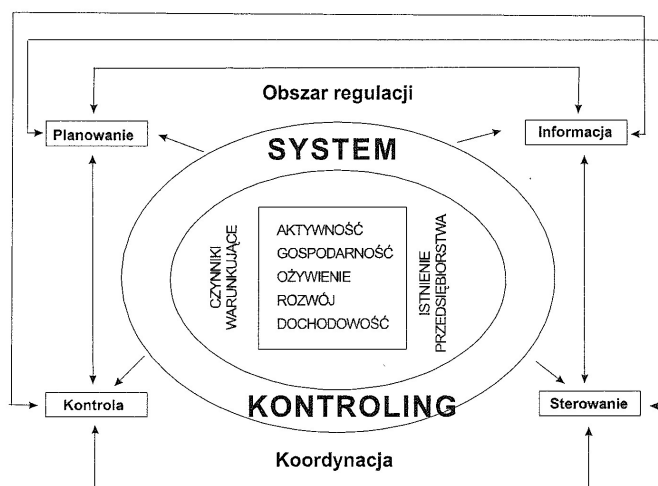
Kontroling pozwala na optymalizację formułowania celów i ich realizację. Wyróżniamy zarówno kontroling operacyjny jak i strategiczny:

– kontroling operacyjny nastawiony jest na sterowanie ekonomicznością, zyskiem, rentownością w krótkim czasie. Uwzględnia on ekonomikę procesów zachodzących w przedsiębiorstwie (przy istniejących relacjach z otoczeniem). Jego zadaniem jest eliminowanie wąskich gardeł utrudniających osiągnięcie zysku, a głównym źródłem informacji jest dla niego rachunkowość wewnętrzna;

– kontroling strategiczny nastawiony jest na realizację długofalowych zamierzeń, a więc na badanie możliwości i szans przedsiębiorstwa w zakresie długofalowego rozwoju, na możliwość osiągnięcia trwałych zysków. Uwzględnia przede wszystkim procesy zachodzące w otoczeniu (adaptacja i budowa nowych

³ E. N o w a k (red.), *Podstawy controllingu*, Wrocław: AE 1996, s. 16.

stosunków z otoczeniem) i tworzy potencjał sukcesu. Odpowiada na pytanie: w jakim kierunku podążać i jakie drogi wybierać dla osiągnięcia celu⁴?



Źródło: N o w a k (red.), dz. cyt., s. 16.

W przedsiębiorstwach polskich dominuje kontroling operacyjny. Związane jest to głównie z planowaniem działań opartym na jednostronnych wskaźnikach finansowych i dążenie do utrzymania równowagi funkcjonalnej w krótkim okresie. Kontroling strategiczny stosuje się rzadziej, gdyż w planowaniu tylko w niewielkim stopniu uwzględnia się wskaźniki dotyczące przyszłości. Takie działanie uzasadnione jest tym, że koncepcja kontrolingu powstała na bazie rachunkowości zorientowanej na działania krótkookresowe, które dostarczają i umożliwiają analizę informacji niezbędnych do osiągania celów w krótkim czasie. Rachunkowość zarządcza wspomaga proces przygotowania i kontroli decyzji operacyjnych i taktycznych, tworząc i stosując instrumenty zapewniające przedsiębiorstwu utrzymanie równowagi ekonomicznej w zakresie przychodów, kosztów i zysku, w mniejszym zaś stopniu powiązana jest z przyszłymi przedsięwzięciami strategicznymi. Dlatego z pomocą przychodzi tu stworzona na początku lat 90. przez R. Kaplana i D. Nortona metoda wszechstronnego doskonalenia działalności (*balanced scorecard*), która przypisuje kontrolingowi należne mu znaczenie. Polega ono na badaniu zgodności działania przedsiębiorstwa z założonymi celami:

⁴ J. P e n c, *Kontroling w doskonaleniu działalności firmy*, w: B. R. K u c (red.), *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, Warszawa: WSZiM 2002, s. 108.

- strategicznym – dla zapewnienia długotrwałej egzystencji, trwałej płynności, rozwoju potencjału i wzrostu jego wartości,
- operacyjnym – dla zapewnienia zysku o określonej wielkości i strukturze oraz sprawności we wszystkich jego sferach działania.

Łatwo zauważyć, że istota kontrolingu strategicznego polega na dostrzeganiu przyszłości z odpowiednim wyprzedzeniem. Analiza koncentruje się więc na mechanizmie sprzężenia zwrotnego wyprzedzającego (*feed-forward*). Oznacza to, że podstawą oceny osiągnięć są przyszłe przewidywane stany przedsiębiorstwa.

Kontroling strategiczny jest zatem nakierowany przede wszystkim na przyszłość, a nie tylko na reagowanie na bieżące zdarzenia.

Podstawowym zastosowaniem tej metody jest opisanie i monitorowanie realizacji strategii, jest ona więc narzędziem wdrażania strategii. Metoda ta obejmuje zestawienie czynników o kluczowym znaczeniu:

- wskaźniki finansowe,
- charakterystykę procesów o centralnym znaczeniu dla przedsiębiorstwa,
- aspekty dotyczące klientów,
- innowacje i uczenie się organizacji.

Zakłada ona również potrzebę analizowania powiązań pomiędzy nimi. Zdaniem twórców tej metody tendencje rozwojowe przedsiębiorstw wyznaczają cztery naturalnie zrównoważone perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju.

Perspektywa finansowa. Jest ona najważniejsza, ponieważ informuje, czy wdrożenie i realizacja strategii przyczyniają się do poprawy wyników finansowych firmy.

Perspektywa stosunków z klientami. Umożliwia przedsiębiorstwu sformułowanie strategii rynkowej współpracy z klientami, która przyniesie w przyszłości dobre wyniki finansowe.

Perspektywa poprawy procesów wewnętrznych. Uwzględnia ona kluczowe działania wewnętrzne skoncentrowane na procesach, które pozwolą osiągnąć cele finansowe i rynkowe. Działania te powinny przebiegać według wewnętrznego łańcucha wartości począwszy od procesów innowacyjnych polegających na zidentyfikowaniu obecnych i przyszłych potrzeb klientów oraz nowych sposobów ich zaspokajania, poprzez procesy operacyjne, obejmujące wytwarzanie produktów (usług) i dostarczanie ich istniejącym klientom, aż do procesów obsługi posprzedażowej. W stosunku do wszystkich procesów trzeba określać konkretne cele i dokonywać periodycznie pomiarów efektywności. Dla tych procesów identyfikuje się i oblicza zwykle mierniki, tj. koszt, jakość, wydajność i czas wytworzenia.

Perspektywa rozwoju. Obejmuje ona cele i mierniki determinujące rozwój organizacji w perspektywie: finansowej, klienta, procesów wewnętrznych. Określają one obszary, w których przedsiębiorstwo musi się doskonalić, aby osiągnąć poprawę efektywności⁵.

Analizę nastawioną na mechanizm sprzężenia zwrotnego (*feed-back*), które należy traktować jako wstęp do działań korygujących zorientowanych przyszłościowo, powinno się rozwinąć w sprzężenie wyprzedzające (*feed-forward*), co oznacza, że podstawą do oceny osiągnięć są zaplanowane cele – przyszłe przewidywane stany przedsiębiorstwa. Myślenie nastawione na sprzężenie wyprzedzające oznacza, że poprzez analizę odchyłeń (wykrycie przyczyn odchyłeń) można osiągnąć istotne efekty doskonalenia organizacji, a tym samym wyzwolić pozytywne impulsy do kształtowania przyszłości. Podstawową przesłanką jest tu fakt, iż nauka płynie z popełnionych w przeszłości błędów.

Podstawowym kryterium podziału kontrolingu na strategiczny i operacyjny jest więc występujący tu horyzont czasowy. Cechy charakterystyczne kontrolingu strategicznego i operacyjnego najpełniej obrazuje tabela 1.

Tab. 1. Cechy charakterystyczne kontrolingu strategicznego i operacyjnego

Cechy charakterystyczne	Typ kontrolingu	
	Strategiczny	Operacyjny
Cele	Długofalowe planowania strategiczne w zakresie wzrostu (utrzymania zdolności do osiągnięcia zysku)	sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa
Orientacja	szybkie dopasowanie działalności przedsiębiorstwa do zmian zaistniałych w jego otoczeniu	regulacja wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa
Charakter zadań	uwzględnienie wielkości jakościowych	uwzględnienie wielkości kwantytatywnych
Przedmiot zadań	mocne i słabe strony przedsiębiorstwa; możliwości i szanse przedsiębiorstwa na osiągnięcie „trwałych zysków”	mierzenie i ocena takich wielkości jak: koszty, dochody, wynik, wpływy, wydatki
Horyzont czasowy	długookresowy, nie jest ograniczony	krótkookresowy – kwartał, rok średniookresowy - do 3 lat

Źródło: N o w a k (red.), z. cyt., s. 23.

⁵ B. R. K u c (red.), *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty*, Warszawa: WSZiM 2002, s. 110-114.

Do zadań kontrolingu operacyjnego należą m.in.: sterowanie wynikami, planowanie płynności, kontrola rentowności. Widać wyraźnie, że jest on nastawiony na działania bieżące, wspomagające zarządzanie przedsiębiorstwem, ale również na implementację i realizację strategii przedsiębiorstwa. Kontroling operacyjny (krótko i średniookresowy) konkretyzując i weryfikując poszczególne koncepcje i programy strategiczne towarzyszy każdej fazie opracowania strategii. Kontroling operacyjny obejmuje następujące procesy:

- określenie (na podstawie wytycznych strategii) celów głównych i częściowych,
- opracowanie planów działań i akcji służących realizacji tych celów,
- przełożenie planów na budżety kosztowo-wynikowe dla ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwie,
- sterowanie i kontrolę procesu realizacji zadań planowych,
- zapewnienie możliwie aktywnego i konstruktywnego współdziałania pracowników przedsiębiorstwa w ramach realizowanych procesów.

Kontroling strategiczny reprezentuje horyzont czasowy długookresowy. Opiera się na przyszłych szansach i zagrożeniach w przyszłości oraz zakłada plany oparte na przyszłych zasobach: ludzkich, rzeczowych, finansowych i informacyjnych. Jest on procesem składającym się z prognozowania i planowania, w czasie którego podejmowane są decyzje o tym, co i w jaki sposób przedsiębiorstwo zamierza osiągnąć. Celem kontrolingu strategicznego jest wzajemna koordynacja działalności poszczególnych subsystemów zarządzania strategicznego, tj. strategicznego planowania i kontroli oraz zasilania w informacje strategiczne.

Do jego głównych zadań należą:

- inicjowanie i wspieranie naczelnego kierownictwa w poszukiwaniu oraz optymalnym wykorzystaniu przyszłych potencjałów strategicznych przedsiębiorstwa,
- dostarczenie odpowiednich informacji o otoczeniu, przedsiębiorstwie i zakresie użycia poszczególnych instrumentów oraz strukturyzacja procesów strategicznych,
- nadzorowanie procesów kontroli strategicznej, przeprowadzanie analiz, opracowywanie przeciwdziałań oraz ukształtowanie strategicznego systemu sprawozdawczości,
- zabezpieczenie i nadzorowanie implementacji strategii, w tym głównie sprzężenie i koordynacja z kontrolingiem operacyjnym.

Kontroling strategiczny jest na ogół rozwinięciem wdrożonych już elementów kontrolingu operacyjnego. Najczęściej wykorzystywanymi instrumentami przy analizowaniu oddziaływania otaczającego je systemu (lub możliwości

takiego oddziaływania na przedsiębiorstwo) a jego oddziaływaniem są m.in.: analiza otoczenia, branży, konkurencji czy rynków.

Kontroling jest ściśle związany z podstawowymi funkcjami zarządzania (planowaniem, organizowaniem, motywowaniem i kontrolą), przy czym stopień wspomagania tych funkcji przedsiębiorstwa zależy od jego typu oraz od poziomu organizacyjnego i technicznego. Wspomaganie to dotyczy wewnętrznego obszaru przedsiębiorstwa, choć może mieć charakter kompleksowy. O kontrolingu w przedsiębiorstwie można mówić wówczas, gdy stanowi on przemyślaną, zamkniętą od strony konceptualnej i narzędziowej, wbudowaną w system organizacyjny i kadrowy, zintegrowaną „międzyfunkcję” zarządzania. Łączy ona elementy planowania, organizowania, analizowania, kontrolowania i dostarczania odpowiednio przetworzonych informacji, w tym także informacji wczesnego ostrzegania (rozpoznawanie szans i zagrożeń). Kontroling można więc zdefiniować jako system wzajemnych zasad, metod, technik dla przedsięwzięć służących koordynacji i integracji działań poszczególnych części przedsiębiorstwa (wspomaganie, opiniowanie, doradzanie, „nawigacja”) wokół nakreślonych wizji i celów.

Jak już wcześniej wspomniano podstawowymi instrumentami kontrolingu są: rachunkowość zarządcza, planowanie oraz zarządzanie przez cele⁶. Służą one jako narzędzie efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem w następujących obszarach jego aktywności: sprzedaż, produkcja, postęp i rozwój, zarządzanie, marketing i finanse (tab. 2).

Podsumowując, system kontrolingu należy postrzegać jako występujące w przedsiębiorstwie obwody regulacji wielkości ekonomicznych, w których stan bieżący nieustannie doprowadzany jest do jego stanu pożądanego poprzez: postulowanie, optymalizację, realizację i występowanie sprzężeń pomiędzy obwodami. W konsekwencji kontroling to rachunkowość zarządcza, wzbogacona o świadomie skonstruowane obwody regulacji wielkości ekonomicznych. W moim odczuciu kontroling zbliża się ideowo do systemów sterowania konstruowanych przez inżynierów. W szczególności koncepcja kontrolingu zakłada stosowanie:

- rachunku kosztów pełnych i rachunku marży na pokrycie,
- planowania opartego na symulacji i prognozowania wielkości ekonomicznych,
- zasad identyfikowania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa.

⁶ H. B ł o c h, *Controlling. Rachunkowość zarządcza*, Warszawa: CIM 1992.

Tab. 2. Obszary aktywności i zadania kontrolingu w przedsiębiorstwie

Funkcje	Instrumenty zarządzania		Instrumenty kierowania
	Rachunkowość zarządcza	Planowanie	Zarządzanie przez cele
Sprzedaż	Rachunki nośników kosztów, rachunki wyników za produkcję, klientów i rynków oraz centrów zysku	metodyka, procedury i instrumenty planowania strategicznego oraz budżetowego, rachunki oceny realizacji planów, rachunki oczekiwań, wskaźniki planistyczne	wskaźniki wyników dla centrów zysku i wchodzących w ich skład jednostek organizacyjnych, kryteria podziału zadań
Produkcja	Rachunki kosztów dla kosztów, rachunki nośników kosztów (produktów), rachunki wyników dla produktów, rachunki wyników dla centrów zysku	metodyka, procedury i instrumenty planowania strategicznego oraz budżetowego, rachunki oceny realizacji planów, rachunki oczekiwań, wskaźniki planistyczne	wskaźniki wyników dla centrów zysku i wchodzących w ich skład jednostek organizacyjnych, kryteria podziału zadań
Postęp i rozwój	Rachunki kosztów dla projektów, rachunki wyników dla produktów, rachunki efektywności projektów	metodyka, procedury i instrumenty planowania projektów, rachunki oceny realizacji planów, rachunki oczekiwań, wskaźniki planistyczne	wskaźniki wyników dla jednostek organizacyjnych i stanowisk, kryteria podziału zadań
Zarządzanie	Rachunki kosztów stałych	metodyka, procedury i instrumenty budżetowania, rachunki oceny realizacji budżetów, rachunki oczekiwań	wskaźniki wyników dla jednostek organizacyjnych i stanowisk, kryteria podziału zadań
Marketing	Rachunki kosztów stałych	metodyka, procedury i instrumenty budżetowania, rachunki oceny realizacji budżetów, rachunki oczekiwań	wskaźniki wyników dla jednostek organizacyjnych i stanowisk, kryteria podziału zadań

Finanse	Rachunek wyników zarządzania przedsiębiorstwem, rachunek strat i zysków, rachunek przemieszczeń w kapitale, rachunek wpływów i wydatków, rachunek kapitału	metodyka, procedury i instrumenty planowania finansowego i kapitałowego, strategicznego i operacyjnego, rachunki, oceny realizacji planów, rachunki oczekiwań, wskaźniki planistyczne i wskaźniki oceny sytuacji finansowej	wskaźniki wyników dla jednostek organizacyjnych i stanowisk, kryteria podziału zadań
Zadania doradcze, konsultacyjne, instruktażowe	problemy jednostkowe		

Źródło: J. J a g a s a (red.), *Controlling jako narzędzie efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem*, Opole: Wyższa Szkoła Pedagogiczna: 1993, s. 159.

Rolę bazy informacyjnej kontrolingu pełni system rachunkowości zarządczej. Baza ta jest nieodzownym warunkiem wdrożenia kontrolingu i jego wykorzystania. Generalnie bez informacji o przychodach finansowych i kosztach ich uzyskania nie można ustalić wyniku finansowego, a maksymalizacja pozytywnego wyniku finansowego jest celem przedsiębiorstwa.

Z powyższych rozważań wynika, że dobrze zorganizowany system kontrolingu jest warunkiem prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa. Na podstawie istniejącego w przedsiębiorstwie systemu informacyjnego, przeprowadzany jest **proces planowania**. Planowanie obejmuje różnego rodzaju plany cząstkowe, tzw. budżety. Roczny budżet (*master budget*) składa się z budżetów cząstkowych i jest podsumowaniem finansowych przewidywań zawartych we wszystkich szczegółowych budżetach. Odzwierciedla wyniki planowanych operacyjnych i finansowych decyzji menedżerów⁷. Etapy zarządzania przez budżety w przedsiębiorstwie można określić jako występowanie nieustającego sprzężenia zwrotnego⁸. Budżetowanie kosztów stanowi wypracowanie racjonalnych zasad gospodarowania przez firmę oraz jej podmioty wewnętrzne i ustalenie niezbędnych kosztów⁹.

⁷ Ch. T. H o r n g r e n, G. F o s t e r, S. M. D a t a r, *Cost Accounting, A. Agerial Emphasis*, Prentice – Hall International, Inc. 1994, s. 183.

⁸ C. D r u r y, *Rachunek kosztów*, Warszawa: PWN 1995, s. 370-372.

⁹ Z. L e s z c z y ń s k i, T. W n u k, *Controlling*, Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce 1999, s. 28.

Przy planowaniu powinniśmy starać się odpowiedzieć na następujące pytania: kto?, co?, kiedy?, jak? i gdzie? Bardzo ważne jest również motywowanie pracowników poprzez umożliwienie im włączenia się w proces planowania.

Tab. 3. Proces planowania uwzględniający motywowanie pracowników

Partycypacja	Udział czynników kierowniczych w powstawaniu planu stanowi bazę dla późniejszej aktywności.
Komunikacja	Planowanie jest drogą do wzajemnego porozumiewania się.
Koordinacja	Planowanie wskazuje na to, co i dlaczego musi być skoordynowane, aby urzeczywistnić wielostronną współpracę.
Terminy	Plany wskazują, które czynniki aktywizujące i z jakiego punktu widzenia są pożądane.

Źródło: P. P r e i B l e r, *Controlling, Lehrbuch und Intensivkurs Lehrbuch und Intensivkurs*, München–Wien, 1992, s. 65.

Jednym z najbardziej partycypacyjnych sposobów kierowania ludźmi jest zarządzanie przez cele (ZPC), którego twórcą jest P. F. Drucker. Zarządzanie przez cele doprowadza do konkretyzacji celów w kaskadowym procesie od góry do dołu całej organizacji. W koncepcji tej ogólne cele organizacji przekłada się na konkretne cele każdego kolejnego szczebla – zakładów, działów, poszczególnych pracowników. Dzięki temu, że kierownicy niższych szczebli uczestniczą w ustalaniu swoich celów, ZPC funkcjonuje zarówno z góry do dołu, jak i z dołu do góry. W odniesieniu do poszczególnych pracowników ustala się osobiste cele do osiągnięcia. Każda osoba ma zadania określające jej wkład w wyniki uzyskiwane przez jej jednostkę organizacyjną. Jeżeli wszyscy pracownicy osiągną swoje cele, to tym samym zostaną osiągnięte cele całej jednostki. W konsekwencji zostaną zrealizowane nadrzędne zamierzenia całej organizacji. W rozmaitych programach ZPC występują cztery elementy wspólne:

- konkretność celów,
- uczestnictwo w podejmowaniu decyzji,
- określony czas,
- informacje zwrotne o osiągniętych wynikach.

W ZPC cele powinny mieć postać zwięzłego opisu oczekiwanych osiągnięć. Powinny być ustalane z udziałem pracowników – kierownik wraz z nimi wspólnie wybiera cele i uzgadnia sposób i czas ich osiągnięcia. Istotnym elementem programu ZPC jest ciągła informacja zwrotna o wynikach i celach.

Uzyskuje się ją przez informowanie na bieżąco pracowników, tak żeby mogli sami monitorować i korygować swoje działania. Ponadto, podczas oficjalnych spotkań przełożeni i podwładni dokonują przeglądu dotychczasowych postępów w osiąganiu celów, co umożliwia regularną informację zwrotną¹⁰.

Innym obszarem zagadnień kontrolingu obok planowania jest **proces kontroli**. Dlaczego jest on tak ważny?, bowiem bez kontroli nie ma zarządzania i nie ma postępu. Kontrolowanie, jak wiadomo, jest funkcją zamykającą krąg cyklu zarządzania, jest ono mechanizmem sterującym, który łączy wszystkie pozostałe funkcje zarządzania z celami planowania. W razie konieczności wyzwała nowe plany i nowe cele, które są w większej zgodności z zasobami organizacji i otoczeniem. Proces kontroli wyznacza normy i w stosunku do nich mierzy postępy. W ujęciu systemu kontrolingu kontrola nabiera jeszcze większego znaczenia z powodu wspomnianego wcześniej zjawiska sprzężenia zwrotnego, które umożliwia wykrycie błędów w kierowaniu lub w jego realizacji. Należy podjąć działania korygujące. Im częściej będzie się dokonywało porównań, tym szybciej można będzie określić odchylenia, aby następnie ustalić ich przyczyny. W szczególności należą do nich następujące odchylenia: błędne planowanie, zła organizacja, niewłaściwa realizacja, złe sformułowanie celów, nieprzewidziane wpływy zewnętrzne, zmiany organizacyjne itp.

Analiza odchyleń ma więc za zadanie szczegółowe prześledzenie powodów ich występowania pomiędzy wartościami planowanymi w poszczególnych budżetach a wartościami uzyskanymi. Natomiast poprzez sprzężenie wyprzedzające (*feed – forward*) ma przyczynić się do ich usunięcia (dokonać działań korygujących zorientowanych przyszłościowo). Ważną rolę w tym procesie odgrywa kontroler, który jest odpowiedzialny metodycznie za prawidłowe użycie zestawu instrumentów w kontroli, przygotowuje je, a następnie służy wsparciem i pomocą przy ich stosowaniu.

Widoczny mechanizm samoregulacji pomiędzy procesami planowania, kierowania i kontroli obrazuje ważne zadanie kontrolingu jako informacyjnego zabezpieczenia. Jest on zorientowany na wynik planowania, sterowania i nadzoru nad całokształtem zachowań przedsiębiorstwa, połączonych funkcją integracyjną oraz koordynacyjną.

Organizowanie i motywowanie w systemie kontrolingu są ze sobą bezpośrednio związane tworząc z pozostałymi funkcjami zarządzania, tj. planowaniem i kierowaniem – jak wcześniej wspomniano – jeden spójny system

¹⁰ S. P. R o b b i n s, D. A. D e C e n z o, *Podstawy zarządzania*, Warszawa: PWE 2002, s. 139-140.

zarządzania. Należy podkreślić, iż zarządzanie przedsiębiorstwem powinno być zdecentralizowane, gdzie jednostki wewnętrzne, mające określone zadania i kompetencje, mogą być traktowane jako „centra”, tzw. centra odpowiedzialności. Na przykład: centra kosztów pozwalają na wyznaczenie faktycznych miejsc powstawania kosztów w firmie, a centra zysku, które pozwalają na usprawnienie systemu przepływu informacji, wyzwają dążenie do osiągnięcia zysku, powodują też wzrost motywacji do podnoszenia kwalifikacji wśród pracowników. Stosowanie kontrolingu w przedsiębiorstwie wymaga zatem elastycznego procesu sterowania, decentralizacji procesu decyzyjnego, a przede wszystkim dużego poczucia odpowiedzialności pracowników. Ważne jest, aby ustalić zadania i odpowiedzialność na możliwie najniższym szczeblu, kierować przez określenie celów poszczególnych jednostek organizacyjnych oraz wyzwolić zdolność integrowania się w sytuacjach wyjątkowych¹¹. 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 wszystkimi jego problemami¹². Istotne jest podporządkowanie obszarów odpowiedzialności przedsiębiorstwa przez wdrożenie centrów odpowiedzialności nie tylko z punktu widzenia rachunkowości, ale również organizacji i zarządzania.

Wzrost wielkości firmy może być przyczyną braku sterowności, wówczas staje się konieczne 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 firmą¹³. Wykorzystanie koncepcji kontrolingu powoduje konieczność uelastycznienia stosowanego stylu zarządzania, nie tylko poprzez wprowadzenie daleko idącej decentralizacji uprawnień i odpowiedzialności, ale również poprzez wdrożenie zespołowych form aktywności. Pozwalają one na ujawnienie się inicjatyw pracowników, wzrost ich motywacji oraz stopnia identyfikacji z celami przedsiębiorstwa, przy jednoznacznym odciążeniu naczelnego kierownictwa od części zadań. Jednocześnie

¹¹ J. M a ń k a, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: E. N o w a k (red.), *Rachunkowość, system informacyjny kontrolingu*, Wrocław: Amo-Twig 1993

¹² S. N o w o s i e l s k i, *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, Wrocław: AE 2001, s. 7.

¹³ K. K r z a k i e w i c z, A. S t a ń d a, *Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa a kultura organizacyjna*, w: *Materiały Konferencyjne Wyższej Szkoły Zawodowej w Legnicy*, Legnica 1999, s. 223-224.

niezbędne jest również takie oddziaływanie na pracowników, by w jak największym stopniu pobudzać ich aktywność.

Konieczne wydaje się zmodyfikowanie funkcjonującego systemu motywacyjnego. Równolegle należy modyfikować zachowania poszczególnych pracowników. Zmiana zachowań uwarunkowana jest z kolei przebudową elementów kultury organizacyjnej poprzez oddziaływanie na systemy wartości, przekonania, poglądy i postawy pracowników, jak również charakter relacji między nimi. Nowe podejście do pracowników powinno zaowocować pozytywną zmianą relacji przełożony – podwładny. Natomiast samodzielne realizowanie zadań danego centrum odpowiedzialności, zarówno od strony planowania jak i realizacji celów przyczynia się do większego zaangażowania osób odpowiedzialnych, większej samokontroli oraz zdobywanie doświadczenia, a tym samym doskonalenia organizacji.

Łatwo zauważyć, że sprawne motywowanie musi z jednej strony uwzględniać cele organizacji, z drugiej zaś – osobiste oczekiwania, potrzeby czy uzdolnienia pracowników. Poglądy takich twórców teorii motywacji jak F. Taylor, E. Mayo, D. McGregor, A. H. Maslow, R. Likert, F. Herzberg, D. McClelland, V. H. Vroom, uległy i nadal ulegają modyfikacjom. F. Taylor uważał, że pracownika należy motywować stosując jedynie system zachęt pieniężnych (model tradycyjny). Prekursorzy szkoły behawioralnej uzupełnili podejście Taylora, dostrzegając potrzeby społeczne człowieka, zapewniając mu poczucie przydatności. Skonstruowany przez nich model stosunków współdziałania został zastąpiony modelem zasobów ludzkich. Twórcy tego modelu (m.in. D. McGregor, A. H. Maslow) twierdzili, że motywacja pracowników związana jest z potrzebą osiągnięć i znaczenia w organizacji. Z kolei J. A. F. Stoner, C. Wankel w „Kierowaniu” wskazują już na potrzebę korelowania celów ogólnych z celami indywidualnymi, wykorzystywania zainteresowań i umiejętności wszystkich pracowników.

Wszystkie trzy modele motywacji – w zależności od konkretnej sytuacji – mogą być stosowane także obecnie. Jednak w coraz większym stopniu powinny przeważać modele stosunków współdziałania oraz zasobów ludzkich, gdyż organizacja jest silna tylko wtedy, gdy ma wielkiego szefa i gdy ten szef potrafi stymulować inicjatywę ludzi, pobudzać ich do samodzielnego działania, przezwycięzać pasywność, apatię i nieumiejętność samodzielnego myślenia. Pracownicy osiągają dobre wyniki przede wszystkim dzięki własnemu zaangażowaniu, nie zaś dzięki wykonywaniu wyłącznie odgórnych poleceń, a najlepszym sposobem na wzbudzenie tego zaangażowania jest

zapewnienie im udziału w podejmowaniu decyzji¹⁴. W przypadku systemu kontrolingu można niwelować wiele trudności dzięki zastosowaniu następujących mechanizmów:

- zespołowego stylu zarządzania, który pozwala na zaangażowanie pracowników w proces planowania i osiągnięcia celów przedsiębiorstwa,
- systemu budżetowania, który służy m. in. jako ocena wkładu pracy oraz jej efektów (co z kolei daje możliwość sprawiedliwego wynagradzania za wykonaną pracę),
- przebudowy elementów kultury organizacyjnej (pozytywna zmiana relacji przełożony – podwładny).

Wyżej wymienione czynniki motywacyjne – co daje się z łatwością zauważyć – wbudowane są w cały system kontrolingu poprzez bezpośredni udział pracowników w procesie zarządzania, a nie tylko w realizacji powierzonych im zadań.

Samokontrola pracowników umożliwiła zmniejszenie się zaangażowania przełożonych w proces ich kontroli.

Tak więc projekt systemu kontrolingu strategicznego powinien uwzględniać w maksymalnym zakresie specyfikę przedsiębiorstwa, w którym ma być wdrożony. Mówiąc o zasadach projektowania systemu kontrolingu strategicznego, celowe jest wskazanie elementów uniwersalnej struktury systemu kontrolingu, którą tworzą: baza planistyczna, system ewidencji, rachunek kosztów, podsystem sterowania (obejmujący ocenę efektywności działania), baza odchyłeń oraz algorytm zarządzania (podejmowania decyzji). Struktura ta wraz z wewnętrznymi zależnościami i sprzężeniami zwrotnymi tworzy statyczny system kontrolingu. Przypisanie zaprojektowanej strukturze harmonogramu realizacji, zależności i sprzężeń zwrotnych (tj. określenie trybu i czasu ich realizacji), pozwala na zbudowanie dynamicznego systemu kontrolingu, który w warunkach gospodarki polskiej ma do spełnienia dużą rolę. W każdym przedsiębiorstwie istnieje potrzeba koordynacji i to koordynacji efektywnej. Dlatego też wprowadzenie takiego systemu, jakim jest kontroling, pozwoliłoby na wspomaganie kierownictwa przedsiębiorstw w podejmowaniu prawidłowych i efektywnych decyzji.

Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że Polska dąży do integracji z Unią Europejską, gdzie kontroling jest powszechnie stosowaną metodą zarządzania przedsiębiorstwem.

¹⁴ M. L i s i e c k i, *Klasyczne i nowe metody organizacji i zarządzania*, Warszawa: WSiM 2001, s. 225.

Wprowadzenie kontrolingu do polskich przedsiębiorstw – jak pisze B. Pełka – jest celowe i może wpłynąć stymulująco na ich funkcjonowanie. Z dotychczas przeprowadzonych badań ankietowych wynika, że 93% respondentów dostrzega potrzebę wprowadzenia tej metody do polskich przedsiębiorstw, przy czym najchętniej, bo w 28%, stosują tę metodę duże przedsiębiorstwa, zaś w 22% przedsiębiorstwa średnie, a małe na razie tylko w 7%¹⁵.

CONTROLLING AS AN INSTRUMENT OF CONTEMPORARY MANAGEMENT

S u m m a r y

Development, or just staying in the market, requires using various methods of organization and management. One of the most popular methods used in recent times is controlling. It has been spreading to ever new areas of organization management. It allows detecting critical situations that may appear in the future. Controlling allows not only keeping up with the best ones, but also overtaking them. It can be used both for strategic management and for operational one.

Słowa kluczowe: idea kontrolingu, kontroling strategiczny i operacyjny, obszary i efekty zastosowania kontrolingu.

Key words: idea of controlling, strategic and operational controlling.

¹⁵ Badania zostały przeprowadzone w 2001 r. przez E. Frankowską i T. Rek w 100 małych, 100 średnich i 70 dużych przedsiębiorstwach, aby uzyskać odpowiedź na pytanie, które z nowoczesnych metod zarządzania przedsiębiorstwem są najczęściej wykorzystywane i w jakim stopniu?