

PETRO BURIAK
GEORGIJ CZEREWKO
SERGIJ DOŁYŃSKYJ
DENYS CZEREWKO

ISTOTA I EFEKTYWNOŚĆ PROWADZENIA KONTROLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

WSTĘP

W warunkach rynkowych i odpowiednio ostrej walki konkurencyjnej za miejsce na rynku i w społeczeństwie przedsiębiorstwa zmuszone są do funkcjonowania w niestabilnym, burzliwym otoczeniu, stworzonym zarówno przez konkurencję, jak i ustawodawstwo. Planowanie i bieżące sterowanie prowadzoną działalnością – to podstawowe problemy, z jakimi borykają się zarządcy współczesnych przedsiębiorstw. Zarządy firm poszukują i wdrażają coraz lepsze i skuteczniejsze instrumenty zarządzania w takich obiektywnie skomplikowanych warunkach. Zmiany te wymagają takiego podejścia do zarządzania przedsiębiorstwem, które może być stworzone na podstawie stwierdzenia P.F. Druckera, że „zarządzanie współczesnym przedsiębiorstwem musi oznaczać zarządzanie przyszłością, a żeby w ten sposób działać, należy zarządzać

Prof. dr hab. PETRO BURIAK – Rektor Lwowskiej Państwowej Akademii Finansowej.

Prof. dr hab. GEORGIJ CZEREWKO – kierownik Katedry Teorii Ekonomii Wydziału Zamiejscowego Nauk Prawnych i Ekonomicznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II w Tomaszowie Lubelskim; adres do korespondencji: ul. Lwowska 80, 22-600 Tomaszów Lubelski.

Doc. dr SERGIJ DOŁYŃSKYJ – Katedra Marketingu Lwowskiego Narodowego Uniwersytetu Medycyny Weterynaryjnej w Dublanach, Ukraina.

DENYS CZEREWKO – doktorant, Katedra Teorii Ekonomii Lwowskiego Narodowego Uniwersytetu Agrarnego w Dublanach, Ukraina.

informacją, która umożliwi podejmowanie decyzji”¹. Narzędziem pomocniczym w takim działaniu jest *controlling*, jako narzędzie kadry kierowniczej, które powinno niwelować lukę informacyjną i dostarczać odpowiednich danych do podjęcia decyzji przez tę kadre w celu utrzymania konkurencyjnej pozycji przedsiębiorstwa na rynku. Problem polega na tym, że w literaturze naukowej pojęciu *controllingu* nadaje się relatywnie zbyt wiele znaczeń, a brak jednoznacznego i adekwatnego jego istocie zrozumienia tego pojęcia prowadzi do hamowania procesu wprowadzenia kontrolingu jako współczesnego narzędzia efektywnego zarządzania firmą w praktykę jej funkcjonowania, lub do niekompleksowego, to znaczy – nieefektywnego jego stosowania. Nie mniej ważnym problemem jest także nieobecność przyzwoitej metody obliczania poziomu efektywności zastosowania kontrolingu w praktyce gospodarowania przedsiębiorstwa i zarządzania nim.

1. OMÓWIENIE PROBLEMU I WYNIKI BADAŃ

Do europejskich firm idea *controllingu* dotarła dopiero w połowie lat pięćdziesiątych, przede wszystkim poprzez zakładanie filii przedsiębiorstw amerykańskich. Obecnie największy rozwój *controllingu* można zaobserwować w Niemczech i Francji, chociaż w ostatnim dziesięcioleciu XX wieku jego rozwój nasilił się również w krajach Europy Środkowej i Wschodniej. W Polsce po 1990 r. nasilające się procesy prywatyzacyjne stały się ważnym czynnikiem prowadzącym do tego, że wiele firm wdrożyło *controlling*, z nadzieją, iż może to być najlepszy sposób na wybrnięcie z trudnej sytuacji gospodarczej i finansowej. Duże znaczenie miało powstanie Narodowych Funduszy Inwestycyjnych, których zarządy „narzuciły” kierunki działania swoim firmom, wskazując jako jedną z dróg wdrożenie i prowadzenie *controllingu*².

W literaturze można spotkać wiele definicji kontrolingu:

– kompleksową – określa ona kontroling jako system wzajemnie powiązanych przedsięwzięć, zasad, metod, technik, które służą wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowanemu na osiągnięcie planowanego celu;

¹ P.F. D r u c k e r, *Skuteczne zarządzanie*, Warszawa: PWE 1976.

² *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. K. Kowalska, Dąbrowa Górnicza: Wyższa Szkoła Biznesu 2001.

- pogładową – objaśnia kontroling jako proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu, wyznaczającego miejsce przeznaczenia;
- abstrakcyjną – traktującą kontroling jako zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania;
- uproszczoną – zakłada, że istotą kontrolingu jest proces porównywania stanu pożądanego ze stanem rzeczywistym³.

We wstępie do polskiego wydania książki *Controlling w Twojej firmie* autorstwa Manna i Mayera jest napisane: „controlling polega na tym, że 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 zarówno w czasie teraźniejszym, jak i w przyszłości”. Tłumacz tego opracowania, prof. I. Sobańska dodaje, że przez „controlling rozumie się proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość”⁴. M. Dobija uważa, iż: „Controlling to podsystem zarządzania, działający w celu optymalnej realizacji zadań”⁵.

Kontroling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać kadre kierowniczą przy podejmowaniu decyzji i tworzeniu mechanizmów skutecznego sterowania, które pozwalają na osiągnięcie wysokiej efektywności zarządzania⁶. Kontroling jest zorientowany na przyszłość – żeby ją uświetlić. Zwraca uwagę na najłabsze elementy przedsiębiorstwa – żeby je zlikwidować⁷.

Z tych definicji można stwierdzić, że kontroling jest koncepcją, urzeczywistniającą wszelkie funkcje zarządzania. Kontroling jest więc jedną z metod, grupującą w sobie planowanie, kontrolę i zarządzanie procesami w przedsiębiorstwie. Jest systemem sterowania organizacją, zorientowanym na wynik i realizowanym poprzez przeprowadzanie działań korygujących, który proponuje zespołowe zarządzanie przedsiębiorstwem, gdzie dokładnie rozgraniczone są zakresy zadań i kompetencji, a wszyscy pracownicy na

³ J. G o l i s z e w s k i, *Controlling strategiczny*, cz. 1, „Przegląd Organizacji” 1991.

⁴ M a n n, M a y e r, *Controlling w Twojej firmie*, Skierniewice: Centrum Kierowania Liderów 1998.

⁵ M. D o b i j a, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Warszawa: PWN 1999.

⁶ H.J. V o l l m u t h, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowania systemu controllingu*, Warszawa 2000.

⁷ H. B ł o c h, *Controlling*, Warszawa: CIM.

wszystkich szczeblach zarządzania realizują obiektywnie wyznaczony cel – maksymalizacja zysku i dobry wizerunek przedsiębiorstwa na rynku.

Etymologia pojęcia *controlling* wywodzi się od łacińskich słów *contra* i *rotulus*. Z nich w języku francuskim powstała *contre* + *role* – kontrola, a w języku angielskim *countreroullour* – określenie zawodu osoby prowadzącej „kontrol – spis”, w celu sprawdzenia prawidłowości danych, figurujących w spisie oryginalnym (XII wiek). Wskutek błędnej interpretacji zakresu znaczeniowego tego terminu powstał w XVI wieku wyraz *comptroller* (od słowa *compter* = liczyć, rachować), co doprowadziło do tego, że obydwa terminy zachowały się do dziś. W języku angielskim słowo *controlling*, *controller* (*comptroller*) – ma około 50 znaczeń, z kolei niemiecki termin *Kontrolle* – dozór, nadzór, sprawdzenie – został zaczerpnięty w XVIII wieku z francuskiego terminu *contre–role*, podobnie jak wyraz *Kountrolleur*.

Istotną rolę w zrozumieniu istoty pojęcia kontrolingu odgrywają także różnice w jego pochodzeniu językowym. W języku niemieckim terminu „kontrola” używa się w rozumieniu sprawdzania, co przy tłumaczeniu może prowadzić do błędnych interpretacji terminu *controlling*. W języku angielskim w terminie *to control* podkreśla się jego aspekt zarządzania, kierowania i sterowania, czyli w tym obszarze językowym kontroling jako funkcja ma bardziej kreatywne nastawienie i przybliża się znaczeniem do terminu *checking*⁸. Realizacja funkcji *controllingu* określa się jako *controllership*. Realizatorem funkcji *controllership* jest *controller*, jednak w mniejszych przedsiębiorstwach rezygnuje się często z tworzenia tego stanowiska. *Controller* wspomaga menedżera w wykonaniu tej funkcji poprzez dostarczenie odpowiednich informacji i doradzanie w doborze optymalnych decyzji. Otóż, pojęcie *controlling* – pochodzące od słowa angielskiego *control*, nie może być utożsamiane jedynie z kontrolą; *control* oznacza również kierowanie, sterowanie oraz regulację procesów gospodarczych, w tym – technologicznych, ekonomicznych, finansowych etc. *Controlling* jest procesem sterowania, realizowanym przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. W tym znaczeniu koncepcja *controllingu* zakłada stosowanie planowania, opartego na sprzężeniu zwrotnym.

⁸ P. Tyrała, B. Stęplewski, za: J. B e n d k o w s k i, *Zarządzanie przedsiębiorstwem, metody i techniki*. Skrypt, Gliwice 1995.

Kontroling jest więc procesem, instrumentem, systemem zarządzania, metodą kierowania, narzędziem, systemem wspomagania kierownictwa itp.⁹

Pojęcie *controllingu* podlega ciągłym modyfikacjom wraz z przeobrażeniami, jakie zachodzą w organizacjach. Tak więc *controlling* znajdujący zastosowanie w małej firmie różni się od *controllingu* przedsiębiorstwa działającego na skalę kraju lub międzynarodową¹⁰.

Istnieje wiele różnych rodzajów kontrolingu, co świadczy o jego szybkim rozwoju i praktycznym zastosowaniu w różnych dziedzinach funkcjonowania przedsiębiorstwa. Możemy wyróżnić kontroling: dystrybucyjny, finansowy, inwestycyjny, marketingowy, operacyjny, personalny, produkcyjny, strategiczny.

Najbardziej ogólnym podziałem znanych rodzajów kontrolingu jest podział na kontroling operacyjny i strategiczny.

Kontroling operacyjny jest najstarszym i najbardziej rozpowszechnionym rodzajem kontrolingu, który opiera się na problemach planowania operatywnego i taktycznego, koordynuje bieżącą działalność firmy przez analizę i kontrolę nakładów i dochodów. Głównym zadaniem takiego rodzaju kontrolingu jest sterowanie wynikiem finansowym przedsiębiorstwa przez najszerze umożliwienie realizacji wytyczonych celów, stworzenie sprawnego systemu sprawozdawczości, zgodnie z potrzebami i wymaganiami przedsiębiorstwa. Celem kontrolingu operacyjnego jest zapewnienie płynności majątku przedsiębiorstwa drogą osiągania w krótkim czasie celów, które wynikają z planów strategicznych. Przy tym wykorzystuje takie narzędzia, jak: planowanie, sterowanie, kontrolę, analizę wyniku finansowego oraz związaną z tym wynikiem motywację. Działania kontrolingu operacyjnego muszą być wsparte odpowiednimi informacjami i rachunkami decyzyjnymi. Do tego celu służy rachunkowość zarządcza, a konkretnie rachunek wyników i zysków. Dostosowanie kontrolingu operacyjnego do działalności podmiotu wyraża się w ustaleniu centrów zysków i kosztów oraz mierników oceny działalności¹¹.

Kontroling strategiczny zajmuje się oceną ekonomiczną przedsiębiorstwa oraz zapewnieniem mu długotrwałej egzystencji. Kontroling ten jest procesem, składającym się z prognozowania i planowania, czyli: co przedsiębior-

⁹ P. B a n a s z y k, R. F i m i ń s k a - B a n a s z y k, A. S t a ń d a, *Zasady zarządzania w przedsiębiorstwie*, Poznań 1997.

¹⁰ *Controle de Gestion – czyli francuski controlling*, „Przegląd Organizacji” 1993.

¹¹ J. N e s t e r a k, *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, Kraków: Wydawnictwo Anvix 2003.

stwo zamierza robić oraz jak zamierza to osiągnąć. W przypadku, gdy prognozy są już opracowane, firma może planować, w jaki sposób osiągnąć zamierzone cele. Jego istotą jest sterowanie ukierunkowane na osiąganie zysków. Celem kontrolingu strategicznego jest wzajemne powiązanie poszczególnych elementów zarządzania strategicznego.

Kontroling strategiczny ujawnia się w takich trzech głównych aspektach¹²:

- zarządzanie strukturą portfela, którego celem jest analiza tzw. obszarów działalności i głównych potencjałów rozwoju. Jego zadaniem jest zachowanie równowagi między obszarami działalności charakteryzującymi się wysokim stopniem ryzyka, ale dającymi w perspektywie wysoki zysk, oraz obszarami o aktualnie wysokim dochodzie, które w przyszłości staną się mniej dochodowe;

- zarządzanie strukturą bilansu, które polega na podejmowaniu przedsięwzięć związanych z optymalizacją struktury bilansu, przy uwzględnieniu działań ograniczających poziom ryzyka generowanego przez bank oraz ocenie możliwości wzrostu rentowności;

- zarządzanie budżetem, który jest planem dochodów i wydatków. Zarządzanie to obejmuje kontrolę budżetu (która umożliwi analizę struktury bilansu) oraz ocenę poziomu odchyleń między budżetem planowanym a stanem faktycznym i pozwala na podejmowanie przedsięwzięć dostosowawczych.

Ze względu na występowanie specyficznych procesów kontroling strategiczny musi koncentrować się na takich zadaniach, jak:

- wzajemne uzgodnienie powiązań między otoczeniem, zachowaniem menadżerów i strukturą organizacyjną poszczególnych komórek;

- uwzględnienie zapotrzebowania na informację;

- dopasowanie poszczególnych komórek do zmieniających się warunków działań przy jak najmniejszych kosztach.

Do szczegółowych zadań kontrolingu strategicznego należy zaliczyć:

- uwzględnienie subiektywnego i obiektywnego zapotrzebowania decydentów na informację;

- ukształtowanie możliwie optymalnej struktury komunikacyjnej szczebla strategicznego przy wykorzystaniu obecnych technik informacyjnych;

¹² A. N o w a k, *Controlling jako metoda zarządzania bankiem komercyjnym*, Warszawa 1999.

- wyposażenie poszczególnych subsystemów w odpowiedni stopień elastyczności, który umożliwi szybkie dopasowanie do zmieniających się warunków działania;
- analiza realności długookresowych celów firmy i ewentualnej ich weryfikacji;
- badanie prawidłowości podziału celów przedsiębiorstwa na etapy i fazy;
- współudział w doborze metod i technik, norm, standardów i innych narzędzi mających zastosowanie w planowaniu i kontroli;
- współudział w tworzeniu systemu informacji dla wszystkich kierowników;
- analiza źródeł i jakości wykorzystywanych informacji;
- prowadzenie i kontrola oceny wyprzedzającej, dotyczącej możliwości szans i zagrożeń realizacji celów w poszczególnych etapach;
- współudział w projektowaniu działań dostosowawczych, korygujących cele strategiczne¹³.

Instrumenty kontrolingu strategicznego obejmują:

- analizę konkurencji, konieczność której wyznacza się tym, że otoczenie konkurencyjne, w którym funkcjonuje firma, się zmienia, co może powodować trudności przy realizowaniu celów strategicznych;
- analizę portfelową, która pozwala na analizę całego przedsiębiorstwa w dłuższej perspektywie i na podstawie której podejmowane są decyzje w sprawie przyszłych działań przedsiębiorstwa;
- analizę potencjału, dzięki której można sprawdzić, czy przedsiębiorstwo może działać na rynku i odnosić sukcesy;
- analizę cyklu życia produktów, która jest związana z analizowaniem czterech faz cyklu życia produktu: wprowadzeniem, wzrostem, dojrzałością i spadkiem produktu;
- analizę mocnych i słabych stron, wyniki której stanowią punkt wyjścia dla usprawnień w przedsiębiorstwie;
- strategiczną kartę wyników jako system mierzenia i raportowania wyników przedsiębiorstwa, metoda realizacji wybranej strategii i stymulowania poprawy efektywności;
- wartość dla akcjonariuszy, obrazowana przez oczekiwane w przyszłości strumienie przepływów wolnych środków pieniężnych, zdyskontowanych o średni ważony koszt kapitału.

¹³ G o l i s z e w s k i, *Controlling strategiczny*.

Głównymi instrumentami kontroingu operacyjnego są:

- krótkookresowy rachunek wyników, umożliwiający kontrolerowi ciągłe porównywanie w układzie miesięcznym wartości planowanych z rzeczywistymi rezultatami;

- rachunek kosztów pełnych jako system, w którym powstałe w zakładzie koszty bezpośrednio lub pośrednio rozlicza się według ich nośników;

- rachunek kosztów bezpośrednich – koszty przedsiębiorstwa w rachunku kosztów bezpośrednich dzielone są na koszty zmienne i stałe, przy czym koszty stałe muszą być pokryte przez marżę pokrycia (przychody – koszty zmienne wszystkich produktów);

- metoda ABC – jest instrumentem wyznaczania głównych zadań i celów przedsiębiorstwa przede wszystkim w gospodarce materiałowej, produkcji i sprzedaży;

- analiza prognozy rentowności, za pomocą której możemy wyznaczyć punkt pokrycia pełnych kosztów produkcji i wyniki której można wyrazić matematycznie i graficznie;

- analiza „wąskich gardeł” – ujawnienie najbardziej słabych ogniw w ogólnym łańcuchu procesu funkcjonowania firmy;

- koło jakości – jest to grupa pracowników, która systematycznie dyskutuje o problemach jakości w przedsiębiorstwie;

- analiza wartości, celem której jest uzyskanie niezbędnych cech produktu, materiału bądź usługi przy jak najmniejszych kosztach, nie rezygnując jednak z jakości, bezpieczeństwa czy wartości handlowej. Sprawdza ona przede wszystkim relacje między kosztami a uzyskaną wartością¹⁴.

Z kontroliem instytucjonalnym mamy do czynienia wtedy, gdy powołane są stanowiska kontrolerów oraz wyspecjalizowane działy kontroingu. Zakres tej techniki jest dostosowany do swoich specyficznych potrzeb, wynikających z rodzaju prowadzonej działalności i struktury organizacyjnej.

Kontroliem finansowym koncentruje się na pozyskiwaniu kapitałów, potrzebnych do finansowania firmy oraz na odpowiednim ich podziale, aby zapewnić firmie przetrwanie i rozwój. Podstawową rolę w tym rodzaju kontroingu pełni koncepcja budżetowania – podstawowy plan na określony czas w przyszłości, wyrażony w liczbach, który umożliwia menadżerom zorientowanie się, jakie kapitały i przez kogo będą wydatkowane oraz gdzie i jakie koszty, przychody ze sprzedaży lub nakłady i wydatki wiążą się z jego planem.

¹⁴ *Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne*, red. M. Panfil, Lublin: Wydawnictwo Informatyki Zawodowej 2001.

Istotnym instrumentem kontrolingu finansowego, który łączy ze sobą budżet przychodów oraz kosztów, jest analiza prognozy rentowności, która stanowi element sterowania zyskiem. Za pomocą analizy finansowej kontroluje się, a następnie ustala przyszły poziom płynności finansowej, rentowności, efektywności działania oraz zadłużenie przedsiębiorstwa. Dzięki niej możliwe jest uzyskanie informacji o kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Wskaźniki finansowe pozwalają dokonywać porównania w stosunku do planów, rezultatów działalności z poprzednich okresów oraz w stosunku do innych firm działających w danym sektorze. Dzięki nim można zidentyfikować mocne i słabe strony działalności przedsiębiorstwa. W kontrolingu finansowym ważną jest również ocena umiejętnego gospodarowania zasobami przedsiębiorstwa. Wykorzystuje się tu wskaźnik globalnego obrotu aktywami. Wykazuje on, ile razy wartość sprzedaży jest większa od majątku posiadanego przez przedsiębiorstwo¹⁵.

Kontroling personalny jest to proces, na który składa się planowanie zatrudnienia, jego wdrożenie oraz ciągła kontrola. Ważnym elementem takiego kontrolingu jest motywowanie pracowników do zwiększenia wydajności ich pracy.

Kontroling marketingowy zajmuje się oceną kierunków i sposobów sprzedaży wyrobów i obejmuje kontrolę dynamiki wzrostu sprzedaży dotychczasowych oraz nowo wprowadzonych asortymentów, analizę gustów klientów oraz ocenę segmentów, w których działa przedsiębiorstwo.

Kontroling produkcji obejmuje ekonomiczne sterowanie produkcją, a więc jest skierowany na sterowanie zyskiem. Chodzi tu o bezpośrednie i pośrednie oddziaływanie na kształt struktury asortymentowo-ilościowej produkcji, na jej przebieg dla zapewnienia najkorzystniejszej realizacji zadań ekonomicznych danej jednostki.

Z powyższych założeń wynika, że elementy kontrolingu w zakresie produkcji nie koncentrują się wyłącznie na sterowaniu procesem produkcji w czasie jego trwania¹⁶.

Według S. Nowosielskiego zadania kontrolingu obejmują:

– dostarczenie kadrze kierowniczej przedsiębiorstwa różnych narzędzi oraz informacji niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących;

¹⁵ J. S i k o r s k i, *Finanse – wybrane zagadnienia*, Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku 2004.

¹⁶ M. K l i m a s, *Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Warszawa: PWE 1985.

- koordynowania przebiegu prac planistycznych w ramach poszczególnych funkcji organicznych przedsiębiorstwa;
- symulowania skutków różnych decyzji kierowniczych;
- wspomagania procesu analizy odchyleń, analizowania możliwych przyczyn ich wystąpienia i udzielania pomocy w celu skutecznego im przeciwdziałania¹⁷.

Oprócz wymienionych, jak świadczy praktyka, do zadań kontrolingu w przedsiębiorstwie można również zaliczyć:

- utrzymanie płynności finansowej w przedsiębiorstwie. Jest to sterowanie zasobami i strumieniami środków finansowych. Zatrzymanie płynności finansowej grozi poważnymi konsekwencjami, w związku z czym istnieje potrzeba stałego prognozowania przepływu środków;

- sterowanie obiegiem środków obrotowych. Są to zagadnienia zarządzania kapitałem obrotowym przedsiębiorstwa w szerokim kontekście powiązań z dostawcami i odbiorcami;

- sterowanie ekonomiką środków trwałych. Jest niezbędne na każdym etapie: decyzji zakupu lub tworzenia, eksploatacji, konserwacji, naprawy i odnowy, sprzedaży lub likwidacji;

- sterowanie kosztami, które obejmuje wybór i organizację właściwego dla rodzaju prowadzonej działalności rachunku kosztów, doskonalenie pomiaru kosztów i oddziaływań modyfikujących przebieg procesów wytwórczych;

- kalkulacje, decyzje cenowe i planowanie zysków i przedsięwzięć, które obejmują problemy cenowe;

- polityka produkcji i sprzedaży, która obejmuje doskonalenie działań wprowadzających nowe wyroby do produkcji i sprzedaży na rynki krajowe oraz zagraniczne, opracowywanie analiz niezbędnych przy rozstrzygnięciu problemów podejmowania nowej lub zaprzestania dotychczasowej produkcji wyrobów;

- osiągnięcie stałego wzrostu produktywności i wydajności, które jest koniecznym warunkiem rozwoju i przetrwania przedsiębiorstwa jako samodzielnej jednostki ekonomicznej;

- symulacja aktywności załogi, czyli współpraca między załogą a kierownictwem przedsiębiorstwa, która wymaga odpowiedniego przepływu informacji między kierownictwem a pracownikami;

¹⁷ S. N o w o s i e l s k i, *Controlling w literaturze i praktyce*, „Przegląd Organizacji” 1998.

– raporty i sprawozdania dla zarządzających. Zawierają one zagadnienia tworzenia i doskonalenia systemu informacji ekonomicznej w celu optymalizacji decyzji. Informacje te dotyczą głównie kosztów i rentowności produktów na rynku krajowym i zagranicznym, wpływu zmiany cen na rozmiary dochodów ze sprzedaży oraz struktury dochodów, kosztów i zysków;

– opracowywanie metod oceny ekonomicznej każdego wariantu decyzji rozwiązujących problemy powstające w różnych nietypowych sytuacjach wywołanych presją zmieniającego się otoczenia;

– skuteczny system planowania i kontroli, który obejmuje problemy respektowania współczesnych warunków gospodarowania przez stosowanie postępowego, dynamicznego planowania produkcji, kosztów, sprzedaży oraz wszystkich istotnych relacji występujących między nośnikami ekonomicznymi.

Otóż głównymi kierunkami prowadzenia kontrolingu w przedsiębiorstwie są: technologia produkcji, jakość produktów, jakość pracy i wydajność pracowników, koszty produkcji, zużycie surowca i materiałów, strumienie finansowe, sprawność logistyki.

Najważniejszym problemem przy wdrażaniu kontrolingu jest odpowiednie umiejscowienie komórki odpowiadającej za jego funkcjonowanie. Komórka kontrolingu powinna mieć możliwość swobodnej obserwacji przedsiębiorstwa jako całości i jako zbioru powiązanych ze sobą elementów, aby mogła pełnić rzeczywistą funkcję koordynatora działań. Istotną rzeczą jest to, jak kontroling powinien być usytuowany w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, w pozycji sztabowej czy w pozycji liniowej.

Pozycja sztabowa powoduje, że kontroling umieszczony jest na możliwie najwyższym szczeblu hierarchii organizacyjnej. Kontrolerzy podlegają wyłącznie kierownictwu przedsiębiorstwa, co umożliwia sprawowanie funkcji doradczych. Wadą jest jednak brak kompetencji do podejmowania decyzji i wydawania zarządzeń, bez których nie jest możliwe stworzenie sprawnie działającego systemu zarządzania w przedsiębiorstwie.

W pozycji liniowej kontrolerzy działają na tym samym poziomie, co kierownicy działów zaopatrzenia, produkcji czy finansów. Dzięki możliwości wydawania poleceń, kontroling łatwiej może tworzyć i wprowadzać systemy planowania, kontroli i sterowania. Zaletą jest możliwość szybkiego podejmowania decyzji oraz łatwość ustalania zakresu odpowiedzialności i kompetencji. Do wad pozycji liniowej zalicza się konieczność opanowania przez kontrolera wszechstronnej wiedzy o funkcjonowaniu jednostki.

Wdrażając kontroling w przedsiębiorstwie, nie zawsze tworzy się dodatkowy dział, któremu powierza się realizację zadań kontrolingu. W mniejszych

przedsiębiorstwach takie obowiązki powierza się osobom pełniącym jednocześnie inne funkcje, na przykład dyrektorowi do spraw finansów lub specjalście. Osoby zajmujące się kontrolingiem muszą wykazać się wysokim przygotowaniem zawodowym, wiedzą oraz odpowiednimi cechami osobistymi: sumiennością oraz obiektywnością ocen. Przy wdrażaniu kontrolingu powinny zostać szczegółowo określone prawa, obowiązki i zakres odpowiedzialności kontrolera oraz komórek podlegających jego koordynacji.

Podejście do obliczania efektywności prowadzenia kontrolingu w przedsiębiorstwie nie przedstawia z siebie czegoś wyjątkowego w sensie zasady tego procesu – u podstaw wyznaczenia efektywności każdego działania obiektywnie zawsze znajduje się dobrze znany rachunek ekonomiczny. Praktycznym ucieleśnieniem metody wyznaczenia efektywności kontrolingu w przedsiębiorstwie na podstawie rachunku ekonomicznego jak najbardziej może być Zrównoważona karta wyników (ZKW) (*Balanced Scorecard*), która pozwala integrować kilka kluczowych czynników sukcesu firmy z kilkoma (kilkunastoma) miarami, dzięki czemu zarząd dysponuje bardzo szybko informacją, pozwalającą określić stan „zdrowia firmy” z kilku wybranych perspektyw. Karta mierzy dokonania organizacji w sposób zrównoważony, obserwując je przeważnie z czterech perspektyw: perspektywy klienta; perspektywy rozwoju i wzrostu; perspektywy procesów wewnętrznych; perspektywy finansowej (niektóre przedsiębiorstwa stosują mniej jak cztery perspektywy, niektóre – więcej). Zrównoważona karta wyników stała się narzędziem zarządzania łączącym w sposób zrównoważony: długo- i krótkookresowe cele, mierniki finansowe i niefinansowe, wskaźniki efektów działań operacyjnych i wskaźniki wyprzedzające oraz zewnętrzną i wewnętrzną efektywność. ZKW umożliwia przedsiębiorstwom śledzenie wyników finansowych przy jednoczesnej obserwacji postępów w budowie potencjału firmy i zdobywaniu aktywów intelektualnych, które warunkują przyszły wzrost.

2. WNIOSKI

Kontroling w przedsiębiorstwie – to sposób wzajemnie zależnych metod, zasad, technik oraz przedsięwzięć służących wewnętrznemu systemowi kierowania, planowania, analizy i kontroli, zorientowany na pomoc kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych oraz wiarygodnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym; sposób myślenia i działania

znajdujący odzwierciedlenie w postaci procedur decyzyjnych, realizowanych przez komórki zarządzające przedsiębiorstwem.

Zastosowanie kontrolingu w przedsiębiorstwie jest możliwe, a nawet potrzebne. System kontrolingowy daje przedsiębiorstwu możliwość przejścia od struktury chaotycznej, w której brak dobrze zdefiniowanych kanałów przepływu informacji, do struktury hierarchicznej o określonej harmonii wewnętrznej. Kontroling wykorzystuje odpowiednio skonstruowany sposób obserwacji szczególnie ważnych grup kosztowych. Umożliwia to szybszą i bardziej efektywną reakcję na występujące zakłócenia. Ponadto pokazuje, które grupy towarowe są dla przedsiębiorstwa obciążeniem, a które stanowią produkty strategiczne. Kontroling jest zatem niezmiernie potrzebny, ponieważ pozwala trwać przedsiębiorstwu na rynku oraz rozwijać się na nim przez bardzo długi czas.

Zastosowanie kontrolingu w skali całego przedsiębiorstwa pozwala na zdecydowane polepszenie organizacji i zarządzania. System kontrolingu umożliwia poszczególnym jednostkom trafne i szybkie podejmowanie decyzji, co zdecydowanie poprawia sterowanie wszystkimi strukturami, które tworzą firmę.

W przedsiębiorstwie, gdzie system kontrolingu został już wdrożony, na informację już się nie czeka, to ona oczekuje na uwagę ze strony kierownika działu czy zarządu.

Wprowadzenie kontrolingu do przedsiębiorstwa musi być ściśle dopasowane do profilu firmy. Przedsiębiorstwo będzie odnosiło sukces wtedy, gdy będzie potrafiło obserwować swoje koszty, analizować ich strukturę oraz wyciągać z tego wnioski. Wdrożenie kontrolingu do przedsiębiorstwa wymaga wstępnych przygotowań. Wobec tego firma musi wprowadzić szeroko posuniętą delegację uprawnień ze znacznym zakresem odpowiedzialności. W danej komórce organizacyjnej decyzje musi podejmować pracownik, który jest odpowiedzialny za sprawne i efektywne działanie komórki. Oczywiście decyzje dotyczą tylko tej komórki, która jest tożsamościowo powiązana z odpowiednim zakresem odpowiedzialności.

Aby kontroling mógł funkcjonować prawidłowo, niezbędne są określone informacje. Im większa jest niepewność i ryzyko w zakresie rozwiązywania problemów, tym większa jest potrzeba posiadania szczegółowych informacji, które powinny być pełne, prawdziwe, szybkie, adresowalne i poprawne. Skuteczny kontroling nie jest możliwy bez wsparcia ze strony odpowiednich rozwiązań informatycznych. Ważne jest wdrożenie odpowiednich systemów informatycznych w postaci rozbudowanych systemów finansowo-księgowych.

Ponadto, warunkiem koniecznym budowy wydzielonego systemu informacyjnego jest zbudowanie odpowiednich procedur tworzenia sprawozdań, które będą zbierać informację i tworzyć szerszy i szybszy obieg dokumentów.

Kontrolling jest koncepcją, rozwijającą się coraz dynamiczniej w Europie już od kilkunastu lat. Jest to proces sterowania, zorientowany na wynik i realizowany poprzez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Jego koncepcja zbudowana została na podstawie metodologii tworzenia informacji przez rachunkowość finansową i zarządczą, z ukierunkowaniem na przyszłe okresy. Kontrolling jednak nie jest uniwersalnym rozwiązaniem, które za pomocą tajemniczych przeliczeń i kalkulacji pomoże rozwiązać wszystkie problemy przedsiębiorstwa. Ma natomiast wspomagać racjonalność podejmowania decyzji na szczeblu operacyjnym, ale także strategicznym, tak aby każdy fragment przedsiębiorstwa był zorientowany na jeden wspólny, długodystansowy cel.

LITERATURA

- B a n a s z y k P., F i m i ń s k a - B a n a s z y k R., S t a ń d a A.: Zasady zarządzania w przedsiębiorstwie, Poznań 1997.
- B ł o c h H.: Controlling, Warszawa: CIM.
- Controle de Gestion – czyli francuski controlling: „Przegląd Organizacji” 1993.
- Controlling – wiedza i narzędzia praktyczne, red. M. Panfil, Lublin: WEKA Wydawnictwo Informacji Zawodowej 2001.
- Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, red. K. Kowalska, Dąbrowa Górnicza: Wyższa Szkoła Biznesu.
- D o b i j a M.: Rachunkowość zarządcza i controlling, Warszawa: PWN 1999.
- D r u c k e r P.F.: Skuteczne zarządzanie, Warszawa: PWE 1976.
- G o l i s z e w s k i J.: Controlling: geneza, istota i granice skuteczności w warunkach polskich, „Przegląd Organizacji” 1990.
- G o l i s z e w s k i J.: Controlling strategiczny, cz. 1, „Przegląd Organizacji” 1991.
- K l i m a s M.: Kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwie, Warszawa: PWE 1985.
- M a n n, M a y e r: Controlling w Twojej firmie, Skierniewice: Centrum Kierowania Liderów.
- N e s t e r a k J.: Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności, Kraków: Wydawnictwo Anvix 2003.
- N o w a k A.: Controlling jako metoda zarządzania bankiem komercyjnym, Warszawa 1999.

- N o w o s i e l s k i S.: Controlling w literaturze i praktyce, „Przegląd Organizacji” 1998.
- Podstawy Controllingu, red. E. Nowak, Wrocław: Akademia Ekonomiczna 1996.
- S i k o r s k i J.: Finanse – wybrane zagadnienia, Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku 2004.
- T y r a ł a P., S t ę p l e w s k i B., za: J. B e n d k o w s k i, Zarządzanie przedsiębiorstwem, metody i techniki. Skrypt, Gliwice 1995.
- V o l l m u t h H.J.: Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowania systemu controllingu, Warszawa 2000.

THE ESSENCE AND EFFICIENCY
OF CONTROLLING IN ENTERPRISE

S u m m a r y

The conditions of enterprises functioning constantly are going to be more sharp and complicated. Intensification of competition is the factor of that enterprises mast to find some new principles of its management. One of such effective approach to enterprise management improvement is the controlling. This article is just devoted to controlling essence, conception, types, instruments and efficiency definition.

Słowa kluczowe: przedsiębiorstwo, controlling, efektywność.

Key words: enterprise, controlling, efficiency.