

Controlling w przedsiębiorstwie

idea i rodzaje

Opracowanie rekomendowane przez:

Fundację im. Króla Stanisława Leszczyńskiego
„QUOMODO”



Iwona Leszczyńska

Poznań 2006

SPIS TREŚCI

WSTĘP

ROZDZIAŁ I – Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa

I.1. Koncepcja controllingu

- Indywidualny charakter controllingu
- Dynamiczny charakter controllingu
- Holistyczny charakter controllingu
- Indyholidyna

I.2. Idea, cel i cechy controllingu

I.3. System controllingu

- Controlling w systemie zarządzania
- Koordynacja jako centralna funkcja controllingu
 - Orientacja na cele
 - Orientacja na “wąskie gardła”
 - Sprzężenie wyprzedzające (feed forward)
 - Koncentracja na rachunkowości zarządczej
 - Koncentracja na aspekcie personalnym
- Zróznicowanie systemu controllingu

I.4. Zasady controllingu

ROZDZIAŁ II – Controller – rola i zadania

II.1. Zakres zadań controllera

II.2. Wymagania fachowe dla controllera

II.3. Oznaczenia dla stanowiska controllera

ROZDZIAŁ III – Charakterystyka controllingu

III.1. Rodzaje, typy i odmiany controllingu

III.2. Controlling horyzontu czasu

III.3. Controlling przedmiotu

„Zaufanie to rzecz dobra, controlling jest jeszcze lepszy”

Prof. Dr Hilmar J. Vollmuth

Wstęp

Controlling pojawił się w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych, przede wszystkim w polskich oddziałach firm zagranicznych. Początkowo zainteresowanie nim było bardzo niewielkie, natomiast od paru lat rozpowszechnia się on bardzo szybko. Wzrost działania konkurencji oraz globalizacja działalności gospodarczej powodują, że przedsiębiorstwa muszą przystosować się do funkcjonowania w zmiennym otoczeniu. W tym celu poszukują takich instrumentów zarządzania, które wpłyną na większy rozwój i byt przedsiębiorstwa na dłuższy czas.

Wobec tego już dziś każdy przedsiębiorca musi więcej uwagi poświęcić instrumentom planowania, kontroli i sterowania. **Dzięki wprowadzeniu controllingu w przedsiębiorstwie, dyrekcja i kadra kierownicza osiąga lepszy obraz powiązań i zależności w przedsiębiorstwie i bardziej skuteczne kierowanie.** Następuje większa czytelność wyników i kosztów przedsiębiorstwa, co z kolei oznacza, że osiągnięte wyniki i powodowane koszty trzeba planować i kontrolować dokładniej niż dotychczas. **Na podstawie wiarygodnych, szybkich i dokładniejszych informacji można podejmować szybkie i racjonalne decyzje.**

Controlling określa się jako wsparcie sterowania przedsiębiorstwem poprzez informacje. Jest koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem, która traktuje przedsiębiorstwo jako system wzajemnie powiązanych elementów, uwzględniającą jego indywidualny charakter i zmieniające się warunki otoczenia.

Rozdział I

Controlling-system koordynacji przedsiębiorstwa

I.1. Koncepcja controllingu

Początki controllingu sięgają 1880 roku, kiedy to jedno z amerykańskich przedsiębiorstw transportowych wprowadziło stanowisko tzw. comptrollera, do którego zadań należało zajmowanie się sprawami finansowymi przedsiębiorstwa. Z biegiem czasu comptroller, względnie controller, pojawił się i w innych przedsiębiorstwach. Jednak prawdziwy rozwój controllingu nastąpił dopiero w latach dwudziestych. Przedsiębiorstwa amerykańskie w wyniku kryzysu światowego zostały zmuszone do intensywnego poszukiwania nowych metod zarządzania.

Wraz z rozpowszechnianiem się stanowiska controller w przedsiębiorstwach uwidacznia się rozwój organizacji zajmujących się funkcjami i zadaniami przez niego realizowanymi. Pierwszą instytucją tego typu był Controller`s Institute

of America¹, założony w 1931r. w Stanach Zjednoczonych.

Do Europy stanowisko controller dotarło w latach pięćdziesiątych za pośrednictwem amerykańskich przedsiębiorstw, które w Niemczech otwierały swoje filie. Na uwagę zasługuje fakt, iż do tego okresu można jedynie mówić o definiowaniu zadań realizowanych przez controllera oraz o historycznym pochodzeniu pojęcia controller. Dopiero w 1950 r. J.H. Jackson użył po raz pierwszy określenia controllership w odniesieniu do pełnionych przez niego funkcji. Natomiast pojęcie controllingu w sensie opisu zadań controllera oraz teoretycznego rozumienia jest sztucznie utworzone i wywodzi się z Niemiec. Rozwinęło się ono w latach siedemdziesiątych równoległe do pojęcia marketing i rozpowszechnione przez doktora Albrechta Deyhle². Od tego czasu controlling jako koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem przyjął samodzielny rozwój również w Austrii, Szwajcarii, częściowo we Włoszech, Francji, a w Polsce od 1990 roku.

Wielość opinii dotyczących rozumienia pojęcia controllingu wynika między innymi z twierdzenia, iż wywodzi się on z angielskiego czasownika „to control”.

Jednak w ekonomicznej nomenklaturze anglojęzycznej do tej pory pojęcia controllingu nie używa się w odniesieniu do funkcji realizowanych przez controllera. **Takie rozumienie pojęcia controllingu poza obszarem anglojęzycznym bardzo często prowadzi do utożsamiania go z kontrolą, co stanowi poważne przekłamanie.**

Dieter Schoepfner zwraca uwagę, iż innym źródłem nieporozumień jest nie oddzielenie controllingu jako pojęcia teoretycznego od controllingu jako działu w przedsiębiorstwie.

W praktyce interpretacja pojęcia controllingu prowadzi do wielu nieporozumień, natomiast w opracowaniach naukowych występuje już większa zgodność.

Jednakże analizując różne próby definiowania pojęcia controllingu na płaszczyźnie teoretycznej, mimo ich merytorycznej poprawności odnosi się wrażenie, że są one niepełne.

Jako przykład można przytoczyć dwie najwcześniejsze niemieckojęzyczne, gdyż większość późniejszych definicji w mniejszym lub większym stopniu się do nich odwołuje.

Definicja HOFFMANA:

Controlling określa się jako wsparcie sterowania przedsiębiorstwem poprzez informacje.

Definicja DEYHLE:

Controller troszczy się o to, żeby funkcjonował aparat, który prowadzi do tego, że przedsiębiorstwo osiąga zyski. Konsekwencja: do controllingu należy instrumentarium liczbowe rachunkowości zarządczej.

Controller nie kontroluje, lecz troszczy się o to, żeby każdy mógł sam kontrolować na bazie norm i standardów w ramach planowania, biorąc pod uwagę realizację celów przyjętych przez kierownictwo. Konsekwencja: controlling nie jest możliwy bez planowania.

Pierwsza definicji dotyka istoty zarządzania przedsiębiorstwem, a mianowicie podejmowania decyzji i informacji, które są do tego niezbędne. Druga natomiast zwraca uwagę na konsekwencje z tego wynikające.

Trudność sformułowania jednolitej definicji controllingu skłania do analizy przedmiotu i szukania przyczyn takiej sytuacji. Działania w tej materii wskazują na trzy zasadnicze źródła tych trudności:

- ❖ **indywidualny charakter controllingu,**
- ❖ **dynamiczny charakter controllingu,**
- ❖ **holistyczny charakter controllingu.**

INDYWIDUALNY CHARAKTER CONTROLLINGU

O controllingu mówi się, że jest „garniturem szytym na miarę przedsiębiorstwa”. Oznacza to, że jego skuteczne funkcjonowanie zależy od indywidualnego podejścia do przedsiębiorstwa, uwzględniającego jego specyfikę, potrzeby uwarunkowania.

W praktyce zarządzania przedsiębiorstwem widać, że w controllingu, szczególnie na płaszczyźnie operacyjnej, nie ma jedynie słusznych rozwiązań. Bardzo często jest możliwe do zaaprobowania kilka alternatyw. Biorąc pod uwagę potrzeby, uwarunkowania i specyfikę przedsiębiorstwa, wybiera się optymalną opcję, mając świadomość, jak w konkretnej sytuacji należy ją analizować, jak interpretować i jakie należy podjąć decyzje. Stąd nawet w przedsiębiorstwach tej samej branży w zakresie controllingu istnieją różne rozwiązania.

Przykład 1

Przykładem może być przyporządkowanie kosztów zużycia farb do zlecenia w dwóch zakładach poligraficznych. W jednej z nich maszyny poligraficzne nie są wyposażone w liczniki pozwalające na dokładne określenie zużycia farb na konkretne zlecenie. Farba jest wlewana do kalamarzy, zaś na wypełnionych kalamarzach można zrealizować kilka zleceń.

Jak zatem przypisać koszt zużycia farby do poszczególnych zleceń?

Technolodzy twierdzą, że są wprawdzie wskaźniki, które mają temu służyć, jednak sami przyznają, że są one obciążone dużym błędem. Z kolei z analizy struktury kosztów zlecenia wynika, że koszt zużycia farb ma charakter wręcz marginalny. Biorąc pod uwagę jedną z zasad rachunkowości zarządczej, a mianowicie, że **wartość informacji musi być większa od kosztów jej pozyskania**, rozliczanie tych kosztów może mieć uzasadnienie ekonomiczne, gdyż koszty samego rozliczenia znacznie przekroczyłyby kwotę kosztów zużycia farby. Koszty te jednak istnieją. I nie można ich po prostu pominąć.

Praktycznym rozwiązaniem mogłoby być potraktowanie kosztów zużycia farby jako kosztu struktury (stałego) maszyny poligraficznej. Farba byłaby potraktowana jak substancje smarne umożliwiające maszynie jej prawidłowe funkcjonowanie.

Teoretycznie rzecz biorąc takie rozwiązanie nie jest właściwe, gdyż koszt zużycia farby jest ewidentnie kosztem proporcjonalnym (zmiennym) zlecenia. Jednak praktyka zarządzania pokazuje, że w przedsiębiorstwach występują często sytuacje niestandardowe, które wykraczają poza rozważania teoretyczne. Stąd wymagane jest w przedsiębiorstwach, szczególnie na poziomie operacyjnym, podejście praktyczne stosowanie rachunku ekonomicznego.

W zarządzaniu przedsiębiorstwem mamy zazwyczaj do czynienia z problemami złożonymi, których rozwiązanie wymaga uwzględnienia wielu czynników. Zmiana chociażby jednego z nich powoduje, że rozwiązanie może wyglądać zupełnie inaczej niż w innym przedsiębiorstwie tej samej branży w podobnej sytuacji.

Stąd w podobnym przedsiębiorstwie poligraficznym, które jednak różni się od poprzedniego tym, że drukuje się w nim banknoty, przyjęcie kosztów zużycia farby jako kosztu struktury (stałego) maszyny poligraficznej nie znajduje już uzasadnienia. Poziom istotności kosztów w tej sytuacji przedstawia się zupełnie inaczej, ponieważ o ile w przypadku zakupu puszki zwykłej farby jej koszt wynosi kilka złotych, o tyle przy zakupie farby do druku banknotów jest to już koszt rzędu kilku tysięcy złotych. Poza tym wymogi proceduralne tego rodzaju zleceń wymuszają dokładne rozliczenie materiałowe. Dlatego maszyny poligraficzne przeznaczone do druku banknotów z definicji są wyposażone w liczniki.

Przykład 2

Innym przykładem konieczności indywidualnego podejścia do rozwiązywania problemów przedsiębiorstw może być klasyfikacja kosztów transportu.

Czy wymiana opon w środkach transportu jest kosztem proporcjonalnym (zmiennym), czy też kosztem struktury (stałym)?

Z reguły wymiana opon następuje w wyniku ich zużycia, lecz jeśli środek transportu nie będzie użytkowany, to z biegiem czasu guma sparcieje i trzeba będzie opony wymienić. A zatem jest to koszt proporcjonalny czy też koszt strukturalny?

W controllingu, jak już wspomniałam, nie ma jedynie słusznych rozwiązań, często mają one charakter umowny. W powyższym przypadku oba rozwiązania są dopuszczalne. Jeżeli środki transportu są w pełni wykorzystane i wymiana następuje w wyniku zużycia, to koszty wymiany opon możemy zakwalifikować jako koszt proporcjonalny. Natomiast w przypadku wykorzystania środków transportu w stopniu dużo niższym niż średnioroczny przebieg kilometrów wynikający z przyjętej amortyzacji i utrzymywania ich ze względów strategicznych znajduje już uzasadnienie klasyfikacja kosztu wymiany opon w koszty struktury.

Przedstawione przykłady pokazują, że na płaszczyźnie operacyjnej zarządzanie przedsiębiorstwem nie ma sztywnych zasad i reguł. W zależności od przedsiębiorstwa mogą one różnie wyglądać.

Większości przypadków controllingu ma pewien wspólny mianownik, jeśli chodzi o sposób podejścia do rozwiązywania problemów oraz pewne zasady fundamentalne, jednak brakuje rozwiązania modelowego, które mogłoby być skuteczne w każdej sytuacji i w każdym przedsiębiorstwie. **Można powiedzieć, że ile jest przedsiębiorstw tyle jest systemów controllingu.**

Sformułowanie definicji controllingu jest możliwe, jedynie na płaszczyźnie strategicznej, gdyż na płaszczyźnie operacyjnej nie sprawdzałaby się ona w konkretnych przypadkach. Natomiast definicja strategiczna zawiera na tyle duży stopień uogólnienia, że nie może być użyteczna dla osób, które po raz pierwszy stykają się z tym tematem.

DYNAMICZNY CHARAKTER CONTROLLINGU

Wdrażając system budżetowania na zasadach controllingu należy odpowiednio podzielić przedsiębiorstwo na jednostki odpowiedzialności, zdefiniować je jako ośrodki kosztów lub ośrodki zysków. Ma to później istotny wpływ na kształt arkuszy budżetowych, rozliczenie świadczeń wewnętrznych oraz liczenie wyników częściowych przedsiębiorstwa. Jednak podstawą podjęcia decyzji w tych obszarach nie jest stan obecny firmy, ale stan uwzględniający potencjalne zmiany w długim okresie. Dotyczy to również innych rozwiązań o charakterze systemowym, takich jak: zintegrowany system informatyczny, rachunek kosztów, normy jakości.

Warunkiem koniecznym skutecznego wdrożenia i funkcjonowania systemu controllingu jest podejście dynamiczne.

Controlling ukształtował się w wyniku potrzeb praktycznych w zakresie zarządzania. Konsekwencją tego było stosowanie narzędzi i metod adekwatnych do problemów w różnych okresach jego rozwoju. W okresie międzywojennym były one przede wszystkim związane z generowaniem niezbędnych informacji do podejmowania decyzji gospodarczych. W tym czasie rozwinęła się rachunkowość zarządcza oraz techniki planowania. Czynniki ludzkie nie odgrywały wówczas większego znaczenia.

W latach pięćdziesiątych rynek producenta zmienił się w rynek konsumenta, co przyczyniło się do powstania marketingu. Wraz z rozwojem jego narzędzi na potrzeby analizy rynku, te same narzędzia wykorzystywano w controllingu dla celów planistycznych oraz realizowania funkcji koordynacyjnych.

W latach siedemdziesiątych otwarcie rynków finansowych postawiło wiele przedsiębiorstw w nowej sytuacji, co wymagało w ramach controllingu zastosowania odpowiedniego instrumentarium finansowego, na przykład w zakresie ryzyka walutowego.

Lata osiemdziesiąte to postęp w zakresie informatyki, która trwa do dzisiaj.

Nowe możliwości przetwarzania i generowania informacji przyczyniły się do powstania wielu subsystemów narzędzi wspierających proces zarządzania przedsiębiorstwem. Przyczyniło się to do wzrostu konkurencyjności obniżenia marż i konieczności jeszcze bardziej dokładnego liczenia rentowności.

W obecnym okresie mamy do czynienia z globalizacją procesów gospodarczych, prywatyzacją oraz przejęciami i fuzjami.

Controlling umożliwia stosowanie właściwych w danej sytuacji narzędzi, doskonali je oraz poszukuje nowych, aby skutecznie zabezpieczyć możliwość istnienia przedsiębiorstwa na rynku przez szybkie dostosowywanie go do otaczającej rzeczywistości gospodarczej .

Controlling ma zatem charakter dynamiczny, stale ulega zmianom, stąd trudności opisanego go za pomocą statystycznych pojęć, języka i sposobu myślenia.

HOLISTYCZNY CHARAKTER CONTROLLINGU

W controllingu przedsiębiorstwo traktowane jest z perspektywy ekologicznej, holistycznej. Podstawowym założeniem jest, że wszelkie aspekty zarządzania przedsiębiorstwem związane z nim problemy mają charakter systemowy, co oznacza, że wszystkie są ze sobą ściśle powiązane i wzajemnie od siebie zależne. **Skuteczny controlling polega zatem na pełnieniu funkcji koordynacyjnej i jego obecność we wszystkich aspektach zarządzania firmą.** Wielu zarządzających przedsiębiorstwami popełnia błąd, traktując autonomicznie poszczególne obszary zarządzania Często oddziela się zagadnienia finansowe od personalnych, produkcję od sprzedaży, sprawy strategiczne od operacyjnych itp. Takie pojęcie jak normy ISO, zarządzanie jakością, zarządzanie procesowe czy też controlling, są stworzone na potrzeby akademickie, aby można było przedstawić jakieś zagadnienie. W praktyce natomiast sprowadza się to do skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem, w którym wszystkie subsystemy, poszczególne zagadnienia zarządzania są wzajemnie powiązane i występują jednocześnie (nawet jeśli zmiany w przedsiębiorstwie przeprowadza się w sposób etapowy).

Warunkiem koniecznym skuteczności tych działań jest wstępne zdefiniowanie przedsiębiorstwa w taki sposób, aby możliwe było wdrożenie poszczególnych subsystemów bez konieczności ponownej zmiany o charakterze fundamentalnym.

Nie można podejmować decyzji operacyjnych, jeśli nie zostały określone cele i strategie. Z kolei działania strategiczne nie mają uzasadnienia, jeśli nie zostaną wykonane na płaszczyźnie operacyjnej. Za zagadnieniami finansowymi zazwyczaj stoją ludzie i nie można rozpatrywać ich bez uwzględnienia personalnych aspektów kierowania ludźmi. Ponadto zadaniem przedsiębiorstwa jest z reguły zwiększenie jego wartości, stąd konieczne jest uwzględnienie w każdym przypadku rachunku ekonomicznego.

Biorąc pod uwagę powyższe przykłady, funkcja koordynacyjna controllingu jest tożsama z myśleniem holistycznym w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Rozpatrując wymienione przyczyny trudności sformułowania definicji controllingu, można stwierdzić, iż stanowią one źródło pierwotnych kłopotów w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Nie dostosowanie przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia wynika często ze stosowania standardowych rozwiązań opracowanych na podstawie danych z przeszłości lub nie uwzględniających specyfiki przedsiębiorstwa oraz jego systemowego charakteru. Biorąc to pod uwagę można postawić tezę, że podejście dynamiczne, holistyczne i indywidualne jest warunkiem koniecznym skutecznego funkcjonowania systemu controllingu w przedsiębiorstwie. Projektowanie poszczególnych rozwiązań w zakresie controllingu wymaga zatem, aby przepuścić je przez pryzmat controllera, które od pierwszych liter wymienionych pojęć można nazwać

INDYHOLIDYNA

Indyholidyna determinuje jednocześnie funkcje, które obecnie są realizowane w ramach controllingu. Podejście indywidualne koresponduje z funkcją optymalizacji wyników częściowych przedsiębiorstwa, tak aby wystąpił efekt synergii na poziomie całego przedsiębiorstwa. Podejście dynamiczne funkcja planowania tych wyników i związanych z nimi działań zarówno na płaszczyźnie operacyjnej jak i strategicznej. Natomiast podejście holistyczne to funkcja koordynacyjna, czyli wewnętrzne doradztwo, procedury techniki pozwalające na skuteczne funkcjonowanie całego systemu w długim okresie.

Określenie typu narzędzie, metoda czy system w przypadku controllingu stanowią ograniczenie. Odwołując się do stwierdzenia Komisji International Group of Controlling, który określa controlling jako proces lub sposób myślenia realizowany przez menadżera controllera w zespole, można powiedzieć, że:

Controlling jest koncepcją (sposobem myślenia) zarządzania przedsiębiorstwem, która traktuje przedsiębiorstwo jako system wzajemnie powiązanych elementów, uwzględniającą jego indywidualny charakter i zmieniające się warunki otoczenia gospodarczego.

W ten sposób sformułowana definicja z uwagi na bardzo duży stopień uogólnienia może prowadzić do dowolnej szerokiej interpretacji przedmiotu controllingu. Podsumowując, można przytoczyć wypowiedź Wenera Heinsenberga: „Każde słowo lub koncepcja, choćby wydawało się, że są zupełnie jasne i zrozumiałe, mogą być stosowane tylko w ograniczonym zakresie³”.

I.2. Idea, cel i cechy controllingu

Ideą controllingu jest zbudowanie logicznego systemu, który poprzez uporządkowanie połączeń różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa, biorących udział w działalności gospodarczej wyrażanej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym pomoże kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych i wiarygodnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. W przedsiębiorstwie w większości przypadków

decyzje te dotyczą obszaru finansowego, a nawet przy wykorzystaniu bardziej rozbudowanych systemów controllingu mogą obejmować obszar techniczno-organizacyjny tj.: restrukturyzację produkcji, restrukturyzację przedsiębiorstwa itp.

Wobec tego można stwierdzić, że controlling jest sposobem myślenia i działania.

Występuje w postaci procedur decyzyjnych realizowanych przez poszczególne komórki zarządzające przedsiębiorstwem. Aby mógł on efektywnie funkcjonować w dużych podmiotach gospodarczych tworzy się odrębne do tego celu komórki, w małych przedsiębiorstwach nie jest to konieczne. Jest on realizowany w ramach istniejącej struktury organizacyjnej poprzez wzbogacenie wykonywanych funkcji. Na przykład, gdy mamy do czynienia z controllingiem dotyczącym obszaru finansów kompleks działań obejmuje:

- ❖ □ tworzenie i aktualizowanie architektury planowania finansowego (rachunków finansowych),
- ❖ konstruowanie mierników i wskaźników oceny finansowej przedsiębiorstwa,
- ❖ przygotowanie informacji dla podejmowania decyzji finansowych.

Ten zakres działań polegający na merytorycznym, instrumentalnym i informacyjnym wspomaganie procesów przygotowania decyzji finansowych obciążają controlling odpowiedzialnością za faktyczną jakość i kalendarz planowania finansowego w przedsiębiorstwie. Decyzje finansowe ujęte w systemie planów finansowych pozostają suwerennym obszarem odpowiedzialności szefa działu finansowego. Realizacja zintegrowanego procesu planowania nakłada na przygotowane przez controlling rachunki finansowe szczególne wymagania.

Muszą one:

- ❖ zaspokajać potrzeby procesów planowania gospodarczego oraz planowania płynności i stabilności finansowej przedsiębiorstwa,
- ❖ pełnić funkcję planistyczną i rzeczywistych rachunków finansowych,
- ❖ mieścić się w ramach wyznaczonych zasadami sporządzania bilansu, rachunku zysków i strat, oraz szczegółowymi przepisami regulującymi prowadzenie ewidencji księgowej, w tym m.in. respektować ramowy plan kont, zasadę podwójnego księgowania oraz terminy sprawozdawcze.

Controlling wdrożony w zakresie obejmującym wszystkie obszary działalności przedsiębiorstwa w pełni pokrywa poszczególne realizowane przez przedsiębiorstwo funkcje oraz uwzględnia wpływ otoczenia na jego działalność.

Jest on cennym narzędziem zarządzania, dzięki któremu można skutecznie powiązać znane wcześniej metody oraz techniki organizacyjne i zarządzania, które stosowano dotychczas oddzielnie. Wcześniej, bez zastosowania controllingu z ich pomocą nie było możliwe tak wnikliwe związków przyczynowo-skutkowych zjawisk zachodzących w otoczeniu, czy też w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dotyczy to szczególnie wpływu poszczególnych zjawisk na cele działania przedsiębiorstwa, jakim może być wynik finansowy, udział w rynku itp. Stworzenie przez zastosowanie podejścia, czy sposobu myślenia i działania controllingowego płaszczyzny integracyjnej dla znanych wcześniej, lecz stosowanych oddzielnie w ograniczonych, cząstkowych obszarach metod i technik pozwala zarówno szybko zdefiniować miejsce, często również przyczynę nieoczekiwanych zmian (korzystnych jak i niekorzystnych), jak również na wskazanie obszarów, a nawet przedsięwzięć, po realizacji których poprawa będzie największa. Takie właściwości pod systemu pozwalają na szybkie dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia oraz podnoszą efektywność osiągania postawionych przed nim celów. **System controllingu w**

znacznym stopniu spełnia wymogi optymalnego zarządzania. Stanowi to jedną z

podstawowych jego cech. Jest to nie bagatelny atut zachowania konkurencyjności, zapewnienie przetrwania i rozwoju przedsiębiorstwa w długim okresie.

Dodatkową cechą podsystemu controllingu jest szybkie kumulowanie się wiedzy o przedsiębiorstwie i jego otoczeniu, podnoszenie wiarygodność planowania. Zwiększa to trafność i wiarygodność decyzji podejmowanych na podstawie dostarczonych przez podsystem informacji, które dotyczą przyszłości przedsiębiorstwa. Spełnia on funkcję poprzeczną zarządzania przedsiębiorstwem, podobnie jak zarządzanie kadrami i jakością.

Celem controllingu jest przeprowadzenie korekt i sprawowanie nadzoru nad różnymi dziedzinami działalności przedsiębiorstwa. **Jest to proces kompleksowy, w którym dochodzi do scalenia czynności koordynacyjnych, kontrolnych, informacyjnych planistycznych.** Ten strategiczny cel controllingu realizowany jest przez tworzenie odpowiednich struktur i procedur wewnętrznych oraz integrowanie celów. **We współczesnych organizacjach można przyrównać controlling do busoli wyznaczającej kierunek rozwoju i wskazującej prawidłowość lub nieprawidłowość realizacji tego kierunku.**

I.3. System controllingu

W systemie kierowania przedsiębiorstwem można wyróżnić trzy podstawowe podsystemy:

- ❖ □ system planowania (ustalenie celu głównego celów ubocznych),
- ❖ system dyspozycyjny (wybór odpowiednich działań dla realizacji wyznaczonych celów),
- ❖ system kontroli (sprawdzenie prawidłowości wykonania celów i działań).

Wyodrębnienie tych podsystemów stwarza potrzebę ich koordynacji oraz integracji w jeden informacyjnie spójny system. Zachodzi więc konieczność utworzenia dodatkowego podsystemu.

W systemie kierowania przedsiębiorstw jest nim controlling, który koordynuje całość procesów planowania, dyspozycji i kontroli oraz zasilania w informacje; steruje tym samym działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów.

System controllingu obejmuje wyszukiwanie i rozpoznawanie celów, właściwej drogi ich realizacji oraz tzw. wąskich gardeł. Wyodrębnienie a następnie likwidacja lub redukcja najsłabszych ogniw organizacji jest naczelnym zadaniem controllingu, dzięki czemu możliwy jest późniejszy sprawny rozwój organizacji.

System controllingu nie służy jedynie kontrolowaniu lecz w większym stopniu zapobieganiu. Możliwe odchylenia powinny być wykrywane wcześniej jeszcze przed ich wystąpieniem.

Skonstruowanie sprawnego systemu controllingu wymaga precyzyjnego określenia relacji między kadrą kierowniczą a zespołem kontrolnym. Wdrożenie controllingu ma pełne uzasadnienie i jest racjonalne jedynie wówczas gdy zarządzanie przedsiębiorstwem ma charakter zdecentralizowany. Controlling jest zorganizowany w zespołach zadaniowych wmontowany w ramową strukturę organizacyjną. Do najczęściej tworzonych obszarów zadań controllingu realizowanych w ramach zespołów zadaniowych zaliczamy: produkcję, marketing oraz finanse. Między tymi obszarami zachodzi współzależność, oddziałują one na siebie.

CONTROLLING W SYSTEMIE ZARZĄDZANIA

Rozpatrując tradycyjne systemy zarządzania przedsiębiorstwem w świetle teorii

cybernetycznej można stwierdzić, że systemy te oparte są na dwóch zasadach:

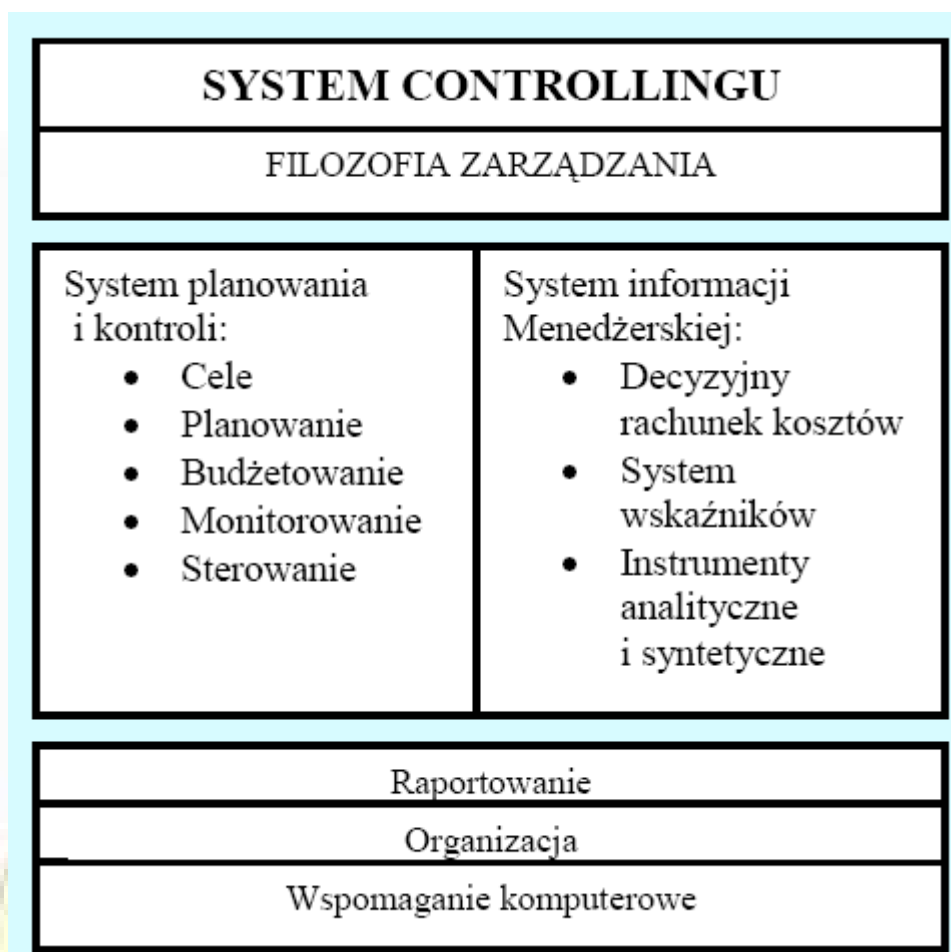
- ❖ **Sterowania** (tzn. sprzężenia do przodu); przydany stan systemu przekazywany jest - w formie celu lub wiązki celów – systemowi wykonawczemu, który za pomocą różnorodnych instrumentów stara się realizować te cele naprowadzając tym samym na wyznaczone pozycje,
- ❖ **Regulowania** (tzw. sprzężenia zwrotnego); informacje dotyczące faz osiągnięcia przez system pożądanego stanu porównywane są z wyznaczonymi celami, aby w razie odchylenia wpływać na system wykonawczy.

Osiągnięcie przez system pożądanego stanu zakłada, że posiada on pełne informacje o sobie i otoczeniu, w którym działa, oraz, że otoczenie to jest mało złożone i mało dynamiczne. Działalność systemu ogranicza się przy tym do reagowania na zmiany swego środowiska; procesy regulacji przebiegają ex post, w danych, z góry określonych warunkach. Te założenia przy tak gwałtownych zmianach naszej gospodarki nie odpowiadają rzeczywistości. Wylonięcie funkcji controllingu jest podstawą przekształcenia systemu reagującego na zmiany środowiska w zintegrowany, antycypujący te zmiany system. Controlling jest więc odpowiedzią przedsiębiorstwa na dokonujące się zmiany w zewnętrznym i wewnętrznym otoczeniu przedsiębiorstwa.

Controlling (w sensie controllership⁴) został określony jako subsystem zarządzania koordynujący procesy planowania, kontroli oraz zasilania w informacje i umożliwiający tym samym sterowanie całym systemem punktu widzenia wyznaczonych celów. Właśnie przez tę centralną funkcję koordynacji wyróżnia się on od pozostałych subsystemów zarządzania, bowiem żaden z nich nie stawia sobie koordynacji za główny cel, stając się samodzielną funkcją zarządzania. **Controlling nie zastępuje więc zarządzania, ale wspomagając, opiniując i doradzając czyni zarządzanie możliwym.**

Tabela 1. System controllingu.





Źródło: Instytut Controllingu

KOORDYNACJA JAKO CENTRALNA FUNKCJA CONTROLLINGU

Potrzeba koordynacji powstaje w wyniku sprzężenia przedsiębiorstwa z otoczeniem, jak również konieczności uwzględnienia różnorodnych zależności (personalnych, przedmiotowych, czasowych) wewnątrz poszczególnych subsystemów zarządzania i między nimi. Koordynację można ogólnie określić jako ukierunkowanie pojedynczych działań na określony cel. W przedsiębiorstwie może być ona realizowana różnej formie i za pomocą różnych środków. Dlatego też wyróżnienie niektórych jej aspektów i warunków stwarza możliwość dokładniejszego określenia specyficznej koordynacji controllingu. Koordynacja systemu zarządzania może odnosić się do nadzorowania i kierowania systemem wykonawczym (tzw. koordynacja pierwotna), a także do integracji i wzajemnego dopasowania poszczególnych subsystemów zarządzania. Jest to tzw. koordynacja wtórna. Controlling dotyczy koordynacji wtórnej, która umożliwia koordynację pierwotną.

Przedmiotem koordynacji mogą być różne obiekty. Jak już wspomniano controlling formuje nadzoruje systemy planowania, kontroli i zasilania w informacje (**koordynacja tworząca**) oraz ustala i uzgadnia przepływ informacji zarówno wewnątrz tych systemów jak między nimi (**koordynacja sprzęgająca**).

Controlling stwarza tym samym warunki i forsuje zarządzanie oparte na planowaniu i kontroli przeciwstawiając się różnorodnym modelom politycznego lub intuicyjnego zarządzania przedsiębiorstwem. Koncentracja na planowaniu i kontroli nie oznacza oczywiście pominięcia innych subsystemów zarządzania; kierowanie kadrami, system dyspozycji itd., stają się one również przedmiotami

wysiłków koordynacyjnych. Rozpatrując charakter zadań koordynacyjnych można wyróżnić zadania dotyczące zapewnienia optymalnego przebiegu procesów koordynacji i zadania odnoszące się do treści tych procesów tj. określenia podmiotów koordynacji. Controlling dotyczy sterowania procesami koordynacji. Ustalenie treści koordynacji, na przykład ocena różnorodnych alternatyw, korektura planu itp. należy do kierownictwa.

Zapewnienie optymalnej koordynacji wymusza stworzenie odpowiednich warunków i uwzględnienie różnorodnych wymagań przy realizacji zadań koordynacyjnych. Oto te warunki jako dalsze cechy charakterystyczne controllingu:

1. Orientacja na cele.

Koordynacja ma sens tylko wówczas, kiedy odnosi się do celów. Cele muszą być sformułowane jasno dokładnie oraz osiągalne. Musi też być możliwe identyfikowanie ich z poszczególnymi decydentami. W wielu przedsiębiorstwach wymagania te nie są spełniane: w mniejszych przedsiębiorstwach cele formułowane są ogólnie i często zależą od „wycucia” przedsiębiorcy, w większych przedsiębiorstwach cele są wynikiem „politycznego przetargu” poszczególnych decydentów lub różnych grup nacisku.

2. Orientacja na „wąskie gardła”.

Przedmiotem koordynacji nie może być wszystko i za wszelką cenę, na przykład odchylenie kosztów rzeczywistych zakupu od kosztów planowanych o 100 czy 200 jednostek pieniężnych przy zakupie na kilkadziesiąt tysięcy mieści się w „obszarze normalności”, ale raptowne zmniejszenie dostaw przez jednego z głównych dostawców wymaga przeciwdziałań. Konieczne jest zatem ustalenie najbardziej krytycznych obszarów w przedsiębiorstwie oraz dopuszczalnych odchyłeń, które powodują wąskie gardła. Wysiłki koordynacyjne powinny skoncentrować się na tych krytycznych obszarach, ograniczając się do opracowania linii postępowania pozostałych obszarach działalności.

3. Sprzężenie wyprzedzające (feed forward).

Już z orientacji na cel wynika, że koordynacja musi się odnosić do przyszłości. Sprzężenie wyprzedzające jest logicznym uzupełnieniem tej orientacji przyszłościowej i polega na stałej obserwacji wybranych działań i obszarów przedsiębiorstwa oraz określonych segmentów otoczenia. Uzyskane na tej podstawie informacje służą antycypacji przyszłego stanu sytuacji obecnej. Porównanie przewidzianego stanu przyszłego z ustalonymi wcześniej celami umożliwi wykazanie odchyłeń, ich analizę i odpowiednio wczesne wprowadzenie przeciwdziałań.

4. Koncentracja na rachunkowości zarządzającej.

Optymalna koordynacja zakłada dostarczenie informacji służących rozróżnieniu wad i zalet poszczególnych wariantów decyzyjnych, jak również stworzeniu dalszych podstaw do podejmowania optymalnych decyzji. Funkcję tę spełnia rachunkowość zarządcza, przy czym nie chodzi tu tylko o klasyczny „management accounting”, lecz także o uwzględnienie rachunków planowania i kontroli na szczeblu strategicznym (strategiczne zarządzanie kosztami, strategiczne budżetowanie itp.).

5. Koncentracja na aspekcie personalnym.

Jest to bardzo ważny i jednocześnie trudny do realizacji warunek. Działania koordynacyjne wiążą się z wywołującą często sprzeciw ingerencją w obszary działań i decyzji wielu członków organizacji. Nieodzowne jest jednak pozyskanie poszczególnych pracowników jako pełnoprawnych uczestników koordynacji, szczególnie na wyższych szczeblach zarządzania i wykorzystanie ich doświadczenia, intuicji pomysłów w procesach koordynacyjnych. Konieczne jest

stworzenie odpowiedniego klimatu dla controllingu będącego częścią składową kultury organizacji zakładającej kooperatywny styl kierowania tj. akceptację controllera znaczne złagodzenie ostrych linii podziału między przełożonym i podwładnym. Oprócz funkcji koordynacji wymieniane są także inne funkcje controllingu, jak wspomaganie kierownictwa przedsiębiorstwa, dostarczanie informacji, zapewnienie racjonalnych decyzji, umożliwienie lepszej specjalizacji itp. Funkcje te związane są ściśle z koordynacją.

ZRÓŻNICOWANIE SYSTEMU CONTROLLINGU

Czy i w jakim stopniu funkcja controllingu jest w przedsiębiorstwie realizowana, zależy od jej zinstytucjonalizowania tj. jej organizacyjnego przetworzenia. Dlatego też w dotychczasowych rozważaniach była mowa o controllingu nie tylko jako funkcji, ale jako instytucji (organizacji) tj. o controllerze, systemie controllingu bądź innych organach realizujących funkcje controllingu. Organizacja funkcji controllingu tylko w mniejszych przedsiębiorstwach realizowana jest w formie instytucjonalnej, czyli bez tworzenia specjalnego działu. W większych przedsiębiorstwach konieczne staje się wyróżnienie w systemie zarządzania systemu controllingu jako zbioru powiązanych ze sobą organizacyjnie elementów (wykonawcy, zadania i instrumenty) utożsamiających funkcje koordynacyjne oraz ze względu na różnorodność, kompleksowość dynamikę procesów zarządzania a także – samą istotę koordynacji – dokonanie jego zróżnicowania.

Zróżnicowanie to polega na :

- ❖ wyodrębnieniu zadań controllingu,
- ❖ określeniu obiektów tych zadań,

ASPEKT FUNKCJONALNY

- ❖ Ustalenie instrumentów służących realizacji tych zadań,

ASPEKT INSTRUMENTALNY

- ❖ Pozyskaniu pracowników realizujących zadania controllingu,
- ❖ Określeniu oddziaływania systemu na pracowników i kierownictwo,

ASPEKT PERSONALNY

Zadania controllingu:

Realizacja wyżej omówionych funkcji controllingu wymaga wyodrębnienia różnorodnych zadań cząstkowych, jak np.:

- koordynacja planów, budżetowanie,
- ukształtowanie systemu sprawozdawczości,
- przeprowadzenie rachunków opłacalności itp.

Obiekty controllingu:

W zależności od kryterium podziału można wyróżnić obiekty controllingu:

- według obszarów funkcyjnych przedsiębiorstwa np. controlling zaopatrzenia, produkcji, marketingu;
- według treści planowania i kontroli np. finansów, kosztów, inwestycji, projektów;
- według szczebli zarządzania: controlling strategiczny i operacyjny.

Instrumenty controllingu:

Głównymi instrumentami controllingu są:

- rachunkowość zarządcza,
- budżetowanie,
- systemy wskaźników,
- systemy cen transferowych („transfer prices”)

Do dalszych instrumentów należą między innymi:

- instrumenty organizacyjne (np. standaryzacja i programowanie zadań, tworzenie organów koordynacji),
- instrumenty kierowania pracownikami (np. techniki komunikacji, rozwiązywanie konfliktów i motywacji),
- techniki heurystyczne (np. "Brainstorming⁵"),
- techniki prognostyczne (np. analiza regresji),
- metody analizy systemowej.

Na etapie wstępnym wyznaczania celów bardzo przydatne będą różnego rodzaju analizy finansowe. Umożliwione wyznaczenie celów, które będą jak każda podstawowe zasady wyznaczania celów:

- mierzalne,
- możliwe do osiągnięcia,
- wyzywające.

Głównie miarą sukcesu przedsiębiorstwa są jego wskaźniki ekonomiczne i to one najczęściej są miernikami wyznaczonych celów. Gdy cele zostały już wyznaczone należy wyznaczyć cele pośrednie, które będą wskaźnikami, swego rodzaju kamieniami milowymi, na drodze wyznaczonego celu.

Następnie kolej na plan działania (aktywność), harmonogram. Może to być:

- szkolenie,
- realizowane inwestycje,
- wykonywane prace itp.

Do każdej aktywności w planie muszą być przydzielone odpowiednie zasoby takie jak:

- finansowe (budżet),
- materialne (narzędzia),
- organizacyjne (np. sale konferencyjne),
- osobowe.

Nie należy również zapomnieć o wyznaczeniu określonych terminów dla każdej aktywności:

- przygotowania,
- rozpoczęcia,
- zakończenia,
- dopuszczalnego opóźnienia itp.

Gdy mamy już gotowy projekt rozpoczyna się realizacja czyli tzw. szara rzeczywistość. Tutaj znajdują zastosowanie pomocnicze narzędzia controllingu umożliwiające nadzór i koordynację podejmowanych działań.

- rozliczenia wykorzystanych zasobów szczególnie finansowych zwane często budżetowaniem kosztów.
- korekty planu aktywności nie wszystko w życiu układa się zgodnie z planem, sytuacja zmienia się codziennie, ale częste korekty planu stają się czasem zasadniczym problemem, która wersja planu jest końcu realizowana.
- motywacja pracowników – temat często przemilczany, ale bez możliwości wpływania na motywację pracowników do realizacji wyznaczonych celów, a szczególnie powiązania uzyskiwanych gratyfikacji (nie koniecznie materialnych) z osiąganymi wynikami trudno mówić o zaangażowaniu pracowników przedsiębiorstwa w realizację wyznaczonych celów.

Pracownicy realizujący zadania controllingu:

Należą do nich głównie controllerzy. Wymagania stawiane controllerowi zwykle są wysokie. Controller jest w przedsiębiorstwie koordynatorem, moderatorem, analitykiem, inicjatorem, innowatorem – dlatego też oprócz wiedzy fachowej nie mniej ważne są jego zdolności, osobowość i predyspozycje.

Oddziaływanie systemu controllingu na pracownika:

Kierunek i intensywność zmian w zachowaniu poszczególnych pracowników zależy od tego, czy i jak głęboko controller jest świadomy tych zmian oraz czy jest on gotowy te zmiany w swych decyzjach uwzględnić i na nie oddziaływać. Pomocne jest tu zbadanie nastawienia pracowników do funkcji controllera; czy traktują oni działalność controllera jako wsparcie czy jako przeszkodę? Czy otwierają się dla nich poprzez tę działalność nowe pola działania? Czy czują się oni docenieni czy też nie? Wyodrębnienie i zróżnicowanie systemu controllingu stanowi pierwszy etap zinstytucjonalizowania controllingu. Drugim etapem jest stworzenie odpowiedniej organizacji dla wylonionych w ramach zróżnicowania elementów systemu tj. ukształtowanie struktur formalnej oraz struktury przepływów procesów). Obydwa etapy muszą uwzględniać czynniki sytuacji zewnętrznej i wewnętrznej przedsiębiorstwa.

I.4. Zasady controllingu

Controlling, jak każde narzędzie o charakterze logicznym, w czasie opracowywania koncepcji, projektowania, wdrażania eksploatacji wymaga przestrzegania określonych zasad. Są to **ideowe zasady** (uniwersalne) oraz nie mniej ważne **specyficzne zasady** zależne od obszaru objętego controllingiem. Wśród zasad ideowych wyróżniamy:

- ❖ **Zabezpieczenia efektywnego systemu informacyjnego.** Rozumiemy przez nią nie tylko zbieranie odpowiednio dużej ilości informacji niezbędnej do wykorzystania w systemie controllingu, lecz również jej hierarchizację z punktu widzenia stopnia ważności, a także przetwarzanie. Informacja musi spełniać trzy podstawowe cechy:
 - wiarygodność,
 - pełność,
 - dostępność w odpowiednim momencie czasu.
- ❖ **Zabezpieczenia efektywnego systemu organizacyjnego.** Zbudowanie takiego systemu organizacyjnego (struktury, funkcje), który umożliwia szybkie przesyłanie właściwie przetworzonej informacji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi w celu optymalnego jej wykorzystania (z punktu widzenia podejmowania decyzji).
- ❖ **Zabezpieczenia efektywnego systemu zarządzania.** Przez tą zasadę rozumiemy właściwe wykonanie w przedsiębiorstwie podstawowych funkcji zarządzania:
 - planowania,
 - organizowania,
 - motywowania,
 - kontroli,a także funkcji wynikowej – podejmowania decyzji. Aby mogło to mieć miejsce niezbędne jest istnienie:
 - systemu planowania o odpowiednim z punktu widzenia wymagań controllingu horyzoncie czasowym, zakresie i polu,
 - struktury organizacyjnej z odpowiednim podziałem funkcji, która wspomaga funkcjonowanie controllingu,
 - systemu monitorowania w ramach systemu controllingu,
 - efektywnych procedur decyzyjnych.

Przestrzeganie tych trzech zasad stanowi warunek racjonalnej budowy (projektowania wdrażania) oraz eksploatacji controllingu.

Tak rozumiana trzecia zasada obejmuje swoim działaniem poprzednio

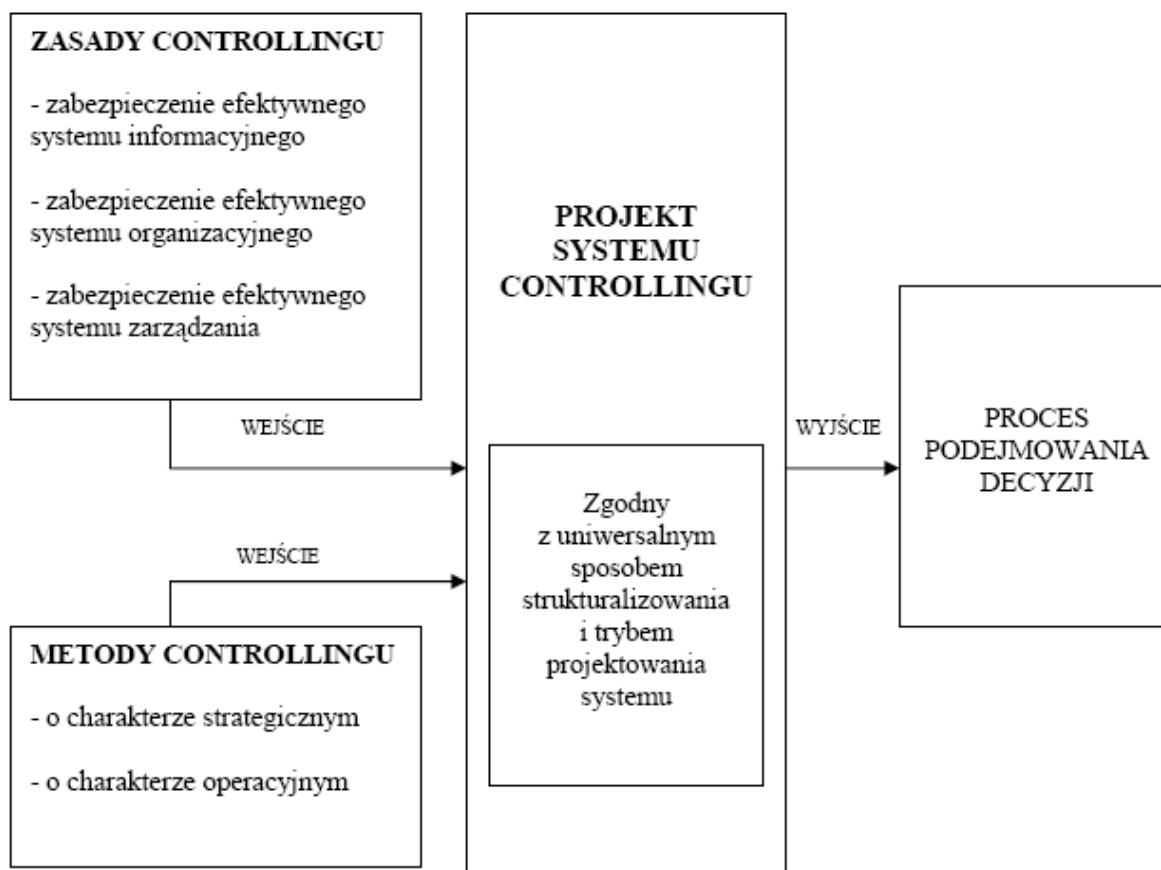
wymienione i przez to jej spełnienie jest przez poprzednie uwarunkowane. Dlatego można stwierdzić, że dopiero jej pełne przestrzeganie umożliwia istnienie efektywnego controllingu w podmiocie gospodarczym.

Zasady specyficzne związane są przede wszystkim z dziedziną, którą obejmuje controlling. W przypadku controllingu finansowego jest to konieczność przestrzegania zasad prawidłowej rachunkowości, takich jak;

- ❖ **Zasada kontynuacji działalności**, jest to domniemanie, że jednostka będzie kontynuować działalność w nie zmniejszonym istotnie zakresie w przyszłości.
- ❖ **Zasada ciągłości (porównywalności)**, zakłada stałe stosowanie z okresu na okres raz przyjętych zasad i rozwiązań w celu zapewnienia porównywalności danych.
- ❖ **Zasada memoriałowa**, ujęcie w księgach ogółu operacji, wpływających na wynik finansowy roku obrotowego; niezależnie od terminu ich zapłaty czy stopnia uregulowania rozrachunków; przeciwieństwem zasady memoriałowej, stosowanej w polskiej rachunkowości, jest zasada kasowa.
- ❖ **Zasada ostrożnej wyceny**, zakłada taką bieżącą wycenę majątku i kapitału, która nie zniekształca wyniku finansowego. Z zasady tej wynika nakaz aktualizacji (to znaczy obniżenia cen faktycznie zapłaconych lub poniesionych kosztów do ich wartości „możliwej do uzyskania”).
- ❖ **Zasada istotności**, zakłada takie zorganizowanie ewidencji, aby zapewniała wyodrębnienie operacji, które ważą przy ocenie sytuacji firmy, wyniku finansowego i rentowności. Oznacza to, że jeśli wartość operacji jest nieznaczna to wówczas możemy stosować ujęcie uproszczone.

W przypadku controllingu logistycznego: zasady terminowości, szybkości przepływu informacji i przedmiotów, priorytetów itp., controllingu ochrony środowiska, przede wszystkim priorytetowej ochrony nie odtwarzalnych zasobów naturalnych.

Określenie i przestrzeganie zasad należy do najważniejszych problemów dotyczących controllingu, podobnie jak i projektowanie systemów oraz wybór metod stosowanych w rozwiązaniach praktycznych. Dlatego ważnym jest pokazanie powiązania ze sobą trzech wymienionych elementów, które zostały przedstawione na Rysunku 2.



Rysunek 2. Powiązanie między zasadami, metodami oraz projektowaniem controllingu.

Rozdział II

Controller – rola i zadania

II.1. Zakres zadań controllera

Konsekwencją rozwoju controllingu i wdrażania go w przedsiębiorstwie jest zapotrzebowanie na zatrudnienie osób na stanowisko controllera. Początkowo pracownicy przedsiębiorstwa kojarzą controllera z kontrolerem, a to niestety budzi niechęć. W przypadku gdy controlling napotyka na opory kierownictwa i pracowników przedsiębiorstwa może się okazać, że wskazane będzie, aby funkcję controllera przejęła osoba z zewnątrz, nie zależna personalnie od nikogo, a która sprawnie doradzi i doszkoli kierownictwo. Wówczas wdrożenie controllingu może być szybsze, ponieważ opierać się będzie na wykonaniu wyłącznie poleceń dyrektora z pominięciem etapu dyskusji, uzasadniania przekonywania kierowników. I tu nasuwa się pytanie, czym w zasadzie powinien zajmować się controller, jaki jest jego zakres obowiązków jego rola i zadania w jednostce.

Rola controllera sprowadza się do implementacji oraz późniejszego nadzorowania bieżącego funkcjonowania systemu controllingu. Obowiązki

wynikają zatem z oczekiwań wobec tego systemu oraz przypisywanych mu zadań. Znajomość tych zagadnień ułatwi określenie cech osobowych, umiejętności i zdolności jakie controller powinien posiadać. Naświetli nam zakres obowiązków oraz zadania jakim musi sprostać.

Podstawowe grupy zadań controllera zdefiniowane zostały w opracowanym przez Financial Executives Institute Katalogu zadań controllera.

Można tu wymienić:

- ❖ **Planowanie** – opracowanie, realizacja i koordynacja planów w przedsiębiorstwie,
- ❖ **Opracowanie i interpretacja sprawozdań finansowych** – analiza interpretacja wyników, porównywanie z wykonaniem,
- ❖ **Ocena i doradztwo** – pomoc realizacji funkcji kierowniczych,
- ❖ **Analiza ekonomiczna** – ustalenie i interpretacja wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa i ocena ich strony finansowej w celu kontroli kosztów i przychodów,
- ❖ **Nadzór nad realizacją zadań** – prowadzenie kontroli wewnętrznej,
- ❖ **Sprawozdawczość na zewnątrz organizacji** – przygotowywanie informacji dla udziałowców, banków agend państwowych,
- ❖ **Ujednolicanie informacji przepływających między centralą a jej oddziałami.**

Według przedstawionej wyżej amerykańskiej koncepcji do zakresu aktywności controllera należy także rachunkowość finansowa uwzględniona w sprawozdawczości na zewnątrz organizacji. Natomiast według niemieckiej koncepcji główny nacisk położony jest na rachunkowość zarządczą, tworzoną dla potrzeb wewnętrznych (tzw. rachunkowość menedżerska).

Szczegółowy katalog zadań i obowiązków controllera według H. Vollmuth przedstawia się następująco:

- ❖ wprowadzenie i rozwinięcie podporządkowanego wynikom systemu planowania, kontroli i kierowania,
- ❖ koordynacja rozbudowa planowania operacyjnego i strategicznego,
- ❖ ustalenie celów przedsiębiorstwa we współpracy z dyrekcją i pracownikami na stanowiskach kierowniczych,
- ❖ przeprowadzenie wraz z kierownikami kontroli,
- ❖ stworzenie dla osób odpowiedzialnych za poszczególne ośrodki odpowiedzialności porównań wartości planowanych uzyskanymi,
- ❖ analiza odchyień w celu wykrycia ich przyczyn,
- ❖ prowadzenie wspólnie z kierownikami sterowania w przedsiębiorstwie,
- ❖ wprowadzenie działań korygujących,
- ❖ likwidowanie wspólnie z kierownikami słabych punktów przedsiębiorstwa,
- ❖ zdobycie, opracowanie, zestawienie oraz prezentacja zewnętrznych i wewnętrznych danych dla wypracowania jak najtrafniejszych decyzji,
- ❖ wprowadzenie wiarygodnej kalkulacji kosztów i zysków,
- ❖ włączenie rachunków marż pokrycia,
- ❖ budowa systemu sprawozdawczego dostosowanego do odbiorców,
- ❖ sprawdzenie poprawienie struktury i przebiegu organizacji zarządzania,
- ❖ stosowanie zespołowego stylu zarządzania,
- ❖ wprowadzenie instrumentów zarządzania,
- ❖ inicjowanie i kontynuowanie procesu ciągłego nauczania w przedsiębiorstwie,
- ❖ wprowadzenie we wszystkich sektorach odpowiedzialności myślenia podporządkowanego rentowności,

- ❖ przeprowadzenie badań specjalistycznych np. analiza kupić wyprodukować, analiza potencjału przedsiębiorstw, itp.

Zakres zadań przyporządkowanych controllerowi jest duży i zróżnicowany.

Jest to stanowisko bardzo ważne i związane z dużą odpowiedzialnością.

Na podstawie sporządzonej Tabeli 3 „Zakres zadań controllera” można wyznaczyć te, które należą do najważniejszych, mianowicie:

- ❖ sporządzanie analiz ekonomicznych – dotyczy głównie analiz finansowych i analiz zarządów poza analizą wyników, rentowności oraz opłacalności projektów inwestycyjnych. Potwierdzałoby to tezę o controllingu jako funkcji wspomagającej procesy zarządzania.
- ❖ budżetowanie - obejmujące głównie przygotowanie budżetów i ich kontrolę.

Udział analizy odchyleń, dosyć znaczącego zadania controllera, nie jest duży ale zadanie to może być częściowo ujęte w innych pozycjach (np. kontrola budżetowania, analiza wyników finansowych). Zwraca uwagę określenie współtworzenie budżetów co częściowo odzwierciedlałoby fakt, że controller poza budżetem wiodącym w rzeczywistości nie budżetuje. Sporządzanie obok budżetów miesięcznych, również budżetów rocznych wskazywałoby na rozwijanie struktur controllingu operacyjnego.

- ❖ Planowanie – dotyczy głównie sporządzania prognoz i planów finansowych. Nie jest jasna różnica między planem finansowym i budżetem, choć można przyjąć, że w niektórych przypadkach mogły to być pojęcia tożsame, w związku z czym udział budżetowania w profilu zadań jeszcze by się zwiększył. Zwraca uwagę fakt występowania planowania strategicznego.
- ❖ Raportowanie – którego udział w całości zadań, poza niewielkimi zmianami utrzymuje się we wszystkich okresach na podobnym poziomie.

Udział innych zadań nie jest już tak znaczący; utrzymują się one na podobnym poziomie kilku procent. Niski udział zadania „stworzenie działu controllingu” potwierdzałby tezę o transferze controllingu przez firmy zagraniczne, względnie wskazywałby na tworzenie jednoosobowych stanowisk pracy controllera.

Tabela 3. Zakres zadań controllera (w% w odniesieniu do sumy danego roku).

L.p.	Zadania	Lata					
		1991	1993	1995	1997	1999	2001
1	Analizy ekonomiczne	16,67%	18,75%	33,33%	22,00%	27,01%	18,79%
2	Analiza wyników finansowych	0,00%	2,34%	4,96%	3,67%	6,57%	3,035
3	Analizy rentowności (produktów, klientów)	0,00%	0,785	1,42%	2,00%	3,41%	2,225
4	Sporządzanie analiz finansowych dla potrzeb Zarządu	0,00%	4,69%	7,09%	4,00%	4,14%	3,84%
5	Analiza efektywności projektów inwestycyjnych	0,00%	3,13%	4,26%	2,005	2,195	1,62%
6	Analiza finansowa	16,67%	7,81%	15,60%	10,33%	10,71%	8,08%
7	Miesięczne, roczne raportowanie	8,33%	9,38%	13,48%	12,67%	13,87%	11,92%
8	Budżetowani	0,00%	19,53%	11,35%	19,67%	21,17%	19,80%
9	Przygotowanie współtworzenie budżetów miesięcznych/rocznych	0,00%	10,94%	8,51%	12,00%	10,22%	9,70%
10	Kontrola budżetów	0,00%	5,47%	1,42%	4,335	5,35%	6,26%
11	Aktualizacja budżetów	0,00%	0,00%	0,00%	1,00%	1,95%	0,40%
12	Analiza odchyłeń	0,00%	3,13%	1,42%	2,33%	3,65%	3,43%
13	Planowanie	8,33%	12,50%	18,44%	13,33%	9,73%	13,54%
14	Przygotowywanie prognoz finansowych	0,00%	5,47%	6,38%	4,67%	4,38%	5,05%
15	Przygotowanie planów finansowych	8,33%	7,03%	6,38%	5,00%	4,62%	5,66%
16	Przygotowanie biznes planów	0,00%	0,00%	4,26%	1,33%	0,00%	1,21%
17	Planowanie strategiczne	0,00%	0,00%	1,42%	2,33%	0,73%	1,62%
18	Kalkulacja cen	8,33%	1,56%	0,71%	0,67%	0,49%	1,0,1%
19	Kontrola/zarządzanie kosztami	0,00%	1,56%	5,675	5,00%	4,62%	4,44%
20	Zarządzanie przepływami pieniężnymi	8,33%	7,81%	4,265	5,33%	3,41%	1,82%
21	Kontrola wewnętrzna	25,00%	6,25%	1,42%	1,67%	3,89%	3,43%
22	Stworzenie działu controllingu	0,00%	3,91%	0,00%	1,33%	0,49%	0,20%
23	Tworzenie narzędzi controllingu	16,67%	3,91%	4,96%	9,00%	3,65%	5,86%
24	Współpraca przy wdrożeniu aplikacji informatycznych	0,00%	0,00%	0,71%	2,67%	4,87%	5,05%
25	Pozostałe	8,33%	14,84%	5,67%	6,67%	6,81%	14,14%

Źródło: Instytut Controllingu

Z porównania zadań controllera na przełomie lat 1991-2001 wynika że:
 w □ porównaniu do 1991r. zwiększa się o kilka procent udział głównych zadań controllera tj.:

- analiz ekonomicznych,
- raportowania,

- planowania,
- jak również udział zadań pozostałych.

W 1991r. występują zadania, których udział w 2001r. znacząco się zmniejsza. Należą do nich:

- kalkulacja cen,
- zarządzanie przepływami pieniężnymi,
- kontrola wewnętrzna,
- tworzenie narzędzi controllingu.

Spadek ten świadczyłby o postępującym rozwoju controllingu (mniejsza konieczność tworzenia nowych narzędzi) i przejmowaniu niektórych początkowych zadań przez inne komórki organizacyjne (np. dział skarbnika (tresury) lub rewizji wewnętrznej).

W 2001r. pojawiają się zadania, które w 1991r. nie występowały, są to:

- budżetowanie,
- kontrola / zarządzanie kosztami,
- współpraca przy wdrażaniu aplikacji informatycznych.

Pojawienie się tych dwóch ostatnich zadań wskazywałoby na większe zwrócenie uwagi na problematykę obniżki kosztów w przedsiębiorstwie, jak również na wdrażanie systemów komputerowych dla controllingu, a więc zastępowanie, względnie rozszerzanie aplikacji opartych na Excelu.

Analizę przeprowadzono dla controllera i controllera funkcjonalnego pod kątem: ilości ogłoszeń w podziale na profil działalności firmy, oznaczeń dla stanowisk pracy, zakresu zadań oraz wymagań fachowych i osobowościowych.

Liczba ogłoszeń dotyczących stanowisk z przypisanymi zadaniami controllingowymi znacząco zmniejsza się w odniesieniu do ogłoszeń dla controllerów w całym analizowanym okresie. Wskazuje to na stopniowe i instytucjonalizowanie controllingu w firmach. W pierwszej kolejności przydzielanie zadań controllingowych osobom / działom realizującym inne funkcje, następnie tworzenie samodzielnego działu względnie stanowiska controllera.

Wprowadzenie controllingu odbywało się najpierw w firmach produkcyjnych i handlowych, dopiero po kilku latach controlling zaczęły wprowadzać również firmy usługowe, ubezpieczeniowe, banki i inne (media, wydawnictwa, fundacje itp.) Potwierdza to tezę o wpływie zmian otoczenia na rozwój controllingu: produkcja i handel w większym stopniu niż pozostałe branże podlegały przeobrażeniom strukturalnym konkurencyjnym.

II. 2. Wymagania fachowe dla controllera

Głównymi wymaganiami fachowymi dominującymi w badanym okresie 1991-2001 :

- ❖ wykształcenie wyższe,
- ❖ posiadanie kilkuletniego doświadczenia zawodowego,
- ❖ dobra znajomość języka angielskiego.

W kolejnych latach udział tych trzech czynników w wymaganiach ogółem zmniejsza się jednak na rzecz:

- ❖ umiejętności obsługi komputera,
- ❖ znajomości zasad księgowości,
- ❖ specjalistycznego doświadczenia z zakresu controllingu,
- ❖ dobrej znajomości innych języków obcych.

Wzrasta również udział wymagań pozostałych (np. znajomość prawa

handlowego i podatkowego, czy znajomość zasad ekonomiki przedsiębiorstwa). Duży udział dobrej znajomości języka angielskiego, jak i wzrastający udział jak i wzrastający udział innych języków obcych potwierdzałby tezę, że controlling rozwija się głównie w firmach z udziałem kapitału zagranicznego. Wzrost znajomości zasad rachunkowości oraz posiadania dodatkowo doświadczeń z zakresu controllingu może świadczyć o dalszym rozwoju controllingu, jak również jego integracji z rachunkowością finansową.

W 1991r. ważne były tylko trzy wymagania tj.:

- wykształcenie wyższe,
- doświadczenie zawodowe,
- znajomość języka angielskiego.

W 2001r. udział tych wymagań zmniejszył się o około 15% pojawiły się nowe wymagania takie jak:

- obsługa komputera,
- znajomość rachunkowości,
- doświadczenie w controllingu,
- znajomość innych języków,
- pozostałe wymagania.

Niezbędna jest gruntowna wiedza o systemach rachunku kosztów, koncepcjach planowania i budżetowania, zagadnieniach bilansowania, rachunku inwestycyjnego, i rachunku gospodarności. W pracy nadym stanowisku konieczna jest także widza informatyczna związana z zastosowaniem techniki komputerowej.

Tabela 4. Wymagania fachowe dla controllera (w % w odniesieniu do sumy danego roku).



L.p.	Oznaczenia	Lata					
		1991	1993	1995	1997	1999	2001
1	Wykształcenie wyższe ekonomiczno-finansowe	33,33%	15,22%	21,54%	20,67%	17,39%	3,26%
2	Minimum 2-3 letnie doświadczenie	33,33%	16,30%	15,38%	18,54%	16,80%	15,81%
3	Dobra znajomość języka angielskiego	33,33%	23,91%	24,62%	19,45%	19,76%	17,44%
4	Dobra znajomość obsługi komputera, pakiet MS Office	0,00%	15,22%	19,23%	16,72%	17,00%	13,26%
5	Znajomość zasad rachunkowości/księgowości	0,00%	15,22%	4,62%	6,99%	10,08%	9,77%
6	Doświadczenie z zakresu analiz finansowych/controllingu	0,00%	8,70%	5,38%	8,81%	0,67%	9,77%
7	Dobra znajomość innych języków obcych	0,00%	1,09%	6,15%	5,47%	4,55%	4,65%
8	Pozostałe	0,00%	4,35%	3,08%	3,34%	3,75%	6,05%

Źródło: Instytut Controllingu.

II. 3. Cechy osobowości controllera.

Oprócz wymagań przygotowania zawodowego od controllera wymaga się również odpowiednich cech osobowości. Należą do nich następujące cechy:

- ❖ zdolności analityczne,
- ❖ umiejętność przekonywania,
- ❖ gotowość do współpracy,
- ❖ umiejętność pracy grupowej,
- ❖ predyspozycje do kierowania ludźmi,
- ❖ inicjatywa i zaangażowanie,
- ❖ umiejętność przyjmowania różnych perspektyw postrzegania rzeczywistości.

W analizowanym okresie 1991-2001 (patrz Tabela 5) poza okresem pierwszym tj. 1991r. dominującą cechą wśród wymagań osobowościowych jest posiadanie zdolności analitycznych. W przypadku innych wymagań (zdolności organizacyjne, interpersonalne, komunikatywność, samodzielność itp.), ich udział w sumie wymagań ogółem jest, poza niewielkimi wahaniami poszczególnych okresach podobny. Zwraca uwagę mały udział umiejętności kierowania ludźmi i zdolności

menedżerskich, co wskazywałoby na jednoosobowe działy (stanowiska) controllera, jak również na ponowne potwierdzenie tezy o controllingu jako funkcji wspomagającej (a nie zastępującej!) menedżerów. Całym analizowanym okresie duży jest udział wymagań pozostałych (inicjatywa, motywacja, sumienność, odporność na stres, terminowość itp.), co wskazuje na indywidualne podejście do firm.

Z przedstawionych w tabeli wymagań osobowościowych w 1991r. i 2001r wynika, że gdy w 1991r. występowały tylko dwa wymagania (komunikatywność i pozostałe), to w roku 2001 pojawiło się wiele nowych wymagań przy czym, poza zdolnościami analitycznymi żadne z tych wymagań nie zajmuje znacząco dominującej pozycji. Pojawienie się nowych wymagań świadczyłoby o coraz wyższych wymaganiach stawianych przyszłym controllerom.

Można tu przytoczyć słowa Manfreda Grotheera, które powinny przedstawić nastawienie controllera do pracy:

„Jestem otwarty na uczenie się, zdolnym do akceptacji i kompetentnym w komunikacji doradcą oraz partnerem menedżerów na polu problemów ekonomicznych dotyczących aktywności, gospodarności, ożywienia dochodu.”

Reasumując trzeba podkreślić, że stanowisko controllera jest z jednej strony niezmiernie ciekawym wyzwaniem, ale drugiej to szereg wymagań, znaczny zakres obowiązków. Obecnie controller postrzegany jest jako partner biznesowy pełniąc w przedsiębiorstwie funkcje koordynacyjno-nadzorcze, wspierające i doradcze. Jest powoływany do wyszukiwania dróg wiodących do celów określonych w strategii firmy. Controller nie jest przy tym odpowiedzialny za osiągnięty zysk ekonomiczny, ale zapewnia on odpowiednie instrumentarium umożliwiające nadzorowanie i sterowanie procesie jego osiągnięcia. Jest postrzegany jako doradca zarządu, a jego podstawowym zadaniem jest fachowa interpretacja liczb, relacji i związków o charakterze gospodarczym.

Tabela 5. Wymagania osobowościowe dla controllera (w % w odniesieniu do sumy danego roku)



L.p.	Oznaczenia	Lata					
		1991	1993	1995	1997	1999	2001
1	Zdolności analitycznego myślenia	0,00%	15,56%	13,10%	20,69%	15,75%	19,48%
2	Zdolności organizacyjne	0,00%	6,67%	3,57%	6,21%	7,48%	6,37%
3	Zdolności interpersonalne	0,00%	11,11%	4,76%	5,52%	3,94%	6,37%
4	Komunikatywność	33,33%	6,67%	5,95%	11,72%	4,33%	7,12%
5	Samodzielność	0,00%	2,22%	7,14%	8,97%	11,42%	7,87%
6	Kreatywność	0,00%	0,00%	4,76%	4,14%	5,51%	4,49%
7	Dokładność	0,00%	4,44%	2,38%	3,45%	5,51%	6,74%
8	Umiejętność pracy w zespole	0,00%	2,22%	5,95%	6,21%	11,02%	4,87%
9	Umiejętność kierowania ludźmi	0,005	0,00%	3,57%	0,69%	1,97%	2,25%
10	Dyspozycyjność	0,00%	0,00%	4,76%	4,83%	5,51%	5,62%
11	Kwalifikacje menedżerskie	0,00%	4,44%	3,57%	2,07%	1,97%	2,25%
12	Pozostałe	66,67%	46,67%	40,48%	25,52%	25,59%	26,59%

Źródło: Instytut Controllingu.

II.4. Oznaczenia dla stanowiska controllera

Oznaczenia stanowisk pracy dla controllera prezentują się następująco:

- ❖ financial Controller,
- ❖ finance Manager,
- ❖ analityk finansowy,
- ❖ specjalista do spraw controllingu,
- ❖ controller,
- ❖ kontroler finansowy,
- ❖ financial Specialist,
- ❖ management Accountant,
- ❖ financial Analyst,
- ❖ financial Planner,
- ❖ specjalista do spraw finansowych,

- ❖ specjalista do spraw controllingu,
- ❖ specjalista do spraw rachunkowości zarządczej,
- ❖ specjalista do spraw analiz ekonomicznych,
- ❖ specjalista do spraw analiz i planowania

Powyższe oznaczenia prezentują bardzo zróżnicowany obraz (Tabela 6), przy czym można zauważyć dwie tendencje:

- ❖ Występują oznaczenia używane w latach wcześniejszych, które obecnie używane są dość rzadko np.:
 - financial controller,
 - financial manager,
 - specjalista do spraw analiz i planowania.
- ❖ Występują oznaczenia, które nie były stosowane w początkowych latach, znacząco zyskały jednak w ostatnich latach, należą do nich :
 - analityk finansowy,
 - kontroler finansowy,
 - specjalista do spraw controllingu.

Nie można stwierdzić by jakieś oznaczenie było znacząco dominujące całym badanym okresie, choć wydaje się, że obecnie stosowane oznaczenia w większym stopniu odzwierciedlają istotę controllingu. Należy również zauważyć, że nazwa controller ewentualnie specjalista do spraw controllingu nie jest często stosowana. Wynika to zapewne z (falszywych) skojarzeń „kontrola” jakie jeszcze budzi controlling i controller, jak również indywidualnych uwarunkowań firm (duża liczba oznaczeń pozostałych). pozostałych drugiej strony nazwa kontroler względnie controlling nie są w zasadzie stosowane. Duży jest także udział oznaczeń pozostałych; w grupie tej jest m.in.:

- kierownik działu ekonomicznego,
- business planning analyst,
- planning & analysis manager,
- specjalista do spraw controllingu,
- menedżer do spraw finansów,

co w sumie wskazuje na indywidualne podejście do firm przy oznaczeniu stanowisk dla controllera.

Tabela 6. Oznaczenia stanowiska controllera (w % w odniesieniu do sumy danego roku).



L.p.	Oznaczenia	Lata					
		1991	1993	1995	1997	1999	2001
1	Financial Controller	0,00%	13,33%	11,11%	15,19%	5,26%	0,92%
2	Finance Manager	0,00%	16,67%	5,56%	6,33%	0,88%	0,00%
3	Analitik finansowy	0,00%	0,00%	2,78%	11,39%	18,42%	33,03%
4	Specjalista ds. controllingu	0,00%	0,00%	5,56%	7,59%	9,65%	5,50%
5	Controller	0,00%	6,67%	13,89%	7,59%	6,14%	1,83%
6	Kontroler finansowy	20,00%	0,00%	2,78%	0,00%	8,77%	19,27%
7	Financial Specialist	40,00%	0,00%	0,00%	1,27%	2,63%	0,00%
8	Management Accountant	0,00%	10,00%	5,56%	5,06%	4,39%	0,00%
9	Financial Analyst	0,00%	3,33%	2,78%	1,27%	9,65%	0,92%
10	Financial Planner	0,00%	10,00%	2,78%	2,53%	0,88%	0,00%
11	Specjalista ds. finansowych	0,00%	3,33%	2,78%	0,00%	1,75%	0,92%
12	Specjalista ds. kontrolingu	0,00%	0,00%	0,00%	5,06%	2,63%	0,00%
13	Specjalista ds. rachunkowości zarządczej	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,88%	3,67%
14	Specjalista ds. analiz ekonomicznych	0,00%	0,00%	2,78%	3,80%	2,63%	4,59%
15	Specjalista ds. analiz i planowania	20,00%	0,00%	41,67%	0,00%	1,75%	1,83%
16	Pozostałe	20,00%	36,67%	0,00%	32,91%	23,68%	27,52%

Źródło: Instytut Controllingu.

Rozdział III - Charakterystyka controllingu

III.1. Rodzaje, typy i odmiany controllingu

Najnowsza klasyfikacja controllingu jest przedstawiona w czterech kryteriach brzmiących następująco:

1) przedmiotu – rodzaju działalności

- 2) horyzontu czasu – funkcji,
- 3) zakresu,
- 4) idei – celu działania.

W oparciu o pierwsze kryterium klasyfikacyjne wyróżniamy następujące rodzaje controllingu:

- ❖ wytwarzania (gospodarczy),
- ❖ zabezpieczenia procesów wytwarzania,
- ❖ finansowy,
- ❖ ochrony środowiska,
- ❖ logistyki,
- ❖ zasobów ludzkich,
- ❖ marketingu,
- ❖ w przekroju innych działalności, takich jak:
 - społeczny,
 - edukacyjny,
 - ochrony zdrowia.

Controlling wyróżniony w oparciu o takie kryteria spełnia bardzo często funkcje monitorowania przebiegu procesów nie tylko gospodarczych, ale i społeczno –gospodarczych zarówno charakterze makro jak i mikro. Dostarcza on decydującym informacji o wielkości odchylenia wskaźników objętych monitorowaniem, a także w znacznym zakresie umożliwia dokonanie oceny przyczynowo-skutkowej tych odchylenia.

Ze względu na horyzont czasowy działalności, której dotyczy rozróżniamy controllingi:

- ❖ strategiczny – pomoc kierownikom przedsiębiorstwa w realizacji zamierzeń długookresowych.
- ❖ operacyjny – obejmuje wyższy zakres czasowy i jest ukierunkowany głównie na osiągnięcie bieżących celów, mających wpływ na kształtowanie się zyskowności przedsiębiorstwa

Ze względu na zakres rozróżniamy controllingi:

- ❖ kompleksowy – obejmuje koordynację planowania i kontroli oraz tworzenie rachunku ekonomicznego w skali całego przedsiębiorstwa.
- ❖ funkcjonalny – dotyczy spełnienia konkretnych funkcji przedsiębiorstwa, w tym m.in. zapotrzebowania produkcji ochrony środowiska.

W oparciu o czwarte kryterium rozróżniamy controllingi:

- ❖ struktury,
- ❖ wyników.

Controllingi wyróżnione w oparciu o pierwsze kryterium zostały nazwane rodzajami I (z punktu widzenia dziedziny), w oparciu o drugie kryterium - odmianami, w oparciu o trzecie kryterium – rodzajami II (z punktu widzenia zakresu), zaś w oparciu czwarte kryterium – typami.

III.2. Controlling horyzontu czasu

Controlling dzieli się najczęściej według szczebli zarządzania i funkcji. Biorąc pod uwagę szczebel zarządzania lub horyzont czasowy, wyróżnia się controlling strategiczny i operacyjny.

CONTROLLING STRATEGICZNY

Obejmuje planowanie strategiczne, sterowanie projektami zapewniającymi osiągnięcie długookresowych celów przedsiębiorstwa oraz kontrolę strategiczną. Istotną rolę w procesie controllingu strategicznego odgrywa pozyskiwanie i przetwarzanie informacji które są niezbędne do określenia założeń strategii, jej budowy i realizacji, gdyż przedsięwzięcia służące osiągnięciu długookresowych celów przedsiębiorstwa są obciążone znacznym ryzykiem.

Przyczyny, które wpływają na potrzebę wdrożenia controllingu strategicznego:

- ❖ Ponieważ wyniki ekonomiczne firmy wymagają ustalenia przyszłych źródeł sukcesu, które powinny cechować ścisłe zależności, należy je więc przeanalizować, zsynchronizować i skoordynować.
- ❖ Ustalone cele strategiczne muszą uwzględniać zarówno możliwości, jak i szanse oraz zagrożenia, z jakimi przedsiębiorstwo może się zetknąć w przyszłości.
- ❖ W celu ustalenia przeszłych wielkości zasobów konieczne jest powiązanie z wybraną koncepcją strategii tych zasobów, którymi dysponuje obecnie przedsiębiorstwo.
- ❖ Osiągnięcie celów strategicznych wymaga ustalenia koordynacji działań we wszystkich obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa.
- ❖ Aby zapewnić przedsiębiorstwu długookresową egzystencję i rozwój, należy z określonym wyprzedzeniem przewidzieć zadania oraz sposoby ich realizacji, uwzględniając wykorzystanie zasobów.
- ❖ Wymagana jest stała weryfikacja celów strategicznych przyjętych w fazie planowania, których firma nie jest w stanie osiągnąć ze względu na dynamicznie zmieniające się otoczenie.

Koncepcja controllingu strategicznego powstała w celu poszerzenia planowania strategicznego o właściwe wyznaczenie zadań strategicznych, sterowanie procesem ich realizacji oraz kontrolę ich wykonania. Controlling strategiczny pozwala skoordynować plany strategiczne z planami operacyjnymi, tworzy również warunki zapewniające długo trwałą egzystencję i rozwój przedsiębiorstwa oraz generowanie nowego potencjału zysku.

Zadania controllingu strategicznego przedstawiają się następująco:

- ❖ Analiza realności długo falowych celów przedsiębiorstwa i ich ewentualna weryfikacja.
- ❖ Badanie poprawności podziału zadań długookresowych na etapy ich realizacji.
- ❖ Pomoc doborze metod, technik, norm, standardów i innych narzędzi, które mają zastosowanie w planowaniu kontroli,
- ❖ Nadzór i pomoc w opracowaniu planów z punktu widzenia ich realności.
- ❖ Pomoc w tworzeniu systemu informacji dla kierowników wszystkich szczebli.
- ❖ Analiza źródeł i jakości wykorzystania informacji pochodzących z otoczenia wewnętrznego zewnętrznego.
- ❖ Prowadzenie kontroli i oceny wyprzedzającej w zakresie możliwości, szans i zagrożeń realizacji zadań na poszczególnych etapach.
- ❖ Ustalenie odchyłeń od planowanych wyników z podziałem na istotne, zależne i niezależne.
- ❖ Pomoc w projektowaniu niezbędnych działań dostosowawczych związanych z korektą celów, eliminacją zakłóceń w otoczeniu oraz dostosowaniu otoczenia do celów strategicznych.

Wyznacznikami controllingu strategicznego są:

- ❖ czas – długo i średnioterminowy,
- ❖ analiza otoczenia - przyszłe szanse i zagrożenia,
- ❖ potencjał - oparcie się na zasobach, które w przyszłości będą dostępne.

Controlling strategiczny należy stosować w warunkach zdecentralizowanego systemu planowania strategicznego, dbając o wzajemną koordynację działań poszczególnych podsystemów zarządzania strategicznego.

CONTROLLING OPERACYJNY

Jako system sterowania wynikami finansowymi w krótkim okresie jest ukierunkowany na osiągnięcie bieżących celów w obszarze generowania zysków, korzystając w tym zakresie czynników sukcesu określonych przez controlling strategiczny oraz z narzędzi sterowania przychodami, kosztami, wydatkami nakładami na inwestycje. Kontrola stopnia wykonania zadań wytyczonych w budżetach, ustalenie przyczyn odchyłeń i określenie odpowiedzialności menedżerów za ich poziom pozwalają szybko i efektywnie oddziaływać na wewnętrzne procesy w przedsiębiorstwie, zapewniając kierownikom warunki do realizacji stawianych im zadań. **Dla celów przedmiotowych controlling operacyjny wykorzystuje planowanie, sterowanie, kontrolę analizę wyniku finansowego. Dla celów podmiotowych – system motywacyjny, zwłaszcza system premii i nagród.** W ramach controllingu operacyjnego następuje konkretyzowanie i weryfikowanie koncepcji opracowanych na szczeblu strategicznym.

Do podstawowych zadań controllingu operacyjnego zaliczamy:

- ❖ koordynację i pomoc w ustaleniu głównych i częściowych celów działalności przedsiębiorstwa, których podstawą jest przyjęta strategia,
- ❖ opracowanie planów działania i przełożenie ich na budżety dla poszczególnych komórek organizacyjnych firmy,
- ❖ zapewnienie spójności planów częściowych z planem globalnym przedsiębiorstwa,
- ❖ bieżącą koordynację oraz wspieranie podmiotów realizujących plany,
- ❖ porównywanie budżetów ich rzeczywistym wykonaniem oraz informacyjną obsługę kadry kierowniczej,
- ❖ określenie przyczyn odchyłeń i personalnej odpowiedzialności za zaistniałe odchylenia,
- ❖ przygotowanie sprawozdań i ocen stopnia wykonania bieżących zadań oraz wskazywanie na ich podstawie możliwych działań ułatwiających realizację strategii przedsiębiorstwa,
- ❖ zapewnienie krótkookresowej płynności finansowej,
- ❖ tworzenie rezerw na przyszłość,
- ❖ zwiększenie wartości kapitału własnego przedsiębiorstwa.

Wspierając zarządzanie operacyjne, controlling operacyjny zapewnia sprawne działanie przedsiębiorstwa w krótkim i średnim okresie, czemu służy:

- ❖ budowa struktur organizacyjnych, które ułatwiają sterowanie wynikiem finansowym,
- ❖ przyjęcie właściwych procedur planowania i budżetowania krótkookresowego,
- ❖ wdrożenie kompleksowego systemu informacyjnego,
- ❖ przyjęcie systemu motywacyjnego pobudzającego do zwiększenia efektywności działania,
- ❖ odpowiedni dobór mierników stopnia osiągnięcia celów.

Controlling operacyjny obejmujący trzy zakresy działania, tzn. rentowność, płynność finansową i efektywność funkcjonowania, wspiera koordynację systemów zarządzania w ujęciu :

- ❖ czasowym (koordynacja planów krótko- i średniookresowych z planami długookresowymi),
- ❖ wertykalnym (koordynacja planów i ośrodków odpowiedzialności z planami przedsiębiorstwa jako całości),
- ❖ horyzontalnym (standaryzacja wykorzystywanych instrumentów planowania, określenie stopnia szczegółowości planów itp.),
- ❖ rzeczowym (uzgadnianie projektów i inwestycji z rutynowymi procesami wykonawczymi w przedsiębiorstwie).

III. 3. Controlling przedmiotu

W zależności od pełnionych funkcji w przedsiębiorstwie przez poszczególne komórki organizacyjne controlling można podzielić na:

CONTROLLING DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO - ROZWOJOWEJ

Wspomaga zarządzanie w działaniach badawczo-rozwojowych przedsiębiorstwa, których praca jest podstawą sukcesu każdej firmy, dotyczy bowiem projektowania i wprowadzania do produkcji nowych wyrobów w taki sposób, aby spełniały normy jakościowe, były atrakcyjne cenowo oraz zaspokajały potrzeby potencjalnych klientów. Controlling ten obejmuje budżetowanie nakładów na badania, opracowanie budżetów kosztów własnych działu, analizę poziomu dotrzymania założeń budżetowych i wykorzystania zasobów, kontrolę liczby tzw. nietrafionych i nie wdrożonych wyników badań oraz ocenę prac badawczych, których wyniki były wdrożone, lecz krótko po wprowadzeniu na rynek zostały z niego wycofane z powodu wysokiej ceny, niskiej jakości, nieodpowiedniej funkcjonalności itp.

CONTROLLING PROJEKTÓW

Zapewnia sprawne i efektywne przygotowanie projektów (nowe technologie produkcji, nowe lub zmodernizowane wyroby, przedsięwzięcia o charakterze rozwojowym), a następnie ich realizację, dostarczając narzędzi, które pozwalają kierownikom projektów właściwie podzielić kompetencje i odpowiedzialność oraz zrationalizować koszty przygotowania i wykonania projektów (budżetowanie, kontrola dotrzymania założeń budżetowych, ocena stopnia realizacji innych zadań pozakosztowych, motywowanie za efekty).

CONTROLLING LOGISTYKI

Celem controllingu logistycznego jest optymalizacja całego łańcucha – od etapu dostaw po dostarczenie towaru odbiorcom. Wspomaga realizację funkcji logistycznych, które obejmują transport, gospodarkę magazynową obsługę zamówień, sterowanie przepływem materiałów w procesach produkcyjnych oraz zbyt wytworzonych produktów. Najczęściej poprawę działań logistycznych próbuje osiągnąć się poprzez zmniejszenie liczby dostawców magazynów, krytyczną analizę własnego taboru transportowego (niejednokrotnie oplaca się z niego zrezygnować na korzyść outsourcingu usług transportowych) czy też wreszcie poprzez standaryzację produktów.

Do zadań controllingu logistyki należy:

- ❖ planowanie kontrola kosztów logistyki,
- ❖ optymalizacja zapasów i planowanie transportu,
- ❖ planowanie przepływu materiałów,
- ❖ analiza rozbieżności zadań planowanych i wykonanych w obszarze logistyki,
- ❖ zaopatrzenie w informacje zorientowane na podejmowanie decyzji,
- ❖ planowanie kontrola celów,
- ❖ planowanie i kontrola systemów,
- ❖ koordynacja podsystemów logistycznych,
- ❖ kontrola i planowania realizacji,
- ❖ planowanie i kontrola obsługi dostaw,
- ❖ analiza słabych punktów,
- ❖ optymalizacja zapasów,
- ❖ sprawozdawczość,
- ❖ planowanie transportu,
- ❖ opracowanie zamówień,
- ❖ programowanie i doradztwo.

Zadania zorientowane zewnętrznie:

- ❖ sterowanie produkcją,
- ❖ planowanie i kontrola czasów przebiegu,
- ❖ sterowanie terminami,
- ❖ planowanie zaopatrzenia,
- ❖ planowanie produkcji,
- ❖ planowanie zbytu.

Jak łatwo zauważyć, logistyka wiąże się z całą działalnością przedsiębiorstwa, dlatego właśnie analiza tego elementu zarządzania przedsiębiorstwem daje możliwość rzeczywistej poprawy funkcjonowania firmy.

Koordynacja działań logistycznych powinna przebiegać dwutorowo:

- ❖ koordynacja pozioma – (dostawcy – firma – klienci),
- ❖ koordynacja pionowa - (pomiędzy wszystkimi poziomami planowania, zarządzania i wykonawstwa).

Weber mówi o dwóch grupach czynników wpływających na zakres działań koordynujących. Pierwsza z nich stanowią czynniki kompleksowości, a więc liczba materiałów, poziomów wytwarzania, produktów, czynności związanych z ich wytworzeniem, liczba klientów i rynków. Czynniki dynamiki określają zaś stopień i częstotliwość zmian wymienionych wielkości.

Zadaniem controllera w obszarze logistyki jest wypracowanie mechanizmów, przy których zachowana będzie równowaga pomiędzy ponoszeniem jak najmniejszych kosztów logistycznych a sprawnym realizowaniem celów przedsiębiorstwa jako całości.

W 143 niemieckich przedsiębiorstwach zapytano kadre kierowniczą o zadania i funkcje jakie stawiają przed controllingiem w logistyce. Wyniki ankiety zostały przedstawione w Tabeli 7. „Zadania controllingu logistycznego” .

Realizacji tych funkcji służą instrumenty controllingu logistycznego np.:

- rachunek kosztów,
- budżetowanie,
- system wskaźników,
- modele magazynowania i transportu,
- systemy symulacyjne,

- benchmarking,
- analiza ABC.

Tabela 7. Zadania controllingu logistycznego

L.p.	Zadania	Procent głosów
1	Optymalizacja stanu zapasów	42,0%
2	Przejrzystość kosztów i wyników	42,3%
3	Minimalizacja kosztów	41,3%
4	Pozyskanie istotnych informacji zarządczych	30,1%
5	Utrzymanie ciągłości dostaw	22,4%
6	Skrócenie cyklu produkcyjnego	18,9%
7	Optymalizacja transportu	5,6%

Źródło: Controlling i rachunkowość zarządcza nr 6/2002

¹ Controller`s Institute of America był związkiem reprezentującym interesy controllerów, księgowych i dyrektorów finansowych USA i Kanadzie. W 1962 r. zmienił on nazwę na Financial Executives Institute. W 1934 r. powstało czasopismo „The Controller”, a w 1944 r. instytucja badawcza Controllershship Foundation, które w 1962 r. również zmieniły nazwę na „The Financial Executive” i Financial Executives Research Foundation.

² W 1970 r. Albrecht Deyhle założył Controller Akademie, która jako placówka naukowo-badawcza do dziś zajmuje się propagowaniem idei controllingu w Europie.

³ F. Capra, *Punkt zwrotny*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1987, s. 78.

⁴ Controllershship-calokształt zadań umożliwiających wykonywanie funkcji controllingu.

⁵ Brainstorming – burza mózgów

