

Bogusława Bek-Gaik

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

**PRAKTYCZNE ASPEKTY CONTROLLINGU
W ZARZĄDZANIU PODMIOTAMI GOSPODARCZYMI
NA PRZYKŁADZIE SPÓŁKI X**

1. Wstęp

W ostatnich latach controlling stał się niezbędną częścią składową nowoczesnej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem. Należy również zauważyć, że controlling znacznie się rozwinął w praktyce zarządzania, ale mimo to nadal istnieją różnice w rozumieniu teoretycznym i praktycznym pojęcia controllingu. Współczesne koncepcje controllingu wykraczają daleko poza często opisywane w literaturze przedmiotu odmiany controllingu, tj. controlling operacyjny i strategiczny. Mamy do czynienia z rodzajami controllingu związanymi z realizowanymi funkcjami zarządzania lub wyodrębnionymi obszarami działalności, albo nawet z realizowanymi przedsięwzięciami, co zostało określone jako controlling dziedzinowy, np. controlling produkcji, controlling marketingu, controlling zasobów ludzkich, controlling finansowy, controlling inwestycyjny, controlling gospodarki materiałowej. To właśnie te współczesne koncepcje controllingu dziedzinowego są przedmiotem rozwoju i praktycznych zastosowań w przedsiębiorstwach. Systemy controllingowe są także coraz bardziej ukierunkowane na sterowanie wartością firmy.

**2. Controlling jako system
koordynujący zarządzanie przedsiębiorstwem**

Pojęcie controllingu, jak podaje literatura przedmiotu, wywodzi się z języka angielskiego, gdzie *control* oznacza sterowanie, regulowanie lub też utrzymywanie pod kontrolą procesów społeczno-materialnych i wyników gospodarczych w przedsiębiorstwie [4, s. 10].

Istotę controllingu przedstawia definicja podana przez Mayera oraz Manna, którzy uznają controlling za proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość [2, s. 9]. W takim znaczeniu controlling zakłada stosowanie planowania opartego na zasadach wiązania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa. Zadaniem controllingu jest zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zagwarantowanie stabilności jej działania. Niektórzy autorzy (Zeithalm i Bateman) twierdzą natomiast, że controlling określa styl komunikowania się wewnątrz określonej grupy, który polega według nich na wyznaczeniu kierunku pomysłów i zachowań ludzkich [3, s. 15]. Z kolei Aldag i Seans uważają, że controlling pełni funkcję gromadzenia, szacowania i analizy informacji w celu poprawy niewłaściwie wykonanych zadań [3, s. 15].

Według Vollmutha [8, s. 7] controlling to system kierowania przedsiębiorstwem i ponadfunkcyjny instrument zarządzania. Według Horwatha controlling jest ściśle powiązany z systemem zarządzania i należy go traktować jako podsystem zarządzania, tworzący i koordynujący planowanie oraz kontrolę. W literaturze polskiej warto zwrócić uwagę na definicje controllingu nawiązujące do systemu rachunkowości zarządczej. Hejduk określa controlling jako system, który dzięki wykorzystaniu techniki budżetowania jest systemem zarządzania [1, s. 15]. Penc stwierdza, że controlling jest nowoczesną metodą kierowania przedsiębiorstwem, a także zbiorem reguł, który ma pomagać kadrze kierowniczej w osiąganiu wyznaczonych celów, controlling jest systemem rachunkowości zarządczej [5, s. 60]. Wierzbicki [9, s. 11] podaje, że controlling organizuje i koordynuje określone działania w zakresie planowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji.

Z przytoczonych interpretacji wynika, że controlling ma pełnić funkcję koordynacyjną, wspierać menedżerów w procesach decyzyjnych oraz zapewnić instrumentarium, które umożliwi kompleksową analizę wybranego zagadnienia decyzyjnego. Controlling ma być dobrze funkcjonującym systemem sterowania firmą, przyczyniać się do obniżki kosztów i poprawy wyników ekonomicznych i finansowych. Powinien posiadać orientację na cele, na przyszłość, na „wąskie gardło”, na rynek i na klienta [7, s. 13]. Controlling musi być wsparty odpowiednim systemem informacyjnym, działalność koordynacyjna controllera we współczesnym przedsiębiorstwie polega bowiem głównie na ustalaniu potrzeb informacyjnych, zdobywaniu informacji, przetwarzaniu i analizowaniu informacji, a także na przekazywaniu informacji. Pozycja controllera w hierarchii przedsiębiorstwa jest mocno uzależniona od powierzonych mu zadań, organizacyjny status controllera musi więc umożliwić ich rozwiązywanie.

Nie istnieje taki system controllingu, który byłby optymalny dla wszystkich przedsiębiorstw. System controllingu powinien być tworzony indywidualnie dla każdego przedsiębiorstwa i dostosowany do specyfiki jego działania. Wdrożenie controllingu powinno obejmować analizę istniejącego systemu, czyli tzw. ocenę

stanu aktualnego. Generalnie możemy wyróżnić cztery podstawowe etapy wdrożenia systemu controllingu:

Etap pierwszy – czynności przygotowawcze do wdrożenia systemu controllingu: dokonuje się oceny stanu aktualnego przedsiębiorstwa ze wskazaniem głównych zadań stawianych controllingowi, powołuje się zespół wdrożeniowy oraz podnosi się kwalifikacje pracowników w obszarze controllingu.

Etap drugi obejmuje przygotowanie projektu systemu controllingu: opracowanie harmonogramu wdrożenia, umiejscowienie komórki controllingu w strukturze organizacyjnej jednostki, zaprojektowanie odpowiedniego systemu informacyjnego (wspartego odpowiednim systemem informatycznym) oraz wstępną ocenę i weryfikację proponowanych rozwiązań, akceptację zarządu.

Etap trzeci to wdrożenie controllingu: zazwyczaj firmy określają miejsca pierwszego obszaru zastosowania controllingu, następnie wdrażają szczegółowe procedury controllingu. Na podstawie uzyskanych rezultatów następuje korekta proponowanych rozwiązań.

Etap czwarty to rozbudowa systemu controllingu, rozszerzenie controllingu na pozostałe obszary funkcjonowania przedsiębiorstwa, tak aby w rezultacie doprowadzić do sterowania wszystkimi procesami w przedsiębiorstwie za pomocą controllingu.

Następny etap to ciągła ewaluacja systemu controllingu – wprowadzanie nowych rozwiązań.

3. Zadania i cele controllingu w firmie X

W firmie X prace nad wdrożeniem controllingu trwają od 2 lat. Komórka controllingu podlega bezpośrednio zarządowi firmy. Zarząd firmy wyraźnie określił kompetencje głównego controllera.

Wymagania stawiane controllerowi to:

- znajomość ustawy o rachunkowości,
- umiejętność analizy i syntezy obszarów biznesowych,
- umiejętność strategicznego myślenia,
- umiejętność planowania i analitycznego myślenia,
- umiejętność innowacyjnego podejścia do rozwiązywanych problemów,
- umiejętności organizacyjne i zarządzania personelem,
- umiejętność interpretacji przepisów,
- umiejętność rozwiązywania sytuacji konfliktowych.

W przedsiębiorstwie określono główne cele controllingu: zarządzanie, monitoring i sprawozdawczość z działalności ekonomicznej firmy, koordynacja i analiza projektów, opracowywanie planów ekonomiczno-finansowych, wspomaganie procesów zarządzania firmą. Zadania działu controllingu zostały podzielone na 6 części¹:

¹ Materiały wewnętrzne firmy X.

- 1) działalność bieżąca,
- 2) rozwój firmy,
- 3) zarządzanie jakością, komunikacja,
- 4) zarządzanie kapitałem ludzkim,
- 5) rozwój własny,
- 6) planowanie, raportowanie i administracja.

W obszarze **działalności bieżącej** najistotniejsze cele controllingu to:

- zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości natury finansowej,
- zarządzanie i współpraca przy osiąganiu zakładanych wyników firmy, w tym EBITDA,
- monitorowanie i analiza generowanych kosztów w ramach prowadzenia bieżącej działalności,
- doskonalenie procesu obsługi klienta wewnętrznego poprzez elastyczne reagowanie na zmieniające się potrzeby,
- współpraca ze wszystkimi działami w celu doskonalenia organizacji i efektywności pracy,
- nadzór nad realizacją zadań i projektów w podległym obszarze i ich zgodnością z przyjętymi założeniami,
- kontrola przestrzegania obowiązujących przepisów (wewnętrznych i zewnętrznych) w powierzonym obszarze, eliminacja stwierdzonych nieprawidłowości,
- nadzór nad działalnością poszczególnych komórek organizacji i spółek zależnych w zakresie działań związanych z prowadzeniem sprawozdawczości,
- nadzór nad terminowym i rzetelnym wykonywaniem zadań,
- implementowanie i rozwijanie narzędzi wspierających analizę controllingową,
- zarządzanie procesem raportowania w firmie,
- wypracowanie standardów i stałe doskonalenie formy prezentowania danych ekonomicznych z uwzględnieniem odbiorców informacji,
- nadzór nad aktualizacją planu kont (we współpracy z Działem Księgowości i poszczególnymi komórkami organizacyjnymi),
- nadzór nad całością spraw związanych z przygotowaniem opinii, ekspertyz i analiz warunkujących podejmowanie właściwych decyzji przez Zarząd i kadre menedżerską, dostarczanie danych niezbędnych do przeprowadzania analiz oraz podejmowania działań mających wpływ na strategię firmy,
- prowadzenie analiz ekonomiczno-finansowych dotyczących podejmowanych decyzji gospodarczych firmy/spółek zależnych, opiniowanie projektów (w tym inwestycyjno-remontowych) pod kątem opłacalności, możliwości finansowania itp.,
- zarządzanie procesem budżetowania, tworzenie, wdrażanie i doskonalenie procesu planowania budżetowego z uwzględnieniem nowoczesnych trendów controllingowych i efektywności procesu, kontrola realizacji budżetów na szczeblu całej firmy, raportowanie odchyłeń,
- zarządzanie i optymalizacja powierzonych procesów.

Jeśli chodzi o **rozwój firmy**, to dział controllingu musi uczestniczyć w tworzeniu strategii przedsiębiorstwa (w tym planów przychodów i kosztów w perspektywie krótko- i długoterminowej), co wiąże się z poszukiwaniem nowych rozwiązań w zakresie optymalizacji kosztów ze szczególnym uwzględnieniem relokacji kosztów stałych na zmienne.

Controller powinien również uczestniczyć w poszukiwaniu nowych możliwości działań, rozwiązań technologicznych, możliwości rozwoju usług i produktów poprzez przeprowadzanie stosownych analiz. Ponadto do zadań controllera należą współdziałanie i koordynacja działań przy realizacji wybranych projektów rozwojowych i propagowanie idei zarządzania projektem poprzez powoływanie projektów w standardach.

Kolejnym obszarem w systemie controllingowego zarządzania przedsiębiorstwem, jaki wyodrębniono w firmie X, jest **zarządzanie jakością, komunikacja**. Wśród najważniejszych zadań controllingu w tym obszarze należy wymienić organizację procesów mających na celu podniesienie jakości usług w podległym obszarze, zapewnienie utrzymania wysokich standardów jakościowych, nadzór nad przestrzeganiem obowiązujących procedur ISO.

Istotnym zadaniem w tym zakresie działalności controllingowej jest również analiza i monitoring wdrażanych projektów, istniejących procesów, tworzenie narzędzi do pomiaru efektów, nadzór nad gromadzeniem i analizą danych.

Wymieniony czwarty obszar działalności controllingowej w firmie X to **zarządzanie kapitałem ludzkim**. Jest to również ważny obszar w controllingowym systemie zarządzania przedsiębiorstwem. W obszarze tym uwaga controllera jest skupiona przede wszystkim na zarządzaniu ludźmi i zespołem, ze szczególnym uwzględnieniem: efektywnego delegowania zadań, motywowania, oceniania, optymalizacji czasu pracy, przestrzegania dyscypliny pracy. Controller musi okresowo przeglądać odpowiedzialność i uprawnienia stanowisk podległych pracowników oraz stworzyć system monitoringu wyników pracy. Dział controllingu bierze również udział we wdrożeniu systemu ocen pracowniczych, nadzoruje przebieg procesu oceny i współpracuje przy okresowych aktualizacjach systemu. Controller ponosi również odpowiedzialność za pozyskanie i wykształcenie zawodowe pracowników (odpowiednich z punktu widzenia firmy), tworzenie planów rozwoju pracowników, dbałość o odpowiedni dla rozwoju klimat organizacyjny.

Zwrócono również uwagę na **rozwój własny** i określono zadania controllingu w tym obszarze. Najważniejsze z nich to:

- doskonalenie umiejętności i cech osobowych potrzebnych na zajmowanym stanowisku, zgłaszanie potrzeb szkoleniowych,
- dostosowywanie posiadanych kompetencji do potrzeb organizacji, planów strategicznych.

Ważnym elementem systemu controllingu jest system raportowania wewnętrznego, **planowanie, raportowanie i administracja**. Do zadań controllera w tym obszarze należy opracowywanie założeń do planów (z uwzględnieniem planów strategicznych), nadzorowanie procesu planowania, koordynacja prac związanych z prowadzeniem sprawozdawczości wewnętrznej.

Istotnym zadaniem jest nadzór nad procesem tworzenia i realizacji planów budżetów innych komórek organizacji na potrzeby prowadzonej działalności i planowanych działań rozwojowych. Przygotowany przez controllera system raportowania wewnętrznego ma zapewnić monitoring kluczowych wskaźników realizacji założeń oraz raporty przedstawiające Zarządowi spółki informacje i wnioski dotyczące stwierdzonych nieprawidłowości, uchybień i zagrożeń wykrytych w toku prowadzonych prac. Controller musi również mieć nadzór nad opracowywaniem i aktualizacją procedur, instrukcji i regulaminów w podległym obszarze i nadzór nad prawidłowością i terminowością sporządzanych raportów, okresowych sprawozdań oraz innych dokumentów mających wpływ na ocenę sytuacji w zarządzanym obszarze, sporządzanie rachunku marż pokrycia, planowanie finansowe, planowanie przepływów pieniężnych itp.

Ponadto do zadań controllera należy nadzór nad przeprowadzaniem wszelkich analiz w podległym obszarze, dostarczanie danych niezbędnych do przeprowadzania analiz ekonomicznych, planowania działalności gospodarczej, rozliczania budżetów oraz podejmowania wszelkich działań mających wpływ na strategię firmy – we współpracy i na potrzeby wszystkich komórek organizacji.

4. Raportowanie wewnętrzne w systemie motywacyjnym firmy X

W ramach raportowania wewnętrznego w firmie opracowywane są budżety, rachunek marży pokrycia kosztów oraz indywidualna karta celów. W zakres budżetowania wchodzi budżety kosztów funkcjonowania poszczególnych centrów odpowiedzialności i budżety realizacji projektów. Wdrożenie indywidualnej karty celów (poniższe zestawienie) umożliwiło firmie X koordynację działań osób odpowiedzialnych za realizację przyjętej strategii działania jednostki. Zadania i cele stały się konkretne i mierzalne, zrozumiałe dla pracowników i pokazują partycypację w wynikach jednostki. W firmie X po wdrożeniu controllingu został również wdrożony nowy system motywacyjny, który polegał na zastosowaniu arkusza premiowego.

Dla menedżerów pierwszego szczebla zarządzania przyznany zostaje cel półroczny, który jest kaskadowany na podległych im menedżerów. Arkusz premiowy kierowników różni się od arkuszy pracowników. Kierownicy poszczególnych ośrodków odpowiedzialności otrzymują również cele indywidualne, których nie kaskadują w dół.

Imię, nazwisko, stanowisko

1. WYNIKI FINANSOWE SPÓŁKI udział 20%

Lp.	Cele biznesowe (opis celu)	2009 Plan		Plan vs. realizacja (+/-)	2009 Realizacja Plan vs. realizacja (%)	Próg realizacji	Waga celu	Należna premia
1	Wynik finansowy spółki za rok		2009 Realizacja					
2	EBITDA							

2. CELE PIONU, DZIAŁU, WYDZIAŁU udział 40%

Lp.	Cele biznesowe (opis celu)	2009 Plan	2009 Realizacja	Plan vs. realizacja (+/-)	2009 Realizacja Plan vs. realizacja (%)	Próg realizacji	Waga celu	Należna premia
1	Redukcja kosztów osobowych działu Xo, np. 5%							
2	Koszty działu X w perspektywie kwartalnej							

3. CELE INDYWIDUALNE 40%

Lp.	Cele biznesowe (opis celu)	2009 Plan	2009 Realizacja	Plan vs. realizacja (+/-)	2009 Realizacja Plan vs. realizacja (%)	Próg realizacji	Waga celu	Należna premia
1	Rozwój biznesu							
2	Rozwój ludzi, wspieranie pracy zespołowej							
3	Rozwój osobisty							

Źródło: materiały wewnętrzne firmy X.

5. Podsumowanie

Wraz z wdrażaniem controllingu do firmy X wdrożono nowy styl zarządzania. Istotą controllingu bowiem jest nastawienie na cele, przyszłość i „wąskie gardła”. Odzwierciedlenie tego powinno się znaleźć w systemie motywacyjnym pracowników. Zarządzanie przez cele nie było trudne do wdrożenia w powiązaniu z systemem motywacyjnym. Kadra najwyższego szczebla przerzuca cele na kadrę niższego szczebla, która z kolei kaskaduje je na szczebel najniższy. Arkusz motywacyjny menedżera jest kolejno kaskadowany na podległych mu pracowników. Naliczanie premii poprzez zastosowanie arkusza premiowego znacznie ułatwiło pracę menedżerom. Stworzenie indywidualnej karty celów jest również komfortową sytuacją dla pracownika, jest on bowiem świadomy wyznaczonych mu zadań. Pracownik może tak sterować swoją kartą, aby wypracować najbardziej dla siebie korzystną premię. Na motywowanie pracowników wpływ ma nie tylko wysokość wypracowanej przez niego premii, ale także sama świadomość możliwości sterowania uzyskanymi wynikami.

Wdrażanie controllingu w firmie X rozpoczęło się dwa lata temu, do tej pory jednak nie można stwierdzić, że zostało ono zakończone. Trwają nieustanne prace nad usprawnianiem controllingu, w dalszym ciągu w firmie istnieją obszary, które wymagają jeszcze rozwiązań controllingowych.

Reasumując – controlling ma się przyczyniać przede wszystkim do poprawy zarządzania przedsiębiorstwem, dostarczając informacji głównie prospektywnej. Należy pamiętać, że controlling jest systemem ciągle rozwijającym się, nie można więc mówić o „prawidłowej” organizacji controllingu; musi ona być odpowiedzią na indywidualne potrzeby informacyjne przedsiębiorstwa i musi być dostosowana do jego specyfiki. W ekstremalnie dynamicznym otoczeniu, a takie właśnie obserwujemy współcześnie, wzrasta liczba problemów, które trzeba rozwiązywać i w takim przypadku controlling bezpośrednio współdziała przy rozwiązywaniu problemów decyzyjnych przedsiębiorstwa i wspomaga je. Zastosowanie szerokiego wachlarza instrumentów, jakimi dysponuje controlling, z pewnością przyczyni się do podejmowania racjonalnych decyzji i wzrostu efektywności działania w przyszłości.

Literatura

- [1] Hejduk K., *Koncepcja systemu monitoringu finansowego przedsiębiorstwa*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 1998, nr 11.
- [2] Mann R., Mayer E., *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice 1996.
- [3] Nesterak J., *Controlling. System oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2002.
- [4] Nowak E., *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.

- [5] Penc J., *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1997.
- [6] Radzikowski W., Wierzbicki J., *Controlling. Koncepcje. Metody. Zastosowania*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń 1999.
- [7] Sierpińska M., Niedbała B., *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2001.
- [8] Vollmuth H.J., *Controlling. Instrumenty od A do Z*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.
- [9] Wierzbicki K., *Jak wdrażać controlling w przedsiębiorstwie*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 1994, nr 6.

SOME PRACTICAL ASPECTS OF CONTROLLING SYSTEM IN ECONOMIC SUBJECTS MANAGEMENT ON THE EXAMPLE OF X ENTERPRISE

Summary

The paper presents practical aspects of controlling system on the example of the X enterprise. The author focuses on the controller's tasks and on motivation system in the enterprise.