

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nóżka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierziński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Urszula Balon

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Anna Boratyńska-Sala

Politechnika Krakowska

CONTROLLING A PODEJŚCIE PROCESOWE W SYSTEMIE ZARZĄDZANIA

1. Wstęp

Wiele organizacji w swojej strategii akcentuje elementy systemu zarządzania jakością jako skutecznego narzędzia pozwalającego osiągnąć satysfakcję klientów, a także interesariuszy, takich jak: pracownicy, dostawcy, właściciele, społeczeństwo. Organizacje te dążą także do doskonalenia swojego systemu, a także do poprawy jakości oferowanych wyrobów (lub usług). Elementy te zostały scharakteryzowane w normach serii ISO 9000:2000. Organizacje wdrażające system zarządzania jakością według normy PN-ISO 9001:2001 muszą zidentyfikować i opisać zachodzące w niej procesy, a także powiązania między tymi procesami. W wymaganiach zawartych w tej normie zalecane jest również sprecyzowanie mierzalnych celów, a także niezbędnych do ich realizacji zasobów [5, s. 8].

2. Podejście procesowe

Podejście procesowe (*process approach*) jest wymienione jako jedna z 8 zasad zarządzania jakością w normie ISO 9000 [6]: „Pożądany wynik osiąga się z większą efektywnością wówczas, gdy działania i związane z nimi zasoby są zarządzane jako proces” [2, pkt. 0.2d].

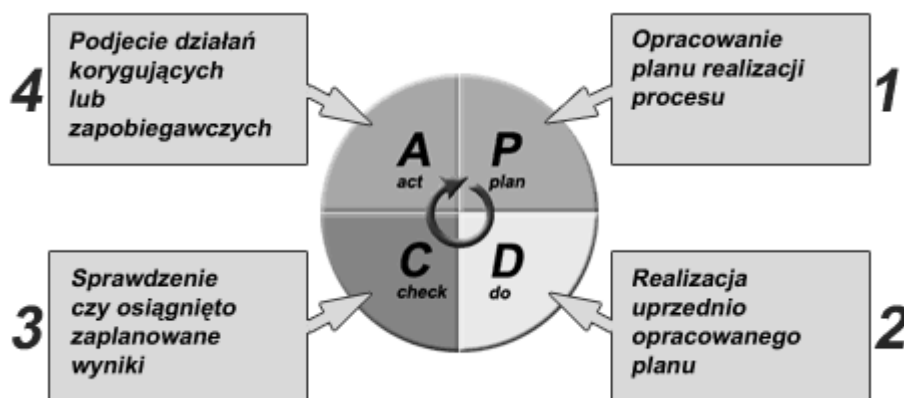
Organizacje, które chcą być skutecznie zarządzane, powinny dokonać identyfikacji zachodzących procesów, a także ich wzajemnych powiązań. Za proces można uznać wszystkie działania, w których stan wejściowy przekształcany jest w stan wyjściowy za pomocą odpowiednich środków. Często wyjście z jednego procesu stanowi jednocześnie wejście do następnego procesu. Systematyczną identyfikację

i zarządzanie procesami stosowanymi w ramach organizacji oraz wzajemne oddziaływanie między tymi procesami można określić jako tzw. podejście procesowe.

Aby zarządzać procesami, należy je najpierw poznać, dlatego pierwszym etapem jest identyfikacja procesów istniejących w organizacji. W tym celu zaleca się postępowanie według schematu.

- określenie polityki jakości i celów (przez kierownictwo),
- identyfikacja istniejących procesów biznesowych,
- określenie powiązania pomiędzy procesami,
- określenie właścicieli procesów,
- opracowanie dokumentacji procesu.

Do zarządzania procesem wykorzystuje się model PDCA, zwany kołem Deminga. W modelu wykorzystuje się 4 kroki (rys. 1).



Rys. 1. Model PDCA

Źródło: [6].

Planowanie procesu (*PLAN*)

Właściwe zaplanowanie procesu jest pierwszym elementem cyklu PDCA. Na tym etapie określa się, co i kiedy należy osiągnąć oraz za pomocą jakich zasobów. W zależności od tego, jaki to jest proces, stosuje się różne metody planowania. Na tym etapie należy zwracać uwagę na:

- wymagania klientów (zewnętrznych i wewnętrznych),
- ustalenie działań niezbędnych do realizacji planu/celu procesu,
- ustalenie zasad monitorowania wyników pozwalających na analizę i doskonalenie procesu,
- ustalenie zapisów niezbędnych do potwierdzenia zgodności procesu/wyrobu z wymogami klienta, norm i przepisów prawnych,
- dostępność zasobów (ludzie, maszyny, infrastruktura, finanse itp.),
- potencjalne zagrożenia (zalecane jest przeprowadzenie analizy ryzyka).

Wykonanie zaplanowanych czynności (DO)

W tym etapie realizuje się uprzednio zaplanowane działania, wykorzystując dostępne zasoby. Podczas realizacji tych czynności gromadzone są informacje o funkcjonowaniu procesu. Posłużą one do późniejszego sprawdzenia, czy zaplanowane wyniki są osiągnięte.

Sprawdzenie (CHECK)

Po wykonaniu zaplanowanych czynności sprawdza się, czy osiągnięty wynik jest zgodny z uprzednio zaplanowanym. Do tego celu w danym procesie powinny być opracowane metody pomiaru parametrów procesu. Tam, gdzie to możliwe, zaleca się stosowanie technik statystycznych.

Parametry procesu powinny także wynikać z celu procesu. Przykładowo, jeżeli cel procesu brzmi: „Terminowa produkcja wyrobu o wysokiej jakości przy jednoczesnej minimalizacji kosztów wytwarzania”, to można monitorować: terminowość produkcji, jakość (np. poziom strat) i koszty wytwarzania (wykorzystane zasoby i koszty jakości).

Etap sprawdzenia pozwala na ocenę skuteczności oraz jeżeli to możliwe, także efektywności procesu.

Zaleca się przygotowanie krótkiego raportu dla kierownictwa z analizy procesu. W tym raporcie można zawrzeć takie informacje, jak:

- cele i zadania,
- wskaźniki procesu (mierzone parametry procesu),
- stopień wykorzystania zasobów,
- podjęte lub planowane działania korygujące lub zapobiegawcze.

Podjęcie działań korygujących lub zapobiegawczych (ACT)

Po etapie sprawdzenia osiągniętych wyników i porównaniu ich z zaplanowanymi powstają dwie sytuacje [6]:

- zaplanowane cele są osiągnięte,
- zaplanowane cele nie są osiągnięte (plan nie został w pełni zrealizowany).

Ciągłe doskonalenie procesu jest rezultatem stosowania cyklu PDCA. Każde „zamknięcie” koła pozwala na coraz większe podnoszenie skuteczności procesu (stopnia osiągnięcia postawionych celów) oraz efektywności procesu (relacji pomiędzy stopniem osiągnięcia celów a użytymi zasobami). Także każde działanie korygujące lub zapobiegawcze jest elementem tegoż doskonalenia. Zaplanowanie bardziej ambitnych celów, zmniejszenie wymaganych zasobów to kolejne kroki w doskonaleniu procesu.

Po wdrożeniu podejścia procesowego organizacja może w sposób systematyczny i uporządkowany doskonalić swoje procesy na podstawie PDCA. Spełnianie wymagań klientów przy jednoczesnym obniżeniu kosztów funkcjonowania procesu (kosztów zasobów) jest metodą pozwalającą na zwiększenie konkurencyjności organizacji.

3. Controlling

Najogólniej controlling można określić jako proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez kontrolę i sprawozdawczość. Controlling traktowany jest jako system wspomagania kierownictwa przedsiębiorstwa w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania orientujący decyzje i zadania kierownictwa wszystkich szczebli zarządzania na globalne cele przedsiębiorstwa [4, s. 14].

Według R. Manna i E. Mayera controlling to zbiór reguł ułatwiających [4, s. 14]:

- osiągnięcie celów przedsiębiorstwa,
- eliminowanie przypadkowych zdarzeń,
- budowanie systemu wczesnego ostrzegania przed niebezpieczeństwami dla przedsiębiorstwa,
- podejmowanie działań eliminujących zakłócenia w procesie sterowania,
- sterowanie działaniami w przyszłości.

Controlling w przedsiębiorstwie jest elementem (podsystemem) zarządzania, a także jednym z podstawowych narzędzi przydatnych w podejmowaniu decyzji. Właściwe jego wykorzystanie powinno ułatwić podjęcie decyzji szybkich, efektywnych oraz wiarygodnych. Controlling wdrożony we wszystkich obszarach działalności przedsiębiorstwa pomaga w osiąganiu założonych celów, a także uwzględnia wpływ otoczenia na jego działalność. Jest cennym narzędziem zarządzania, dzięki któremu można skutecznie powiązać ze sobą stosowane już wcześniej (ale oddzielnie) metody i techniki organizacyjne i zarządzania. W związku z wdrożeniem controllingu w przedsiębiorstwie można bardziej wnikliwie analizować związki przyczynowo-skutkowe zjawisk zachodzących w otoczeniu czy też w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Dotyczy to szczególnie wpływu poszczególnych zjawisk na cel działania przedsiębiorstwa, jakim może być wynik finansowy, udział w rynku itp. Takie stosowanie metod i technik zarządzania pozwala szybko zidentyfikować miejsce, a często także i przyczynę nieoczekiwanych zmian (zarówno korzystnych, jak i niekorzystnych), jak również pozwala na wskazanie obszarów, a nawet przedsięwzięć, po realizacji których poprawa wyniku będzie największa. Takie właściwości podsystemu (systemu) controllingu pozwalają na szybkie dostosowanie się przedsiębiorstwa do zmieniającego się otoczenia oraz podnoszą efektywność osiągania postawionych przed nim celów. System controllingu w znacznym stopniu spełnia wymagania optymalnego zarządzania, a także pozwala na zachowanie konkurencyjności i zapewnienie dalszego rozwoju przedsiębiorstwa w długim czasie. Dodatkową cechą systemu controllingu jest szybkie kumulowanie się wiedzy o przedsiębiorstwie i otoczeniu, co ułatwia proces planowania, a także zwiększa trafność i wiarygodność decyzji podejmowanych na podstawie dostarczonych informacji, które dotyczą przeszłości.

Controlling koordynuje dostarczanie i wykorzystywanie informacji. Zadanie to wypełnia dzięki takim, jak [4, s. 29]:

- planowanie,
- dostarczanie informacji,
- kontrola,
- koordynacja,
- motywowanie.

Planowanie to działalność zorientowana na przyszłość, charakteryzująca się ograniczoną racjonalnością. Każde planowanie obarczone jest ryzykiem błędu. Planowanie jest stale powtarzającym się procesem w przedsiębiorstwie, który daje podzielić się na fazy. Obecnie wyodrębnia się planowanie długookresowe (strategiczne) oraz krótkookresowe (budżetowanie).

Dostarczanie informacji jest ważnym elementem controllingu, gdyż na jego podstawie odbywa się etap planowania, kontroli i podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie. W związku z tym informacja powinna być dostarczona do odpowiedniej komórki w przedsiębiorstwie we właściwym czasie, we właściwym miejscu i powinna mieć właściwy stopień przetworzenia.

Kontrola uzupełnia planowanie, ponieważ mierzy stopień osiągnięcia celu, a jej wyznacznikiem jest porównanie kontrolowanego obiektu z obiektem porównawczym. Ważnym elementem kontroli jest ustalenie norm, standardów i metod służących do pomiaru.

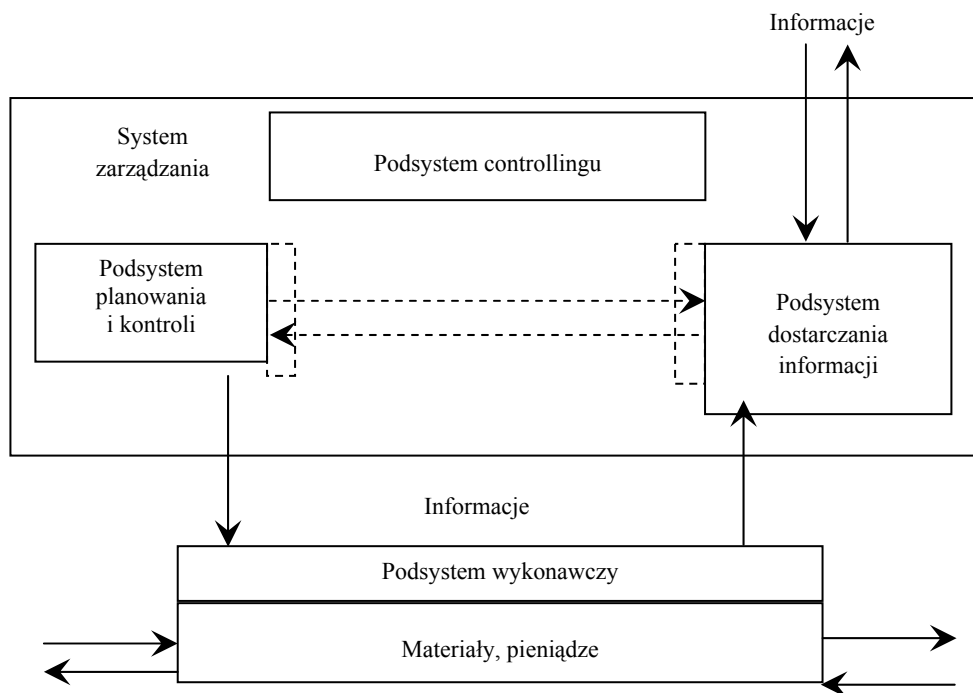
Koordynacja polega na zharmonizowaniu poszczególnych zadań i działań podejmowanych w ramach pozostałych podsystemów controllingu (tj. planowania, kontroli i zasilania w informację). Koordynacja powinna przyczynić się do osiągnięcia wewnętrznej spójności różnych elementów systemu controllingu.

Motywowanie, tj. identyfikowanie się pracowników z celami przedsiębiorstwa, można osiągnąć:

- poprzez współdziałanie pracowników w ustalaniu celów; pracownicy, a przynajmniej kierownicy ośrodków odpowiedzialności, biorą czynny udział w ustalaniu planów działania swych ośrodków, które stanowiąc będą wielkości do osiągnięcia w planowanym okresie;
- poprzez premiowanie zachowania zgodnego z interesem przedsiębiorstwa.

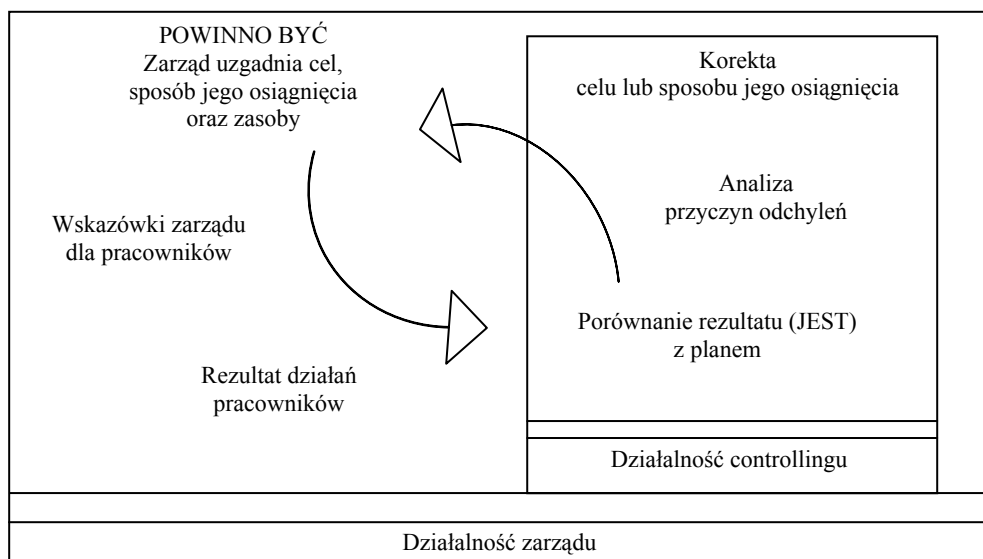
Podsystemy planowania i kontroli są ściśle powiązane z podsystemem informacyjnym w przedsiębiorstwie. Podczas etapu planowania określa się cele i kierunki rozwoju oraz dalszej działalności organizacji. Podsystem kontroli sprawdza efekt wykonania planu. Proces kontrolowania nie jest możliwy bez planowania, gdyż nie można kontrolować działań, które nie zostały wcześniej zaplanowane. W procesie planowania i kontrolowania wykorzystywane są informacje generowane przez podsystem informacyjny. Dane pochodzące z rachunkowości zarządczej wykorzystywane są w procesie planowania, natomiast dane z systemu sprawozdawczego tworzą podstawę do kontroli. Powiązania pomiędzy poszczególnymi systemami controllingu zostały przedstawione na rys. 2.

Podsystem informacyjny dostarcza danych na temat obecnej sytuacji w przedsiębiorstwie. Informacje te pozwalają zarządowi na określenie celów oraz kierunku



Rys. 2. Controlling jako podsystem w systemie zarządzania

Źródło: [4].



Rys. 3. Controlling w sterowaniu przedsiębiorstwem

Źródło: [4].

dalszej działalności. Przydziela także zasoby (ustala, co POWINNO BYĆ). Na podstawie tak przygotowanych ustaleń zarząd przedstawia kierownikom niższych szczebli (ośrodków odpowiedzialności) wskazówki do realizacji wyznaczonych zadań, a następnie podczas kontroli sprawdzane są osiągnięte rezultaty (czyli, co JEST). Podczas porównania wartości założonych z wartościami uzyskanymi analizowane są przyczyny zaistniałych odchyśleń. Analiza ta stanowi podstawę dokonania korekty celu lub korekty sposobu osiągnięcia celu i wprowadzenia działań korygujących. Analizowane wyniki są podstawą do podejmowania kolejnych decyzji w organizacji. Koncepcja ta została zaprezentowana na rys. 3.

4. Controlling a PDCA

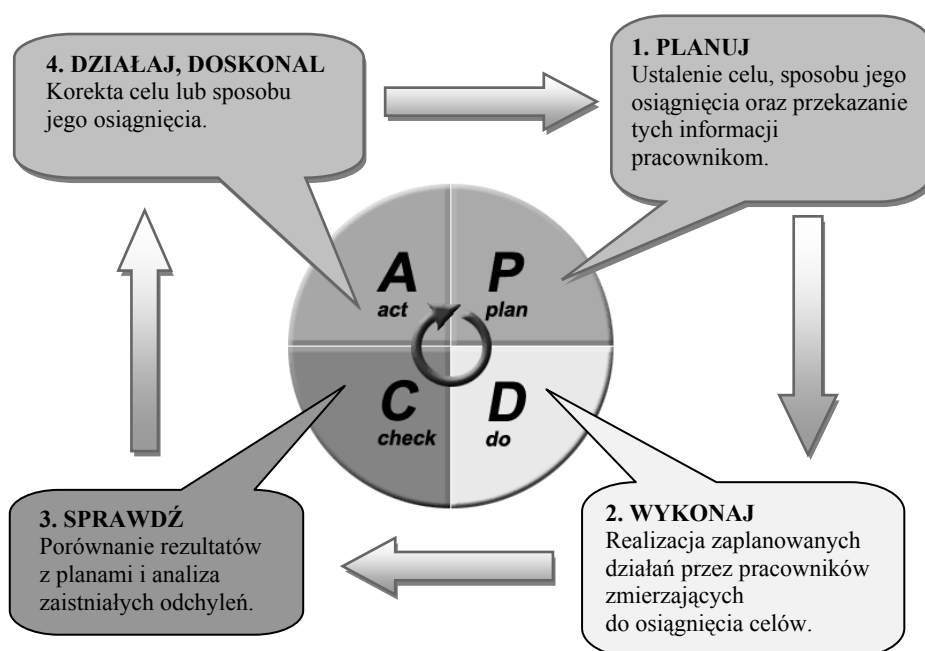
Koncepcję controllingu w sterowaniu przedsiębiorstwem można wykorzystać w procesie doskonalenia systemu zarządzania. Proces ciągłego doskonalenia systemu zarządzania jakością prezentowany jest w normie PN-ISO 10014:2008 Zarządzanie jakością. Wytyczne do osiągania korzyści finansowych i ekonomicznych w postaci modelu PDCA wraz z elementami wejściowymi i wyjściowymi. Elementem wejściowym w procesie ciągłego doskonalenia jest przeprowadzona samoocena organizacji zgodnie z zamieszczonym kwestionariuszem pytań. Na tej podstawie organizacja może określić swój stopień dojrzałości do ciągłego doskonalenia, a następnie ustalić priorytety działań doskonalących.

Organizacja, chcąc przeprowadzić proces planowania celów i działań strategicznych na następny okres, musi dokładnie znać swoją sytuację. W tym celu może wypełnić kwestionariusz samooceny. Znajdują się w nim po trzy pytania odnoszące się do każdej zasady zarządzania. Uzyskane wyniki ułatwiają rozpoczęcie procesu doskonalenia organizacji.

W organizacjach zarządzanych controllingowo można także zastosować model PDCA. Na rysunku 4. zaprezentowano model doskonalenia organizacji zarządzanej controllingowo w cyklu PDCA.

Pierwszym etapem w modelu PDCA jest planowanie, podczas którego ustalane są cele jakościowe. W przedsiębiorstwach zarządzanych controllingowo jest to także proces ustalania celów i zadań dla organizacji. Jest to etap, w którym zespołowo ustala się koncepcję działalności organizacji. Koncepcja ta jest ustalana w postaci misji organizacji, a także celów strategicznych, taktycznych i operacyjnych. Cele te powinny być ze sobą powiązane, tak aby tworzyły jednolity plan działań na najbliższy okres. W tych przedsiębiorstwach ze względu na decentralizację zarządzania należy precyzyjnie ustalać cele dla poszczególnych ośrodków (centrów) odpowiedzialności. Cele te muszą być ze sobą ściśle powiązane, aby ich realizacja przyczyniła się do osiągnięcia zaplanowanych celów dla całej organizacji. Wśród tych celów należy także uwzględnić cele jakościowe. W normie PN-ISO 10014:2008 do tego etapu proponowane są następujące metody i narzędzia zarządzania [3, s. 29]:

- opracowanie planu działań,
- alokacja zasobów,
- zastosowanie zasad zarządzania,
- analiza danych,
- ustalenie priorytetów,
- ustalenie i kaskadowanie celów,
- identyfikacja trendów polegająca na analizie danych w celu identyfikacji trendów lub kierunków w czasie.



Rys. 4. Model doskonalenia organizacji zarządzanej controllingowo w cyklu PDCA

Źródło: opracowanie własne.

Po dokładnym ustaleniu celów należy je zakomunikować pracownikom, a także przekazać im sposoby osiągnięcia tych celów. Zarząd przekazuje do kierowników niższych szczebli wskazówki pomocne w osiąganiu ustalonych celów, a kierownicy ośrodków odpowiedzialności przekazują je swoim pracownikom.

Kolejnym ważnym etapem jest osiągnięcie zaplanowanych celów. Jest to etap, który przyczynia się do uzyskania zaplanowanych efektów w postaci zrealizowania planów. Podczas wykonywania tych działań gromadzi się informacje o przebiegu poszczególnych procesów, które służą później do sprawdzenia, czy zaplanowane cele zostały osiągnięte. W ten sposób sprawdza się realizację zadań przydzielonych poszczególnym pracownikom.

Zgodnie z normą PN-ISO 10014 wdrożone działania to korzyści finansowe i ekonomiczne [3, s. 29]. Działania podejmowane zarówno przez kierownictwo, jak i pracowników mają na celu poprawę i doskonalenie funkcjonowania organizacji. W wyniku prawidłowo podjętych działań organizacja powinna odnieść korzyści ekonomiczne, a także korzyści w postaci poprawy wskaźników finansowych. Mając na uwadze osiągnięcie powyższych korzyści, organizacja odpowiednio ustala cele, które następnie powinny być weryfikowane.

Trzecim etapem jest sprawdzenie wykonanych zadań, czyli porównanie rezultatu z planem, a w następnej kolejności analiza zaistniałych odchyień. Odchylenia powstają na skutek rozbieżności pomiędzy tym, co zostało zaplanowane, a tym, co zostało zrealizowane. Dotyczy to nie tylko kwestii ustalonych celów, ale także planów jakościowych.

Następnym etapem w modelu PDCA jest działanie, doskonalenie. Jest to ostatni etap, w którym po dokonaniu przeglądu można zaproponować działania doskonalące organizację, a także działania poprawiające jakość oferowanych wyrobów. W takiej sytuacji zalecane jest dokonanie „przeгляdu do podjęcia działań”, w którym to można wykorzystać [3, s. 29]:

- alokację budżetu,
- wydatki kapitałowe,
- przepływy pieniężne,
- cele obniżenia kosztów,
- cele dotyczące poziomu wykonania,
- projektowanie sprzedaży,
- dane strategiczne.

Jest to także etap, w którym dokonuje się korekty wcześniej ustalonych, ale nieosiągniętych celów. Zaistniałe odchylenia mogą być spowodowane niewłaściwie sformułowanym lub ustalonym celem. W takiej sytuacji należy właściwie sprecyzować cele zarówno strategiczne, jak również wynikające z nich ściśle powiązane cele operacyjne. Na tym etapie należy także przeanalizować zaproponowany sposób osiągnięcia ustalonych celów. Jeśli prawdopodobną przyczyną nieosiągnięcia celów była niewłaściwa ich realizacja, należy dokonać dokładnej analizy i następnie na tej płaszczyźnie przeprowadzić korektę. Możliwymi źródłami wykorzystywanymi do planów doskonalenia są m.in.:

- wyniki audytów, proponowane działania korygujące, wyniki benchmarkingów, burzy mózgów,
- informacje zwrotne od klientów,
- wyniki finansowe,
- zasoby ludzkie (informacje zwrotne z badań zadowolenia, ocena, wykorzystanie sugestii),
- zalecenia do doskonalenia,
- wyniki analizy rodzajów i skutków uszkodzeń (FMEA), modelu doskonałości w biznesie (BEM),
- wyniki samooceny.

5. Podsumowanie

W wyniku tak przeprowadzonej analizy odchyleń od zaplanowanych działań organizacja może się doskonalić. W tym celu można wykorzystać model PDCA (zwany cyklem Deminga), w którym działania prowadzi się etapami. Początkowo dokonuje się procesu planowania, następnie, po zakomunikowaniu planów pracownikom, dokonuje się ich realizacji, analizy wykonania, a także analizy zaistniałych odchyleń. Celem takiej analizy jest doskonalenie organizacji, sposobu jej zarządzania, ale także jakości oferowanych wyrobów lub usług. Korzyści, jakie organizacja może osiągnąć, wykorzystując taki model zarządzania i doskonalenia to [3, s. 29]:

- wzrost zyskowności,
- wzrost dochodów,
- poprawa wykonania budżetu,
- obniżenie kosztów,
- poprawa przepływów pieniężnych,
- poprawa zwrotu z inwestycji.

Literatura

- [1] *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa 2004.
- [2] PN-EN ISO 9000:2006 Systemy zarządzania jakością – podstawy i terminologia.
- [3] PN-ISO 10014:2008 Zarządzanie jakością. Wytyczne do osiągania korzyści finansowych i ekonomicznych.
- [4] Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- [5] Urbaniak M., *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Wyd. Difin, Warszawa 2004.
- [6] www.strefa-iso.pl/iso9000-podejscie-procesowe-cz2.html.

CONTROLLING AND THE PROCESS APPROACH IN THE MANAGEMENT SYSTEM

Summary

Controlling can be used in the process of improving the management system. The process of continuous improvement of the quality management system is being presented in the norm PN-ISO 10014:2008.