

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Edward Nowak

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: edward.nowak@ue.wroc.pl

CONTROLLING ZORIENTOWANY NA DOKONANIA PRZEDSIĘBIORSTWA

PERFORMANCE-ORIENTED CONTROLLING

DOI: 10.15611/pn.2015.398.34

Streszczenie: Artykuł przedstawia koncepcję controllingu dokonań ukierunkowanego na osiągnięcie celów działalności przedsiębiorstwa. Na początku zdefiniowano dokonania przedsiębiorstwa oraz zidentyfikowano najważniejsze ich rodzaje jako przedmiot sterowania w controllingu. Na tym tle określono istotę i założenia controllingu zorientowanego na dokonania w powiązaniu z innymi koncepcjami zarządzania, a zwłaszcza zarządzaniem przez cele. Następnie omówiono podstawowe funkcje controllingu dokonań: koordynację, planowanie, kontrolowanie, sterowanie i regulację oraz zasilanie w informacje. W ostatniej części artykułu wskazano na znaczenie pomiaru i raportowania dokonań we wspomaganiu zarządzania dokonaniem. Rozważania przeprowadzone w artykule dowodzą, że controlling dokonań może być skutecznym instrumentem wspomagającym zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa przy uwzględnieniu informacji z rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: controlling, dokonania przedsiębiorstwa, zarządzanie dokonaniem, pomiar dokonań, sprawozdawczość wyników.

Summary: The concept of performance-oriented controlling is presented as an instrument for measuring company performance in the realization of its primary business objectives. The paper presents a definition of company performance and identifies the most important segments of performance in terms of their utility for measuring and controlling purposes. Based on the above, the character and the main assumptions of the performance-oriented controlling are presented and examined against other management concepts and methods, particularly the Management by Objectives (MbO) method. Fundamental functions of performance-oriented controlling are discussed, such as: coordination, planning, controlling, regulation and information supply. The significance of measurement and performance reporting is discussed as instruments of performance-oriented approach to management. The paper provides arguments to support the view that performance-oriented controlling may serve as an effective instrument for performance management purposes, when supplemented by information supplied by management accounting systems.

Keywords: controlling, company performance, performance management, performance measurement, performance reporting.

1. Wstęp

Jednostki gospodarcze powinny tak prowadzić działalność, aby założone cele były w pełni zrealizowane przez wdrożenie przyjętej strategii. Ocena stopnia osiągnięcia wytyczonych celów odbywa się na podstawie informacji dotyczących dokonań oraz czynników wpływających na ich stan. Aby to było możliwe, należy wykorzystywać odpowiednie instrumenty zarządzania ukierunkowane na poprawę dokonań w różnych sferach działalności przedsiębiorstwa na poziomie strategicznym i operacyjnym.

Instrumentem zarządzania wspomagającym realizację założonych celów jest controlling zorientowany na dokonania. Instrument ten wspiera kierownictwo przedsiębiorstwa i menedżerów w działaniach zarządczych nastawionych na osiągnięcie postulowanych dokonań. Controlling jest bowiem podejściem mocno związanym z takimi koncepcjami, jak zarządzanie wynikami oraz zarządzanie przez cele. Przy czym przedmiotem sterowania w controllingu dokonań nie są wąsko rozumiane wyniki finansowe, lecz szeroko traktowane dokonania przedsiębiorstwa, zarówno finansowe, jak i niefinansowe.

Problematyce wykorzystania idei controllingu w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa jest poświęcony niniejszy artykuł. Głównym celem tego artykułu jest ukazanie istoty i roli controllingu zorientowanego na dokonania oraz określenie głównych jego założeń i funkcji jako instrumentu zarządzania. Zasadnicza teza artykułu zawiera się w stwierdzeniu, że skuteczne osiągnięcie celów działalności przedsiębiorstwa może być wspomagane przez wykorzystanie controllingu dokonań. Do realizacji założonego celu artykułu oraz weryfikacji przyjętej tezy została zastosowana metoda krytycznej analizy literatury krajowej i zarządczej z zakresu controllingu i zarządzania dokonaniem.

2. Dokonania przedsiębiorstwa i ich rodzaje

Dokonania przedsiębiorstwa są złożoną kategorią ekonomiczną, co powoduje, że brak jest jednoznaczności w rozumieniu tego pojęcia. Pojęcie dokonań jest mocno związane z osiągnięciem celów: dokonania oznaczają to, co przedsiębiorstwo zrealizowało, prowadząc działalność. Przedsiębiorstwo ma dokonania, jeśli podejmowane przez nie działania przyczyniają się do osiągnięcia celów i uzyskania lepszych rezultatów. Dokonania można określić jako postęp w osiągnięciu wytyczonych celów poprzez odpowiednie działania ukierunkowane na realizację przyjętej strategii [Nowak 2011].

Dokonania oznaczają szeroko rozumiane osiągnięcia przedsiębiorstwa, a nie tylko wąsko traktowane wyniki finansowe. Uznaje się, że przedsiębiorstwo ma dokonania wtedy, gdy procesy gospodarcze przebiegają wydajnie, posiadane zasoby są efektywnie wykorzystywane, a cele działalności są skutecznie osiągnięte. Po-

nadto dokonania dotyczą różnych sfer działalności przedsiębiorstwa i są związane z realizacją poszczególnych procesów gospodarczych. Dlatego dokonania są wielowymiarową kategorią ekonomiczną, która obejmuje wiele szczegółowych wielkości o różnym charakterze.

Istotnym elementem controllingu zorientowanego na dokonania jest ich identyfikacja. Identyfikacja dokonań polega na rozpoznaniu szczegółowych dokonań, jakie występują w przedsiębiorstwie. Identyfikacja dokonań powinna dać odpowiedź na następujące pytania:

- 1) Jakie dokonania ma przedsiębiorstwo?
- 2) Gdzie występują dokonania?
- 3) Kto przyczynia się do dokonań?
- 4) Jak dokonania są osiąganе?
- 5) Kiedy przedsiębiorstwo wykazuje się dokonaniami?

Trafna identyfikacja dokonań wymaga przeprowadzenia ich klasyfikacji według przyjętych kryteriów klasyfikacyjnych. Klasyfikacja ta umożliwi lepsze zrozumienie natury dokonań, natężenia i zakresu ich występowania oraz wpływu na realizację celów przedsiębiorstwa. To z kolei jest elementem controllingu zorientowanego na dokonania.

Z punktu widzenia sterowania dokonaniami w systemie controllingu ważna jest klasyfikacja dokonań ze względu na ich wpływ na działalność przedsiębiorstwa. Stosując to kryterium, wyróżnia się:

- dokonania o charakterze strategicznym, które są związane z przyszłymi szansami biznesowymi,
- dokonania o charakterze operacyjnym, które powstają w rezultacie usprawnień bieżącej działalności.

Przyjmując natomiast jako kryterium klasyfikacji dokonań ich istotność dla osiągnięcia celów działalności przedsiębiorstwa, można wyróżnić:

- dokonania o charakterze spektakularnym, które są rezultatem radykalnych zmian sposobów działania i odznaczają się wysokim ryzykiem osiągnięcia,
- dokonania o charakterze ubocznym, które są rezultatem działań wspierających usprawnienia i nie są one niezbędne do zapewnienia rozwoju przedsiębiorstwa.

Ważnym kryterium klasyfikacji dokonań jest możliwość ich kwantyfikacji. Na podstawie tego kryterium można wskazać:

- dokonania mierzalne, które mogą być wyrażone za pomocą liczb, wśród których można wyróżnić dokonania finansowe i niefinansowe (ilościowe),
- dokonania niemierzalne o charakterze jakościowym, które nie są wyrażalne liczbowo.

Na podstawie kryterium zakresu zmian w działalności przedsiębiorstwa można wyróżnić dokonania, które są osiąganе przez:

- wykonywanie dotychczasowych działań w niezmiennym sposobie,
- wykonywanie dotychczasowych działań w inny, lepszy sposób,
- podejmowanie nowych działań,
- zaprzestanie wykonywania określonych działań.

Ostatnia klasyfikacja jest szczególnie przydatna przy określaniu przedsięwzięć mających na celu poprawę dokonań przedsiębiorstwa z wykorzystaniem sterowania w systemie controllingu. Dokonania są bowiem skutkiem różnych działań podejmowanych w przedsiębiorstwie dla osiągnięcia jego zamierzeń (wizji i celów). W controllingu dokonań chodzi przede wszystkim o to, aby podejmować tylko działania, które są niezbędne do osiągnięcia postulowanych dokonań.

3. Istota i założenia controllingu dokonań

Punktem wyjścia do wyjaśniania specyfiki controllingu zorientowanego na dokonania może być ukazanie istoty controllingu w ogólnym ujęciu. Nie jest to jednakże zadanie łatwe, gdyż controlling jest rozumiany bardzo różnie, co powoduje, że w literaturze trudno jest znaleźć jego jednoznaczną definicję. Jest tak dlatego, że funkcjonowanie controllingu opiera się na współzależnościach występujących między wieloma dziedzinami, zwłaszcza takimi jak zarządzanie i rachunkowość [Nowak 2007]. Dochodzą do tego jeszcze powiązania z finansami przedsiębiorstwa.

Controlling zorientowany na dokonania, lub krótko controlling dokonań, jest mocno powiązany z takimi koncepcjami zarządzania, jak zarządzanie przez wyniki i zarządzanie przez cele. Dlatego istota controllingu dokonań może być ukazana z wykorzystaniem definicji controllingu zawierających te dwa elementy: cele i wyniki. Jedną z takich definicji określa controlling jako system wzajemnie uzgodnionych środków, zasad, celów, metod i technik, który służy wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli celów dotyczących wyników [Krüger 1997, s. 161]. Inna definicja głosi, że istota controllingu zawiera się w nastawieniu na cele, przyszłość i wąskie gardło [Vollmuth 1995, s. 13]. Przytoczmy jeszcze trzecią definicję, zgodnie z którą controlling jest to proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość [Mann, Mayer 1996, s. 6]. Dobry przegląd celowościowego podejścia do definiowania controllingu został przedstawiony w pracy [Nowak 2013, s. 20-22].

Analiza porównawcza różnych definicji controllingu reprezentujących podejście celowościowe wskazuje, że controlling jest systemem sterowania działalnością przedsiębiorstwa, zorientowanym na osiągnięcie wyznaczonych celów. Jest to nieodłączna cecha controllingu, gdyż każde przedsiębiorstwo zakłada wiązkę celów, które powinno osiągnąć. Ważnym przeto zadaniem controllingu jest wspieranie realizacji celów działalności przedsiębiorstwa.

W analizowanych definicjach controllingu podkreśla się także osiągnięcie wyników. Controlling dokonań jest nastawiony nie tylko na wąsko rozumiane wyniki finansowe, lecz także na szeroko traktowane dokonania. Jeśli przedsiębiorstwo ma odpowiednie dokonania, wówczas realizuje założone cele działalności. Uwaga ta dotyczy celów i dokonań o różnym horyzoncie czasowym (strategicznych i operacyjnych) oraz dotyczących różnego zakresu przedmiotowego (sfer działalności) i podmiotowego (jednostek organizacyjnych traktowanych jako ośrodki odpowie-

działności). Tak więc controlling zorientowany na dokonania wspiera realizację celów przedsiębiorstwa. Jest to niewątpliwie najważniejsze zadanie controllingu, w tym controllingu dokonań.

4. Funkcje controllingu dokonań

Rola controllingu zorientowanego na dokonania może być wyjaśniona przez wyspecyfikowanie jego funkcji w zarządzaniu. Funkcje controllingu (dokonań) odzwierciedlają wyspecjalizowane obszary aktywności podejmowanych w systemie controllingu. Działania te powinny przybliżyć przedsiębiorstwo do osiągnięcia wyznaczonych celów. Na funkcje controllingu dokonań składają się zbiory powtarzalnych działań wykonywanych przez controllerów, ukierunkowanych na wspieranie dokonań [Nowak 2013].

Controlling zorientowany na dokonania spełnia takie same funkcje jak controlling w ogóle. Zazwyczaj wskazuje się jedną nadrzędną funkcję oraz kilka funkcji szczegółowych jej podporządkowanych. Przy czym owe funkcje controllingu są postrzegane niejednakowo przez różnych autorów. Liczba i charakter wyszczególnionych funkcji jest w dużym stopniu sprawą przyjętej koncepcji controllingu.

Najlepiej funkcje controllingu zostały wyspecyfikowane przez P. Horvatha w sformułowanej przez niego definicji: controlling jest podsystemem zarządzania, który zajmuje się ukształtowaniem i koordynowaniem procesów planowania, kontrolowania i zasilania w informację, ukierunkowanym na sterowanie całym systemem z punktu widzenia wyznaczonych celów [Horvath 2002, s. 230]. Z definicji tej wynika, że nadrzędną funkcją controllingu jest koordynacja. Szczegółowymi funkcjami controllingu są natomiast: planowanie, kontrola, sterowanie i regulacja oraz zasilanie w informację.

Realizacja poszczególnych funkcji w ramach controllingu dokonań jest przedstawiona w tabeli 1.

Tabela 1. Realizacja funkcji controllingu dokonań

Funkcje controllingu	Realizacja przez controlling dokonań
Koordynacja	Integracja działań podejmowanych w ramach różnych podsystemów dla poprawy dokonań
Planowanie	Planowanie i budżetowanie dokonań ukierunkowane na skuteczną realizację celów
Kontrola	Pomiar oraz bieżące monitorowanie dokonań przy wykorzystaniu zestawu mierników
Sterowanie i regulacja	Działania podejmowane dla osiągnięcia docelowych wartości dokonań i korygowanie odchyłeń wartości rzeczywistych od docelowych
Zasilanie w informację	Gromadzenie, przetwarzanie i dostarczanie jednostkom decyzyjnym informacji dotyczących osiągnięcia celów i dokonań

Źródło: opracowanie własne.

Realizacja funkcji przedstawionych w tabeli 1 czyni controlling dokonania swoistego rodzaju „ekonomicznym sumieniem przedsiębiorstwa” [Preissler 1994, s. 13-24]. Tak zorientowany controlling umożliwia stworzenie systemu sterowania działalnością przedsiębiorstwa z punktu widzenia realizacji celów. To jest możliwe wtedy, gdy przedsiębiorstwo wykazuje się odpowiednimi dokonaniem.

Controlling dokonania powinien być podporządkowany realizacji strategicznych celów przedsiębiorstwa. Ważne jest, aby realizacji strategii przedsiębiorstwa były podporządkowane różne instrumenty i narzędzia controllingu. Controlling dokonania powinien umożliwiać kontrolę realizacji strategii na każdym poziomie przedsiębiorstwa. Jednocześnie wraz ze zmianami warunków funkcjonowania ważne jest uaktualnianie strategii. Konieczne jest także ciągle doskonalenie procesów kluczowych dla osiągnięcia zamierzeń określonych w strategii [Cokins 2009, s. 9-10; za: Kowalewski 2013, s. 164-165].

Sukces przedsiębiorstwa w biznesie zależy od dokonania, jakie mają wszystkie jednostki organizacyjne traktowane jako ośrodki odpowiedzialności. Może jednakże zdarzyć się tak, że dokonania niektórych gorzej pracujących jednostek mogą być w pewnym stopniu zawyżone przez dokonania lepszych ośrodków. Może być także odwrotnie, że dokonania lepiej pracujących jednostek będą zaciemnione przez dokonania tych ośrodków, które mają gorsze dokonania. W tej sytuacji niezmiernie ważne jest, aby właściwie oceniać kierowników ośrodków odpowiedzialności przy uwzględnieniu ich dokonania. Aby to było możliwe, należy zidentyfikować problemy związane z wykonywaniem zadań ukierunkowanych na poprawę dokonania. Wskazywanie odpowiednich działań zarządczych w tym zakresie jest ważnym zadaniem controllingu dokonania.

5. Pomiar dokonania na potrzeby controllingu

Istotnym elementem controllingu zorientowanego na dokonania jest pomiar dokonania. Pomiar ten ma szczególne znaczenie dla oceny dokonania przedsiębiorstwa, gdyż trudno jest ocenić coś, czego nie można zmierzyć. Dokonania są złożoną kategorią ekonomiczną, dlatego mówi się o systemie pomiaru dokonania. System ten jest źródłem wieloprzekrojowych informacji ekonomicznych dotyczących różnych sfer funkcjonowania przedsiębiorstwa, przyjmujących postać wielkości kwantytatywnych.

Pomiar dokonania przedsiębiorstwa nie może być przeprowadzony przy zastosowaniu jednego miernika, lecz całego zestawu mierników. Dlatego system pomiaru dokonania powinien ukazywać wzajemne powiązania między różnymi miernikami i ich grupami. Należy także zapewnić ścisłe powiązanie stosowanych mierników z wyznaczonymi celami działalności przedsiębiorstwa. Przy czym pomiar dokonania jest zagadnieniem trudnym, gdyż duża część z nich ma charakter niefinansowy, w tym jakościowy. Ponadto niekiedy do pomiaru jednego dokonania należy zastosować kilka miar o charakterze szczegółowym.

Do ważnych zadań systemu pomiaru dokonań na potrzeby controllingu należy zaliczyć:

- 1) ocenę postępów w osiągnięciu założonych celów działalności przedsiębiorstwa,
- 2) wskazywanie i podejmowanie odpowiednich działań zaradczych, w sytuacji gdy docelowe wartości dokonań nie są osiągnięte,
- 3) motywowanie do określonych zachowań ukierunkowanych na osiągnięcie docelowych wartości dokonań,
- 4) nagradzanie za dokonania i postępy w realizacji przyjętych celów,
- 5) wykrywanie przyczyn niesatysfakcjonujących dokonań.

Pomiar dokonań przedsiębiorstwa jest przeprowadzany przy zastosowaniu odpowiednich miar. Miary te powinny odznaczać się pewnymi cechami, takimi jak:

- wspomagają osiągnięcie celów przedsiębiorstwa,
- odpowiadać potrzebom najważniejszych interesariuszy,
- motywować do efektywnego działania,
- być jednoznacznymi w interpretacji,
- umożliwiać ustalanie docelowych wartości dokonań,
- mieć określoną skalę pomiaru,
- wykazywać istotną zmianę przy poprawie lub pogorszeniu dokonań,
- być odpornymi na manipulowanie dokonaniem.

Miary dokonań powinny być określone na zasadzie burzy mózgów, przy udziale różnych interesariuszy przedsiębiorstwa. Cennym narzędziem wspomagającym dobór miar dokonań może być mapa dokonań lub piramida pomiaru dokonań. Mając określone miary dokonań, należy określić ich wartości bazowe i docelowe, tak aby można było ocenić postęp w dokonaniach. Przy tym należy wyznaczyć czas, w jakim powinno to nastąpić.

System pomiaru dokonań na potrzeby controllingu spełnia ważne zadanie polegające na tworzeniu i przekazywaniu finansowych i niefinansowych informacji. Informacje te są raportowane jednostkom decyzyjnym przedsiębiorstwa, które wykorzystują je w procesie podejmowania decyzji gospodarczych. Ważne jest, aby system pomiaru dokonań koncentrował się na informacjach, które są istotne z punktu widzenia potrzeb oceny i kontroli dokonań. Chodzi bowiem o to, aby system ten dostarczał kierownictwu i menedżerom takich informacji, które umożliwiają usprawnienie zarządzania ukierunkowanego na poprawę dokonań przedsiębiorstwa [Simons 2000, s. 4-5].

W ostatnich latach zostało opracowanych wiele różnorodnych sposobów pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć [Kowalewski 2013]:

- zrównoważoną kartę dokonań,
- Nawigator Skandii,
- piramidę dokonań,
- pryzmat dokonań,

- model doskonałości EFQM.

Wymienione systemy pomiaru dokonań są realizacją różnych koncepcji zarządzania dokonaniami. W systemach tych rozpatruje się dokonania w różnych sferach działalności przedsiębiorstwa, istotne z punktu widzenia realizacji celu strategicznego. Dzięki takiemu podejściu stanowią one wielowymiarowe systemy informacyjne, które dostarczają istotnych informacji dotyczących funkcjonowania w najważniejszych obszarach przedsiębiorstwa [Kowalewski 2013].

System pomiaru dokonań powinien być podporządkowany ocenie realizacji przyjętej strategii i stopnia osiągnięcia celów przedsiębiorstwa. Zastosowane w tym systemie mierniki powinny umożliwić ocenę skutków działań podejmowanych dla realizacji strategicznych kierunków. Ważne jest, aby system pomiaru dokonań obejmował osiągnięcia we wszystkich sferach aktywności przedsiębiorstwa.

6. Wnioski końcowe

Problematyka przedstawiona w artykule nawiązuje do ważnej i aktualnej koncepcji, jaką jest zarządzanie dokonaniami. Controlling zorientowany na dokonania może być skutecznym instrumentem wspomagającym realizację założonych celów działalności. Ponieważ dokonania są miarą sukcesu, dlatego zasadne jest podporządkowanie wszelkich działań zarządczych ich osiągnięciu. Każda bowiem niewykorzystana okazja w biznesie, skutkująca gorszymi dokonaniami, zmniejsza szanse przedsiębiorstwa na osiągnięcie sukcesu.

Ukierunkowanie controllingu na dokonania przedsiębiorstwa wydaje się dość oczywiste. Wymaga ono jednak odpowiedniego myślenia i przekonania o znaczeniu dokonań dla osiągnięcia założonych celów działalności. Jeśli dokonania mają temu służyć, to kadra zarządcza musi traktować je jako priorytet swoich działań. Ważne jest także ukierunkowanie na pracowników poszczególnych jednostek organizacyjnych, którzy będą zaangażowani w realizację dokonań w wyodrębnionych centrach odpowiedzialności.

Controlling zorientowany na dokonania sprawdza się najlepiej w przedsiębiorstwach o wysokiej kulturze organizacyjnej i zdecentralizowanym systemie zarządzania. Wyrazem tej decentralizacji jest wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności i przyporządkowanie im określonych docelowych wartości dokonań. W takiej sytuacji controlling dokonań pozwala wykorzystać potencjał istniejący w różnych centrach odpowiedzialności, wzbudzić kreatywność pracowników oraz wyzwolić inicjatywę i zaangażowanie w osiągnięcie dokonań. W końcowym rezultacie powinien się przyczynić do realizacji wytyczonych celów i przyjętej wizji. Można zatem przypuszczać, że controlling zorientowany na dokonania stanie się pewną alternatywą dla innych koncepcji i instrumentów zarządzania dokonaniami.

Literatura

- Bradley G., 2006, *Benefit Realisation Management. A Practical Guide to Achieving Benefits Through Change*, Gower Publishing, Surrey.
- Cokins G., 2009, *Performance Management Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk and Analytics*, Wiley and Sons, New Jersey.
- Horvath P., 2002, *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München.
- Kowalewski M., 2013, *Controlling a zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Krüger W., 1997, *Controlling: gegenstandsbereich, wirkungsweise und funktionen in rahmen der unternehmenspolitik*, BFuP, vol. 31.
- Mann R., Mayer E., 1996, *Controlling w twojej firmie*, Centrum Kreowania Liderów, Skierniewice.
- Nowak E., 2011, *Measuring company performance in management accounting*, „Management”, vol. 15, no. 1.
- Nowak E., 2013, *Controlling jako podsystem zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling dla menedżerów*, red. E. Nowak, CeDeWe, Warszawa.
- Nowak M., 2007, *Rachunkowość, controlling, zarządzanie. Rozważania o relacjach*, [w:] *Paradygmaty rachunkowości*, red. E. Nowak, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak M., 2013, *Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Preissler P.R., 1994, *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, R. Oldenbourg Verlag, München.
- Simons R., 2000, *Performing Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice Hall, New Jersey.
- Vollmuth H., 1995, *Controlling. Instrumenty od A do Z*, Placet, Warszawa.