

# Controlling jako nowoczesny system zarządzania

Elżbieta Izabela Misiewicz\*

Każde przedsiębiorstwo, niezależnie czy jest to olbrzymia firma, średnia, czy też mała, aby zapewnić sobie egzystencję na rynku musi zająć się planowaniem swojej przyszłości. Dlatego też, niezbędne są takie instrumenty zarządzania, które pozwolą na zidentyfikowanie problemów w firmie, zbadanie rynku, zaplanowanie przyszłej działalności. Właśnie taką koncepcją zarządzania jest controlling. Controlling, czyli nowoczesny, ponadfunkcyjny system zarządzania przedsiębiorstwem, to szczególnie system koordynacji określonych działań w sferze zarządzania, przede wszystkim w zakresie planowania i kontroli, ale także w zakresie gromadzenia i przetwarzania informacji. Aby wprowadzić ten system do firm, należy przede wszystkim:

- dostosować strukturę organizacyjną;
- przyjąć określony styl zarządzania, oparty na wykorzystaniu inicjatyw i wniosków kierowników szczebli pośrednich, a także szeregowych pracowników;
- zbudować adekwatny do potrzeb controllingu systemu informacji i sprawozdawczości;
- wprowadzić rachunek kosztów bezpośrednich jako system szczególnie odpowiadający potrzebom controllingu [9, s. 42].

## 1. Planowanie

Planowanie jest niezbędnym instrumentem do utrzymania pozycji przedsiębiorstwa na rynku. Jest ono konieczne do pokonania niepewności i ryzyka związanego z przyszłością oraz przyczynia się w istotny sposób do koordynacji procesów przedsiębiorstwa. Planowanie z góry przewiduje przyszłe działania, rozważając różne alternatywy i wybierając najkorzystniejszą drogę [4, s. 27].

Controlling powinien zawierać wszystkie istotne elementy planowania, czyli wytyczne przedsiębiorstwa, wewnętrzną i zewnętrzną analizę, wytyczne celów oraz plany przedsięwzięć. Aby właściwie planować należy uwzględniać prze-

---

\* Mgr Elżbieta Izabela Misiewicz, doktorantka w Uniwersytecie w Białymstoku.

szość, przyszłość (cele oraz kierunki rozwoju), a także obecną sytuację przedsiębiorstwa na rynku (dokładna ocena kondycji oraz właściwe oszacowanie możliwości jego rozwoju).

W każdym przedsiębiorstwie dyrekcja wspólnie z kadrami kierowniczą powinna sformułować wytyczne, czyli filozofię firmy i z nią zaznajomić wszystkich pracowników. Pracownicy powinni dowiedzieć się po co istnieje owo przedsiębiorstwo, jakie ma cele na przyszłość, jakie są planowane kierunki rozwoju, czemu służą wykonywane przez nich czynności. Takie postępowanie dyrekcji w stosunku do pracowników powodują szybszą identyfikację pracowników z firmą, zwiększa ich zaangażowanie, motywację.

Zadaniem planowania jest zbudowanie zamkniętego systemu planów częściowych ujętych w formie pisemnej, które zawierają cele, działania i środki niezbędne do ich realizacji. Podstawą planów są istniejące w przedsiębiorstwie możliwości, a także przewidywane w przyszłości zmiany. Aby proces planowania był właściwy należy przestrzegać następujących cech:

- celowość – działalność każdego przedsiębiorstwa podporządkowana jest obowiązującej w danym czasie hierarchii celów;
- sposób kształtowania – czyli rzeczowe, logiczne i czasowe następstwo wykonywania planowych zadań;
- nastawienie na przyszłość – rozpoznawanie i podejmowanie działań, które są niezbędne do uniknięcia potencjalnego niebezpieczeństwa.

Planowanie musi być ukształtowane tak, by istniały zawsze pewne alternatywy, które będzie można skutecznie zastosować, jak i propozycje zmian występujących w systemie instrumentów oraz w systemie celów i uwarunkowań. Aby zaplanowane przez firmę działania były niezawodne, należy przyjmować skuteczne i wyprzedzające rozwiązania problemów, które zmniejszają ryzyko nietrafnych decyzji.

Aby w odpowiednim czasie zareagować na zmiany zachodzące na rynku, należy przeprowadzić analizę środowiska, czyli analizę zewnętrzną. W trakcie przeprowadzania analizy zewnętrznej, na szczególną uwagę zasługują wskaźniki wczesnego ostrzegania, które mogą w istotny sposób wpływać na planowanie w przedsiębiorstwie. Wskaźniki te można podzielić na kilka grup:

1. Wskaźniki rynkowe:
  - konkurencja, przesunięcie popytu, dynamika cen, udziały poszczególnych firm na rynku, siła nabywcza, surowce, struktura klientów.
2. Wskaźniki technologiczne:
  - innowacje, nowe technologie, postęp techniczny.
3. Wskaźniki polityczne:
  - nowe ustawy, ograniczenia importowe, subwencje, obniżenia podatków, ryzyko.
4. Wskaźniki ogólnogospodarcze:
  - koniunktura, zmiany kursów wymiany walut, inflacja, stopa procentowa.
5. Wskaźniki społeczne:
  - przyrost ludności, bezrobocie, struktura wiekowa.

Duży wpływ na właściwe planowanie w przedsiębiorstwie mają także wyniki analizy wewnętrznej. Należy więc ustalić i poznać nie tylko mocne, ale i słabe strony własnego przedsiębiorstwa. Przy analizie wewnętrznej należy dokładnie przebadać następujące punkty:

- rentowność;
- płynność środków obrotowych;
- udział poszczególnych grup produktów na rynku;
- struktura kosztów w wydziałach;
- produktywność wydziałów;
- inwestycje;
- zdolność finansowania;
- kadry;
- gospodarka materiałowa;
- wąskie gardła w przedsiębiorstwie;
- kanały dystrybucji;
- krzywa obiegu produktu na rynku [8, s. 201–209].

Reasumując, aby dogłębnie poznać przedsiębiorstwo należy dokonać następujących analiz: analizy grup produktów, analizy obszarów sprzedaży, analizy grup klientów, analizy wielkości zamówień, analizy bilansu.

Po dokonaniu tych analiz, należy zająć się ustaleniem celów przedsiębiorstwa. Cele te muszą wywodzić się z wytycznych przedsiębiorstwa i powinny być tak ustalone, aby możliwe były do osiągnięcia.

Cele przedsiębiorstwa można by ująć w następujący sposób:

- osiąganie odpowiedniej rentowności, płynności środków obrotowych;
- wzrost udziałów firmy na rynku;
- obniżenie kosztów;
- produktywność pracowników;
- gwarancja dobrej jakości produktów.

Dla rozwoju przedsiębiorstwa w warunkach konkurencji istotne jest również określenie odpowiedniej strategii. Podmioty mogą wybierać między trzema strategiami, tj.: strategią rozwoju, wzrostu i maksymalizacji zysku [5, s. 24].

Po przeprowadzeniu analiz wewnętrznych i zewnętrznych oraz wytyczeniu celów przedsiębiorstwa, powinno nastąpić przeniesienie wskaźników ilościowych na plany cząstkowe. Później plany cząstkowe powinny być uzupełnione planami działań. Aby tworzone plany były odpowiednio skuteczne przy ich tworzeniu należy przestrzegać następujących zasad planowania:

- planowanie musi obejmować całość przedsiębiorstwa oraz poszczególne obszary działania;
- wszystkie osoby uczestniczące w planowaniu powinny przyjmować jednolite i uzgodnione jego podstawy;
- planowanie musi zmierzać do szybkiego usuwania wąskich gardeł występujących w przedsiębiorstwie;
- plany powinny być wykonywane na podstawie odpowiedniej dokumentacji;

- odpowiedzialność za planowanie i wykonanie planu musi być jasno określone i jednoznacznie uregulowana,

Plany cząstkowe powinny zawierać:

- plan zbytu – w tym planie ustalona jest miesięczna ilościowa struktura sprzedaży dla poszczególnych grup klientów;
- plan obrotów – stworzony w bezpośrednim związku z zaplanowanymi ilościami zbytu;
- plan kosztów – ujmuje koszty do wytworzenia zaplanowanych produktów;
- plan zysków;
- plan produkcji;
- plan inwestycyjny;
- plan finansowy;
- plan zaopatrzenia;
- plan personalny;
- plan bilans;
- plan rachunku zysków i strat [8, s. 213–219].

Początkowo, długość okresu na jaki rozpisywano plany w systemie controllingu była określona na jeden rok, później na skutek zmian społeczno-ekonomicznych, okazało się, że okres na jaki należy ustalać plany powinien być dłuższy.

Ze względu na horyzont czasowy, a także z uwagi i na formułowane cele wyróżnia się następujące typy planowania:

- planowanie strategiczne – jest to planowanie długookresowe, w ramach którego ustala się cele jakie ma przedsiębiorstwo osiągnąć w dalszej perspektywie. Cele te mogą być sformułowane w następujący sposób: określanie szans i zagrożeń stwarzanych przez otoczenie, rozwijanie nowych produktów, ustalenie pozycji przedsiębiorstwa na rynku, sformułowanie strategii i jej realizacja, czyli controlling operacyjny zorientowany jest głównie na zewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa;
- planowanie operacyjne – jest to planowanie krótkookresowe, dlatego też wszelkie przedsięwzięcia i cele należy szczegółowo ustalić, zwracając szczególną uwagę na odpowiednie zapewnienie płynności środków obrotowych. Ten typ planowania zorientowany jest przede wszystkim na wewnętrzne otoczenie przedsiębiorstwa [1, s. 13–15].
- planowanie dyspozytywne – odpowiada procesowi sterowania, uzupełnia ono planowanie operatywne, wszystko co zostało niedookreślone musi być sterowane dyspozytywnie. To planowanie zawiera zapłony korygujące, które pozwalają utrzymać poszczególne obszary działalności na planowanych kursach [3, s. 81].

W procesie planowania ma miejsce nieustanne sprzężenie zwrotne pomiędzy wyobrażeniami celów ze strony zarządu przedsiębiorstwa, a możliwościami poszczególnych jego działów. Założenia planowe ustalone przez zarząd są po drodze konkretyzowane i w razie jakichś korekt przemierzają drogę z dołu na górę. Poprzez ciągle sprzężenie zwrotne pracownicy na stanowiskach kierowniczych zmuszani

są do podejmowania decyzji, które pozwolą na osiągnięcie celów. Ciągłe sprzężenie zwrotne ma służyć nie tylko kontrolowaniu założonych celów, ale musi stanowić podstawę oczekiwanego rozwoju podmiotu w przyszłości [2, s. 109].

## 2. Kontrola w przedsiębiorstwie

Ustalenie celów i pożądaných kierunków zmian w przedsiębiorstwie nie gwarantują, że planowane wielkości zostaną faktycznie zrealizowane. Do tego powinna przyczynić się kontrola, polegająca na przeprowadzeniu porównań wielkości zakładanych w planach, z wielkościami rzeczywiście występującymi.

Można wyróżnić dwa typy kontroli: kontrolę wyników i kontrolę procesów. Kontrola wyników koncentruje się na rezultacie procesu planowania, jeśli zaś chodzi o kontrolę procesów, kontrolowany jest przebieg procesu realizacji założonych planów. Na podstawie wyników kontroli możemy stwierdzić, czy istnieją odchylenia, jeśli tak, to mogą one mieć swoje przyczyny albo w dziale planowania, albo w dziale realizacji.

Kontrola powinna umożliwić wykrycie błędów w planowaniu lub błędów w realizacji, aby można było odpowiednio szybko podjąć działania zmierzające do ich usunięcia. Należy ją przeprowadzać co miesiąc, gdyż kontrola krótszych okresów jest nieekonomiczna, z kolei dłuższe okresy zawężają zdolność reagowania na konieczne działania korygujące.

Istotą kontroli jest porównanie dwóch lub kilku wielkości, przy czym jedna z nich poddawana jest jako miarodajna wielkość porównawcza. W zależności od tego jakie wielkości się porównuje, można zastosować następujące metody kontroli:

- porównanie w czasie, czyli porównanie wyników z różnych okresów porównuje się wielkości zrealizowane, bez żadnego odniesienia do planowania;
- porównanie branżowe, w którym wartości własnego przedsiębiorstwa, przeciwstawiane są wartościom innych przedsiębiorstw, co uwypukla różnicowanie struktur i sposobów postępowania w przedsiębiorstwach;
- porównywanie wartości planowanych z wartościami uzyskanymi, poprzez planowanie porównywane są wielkości zakładane, czyli koszty, zyski, obroty itp. Z wielkościami zrealizowanymi, czyli wynikami. To porównanie to kolejne stadium rozwoju porównania w czasie i porównania branżowego.

Porównując wartości planowane z uzyskanymi przez firmę wartościami, z reguły uzyskuje się pewne odchylenia. Po ich wykryciu należy ustalić przyczyny odchylenia: pozytywnych czy też negatywnych i dopiero wtedy możliwa jest dokładna ich ocena.

U podstawy odchylenia mogą leżeć następujące przyczyny:

- błędne planowanie;
- zła organizacja;
- niewłaściwa realizacja;
- nierealne założenia celów;

- nieprzewidziane wpływy zewnętrzne;
- zmiany organizacyjne;
- wprowadzenie nowych maszyn i technologii;
- wzrost cen surowców;
- wykorzystanie usług zewnętrznych;
- konsumpcja nadmierna i niedostateczna;
- czasowe przesunięcia przypadających kosztów;
- błędy w kontrolowaniu;
- podwyższenie płac;
- niedostateczna wydajność pracowników;
- brak materiałów do produkcji [8, s. 61–65].

Wszystkie te odchylenia można sklasyfikować i podzielić na:

- odchylenia dotyczące cen, powstające przy zmianie cen rynkowych surowców, materiałów pomocniczych oraz paliw;
- odchylenia dotyczące konsumpcji powodowane są nadmiernym lub niedostatecznym spożyciem, jak i niedostatkiem produkcji;
- odchylenia dotyczące zatrudnienia powodują że przy zmianie wielkości zatrudnienia, koszty całkowite będą rozkładane na więcej lub mniej produktów.

Te trzy typy odchyłeń tworzą odchylenie całkowite. Analiza odchyłeń ma za zadanie szczegółowe prześledzenie powodów występowania odchyłeń pomiędzy wartościami planowanymi, a uzyskanymi. Dzięki tej analizie można podjąć odpowiednie kroki korygujące.

### 3. Kierowanie przedsiębiorstwem

Controlling jest to system, który kładzie również nacisk na właściwe kierowanie przedsiębiorstwem. Wiadomo jednak, że nie da się konsekwentnie kierować firmą bez uprzednio ustalonego planu i kontroli zachodzących w niej procesów.

Aby controlling stał się istotnym instrumentem zarządzania, nie tylko potrzebne jest planowanie i kontrola działań przedsiębiorstwa, ale także kierowanie, ponieważ planowanie i następująca po nim kontrola nie gwarantuje jeszcze osiągnięcia zakładanych celów.

Najważniejszym zadaniem controllera w zakresie kierowania powinno być zagwarantowanie, iż pomimo występowania odchyłeń kierowanie przedsiębiorstwem odbywa się tak, aby założone wielkości zostały osiągnięte. Kierowanie jest więc reakcją na stwierdzone odchylenia od planu, ale równocześnie zmierza do tego, aby osiągnąć zaplanowane cele, pomimo pewnych przeciwności. Niezbędne do tego są instrumenty towarzyszące procesowi kierowania. Są to: analiza ROI, analiza ABC, analiza wartości, analiza czasu pracy, krótkoterminowy rachunek wyników, rachunek kosztów bezpośrednich, wewnątrzzakładowy system projektów, system wskaźników liczbowych.

Szczególnym zadaniem controllingu jest kreowanie i wspomaganie zarządzania działalnością gospodarczą. Chodzi głównie potencjalne odchylenia, analizowanie możliwych przyczyn ich wystąpienia i w miarę skuteczne im zapobieganie. Wymaga to szczegółowych informacji, które określają stan bieżący i przyszły, nie tylko samego przedsiębiorstwa ale również jego otoczenia. Controlling analizuje i poddaje krytycznej ocenie rozwiązania istniejące, inspiruje do wprowadzania nowych metod i technik zarządzania, proponuje nowe, odpowiednie do warunków, struktury i procedury organizacyjne [7, s. 81–82].

W ramach zarządzania należy wyodrębnić ośrodki odpowiedzialności, czyli elementy organizacji, które mają kontrolę nad kosztami i przychodami, bądź inwestycjami. Wyróżnia się następujące podstawowe rodzaje ośrodków odpowiedzialności: ośrodki kosztów, ośrodki przychodów, ośrodki rentowności, ośrodki inwestycji [6, s. 92].

Wymienione i omówione powyżej podsystemy systemu controllingu, które są jego integralnymi elementami, czyli planowanie, kontrola i zarządzanie, zastosowanie odpowiednio ich reguł, zasad, powinny spowodować, że przedsiębiorstwo w którym system controllingu jest stosowany, będzie przynosiło pewien zysk, nie tylko utrzyma dotychczasową pozycję na rynku, ale także poszerzy obszar własnej ekspansji. Nie ma jednego, globalnego systemu controlling który mógłby być stosowany we wszystkich firmach, czy to na skutek zróżnicowanych celów, metod wytwarzania czy też rodzaju prowadzonej działalności, dlatego też każdy powinien dostosować taki system do możliwości i zakresu działalności przedsiębiorstwa.

## Literatura

1. Cegłowski B., Szczepankowski P.J., *Controlling w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem*, Instytut Przedsiębiorczości i Samorządności, Warszawa 2000.
2. Ćwiakła-Małys A., *Controlling w zarządzaniu podmiotem gospodarczym*, [w:] Olaszewski J. (red.), *Ewolucja polityki ekonomicznej w gospodarce rynkowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 1997.
3. Deyhle A., Olech St., *Controlling w przedsiębiorstwie*, Akademia Controllingu, Oditk, Gdańsk 1994.
4. Hulsenberg F., Wróbel J., *Controlling*, TNOiK, Zielona Góra 1995.
5. Mońko J. (red.), *Controlling – prezentacja i analiza przypadków. Materiały do ćwiczeń*, Wydawnictwo Akademia Ekonomiczna im O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2000.
6. Nehring A., Durlak M., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Prace z zakresu ekonomiki, analizy i strategii przedsiębiorstw*, Zeszyty Naukowe nr 560, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2002.
7. Nowosielski St., *Zarządzanie produkcją. Ujęcie controllingowe*, Wydawnictwo Akademia Ekonomiczna im O. Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.
8. Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, zarządzanie, kontrola*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1993.
9. Wierzbicki K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Tutor, Warszawa 1996.