

## **CONTROLLING FINANSOWY W STRATEGII ROZWOJU WSPÓŁCZESNEJ ORGANIZACJI**

**Jan Maciejewski, Andrzej Sokołowski**

Wyższa Szkoła Informatyki Stosowanej i Zarządzania  
Newelska 6, 01-447 Warszawa

W artykule przedstawiono wybrane zagadnienia controllingu finansowego jako współczesnej metody zarządzania organizacją, zorientowanej na wynik. Wykazano, że metoda ta wspiera kadrę kierowniczą przy podejmowaniu decyzji i tworzeniu mechanizmów skutecznego sterowania. Jej wykorzystanie to osiągnięcie wysokiej efektywności zarządzania oraz tworzenie odpowiednich struktur i procedur wewnętrznych poprzez integrowanie celów.

W artykule wskazano zagadnienia, które mogą przybliżyć ideę controllingu finansowego jako instrumentu wspierającego zarządzanie płynnością finansową, jak i narzędzia i techniki wykorzystywane przez controlling w tworzeniu wartości i strategii rozwoju. Ich poznanie pozwoli wypełnić lukę w zarządzaniu współczesnymi organizacjami na konkurencyjnym rynku w warunkach ryzyka i niepewności.

### I. Wstęp

Transformacja polskiej gospodarki powoduje wzrost zapotrzebowania na nowe metody i techniki, które w sposób kompleksowy i systematyczny pozwoliłyby postawić diagnozę obecnej i przyszłej sytuacji organizacji. Duża konkurencja zmusza współczesne organizacje do ciągłego rozwoju oraz bieżącej analizy otoczenia i monitoringu kosztów działalności. W dzisiejszej rzeczywistości dynamiczne zmiany w otoczeniu konkurencyjnym, postęp technologiczny, globalizacja gospodarki to czynniki, które w istotny sposób oddziałują na rynkowe przedsiębiorstwo. Powoduje to potrzebę poszukiwania nowych koncepcji zarządzania w aspekcie zdobycia przewagi konkurencyjnej i wzrostu wartości rynkowej.

Jak wynika z analizy tych koncepcji, tylko przejrzysty obraz rzeczywistości oraz szybkość reakcji w podejmowaniu decyzji, stanowią o jakości i efektywności zarządzania. Wzrastająca kompleksowość i zmienne otoczenie funkcjonowania organizacji potęgują konieczność planowania rozwoju i wzrostu. Są więc to podstawowe determinanty wyznaczające nadrzędne cele funkcjonowania organizacji.

Nowoczesna ekonomia oraz teoria zarządzania wskazały współczesnym organizacjom na różnorodność instrumentów, które w zależności od potrzeb, wspomagają lub wręcz umożliwiają realizację wybranej przez nie strategii. Aby to spełnić

muszą być uwzględnione dwa współzależne i determinujące tą realizację czynniki, a więc struktura i strategia. Każda bowiem racjonalna struktura organizacyjna musi uwzględniać w swych realiach przyjętą strategię rozwoju. W zależności od wyznaczonych celów dostosowywane są, do określonej struktury, procesy i sposoby interakcji oraz dobierane metody zarządzania, motywowania i kontroli.

Aby miało to spójny i zasadny charakter i nabrało znaczenia nadrzędnego w funkcjonowaniu organizacji trzeba dać jednoznaczną odpowiedź na dwa pytania: jakiego rodzaju wymagania stawia strukturze organizacyjnej strategia? oraz: jakie działania pomogą te wymagania spełnić? Z punktu widzenia strategii istnieje, jak wiemy ciągły konflikt pomiędzy dokładnością realizowanych procesów, zasobami a efektywnością zarządzania.

Controlling więc, jako metoda zarządzania, poprzez swoje instrumentarium, może zapewnić właściwą podstawę do formułowania, a następnie realizacji i kontroli działań zapewniających możliwości rozwoju. Wszak controlling nie tylko wspiera zarządzanie, lecz także w zasadniczy sposób wpływa na procesy dostosowawcze do zmieniających się warunków funkcjonowania organizacji.

Czy zatem controlling, jako przyjęta wspólnie metoda zarządzania, wykorzystująca określone procedury i techniki wspomaga zarządzanie? Zwiększa efektywność zarządzania?

Aby odpowiedzieć na te pytania, należy przeanalizować możliwości funkcjonalne tej metody, jako czynnika rozwoju organizacji funkcjonujących na konkurencyjnym rynku.

## 2. Controlling jako współczesna metoda zarządzania.

Obserwujemy obecnie wzmożone zapotrzebowanie na teoretyczne i praktyczne wyjaśnienie istoty controllingu. W literaturze przedmiotu spotykamy bardzo wiele określeń, wskazujących na różne aspekty i funkcje controllingu. Większość tych określeń ma charakter wycinkowy, podkreśla praktyczny charakter controllingu jako instrumentu zarządzania. Dobrze wykorzystanie tego narzędzia dla podejmowania decyzji zależy od tego, czy budowa controllingu odzwierciedla treść współczesnych procesów ekonomicznych, warunkujących rynkową egzystencję organizacji.

Ponieważ pojęcie to, pojawiło się w Polsce stosunkowo niedawno (wiele źródeł datuje ten fakt na początek lat dziewięćdziesiątych XX wieku), warto byłoby więc rozpocząć rozważania na temat controllingu jako metody zarządzania od próby jego zdefiniowania. Nie jest to jednak zadanie proste, bowiem w literaturze przedmiotu, controlling jest bardzo różnie definiowany.

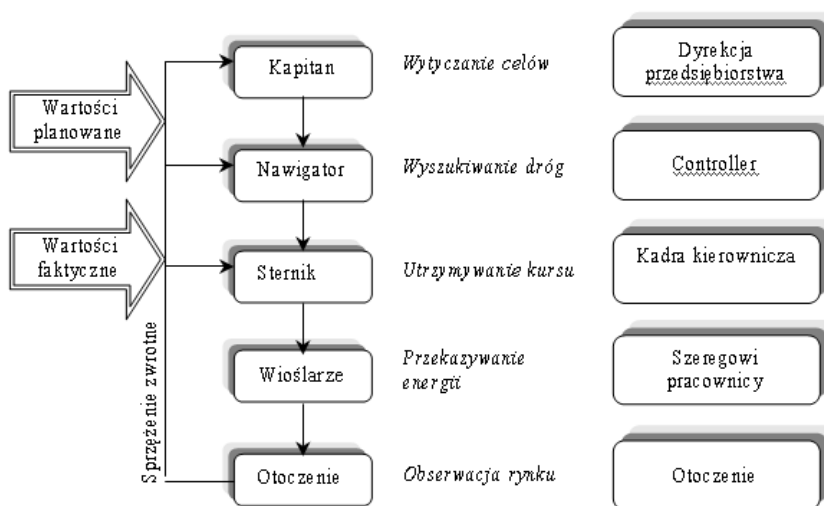
Samo pojęcie controllingu ma swój źródłosłów w języku angielskim i pochodzi od czasownika „to control”, oznaczającego sterowanie, regulowanie, a także utrzymywanie pod kontrolą procesów społeczno-materialnych i wyników gospodarczych. Controlling jest natomiast tłumaczony jako doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie, urealnianie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o organizacji.

Jak wskazano w „Małym słowniku menedżera” (Bolesta-Kukułka, 1993) „Controlling to połączenie w jedną funkcję analityczno-doradczą zagadnień planowania finansowego, budżetowania i kontroli; finansowe sterowanie przedsiębiorstwem które, realizowane jest za pomocą technik rachunkowości zarządczej”. W literaturze przedmiotu spotykamy się często z definicją controllingu H. J. Vollmutha (2003), który określa go jako, „ponad funkcyjny instrument zarządzania przedsiębiorstwem, będący procesem zorientowanym na wynik, a realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość” Definiując controlling w ten sposób, podkreśla się także, iż działania controllingowe mają za zadanie wspieranie kierownictwa organizacji przy podejmowaniu decyzji. Controlling według tej definicji oznacza, więc przede wszystkim:

- doradzanie komórkom decyzyjnym organizacji,
- koordynowanie ich celów, decyzji i działań,
- zapewnianie równowagi celów poszczególnych działów organizacji, z zachowaniem współzależności między nimi.

Chcąc zobrazować controlling we współczesnych organizacjach jako system zorientowany na wynik, można go porównać do busoli, wyznaczającej kierunek rozwoju i wskazującej prawidłowość (lub nieprawidłowość) realizacji tego kierunku. Takie „morskie” skojarzenie w prezentacji controllingu przedstawia jeden największych specjalistów w dziedzinie controllingu H.J. Vollmuth, ujmując go, jako system cybernetyczny (od greckiego *kybernetes* – sternik), gdzie zadaniem sternika jest, aby mimo przeciwnych prądów i wiatrów, kierując się meldunkami o aktualnej pozycji, za pomocą odpowiednich środków zaradczych utrzymać statek na uprzednio ustalonym kursie.

Rys. 1. Controlling jako system cybernetyczny w przedsiębiorstwie



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Vollmuth (2003), s.21.

Sprężenie zwrotne, stanowiące swego rodzaju szkielet Rys. 1, mówi o tym, iż pracownicy na stanowiskach kierowniczych są nieustannie poddawani presji w zakresie podejmowania decyzji, które mają zapewnić osiągnięcie założonych celów. Sprężenie to ma jednak służyć nie tylko kontrolowaniu postulowanych celów, ale musi też stanowić podstawę oczekiwanego rozwoju w przyszłości. Z przedstawionych powyżej definicji pojęcia „controlling” jasno wynika, że jest on w swej istocie metodą, systemem czy też instrumentem zarządzania przedsiębiorstwem.

Można zatem wyróżnić w nim kilka najważniejszych aspektów, które będą wskazywały na fakt, iż mamy do czynienia z controllingiem jako metodą zarządzania. Jak podaje P. Rynkiewicz (bez daty) dotyczy to takich kwestii jak:

- decentralizacja, czyli nadanie uprawnień decyzyjnych kierownikom średniego i niższego szczebla wraz z dostarczaniem im bieżącej informacji zwrotnej o wpływie ich decyzji na wynik firmy,
- motywacja, która w sposób jednoznaczny wiąże efektywność działania każdej jednostki w organizacji z informacją o stopniu tej efektywności,
- sprecyzowanie celu, czyli powiązanie wszystkich planowanych działań cząstkowych oraz kontroli ich skuteczności w realizacji celu całej firmy,
- rachunkowość zarządczą – charakteryzującą się odpowiednim przetworzeniem danych finansowych i księgowych do celów zarządzania i podejmowania decyzji ekonomicznych i organizacyjnych,
- system informacji, którego zadaniem jest gromadzenie, przetwarzanie i dostarczanie informacji zarządczej decydentom na różnych szczeblach zarządzania w zakresie obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa.

We współczesnej organizacji controlling jako metoda zarządzania odgrywa istotną rolę gdyż, poprzez zastosowane metody i techniki pozwala na planowanie, koordynację i kontrolę procesów ekonomicznych, niezbędnych do osiągnięcia wyznaczonych celów, a więc wymaga ich określenia i wyrażenia w postaci konkretnych miar. Wpływa to na procesy dostosowawcze do zmieniających się warunków funkcjonowania organizacji oraz utrzymanie wysokiej efektywności zachodzących w organizacji procesów tj. szybkiej i elastycznej reakcji na wymagania klienta.

Przyjęło się zatem potocznie uznawać, że controlling jest nową koncepcją czy wręcz podsystemem w zarządzaniu organizacją działającą na dynamicznym rynku, który ma ułatwiać zarządowi podejmowanie szybkich i skutecznych decyzji bieżących, a przez swoje zasoby i metodykę pozwalać na planowanie strategiczne. Obecnie, jak wskazuje praktyka organizacji wdrażających system controllingu jest on raczej traktowany jako podsystem zarządzania działający w celu optymalnej realizacji zadań, które są jego podstawową częścią. Dlatego tak ważnym elementem controllingu jest prognozowanie bieżącej sytuacji w celu utrzymania kontroli nad przebiegiem planowanych działań.

Controlling jest pojęciem dość szerokim i pozwalającym wskazać bardziej szczegółowo swoje cechy precyzując je w układzie: zakres, możliwości i potrzeby.

Pozwala to stwierdzić, że jest zorientowany na cele, będące elementem pierwotnym, a więc wyjściowym całego systemu controllingu współczesnej organizacji.

Jako nadrzędną jego rolę przyjmuje się wspieranie szeroko rozumianych decyzji ekonomicznych, podejmowanych na różnych szczeblach i centrach decyzyjnych. Takie ujęcie controllingu jako metody zarządzania pozwala na traktowanie go jako systemu wspomagania procesu decyzyjnego, który pociąga za sobą konieczność permanentnego doskonalenia instrumentów kierowania i pozyskiwania informacji, które stanowią „wąskie gardło” w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.

### 3. Controlling w strukturze organizacji

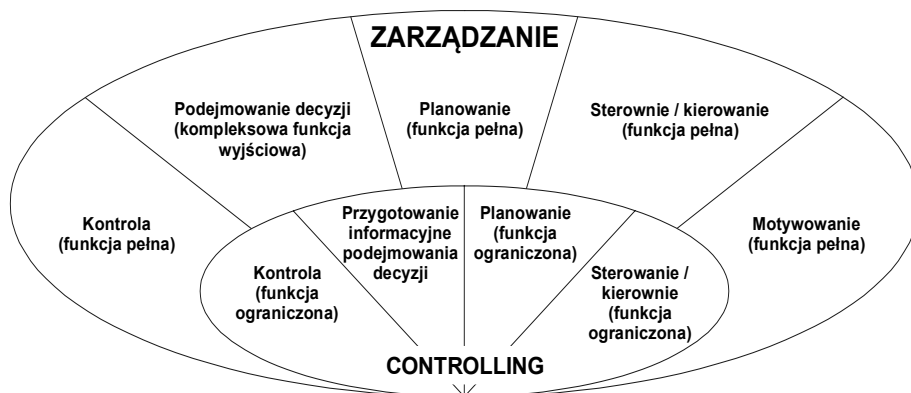
Controlling, jako metoda usprawniająca zarządzanie w organizacji, może mieć szeroki charakter decyzyjny, obejmujący całą strukturę organizacji, a więc wszystkie wymiary jej działalności, bądź zawężony i ograniczający się tylko do pewnych obszarów funkcjonalnych. W praktyce zakres ten jest wyznaczany stopniem decentralizacji zarządzania. Controlling jako metoda tylko wówczas będzie racjonalnym narzędziem zarządzania dla organizacji, kiedy posiadać będzie w swej strukturze procedur ściśle określone zadania, kompetencje i narzędzia egzekucji przy określonym horyzoncie czasowym, jaki przyjmuje się w zakresie jego budowy i wdrażania.

W strukturze organizacji powinno się zatem wskazać hierarchicznie zorganizowane ośrodki odpowiedzialności, kierowane przez menedżerów, wyposażonych w odpowiednie do szczebla hierarchii uprawnienia decyzyjne. Controlling staje się wówczas efektywnym narzędziem zarządzania, pozwalającym mierzyć stopień realizacji zadań i sprawnie zarządzać poprzez cele.

Sama decentralizacja zarządzania, jak wykazuje praktyka, nie jest jednak warunkiem wystarczającym. Najważniejsze działania, prowadzone w celu budowy systemu controllingu organizacji powinny obejmować krytyczną, w aspekcie procesów decyzyjnych, analizę potrzeb informacyjnych z poszczególnych szczebli zarządzania, pod kątem istotności informacji i kosztu jej uzyskania. Powiązanie controllingu z zarządzaniem strukturą organizacyjną prezentuje Rys. 2.

Dlatego też, analizując tendencje rozwojowe współczesnego zarządzania, zacytnamy zdawać sobie sprawę z anachroniczności struktur, jakie wydają się mieć nasze obecne organizacje, które mimo współczesnego wymiaru, pozostają w pewnej stagnacji w porównaniu z zachodnimi organizacjami. Dlaczego tak się dzieje i gdzie więc leży przyczyna takiego stanu rzeczy?

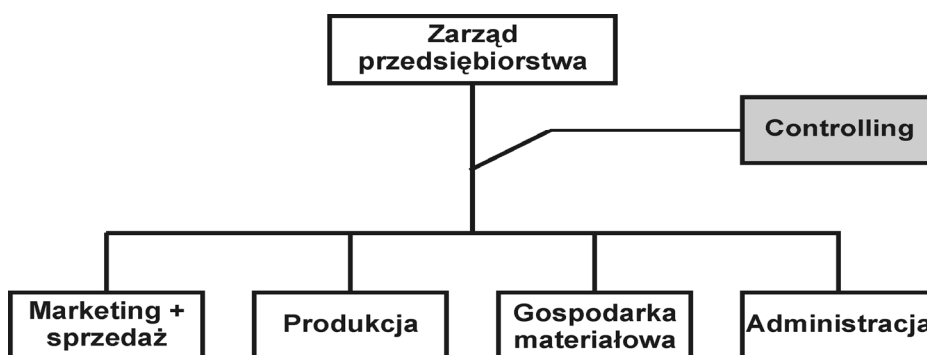
Rys. 2. Zależność między zarządzaniem a controllingiem w przekroju funkcji



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Marciniak (2001).

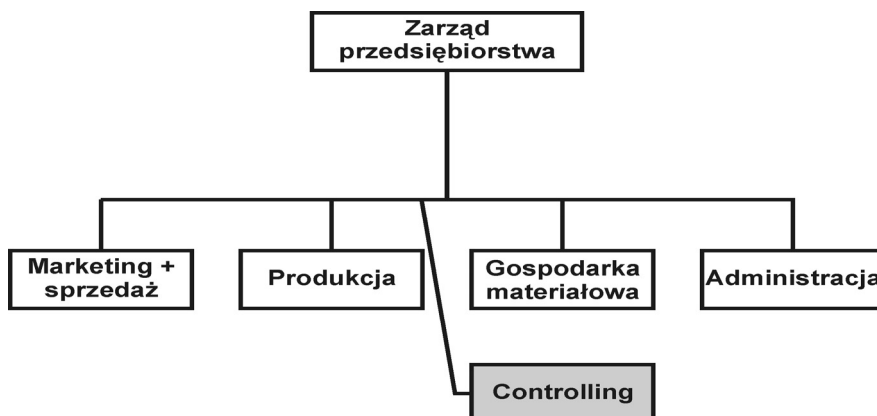
Wskazane jest, aby controlling zajmował w strukturze organizacyjnej dość wysoką pozycję w hierarchii decyzyjnej tak, aby był w stanie wypełnić swoje zadania jak najefektywniej i najskuteczniej, dysponując przy tym niezbędną materią decyzyjną. Stąd, wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie uzależnione jest od struktury organizacyjnej i jej wielkości. Dlatego umiejscowienie controllingu w strukturach organizacji można określić na dwa sposoby. Po pierwsze na pozycji sztabowej jako komórka podporządkowana, (por. Rys. 3), bądź na pozycji liniowej, traktowany na równi z pozostałymi komórkami, jak to przedstawia Rys. 4.

Rys. 3. Miejsce controllingu w organizacji – model sztabowy



Źródło. Opracowanie własne na podstawie Vollmuth (2003).

Rys. 4. Miejsce controllingu w organizacji – model liniowy



Źródło. Opracowanie własne na podstawie Vollmuth (2003).

Decentralizacja i specjalizacja występująca w systemach zarządzania, w których funkcjonuje controlling, powoduje konieczność wyróżnienia trzech podstawowych szczebli zarządzania, a więc zarządzania strategicznego, taktycznego i operacyjnego. I dlatego często we współczesnych organizacjach spotykamy się z różnorodnością interpretacji controllingu, która wynika z podziału, będącego następstwem umiejscowienia w strukturze organizacyjnej oraz realizowanych zadań.

Uwzględniając kryterium szczebla decyzyjnego dzielimy controlling na controlling strategiczny i operacyjny. Na każdym z powyższych szczebli zarządzania controlling spełnia ściśle określone funkcje. Funkcje dwóch najważniejszych szczebli, a więc operacyjnego i strategicznego zdefiniował m. in. Goliszewski (1991).

Według jego wskazań controlling na szczeblu operacyjnym realizuje takie zadania jak;

- koordynację planowania strategicznego z planowaniem operacyjnym,
- powiązanie planów cząstkowych w plan całościowy,
- koordynację działalności w zakresie marketingu, produkcji i rozwoju,
- powiązanie budżetowania z planowaniem przedmiotowym,
- planowanie i kontrola kosztów pośrednich administracji przedsiębiorstwa,
- powiązanie, harmonizacja planowania i kontroli.

Zaś zadania controllingu na szczeblu strategicznym skupiają się na takich kwestiach jak;

- wykazywaniu i wzajemnym uzgodnieniu powiązań między otoczeniem, zachowaniem menedżerów i strukturą organizacyjną podsystemów,
- uwzględnieniu subiektywnego i obiektywnego zapotrzebowania poszczególnych decydentów na informację,
- ukształtowaniu możliwie optymalnej struktury komunikacyjnej szczebla strategicznego przy wykorzystaniu obecnych technik informacyjnych,

- wyposażeniu poszczególnych podsystemów w odpowiedni stopień elastyczności, umożliwiający szybkie dopasowanie do zmieniających się warunków działania.

Analizując powyższe funkcje, jak podają Cegłowski i Szczepankowski (2000), można stwierdzić że controlling operacyjny sprowadza się w zasadzie do sterowania zyskiem i jest narzędziem odnoszącym się do krótkiego okresu czasu w funkcjonowaniu organizacji. Ma więc on za zadanie pomóc menedżerom określić cele działania całej organizacji, opracować i skoordynować plany realizacji tych celów, przeprowadzić ich kontrolę i opracować sprawozdania. Controlling strategiczny traktowany jest, z kolei, jako uzupełnienie controllingu operacyjnego. Jego zadaniem jest współtworzenie średnio i długoterminowej strategii rozwoju przedsiębiorstwa i oceny ich ekonomicznych skutków.

Różnicowanie szczebli zarządzania oraz rodzajów controllingu sprawiają, że różnorodnie postrzegane są także przypisywane im cele, orientacje, charakter i przedmiot zadań oraz horyzont czasowy. Elementy charakterystyczne dla obu wspomnianych typów controllingu przedstawia Tabela 1.

Tabela 1. Cechy charakterystyczne controllingu strategicznego i operacyjnego

<b>Cechy</b>	<b>Typ:</b>	<b>Controlling strategiczny</b>	<b>Controlling operacyjny</b>
<b>Cele</b>		Długofalowe planowanie strategiczne wzrostu (utrzymania zdolności do osiągnięcia zysku)	Sterowanie zyskiem przedsiębiorstwa
<b>Orientacja</b>		Szybkie dopasowanie działalności przedsiębiorstwa do zmian zachodzących w jego otocze-	Regulacja wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa
<b>Charakter zadań</b>		Odnoszący się do jakości (np. osiągnięty sukces)	Odnoszący się do ilości (np. zysk, obrót, koszty)
<b>Przedmiot zadań</b>		Mocne i słabe strony przedsiębiorstwa, możliwości i szanse przedsiębiorstwa na osiągnięcie „trwałych zysków”	Pomiar i ocena takich wielkości jak: koszty-przychody-wynik wpływ-wydatki
<b>Horyzont czasowy</b>		Długookresowy, nie jest ograniczony	Krótkookresowy – kwartał, rok
<b>Szczeble zarządzania</b>		Strategiczny	Taktyczny, operacyjny

Źródło: Czubakowska (2004), s.13.

Analizując aspekty funkcjonalne controllingu można powiedzieć, że działania controllingu operacyjnego powinny być wsparte odpowiednimi zasobami informacji i wiedzy dotyczącymi określonej materii decyzyjnej i do tego celu mają służyć instrumenty wskazane w Tabeli 2. Natomiast controlling strategiczny jest procesem,



który w oparciu o zasób informacji i wiedzę oraz niezbędne instrumenty do tworzenia planu przyszłości pozwala na kreowanie strategii rozwoju organizacji.

Tabela 2. Instrumenty controllingu strategicznego i operacyjnego

Instrumenty	
Controllingu strategicznego	Controllingu operacyjnego
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Analiza konkurencji</li><li>▪ Analiza portfelową</li><li>▪ Analiza potencjału/możliwości</li><li>▪ Analiza cyklu życia produktu</li><li>▪ Analiza mocnych i słabych stron</li><li>▪ Strategiczna karta wyników</li><li>▪ Wartość dla akcjonariuszy</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Krótkookresowy rachunek wyników</li><li>▪ Rachunek kosztów pełnych</li><li>▪ Rachunek kosztów bezpośrednich</li><li>▪ Metoda ABC</li><li>▪ Analiza prognozy rentowności</li><li>▪ Analiza „wąskich gardeł”</li><li>▪ Koło jakości</li><li>▪ Analiza wartości</li></ul>

Źródło: Opracowanie własne

W odniesieniu do funkcjonalności controllingu jako metody należy zwrócić szczególną uwagę na wspomniany już wcześniej element koordynacji. Pozwala on na wyróżnienie controllingu spośród innych podsystemów zarządzania, ponieważ żaden z nich nie stawia sobie koordynacji za cel główny, będąc jednocześnie samodzielną funkcją zarządzania. Controlling nie zastępuje w związku z tym zarządzania, lecz czyni je możliwym przez wspomaganie, opiniowanie i doradzanie. Obok funkcji koordynacji, w koncepcji controllingu często wskazuje się także zorientowanie na cele i wynik przedsiębiorstwa. Controlling nie może mieć bowiem zastosowania w przedsiębiorstwie, które nie zdefiniowało i nie wyznaczyło sobie celów.

Wśród celów stawianych przez współczesne organizacje można wyróżnić trzy zasadnicze grupy, a więc;

- cele związane z określeniem determinantów warunkujących wzrost wartości organizacji
- cele zorientowane na rozwój, oraz
- cele dotyczące środków na sfinansowanie rozwoju i wzrostu, mające źródło w osiągniętych zyskach.

Controlling, jako metoda zarządzania, skupia swoją uwagę na wyznaczonych celach i przyszłości organizacji. Ocena przeszłości w tej metodzie jest istotna o tyle, o ile ma wpływ na przyszłość. Podstawową przesłanką jest tutaj fakt, że nauka płynie z popełnionych błędów, a organizacja uczy się na doświadczeniach. Kiedy pozna się przyczyny niekorzystnej działalności, będzie można w przyszłości unikać raz popełnionych błędów. A więc system ten w zasadzie nie służy kontrolowaniu, lecz przede wszystkim zapobieganiu niepożądanym zjawiskom.

Controlling, bazując na informacji, staje się nowatorską koncepcją zarządzania informacją, systemem zespołowego sterowania, gdzie każdy wykonuje ściśle określone, przewidziane zadania. Wspiera zatem menedżerów w podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji przez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji analitycznej.

#### 4. Controlling finansowy i jego organizacja

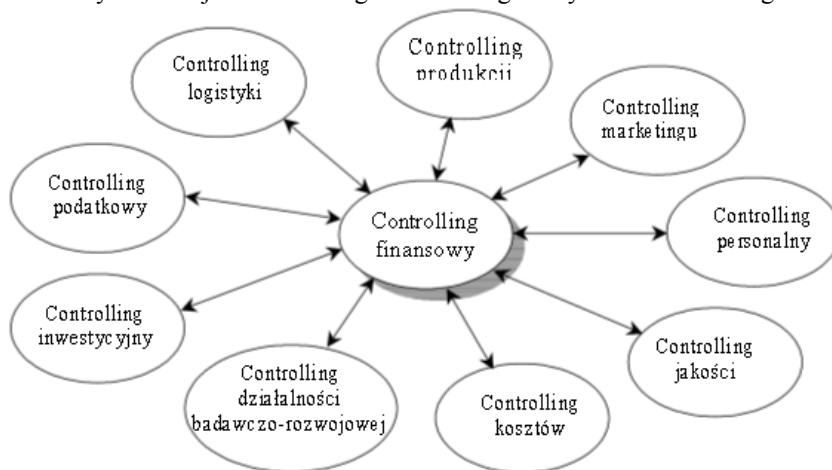
Obok wspomnianych ogólnych i najbardziej powszechnych rodzajów a więc, controllingu strategicznego i operacyjnego, współcześnie ukształtowało się wiele form controllingu dziedzinowego, jak controlling finansowy, inwestycyjny, personalny, jakości itp. Pozwala to adaptować koncepcję controllingu różnym podmiotom gospodarczym, uwzględniając ich indywidualne potrzeby.

Controlling finansowy, będący głównym przedmiotem rozważań, jest powiązany ze wszystkimi rodzajami controllingu, jakie występują w danej organizacji. Controlling finansowy pełni zatem jakby rolę systemu scalającego pozostałe rodzaje controllingu, mając jednocześnie swoje ściśle określone zadania. Miejsce controllingu finansowego w systemie controllingu przedsiębiorstwa przedstawiono na Rys. 5.

Bardziej szczegółowe spojrzenie na controlling finansowy i jego zadania, w kontekście zarządzania finansowego w organizacji, to tworzenie i aktualizowanie architektury systemu planowania finansowego, konstruowanie wskaźników i mierników oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa oraz przygotowanie informacji dla podejmowania decyzji finansowych.

Tak wszechstronne działania merytoryczne, instrumentalne i informacyjne, wspomagające proces przygotowywania decyzji finansowych sprawiają, że controlling postrzegany jest jako bezpośrednio odpowiedzialny za ogół planowania finansowego w przedsiębiorstwie, od harmonogramu do jakości prac. Podkreślimy jednak, iż z tej odpowiedzialności wyłączone są decyzje finansowe wpisane w system planowania finansowego (należą one wyłącznie do szefa działu finansowego firmy).

Rys. 5. Miejsce controllingu finansowego w systemie controllingu



Źródło: Chmielowiec-Lewczuk (2004), s.295.

Mylnym rozumowaniem byłoby jednak uznanie za jego główne zadanie stricte planowanie. Controlling nie ma w swej istocie zajmować się wprost planowaniem, on ma poprzez swoje działania spowodować, by planowano.

Jakie są, zatem, podstawowe zadania i funkcje controllingu finansowego w współczesnej organizacji?

Zalicza się do nich takie zadania jak, koordynacja planów finansowania organizacji i jego części, uzgadnianie planów finansowania i częściowych planów finansowych z innymi częściami planu ogólnozakładowego (na przykład z planem inwestycyjnym), koordynacja wszystkich zorientowanych zstępująco (feedback) i wstępująco (feedforward) kontroli działalności przedsiębiorstwa oraz implementację odpowiednich systemów motywacyjnych.

Osiąganie założonych celów i realizacja zadań controllingu finansowego wiążą się więc ze sferą finansów organizacji i zawsze są uzależnione od wyników uzyskiwanych w ramach działalności podstawowej, polityki kadrowej czy działań administracyjnych. Wszelkie działania w danej organizacji, wcześniej czy później, przekładają się bowiem na konkretne wyniki finansowe.

Cele, jakie zakłada organizacja w przyjętej strategii mogą mieć wymiar bardzo ogólny i często bywają różnie określone. Wyznaczają jednak rezultaty, które organizacja ma osiągnąć poprzez wdrożenie controllingu finansowego. Określając cel główny, w sposób jak najbardziej uniwersalny dla ogółu organizacji czy instytucji, wskazuje się na wspomaganie procesu zarządzania finansami.

O charakterze controllingu finansowego decyduje jednak nie cel główny, ale cele szczegółowe i dlatego istotnym jest tutaj wyodrębnienie dwóch podstawowych rodzajów controllingu finansowego, strategicznego i operacyjnego. Cele strategiczne controllingu finansowego stanowią zestawienie wszystkich aspektów polityki finansowej. Celów takich może być wiele i w praktyce nie muszą być realizowane wszystkie naraz, lecz organizacja wybiera jeden czy kilka i skupia się wyłącznie na ich realizacji.

Próba wdrożenia controllingu umożliwiającego osiągnięcie wszystkich celów byłaby niezwykle pracochłonna i kosztowna, a ponadto rozproszenie działań nie sprzyjałoby uzyskaniu zamierzonych wyników. Dokonując analizy funkcji, jakie spełnia w tym względzie strategiczny controlling finansowy, Chmielowiec-Lewczuk (2004) zalicza tutaj, m. in., takie kwestie jak:

- dążenie do maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa,
- dążenie do uzyskania stabilności finansowej,
- poprawa wyników finansowych w dłuższym okresie,
- dążenie do zachowania płynności finansowej,
- wybranie najlepszej strategii finansowej,
- kontrolowanie finansów przedsiębiorstwa.

Zaś nieco inne z kolei funkcje realizuje operacyjny controlling finansowy:

- osiągnięcie zadowalających wyników finansowych w krótkich okresach,

- dążenie do optymalizacji kosztów,
- dążenie do pełnej kontroli nad przepływami pieniężnymi,
- stworzenie optymalnej struktury organizacyjnej,
- prowadzenie właściwej polityki inwestycyjnej.

Wdrożenie controllingu finansowego pozwala zatem wprowadzić takie instrumenty, które zapewniłyby realizację zaplanowanych przez przedsiębiorstwo wyników finansowych. Dąży się więc do optymalizacji kosztów, konstruuje plany przewidywanych wpływów i wydatków, chcąc uzyskać pełną kontrolę nad przepływami pieniężnymi. Tworzone są takie plany inwestycyjne, na które pozwalają możliwości finansowe przedsiębiorstwa.

Operacyjny controlling finansowy pozwala na utworzenie optymalnej struktury organizacyjnej, ułatwiającej zastosowanie wszelkich niezbędnych instrumentów controllingu finansowego, stwarzając właściwy przepływ informacji i pozwalając na rozdysponowanie działań i obowiązków między właściwe komórki.

U podstaw controllingu finansowego leży niewątpliwie planowanie. System gospodarczy przedsiębiorstwa zorientowanego na rynek musi nieustannie dopasowywać się do zmieniających się warunków na rynkach sprzedaży i zakupów, stąd też pojawia się konieczność patrzenia w przyszłość, po to by zapewnić organizacji zdolność do trwania w przyszłych warunkach.

Planowanie, jako bardzo istotny czynnik controllingu finansowego, to nic innego jak definiowanie założonych, osiągalnych celów. W jego trakcie podejmowane są decyzje o celach, które chce się osiągnąć oraz o sposobach ich osiągnięcia.

Warto podkreślić przy tym, że jest to pojęcie różne od prognozowania, czyli przewidywania przyszłych stanów i określaniem ich liczbowo. Dzięki temu, iż prognozy dostarczają wielu informacji mogą stać się bazą informacyjną planowania.

Planowanie można podzielić na dwa podstawowe rodzaje, planowanie strategiczne i operacyjne. Planując strategicznie, planujemy „to co się robi”, co dotyczy głównie struktury pasywnej strony bilansu – w tym relacji kapitału własnego i obcego. Planowanie operacyjne z kolei mówi o tym „jak to przeprowadzić”, a więc o środkach realizacji czyli inaczej budżecie. Najważniejsze różnice pomiędzy planem strategicznym i operacyjnym przedstawia Tabela 3.

Drugim obok planowania ważnym obszarem zadań controllingu jest kontrola. Systemy planowania przyniosą bowiem zyski tylko wówczas, gdy zdarzenia występujące w rzeczywistości będą mierzone miarą stanów pożądanых. Ewentualne odchylenia powinny być przeanalizowane pod kątem przyczyn, a następnie powinny zostać podjęte środki zaradcze.

W ten sposób kontrola stwarza warunki do osiągnięcia zgodności działania z przyjętymi założeniami i jest elementem systemu sterowania działalnością przedsiębiorstwa.

Tabela 3. Plany strategiczne i plany operacyjne

<i>Kryterium</i>	<i>Plan strategiczny</i>	<i>Plan operacyjny</i>
<b>Zakres planu</b>	Podstawowe aspekty rozwoju	Pojedyncze zdarzenia lub działania
<b>Złożoność planu</b>	Duża liczba zmiennych	Mała liczba zmiennych
<b>Cel planowania</b>	Realizacja misji przedsiębiorstwa	Osiągnięcie założonych celów i wykonanie zadań
<b>Charakter czynności planistycznych</b>	Twórczy	Bilansujący i odtwórczy
<b>Agregacja informacji</b>	Duża	Mała
<b>Horyzont planowania</b>	Długi	Krótki

Źródło: Nowak (2004), s.22.

Analogicznie do wyodrębnionych rodzajów controllingu oraz tworzonych planów wyróżniamy kontrolę strategiczną i operacyjną. Kontrola strategiczna to systematyczne weryfikowanie planów strategicznych pod kątem ich aktualności oraz stopnia realizacji. Pełni ona zatem rolę „systemu wczesnego ostrzegania”. Kontrola operacyjna, z kolei, przyjmuje zazwyczaj postać kontroli budżetowej i polega na okresowym porównywaniu krótkookresowych wyników działalności z wartościami określonymi w planie (budżecie). Różnice pomiędzy dwoma wyróżnionymi rodzajami kontroli przedstawiono w Tabeli 4.

Tabela 4. Plany strategiczne i plany operacyjne

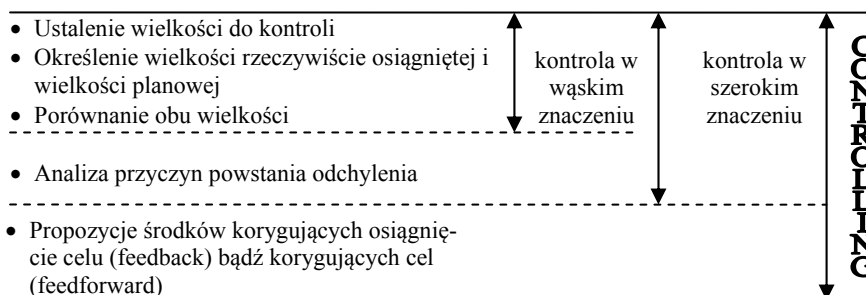
<i>Kryterium</i>	<i>Kontrola strategiczna</i>	<i>Kontrola operacyjna</i>
Odniesienie do planowania	Planowanie strategiczne	Planowanie operacyjne
Orientacja czasowa	Ex ante	Ex post
Punkt ciężkości	Kontrola prognoz	Kontrola rezultatów
Rodzaj kontroli	Porównanie: powinno być – będzie	Porównanie: powinno być – jest
Częstotliwość kontroli	Kontrola ad hoc	Kontrola okresowa
Działanie na odchylenia	Unikanie odchyłeń	Usuwanie odchyłeń
Oddziaływanie na planowanie	Weryfikacja i zmiana planu	Uzupełnianie planu (budżetu)

Źródło: Nowak (2004), s.23.

Przyjmuje się zatem jako pewnik, że w realiach współczesnej gospodarki, ideą controllingu jest permanentna kontrola osiągnięcia celów poprzez ustalenie rzeczywiście osiągniętych rezultatów, a następnie porównanie ich z wielkościami zapla-

nowanymi. Wynikiem tego porównania są poprzez stosowaną różnorodność wszechstronnych analiz, odchylenia i dewiacje w parametrach finansowych wraz z możliwościami ustalenia ich możliwych przyczyn jak i sposobów usunięcia. I to one są później podstawą zainicjowania odpowiednich decyzji korekcyjnych i dostosowawczych. Miejsce kontroli w controllingu przedstawiono na Rys. 6.

Rys. 6. Miejsce kontroli w controllingu



Źródło. Opracowanie własne na podstawie: Sierpińska i Niedbała (2003).

Kontrola, w systemie controllingu może, pełnić potrójną funkcję. I tak po pierwsze funkcję obserwacyjną, a więc uzyskanie informacji o osiągniętych w rzeczywistości wielkościach, po drugie funkcję oceny, tj. porównanie wartości rzeczywistej z planowaną i określenie wartości odchylenia oraz, co bardzo istotne, funkcję prewencyjną, poprzez którą istnienie instytucji kontroli wpływa na zachowania osób odpowiedzialnych za dany obszar funkcjonowania przedsiębiorstwa.

W praktyce najczęściej funkcję kontroli umiejscawia się w różnych komórkach organizacyjnych, przeważnie niepowiązanych ze sobą ani pod względem kierowniczym, ani funkcjonalnym, gdyż działania kontrolne mogą nie być związane w jedną całość, zarówno decyzyjną, jak i operacyjną. Controlling zaś, jako metodę, która realizuje swoje zadania kompleksowo i jest zorganizowana w zespołach zadaniowych, umiejscawia się w ramowej strukturze organizacji jako dział controllingu.

Rozwiązania organizacyjne w obrębie działań funkcjonalnych controllingu finansowego w danej organizacji mogą być zróżnicowane ze względu na zakres zadań podejmowanych przez nie działań, jak i występujące w niej procesy zarządzania. Uzależnione jest to od takich czynników, jak wielkość przedsiębiorstwa i jego struktura organizacyjna, charakter funkcjonowania, zarządzanie finansami, struktura kapitałowa i inwestycyjna oraz zapotrzebowanie na innowacje wynikające z charakteru działalności podstawowej.

Jednak zauważyć należy, że sam aspekt organizacji controllingu powinien zawsze ewaluować za zmianą struktury organizacyjnej, czyli wszelkie jej zmiany powodują także zmiany w organizacji controllingu. Wynika to z faktu, że zmiany mogą ulegać normatywne zasady decyzyjne, obowiązujące w organizacji, a także styl zarządzania. Istotne są także i takie kwestie jak tradycje w realizacji controllingu, nabyte doświadczenia oraz stan zaawansowania technologii informatycznej, a

więc infrastruktura sieciowa do komunikacji i odpowiednie systemy controllingowe zapewniające pełną integrację informacyjną.

W obrębie funkcji controllingu w danej organizacji możliwe są również niekonwencjonalne rozwiązania, powodowane przez dużą zmienność wyników finansowych firmy, wahania sezonowe sprzedaży i inne specyficzne uwarunkowania, gdy okres oceny jest relatywnie długi. Wówczas to, zamiast komórki controllingu w organizacji można powołać zespół problemowy na określony czas, w skład którego wejdą profesjonalnie przygotowani specjaliści. Ich zadaniem będzie ocena i ustalenie obiektywnych i subiektywnych czynników wpływających na wyniki centrów odpowiedzialności oraz ocena menedżerów realizujących wyznaczone cele.

Przy realizacji funkcji controllingu w danej organizacji możliwe jest także korzystanie z usług controllera z zewnątrz (controlling zewnętrzny). Wówczas mamy do dyspozycji doświadczenie i wiedzę nie wywołując konfliktów personalnych związanych z delegowaniem uprawnień w tym dziale, a zachowany zostanie jednocześnie obiektywizm oceny.

Z analizy wdrożeń controllingu wynika, że rozwiązania organizacyjne będą się różnić stosownie do fazy jego wprowadzenia. I tak, w pierwszym etapie wprowadzenia istnieje potrzeba powołania silnego organizacyjnie i merytorycznie działu controllingu, usytuowanego wysoko w hierarchicznej strukturze komórek, a z czasem stosowane rozwiązania w zakresie proceduralnym powinny stać się na tyle doskonałe, by struktura mogła rozwijać się w kierunku elastycznego zarządzania nie tylko w aspekcie finansowym organizacji.

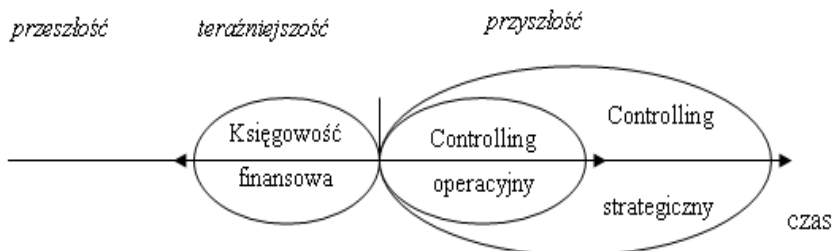
## 5. Instrumenty funkcjonalne controllingu finansowego

Zaplecze teoretyczne controllingu stanowi mikroekonomiczna teoria równowagi funkcjonowania organizacji, przedstawiająca w relacjach kosztu ekonomicznego i produktu krańcowego krótkookresowe prawidłowości alokacji zasobów. Największy obszar tej teorii dla procesów decyzyjnych znajdujemy w rachunkowości zarządczej, toteż najwięcej wiedzy praktycznej czerpie controlling z tej dziedziny. Niezbędną wiedzę dla potrzeb controllingu dostarcza też rachunkowość finansowa. To z pierwotnego ujęcia przychodów i kosztów można tworzyć rozwinięcia analityczne przychodów, a zwłaszcza kosztów, przekształcając je w odpowiednie kategorie kosztów stałych i zmiennych.

Niezależnie od tego, można bazowy układ informacyjny controllingu rozszerzyć o odpowiednie dane rachunkowości finansowej, aby możliwa była nie tylko ocena opłacalności i rentowności, ale i płynności finansowej. Scalając w jedną całość wybrane zagadnienia rachunkowości zarządczej oraz wykorzystując informacje, jaką dają razem rachunkowość zarządcza i finansowa, controlling oferuje sposób wymiernego wyrażenia współczesnych procesów wewnętrznej alokacji zasobów w danej organizacji. Staje się przeto niezmiernie ważnym narzędziem, ułatwiającym menedżerom podejmowanie decyzji. Podstawą zastosowania tego narzędzia jest

zrozumienie teorii kryjącej się za jego rozwiązaniami. Przykładem odpowiedniego zobrazowania jest Rys. 7.

Rys. 7. Controlling a rachunkowość zarządcza



Źródło: Grudzewski, Zach i Zabielska (2001), s. 14.

Część wspólna systemu rachunkowości zarządczej i systemu controllingu jest bardzo duża, co może różnie wpływać na funkcjonalność organizacji. Także podstawy teoretyczne tych dziedzin wiedzy są wspólne, gdyż wiedza o strukturze problemu decyzyjnego, o obwodach sterowania i regulacji jest równie potrzebna w rachunkowości zarządczej, jak i w controllingu.

Rachunkowość zarządcza, jako istotny składnik metody controllingu, zajmuje się zdarzeniami ekonomicznymi występującymi w organizacji, pozwalając na ich interpretację i wykorzystanie do oceny bieżącej i budowy strategii. W jej systemie kwantyfikuje się rezultaty ekonomiczne, stosując właściwą miarę ich wartości w obrębie takich istotnych kwestii jak przychody ze sprzedaży, aktywa, koszty, zobowiązania i przepływy środków pieniężnych. Dzięki systemowi rachunkowości zarządczej istnieje możliwość przedstawiania informacji tam gromadzonych w formie sprawozdań, operując rachunkiem wyników i bilansem, dając jednocześnie w formie liczbowej zestaw informacji o działalności organizacji w określonym czasie.

Główna różnica pojawia się wtedy, gdy rozważa się adresatów informacji w aspekcie procesów decyzyjnych. Raporty rachunkowości zarządczej są więc rachunkiem odpowiedzialności (*responsibility accounting*), gdzie klasyfikacje kosztów muszą uwzględniać, czy zarządzający jest odpowiedzialny za dany koszt oraz czy mógł go kontrolować. Zatem zachowanie się kosztu względem miernika działalności oraz odpowiedzialność za koszty i możliwość kontroli kosztów wyznaczają podstawowe schematy rachunkowości zarządczej.

Controlling bardziej kompleksowo widzi te same informacje pozwalając w tym względzie na całościowy aspekt zarządzania organizacją. Ułatwia to, ale jednocześnie i wymusza takie planowanie, które pozwoli zrealizować na podstawie tego zasobu informacji określoną strategię, dostarczyć metodykę, i w konsekwencji zmierzać w kierunku zarządzania przez cele.

Rachunkowość zarządcza jest więc systemem, który dostarcza wszelkie dane dotyczące kosztów i ich efektywności. Jest zatem odpowiedzią na zapotrzebowanie



kierownictwa w zakresie dostępu do dokładnych informacji na temat zużywania zasobów oraz kosztów, jakie należy zaangażować w poszczególne centra kosztów, procesy produkcyjne, produkty, usługi itd. Dzięki systemowi informacyjnemu kontroli zarządczej, w tym, możliwości budżetowania i kontroli kosztów według miejsc ich powstawania oraz ich odniesienia do produktów, usług i obsługi klientów, kadra kierownicza uzyskuje bardziej przejrzysty obraz racjonalności działań.

Syntetyczne ujęcie roli controllingu i rachunkowości zarządczej w zarządzaniu przy uwzględnieniu czterech podstawowych funkcji zarządzania oraz dwuszczeblowego planowania prezentuje Rys. 8.

Rys. 8. Rola rachunkowości zarządczej i controllingu w zarządzaniu

Funkcje i szczeble zarządzania	Rola	
	Rachunkowości zarządczej	Controllingu
Planowanie	→ Wspomaga planowanie poprzez przygotowywanie wszechstronnych danych	Spełnia funkcję planowania korzystając z danych rachunkowości i innych komórek
Planowanie strategiczne	→ Jak dotąd niewielka rola w tym zakresie – stopniowo wzrasta od lat 80-90 XXw.	Znacząca rola zarówno w planowaniu strategicznym jak i operacyjnym
Planowanie operacyjne	→ Dostarcza danych przede wszystkim do opracowywania planów na krótkie okresy czasu	Znacząca rola zarówno w planowaniu strategicznym jak i operacyjnym
Organizowanie	→ Wzajemne uzupełnianie się. W strukturze organizacyjnej tworzy się stanowiska kierownicze oraz komórki rachunkowości zarządczej, która z kolei opracowuje informacje niezbędne do podejmowania decyzji (także organizacyjnych).	Wymaga doskonałej organizacji, przez co sam fakt wdrożenia Controllingu wymusza porządkowanie struktury organizacyjnej oraz podejmowanie innych przedsięwzięć organizacyjnych.
Motywowanie	→ Informacje rachunkowości zarządczej zawierają zarówno pozytywne, jak i negatywne relacje o zjawiskach zachodzących w działalności przedsiębiorstwa, przez co dostarczają bodźców motywujących zachowania pracownicze.	Controlling jako koncepcja zarządcza mająca zapewnić prosperytam w sobie jest motywujący.
Kontrola	→ Realizując swoje zadania automatycznie bierze udział w procedurach kontrolnych, w wyniku, czego formułuje kolejne informacje dla potrzeb zarządzania.	Funkcja realizowana zwłaszcza wnikliwie, ponieważ Controlling ma w swoich zadaniach między innymi kontrolę.

Źródło: Płociennik-Napierała (2001), s.18-19.

Analiza funkcjonalna controllingu finansowego w aspekcie organizacji i metod, jakie wykorzystuje w praktyce, wskazuje na tak istotne narzędzia jak rachunek kosztów i wyników, centra odpowiedzialności decyzyjnej i *Balanced Scorecard* z analizą wskaźnikową. Są to bowiem podstawowe instrumenty do oceny i stymulacji przychodów i kosztów, sterowania wynikiem finansowym jak i planowania finansowego organizacji a więc sprawnego i efektywnego zarządzania finansami.

Dokonując krótkiej charakterystyki tych instrumentów stwierdzić można, że sterowanie kosztami wymaga ich właściwego ujęcia, systematyzacji i zestawienia w różnych przekrojach. Controlling jako kompleksowa metoda do swych celów potrzebuje właściwego ich pogrupowania w zależności od miejsc występowania, funkcji i rodzajów działalności, a następnie rozliczania ich na konkretne tworzone produkty i usługi.

Grupowanie kosztów jest zdeterminowane stosowaną technologią, organizacją, typem produkcji jak i innymi czynnikami wynikającymi ze specyficznej działalności operacyjnej danej organizacji. Takie podejście pozwala na ich zestawienie w układzie niezbędnym do wyceny zapasów i pomiaru wyniku finansowego, dając potrzebne przesłanki do planowania i kontroli oraz wykorzystania w procesie decyzyjnym.

Informacji o kosztach ponoszonych w toku działalności przedsiębiorstwa dostarczają stosowane w nim systemy rachunku kosztów. Możliwych do zastosowania systemów w literaturze przedmiotu znaleźć można wiele, a ich rozwój uwarunkowany był w ogromnej mierze ewolucją wymagań informacyjnych, przede wszystkim w zakresie sprawozdawczości finansowej i zarządzania przedsiębiorstwem.

W sprawozdawczości finansowej, z uwagi chociażby na wymagania ustawy o rachunkowości, stosowany jest system rachunku kosztów pełnych. Natomiast jednym z bardziej popularnych systemów rachunku kosztów, dostarczającym informacji o kosztach dla celów zarządzania, jest rachunek kosztów zmiennych.

Za kryterium wyodrębnienia tych dwóch systemów uznano rodzaj oraz zakres kosztów rozliczanych na produkty. Podział kosztów w rachunku kosztów zmiennych dokonywany jest najczęściej według kryterium ich reagowania na zmianę rodzaju prowadzonej działalności, czyli najczęściej na wielkość produkcji. Wyodrębnianych jest w ten sposób kilka kolejnych rodzajów kosztów. Koszty te w postaci budżetów stają się podstawą operacyjnego controllingu kosztów w systemie rachunku kosztów zmiennych. Zestawienie rachunku kosztów zmiennych z rachunkiem kosztów pełnych prezentuje Tabela 5.

W controllingu zarządzanie wynikiem finansowym w praktyce oznacza sprawne i efektywne sterowanie zarówno przychodami, jak i kosztami organizacji. Dlatego też sterowanie rachunkiem kosztów wymaga ich systematyzacji i zestawienia w różnych przekrojach. Koszty, jak wynika z kryteriów ich podziału w strukturze organizacji dzielone są na określone kategorie, które przykładowo zestawione są na kolejnych rysunkach, Rys. 9 i 10.

Wykorzystywanie koncepcji controllingu w organizacji powoduje konieczność uelastycznienia stosowanego stylu zarządzania poprzez wprowadzenie daleko idącej decentralizacji uprawnień oraz odpowiedzialności. Oznaczać to będzie dla zarządu rezygnację z bezpośredniego decydowania w sprawach objętych delegowanymi uprawnieniami. Proces decentralizacji niesie za sobą szereg zalet, w tym jedną tak istotną, jak możliwość wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności. Controlling zakłada bowiem podział jednostki gospodarczej na wewnętrzne jednostki obrachunkowe - centra zysków bądź centra odpowiedzialności za wynik.

Tabela 5. Porównanie rachunku kosztów zmiennych z rachunkiem kosztów pełnych

Kryterium porównań	Rachunek kosztów	
	Pełnych	Zmiennych
Cel prowadzenia	Sporządzanie obligatoryjnych sprawozdań finansowych	Potrzeby wewnętrzne przedsiębiorstwa
Zgodność z wymogami ustawy o rachunkowości	Jest zgodny	Nie jest zgodny
Nadrzędne kryterium klasyfikacji kosztów	Możliwość przypisania kosztów produktom	Reagowanie kosztów na wahania wielkości produkcji
Podstawowe kategorie kosztów	Koszty bezpośrednie Koszty pośrednie: -produkcyjne -nieprodukcyjne	Koszty zmienne Koszty stałe
Zakres kosztów produktu	Koszty bezpośrednie Pośrednie koszty produkcyjne (wydziałowe) Techniczny koszt wytworzenia	Koszty bezpośrednie Pośrednie zmienne koszty produkcyjne (wydziałowe) Zmienne koszty wytworzenia
Zakres kosztów okresu	Koszty nieprodukcyjne: - koszty sprzedaży - koszty ogólnego zarządu	Koszty stałe: - pośrednie, stałe koszty produkcyjne (wydziałowe) - koszty sprzedaży
Wycena zapasu produktów	Techniczny koszt wytworzenia	Zmienny koszt wytworzenia
Adekwatność odzwierciedlenia wyniku finansowego	Wynik długookresowy	Wynik krótkookresowy
Przydatność przy podejmowaniu decyzji	Decyzje długookresowe	Decyzje krótkookresowe
Orientacja decydentów	Procesy produkcyjne	Rynek

Źródło: Wierziński (2004), s.199.

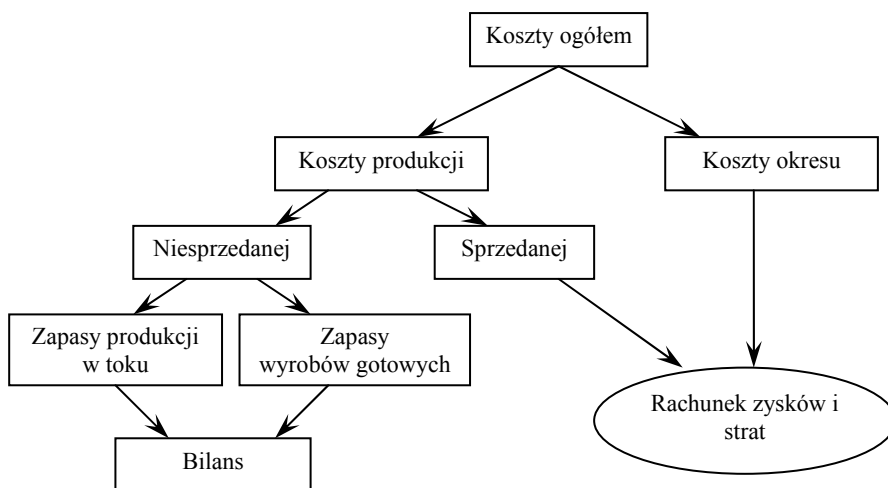
Celem takiego postępowania jest odzwierciedlenie efektywności wewnętrznej alokacji zasobów gospodarczych. Kryteria wyodrębnienia wewnętrznych jednostek obrachunkowych (np. według grup produktów, grup klientów, czy inne) muszą

uwzględniać procesy kształtowania się nowych struktur, określających aktualną opłacalność organizacji. Pierwszoplanowym zagadnieniem jest w tym względzie zachowanie związku przyczynowo-skutkowego (nakład-wynik) w obszarze każdej wyodrębnionej wewnętrznej jednostki (także wtedy, gdy jednostka stanowi centrum kosztów). Jest to podstawowy, ekonomiczny imperatyw wszystkich procesów lokacyjnych organizacji. Jego nieprzebranie zniekształca ekonomiczną treść wewnętrznych procesów gospodarowania, czyniąc narzędzie controllingu nieprzydatnym.

Aby zapewnić dużą efektywność funkcjonalną centrum odpowiedzialności, powinny przejawiać się w nim wszelkie zalety delegowania uprawnień na niższe szczeble zarządzania, takie jak: odciążenie zarządu od spraw organizacyjnych oraz jednoznaczne podstawy oceny wyników pracy kierowników, na które mają oni bezpośredni wpływ.

Nie bez znaczenia są również i takie aspekty, mające wpływ na ich funkcjonalność jak satysfakcja kierowników tych centrów zysków, wynikająca z przełożenia podjętych przez nich decyzji na wyniki finansowe, a także lepsze ich motywowanie poprzez zwiększanie samodzielności w zarządzaniu.

Rys. 9. Podział ogólny kosztów w strukturze organizacji

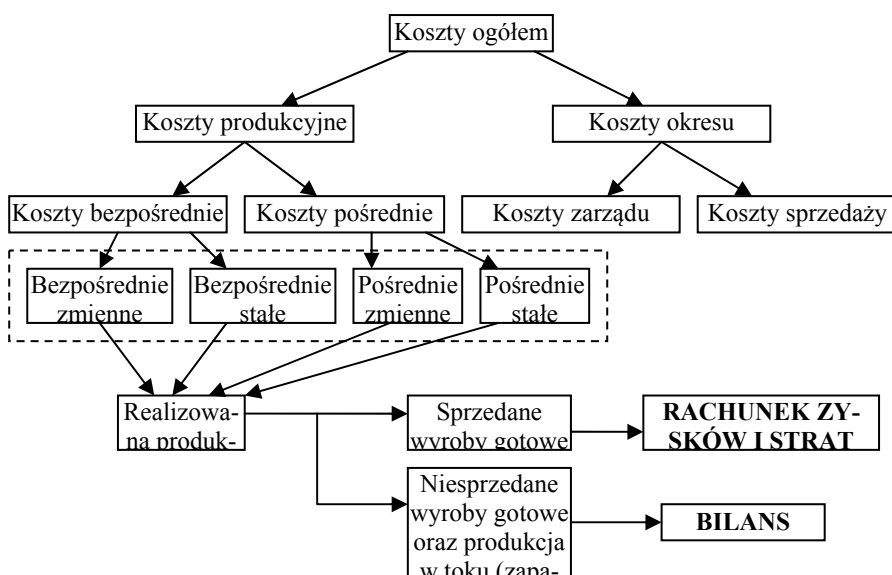


Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Sierpińska i Niedbała (2003)

Prawidłowy podział na centra odpowiedzialności wymaga dokładnego rozważenia realiów, w jakich działa organizacja. Po pierwsze, należy zwrócić uwagę na oczekiwania płynące z rynku oraz przeanalizować potrzeby obecnych i potencjalnych klientów, które mogą być zaspokojone przez określone produkty przedsiębiorstwa. Na tej podstawie można próbować określić ile i jakie centra odpowiedzialności tworzyć. Po drugie, należy przyrzeć się wnętrzu organizacji, a dokładniej - zbadać możliwości wyodrębnienia i podziału majątku pomiędzy przyszłe centra odpowie-

działności. Racjonalny, sensowny podział majątku, przy uwzględnieniu odmiennych kompetencji przyszłych centrów i procesów w nich wykonywanych może stać się podstawą ich specjalizacji.

Rys. 10. Rachunek kosztów według podziału na kategorie w strukturze organizacji



Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sierpińska i Niedbała (2003).

Po przeprowadzeniu dokładnej analizy można podjąć decyzję o ostatecznym podziale przedsiębiorstwa na ośrodki odpowiedzialności. Najczęściej podział ten odbywa się według kryteriów: orientacji na obiekty i orientacji funkcjonalnej. Pierwszy skupia się na wskazaniu obiektu (produktu, projektu, zlecenia, itp.), na którym skupione będą działania centrum. Druga orientacja polega na takim podziale organizacji, by w każdym ośrodku ująć całość działań i majątek decydujący o określonej funkcji przedsiębiorstwa.

Podział na ośrodki odpowiedzialności według obu kryteriów pozwala na zdefiniowanie każdego ośrodka ze względu na dwa parametry: funkcję jaką pełni i/lub obiekt (obiekty), na rzecz których działa. Ułatwia to wyznaczanie poszczególnym ośrodkom celów i zadań oraz kompetencji decyzyjnych ich kierownikom.

Z uwagi na różny wpływ ośrodków odpowiedzialności na sytuację majątkową przedsiębiorstwa, wśród ośrodków - centrów odpowiedzialności wyróżnić można:

- ośrodki odpowiedzialności za koszty (*cost centres*),
- ośrodki odpowiedzialności za wynik finansowy (*profit centres*),
- ośrodki odpowiedzialności za inwestycje (*investment centres*).

Wyodrębnione w ten sposób centra odpowiedzialności staną się nimi faktycznie dopiero wtedy, gdy przedsiębiorstwo postąpi zgodnie z najważniejszą zasadą: w ślad za wyodrębnieniem centrów nastąpi przekazanie ich kierownikom kompetencji decyzyjnych i odpowiedzialności za realizację celów centrów. Zakres odpowiedzialności w wymienionych głównych ośrodkach pokazuje Tabela 6.

Jak wynika z przedstawionych założeń, implementacja rozwiązań controllin-  
gowych w organizacji oraz ich wzajemne powiązanie w celu stworzenia spójnego systemu jest procesem niezwykle żmudnym i wymagającym poważnego nakładu sił i środków. Podjęcie realizacji tych prac implementacyjnych powinno się wiązać ze spełnieniem wymagań w zakresie przekształceń organizacyjno-strukturalnych, wdrożenia adekwatnego stylu zarządzania, przyjęcia nowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów i wydajności. Dotyczy to także przekształcenia systemu planistyczno-kontrolnego, budowy wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego, przebudowy systemu motywacyjnego oraz modyfikacji zachowań, systemów wartości oraz świadomości pracowników. Całość tych procesów wiąże się więc ze zmianą kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa.

Określenie misji i strategii w przedsiębiorstwie jest sprawą niezwykle ważną w określeniu kierunku jej działań i rozwoju. Dostępne wyniki badań jakie analizują w swej pracy Sierpińska i Niedbała (2003), wskazują, że średnio biorąc tylko 1/3 firm realizuje przyjęte wcześniej cele strategiczne. Przyczyną tego, może być chociażby fakt odmiennego postrzegania zapisów, dotyczących strategii, przez członków kadry menedżerskiej i kierowniczej. Pojawia stąd się konieczność wdrożenia metodyki *Balanced Scorecard* (BSC), jasno przekładającej strategię na język konkretnych zadań i miar dla poszczególnych szczebli operacyjnych.

Tabela 6. Zakres odpowiedzialności w podstawowych ośrodkach odpowiedzialności

	Centrum kosztów	Centrum zysków	Centrum inwestycji
<b>Koszty</b>	✓	✓	✓
<b>Przychody</b>		✓	✓
<b>Zyski</b>		✓	✓
<b>Inwestycje</b>			✓

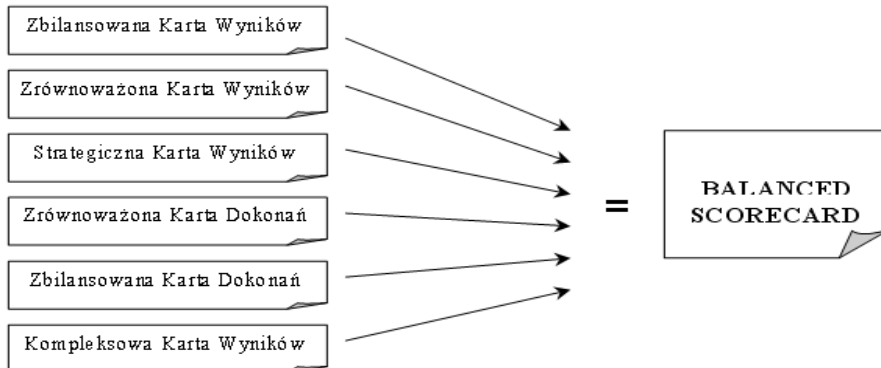
Źródło: Kowalak (2003), s.181.

Ze względu na niejednoznaczną interpretację nazwy tej metodyki na Rys. 11 przedstawiono wersje nazwy *Balanced Scorecard* najczęściej spotykane w polskiej literaturze przedmiotu.

Podstawowym celem metodyki BSC jest zapewnienie realizacji przyjętej strategii rozwoju. Pozwala ona sformułować mierzalne i weryfikowalne cele strategiczne, efektywnie komunikować je członkom organizacji oraz umożliwia kontrolę i

ocenę realizacji celów, obejmując spójny zestaw mierników efektywności stanowiących system pomiaru.

Rys. 11. Interpretacja nazwy *Balanced Scorecard* w polskiej literaturze

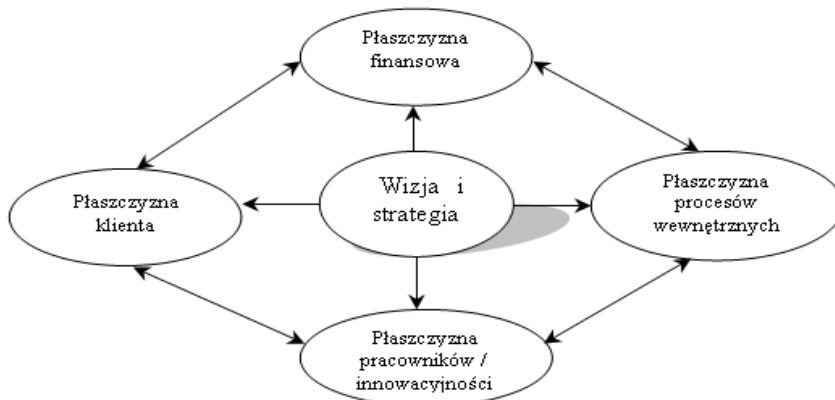


Źródło: Opracowanie własne

Organizacja może w ten sposób monitorować wyniki finansowe, satysfakcję klienta, rezultaty procesów biznesowych, czy też zdolność do rozwoju. Wszystkie te elementy, jak stwierdza Niepłowicz (2003), stanowią o bieżących osiągnięciach oraz o wysiłku nakierowanym na rozwój procesów, motywowanie i edukowanie pracowników, a także na doskonalenie systemów informacji.

Koncepcja tworzenia *Balanced Scorecard* każe spojrzeć na strategię działania organizacji z czterech perspektyw, tj. finansowej, klientów, procesów wewnętrznych i pracowników (niekiedy nazywanej też perspektywą uczenia się i wzrostu lub innowacyjności), a następnie rozpatrywać ją w kontekście wpływu na wzrost wartości firmy. Perspektywy metodyki BSC w ujęciu syntetycznym przedstawia Rys. 12.

Rys. 12. Perspektywy metodyki *Balanced Scorecard*



Źródło: Marciniak (2001), s.103.

Punktem wyjścia jest tu płaszczyzna finansowa, a jej celem jest korzystne postrzeganie przedsiębiorstwa przez dawców kapitału oraz klientów. Pod uwagę brany jest również przebieg procesów wewnątrz przedsiębiorstwa. W płaszczyźnie pracowników najważniejsze są ich kwalifikacje, ponieważ tylko ich poziom i wzrost wpływa na zrozumienie i realizację strategii oraz innowacyjność, co przekłada się na zdobywanie przewagi konkurencyjnej.

Między płaszczyznami z Rys. 12 istnieją zależności przyczynowo-skutkowe. W praktyce planistycznej każda z tych płaszczyzn powinna być scharakteryzowana za pomocą celów i mierników. Przykładowe rozwiązania pokazano na Rys. 13.

Rys. 13. Cele i miary w czterech płaszczyznach BSC

<u>Plaszczyzna finansowa</u>	
Cele	Miary
Podniesienie rentowności	Rentowność obrotu
Zwiększenie obrotów	Obrót netto
Zapewnienie siły finansowej	Przepływ gotówki (cash flow)
Podniesienie produktywności	Wynik przedsiębiorstwa / pracownika
Podwyższenie rentowności kapitału	Stopa zwrotu zainwestowanego kapitału

↓

<u>Plaszczyzna klientów</u>	
Cele	Miary
Zadowolenie klientów	Ankieta przeprowadzona wśród klientów
Dotrzymywanie terminów dostaw	Punktualność dostaw
Penetracja rynku	Udziały w rynku
Wzrost jakości produktów	Reklamacje
Zadowolenie pracowników	Ocena przez pracowników

↓

<u>Plaszczyzna procesów wewnętrznych</u>	
Cele	Miary
Elastyczność produkcji	Czasy realizacji zamówień
Poprawa wydajności maszyn	Wskaźnik wykorzystania maszyn
Zmniejszenie stanu zapasów	Wskaźnik obrotu zapasami
Poprawa jakości	Wskaźnik braków
Wzrost sprzedaży	Obrót / pracownika
Dotrzymywanie terminów	Terminowość

↓

<u>Plaszczyzna pracowników / innowacyjności</u>	
Cele	Miary
Podwyższenie kompetencji pracowników	Koszty doskonalenia zawodowego
Podwyższenie jakości produktów	Liczba usprawnień
Zespoły projektowe	Liczba pracowników uczestniczących
Podniesienie motywacji	Większa gotowość do zmian
Niewielka fluktuacja pracowników	Współczynnik fluktuacji

Źródło: Vollmuth (2003), ss.243-244.



Wybór mierników poszczególnych płaszczyzn do bazy planistycznej zależy przede wszystkim od takich czynników jak horyzont czasu objętego controllingiem, zakres stosowania controllingu, specyfika przedsiębiorstwa, sposób funkcjonowania systemu controllingu w danej organizacji, a więc gromadzenie i przepływ informacji, przetwarzanie tej informacji, tryb podejmowania decyzji itp. Autorzy metody BSC, jak to pokazują Sierpińska i Niedbała (2003), podkreślają, że tradycyjne budżetowanie wyraża się w jednostkach monetarnych, pomijając przy tym niektóre czynniki, gdyż nie daje się ich wyrazić wartościowo.

Miary finansowe, dotyczące przyszłości firmy, nie zagwarantują jednak uzyskania określonego wyniku. Istnieje ponadto szereg zagrożeń, dotyczących krótkich okresów poddanych budżetowaniu, gdzie między innymi:

- może dojść do zniekształcenia wyników przez zaliczenie do kosztów bieżących nakładów, które skutkują w długich okresach,
- możliwe jest manipulowanie wynikami przez celowe przesunięcia w czasie ponoszonych nakładów i uzyskiwanych efektów, co utrudnia ocenę,
- możliwe jest nieprawidłowe stosowanie systemów motywacyjnych, motywowanie działań, które w dłuższym okresie mogą okazać się dla firmy niekorzystne,
- zbytne przywiązywanie wagi do informacji o efektach minionych działań może prowadzić do błędów w określaniu działań dla okresów przyszłych.

Z tych właśnie powodów metodyka *Balanced Scorecard*, będąc narzędziem strategicznym, idealnie uzupełni operacyjne budżetowanie łącząc wskaźniki finansowe z miernikami niefinansowymi.

Z szerokiej gamy możliwych do zastosowania wskaźników przedsiębiorstwo musi wybrać te, które w sposób kompleksowy będą przekładały strategię na poziom jej realizacji. Pamiętać przy tym należy, że najbardziej znane wskaźniki, takie jak rentowność czy udział w rynku dostarczają „opóźnionych sygnałów”, są tzw. wskaźnikami wynikowymi. Powinny one, zatem, być uzupełnione o wskaźniki, które określają jak powinny być osiągnięte wymagane wyniki - czyli dostarczające „wczesnych sygnałów”.

Miary wynikowe sygnalizują, na ile sprawnie realizowana jest założona strategia. Nie informują one jednak, co jest powodem braku bądź małej skuteczności jej realizacji. Są to statyczne wskaźniki, obliczone na dany moment we wszystkich perspektywach zarządzania. Ich uzupełnieniem są miary prognozujące, które określają przyszłe sukcesy organizacji. Przykłady obu rodzajów wskaźników w perspektywach BSC prezentuje Tabela 7.

Kolejnym istotnym instrumentem, jeśli chodzi o efektywność controllingu finansowego jest analiza wskaźnikowa. Daje ona to, co tak bardzo istotne jest w zarządzaniu finansami, a więc syntetyczną ocenę działalności oraz możliwość wyrażenia tej oceny w kategoriach ilościowych zestawiając wskaźniki w poszczególne grupy tak istotne z punktu oceny menedżerskiej.

Dla controllingu jednak ważniejsze jest znaczenie poszczególnych wskaźników w klasyfikacji wskaźników finansowych ze względu na ich treść ekonomiczną, kierunek preferencji i poziom syntezy i określały stan finansowy.

Tabela 7. Miary wynikowe i prognozujące w perspektywach BSC

<i>Perspektywa</i>	<i>Miary wynikowe</i>	<i>Miary prognozujące</i>
<b>Finansowa</b>	Rentowność poszczególnych produktów	Udział zysku w generowanej gotówce operacyjnej
<b>Klienta</b>	Udział w rynku	Wskaźnik zadowolenia klientów
<b>Wewnętrznych procesów</b>	Udział braków w produkcji sprzedanej	Udział nowych wyrobów w sprzedaży ogółem
<b>Uczenia się i rozwoju</b>	Wykorzystanie czasu pracy pracowników	Poziom wzrostu kwalifikacji pracowników

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Sierpińska i Niedbała (2003), s.319.

Stosowane w controllingu finansowym systemy informatyczne dają pełną gamę analizy wskaźników finansowych, grupując je w różnych przekrojach, wykorzystując zarówno analizę sektorową, jak i graficzną analizę porównawczą, która pozwala kadry zarządzającej na kompleksową ocenę zarządzania finansowego za dowolnie wybrany okres. Jest to więc skuteczne narzędzie do wszechstronnych analiz, zarówno dla realizacji standingu finansowego jak i analizy retrospektywnej. Daje to możliwość szybkiej reakcji na zachowania rynku i zmiany w otoczeniu, a tym samym większe przychody ze sprzedaży, szybką reakcją na zmiany płynności finansowej oraz dążenie do jej utrzymania. Daje także możliwość szybkiej reakcji na zmiany w sektorze, branży czy całej gospodarce (np. działania w kryzysie dnia dzisiejszego), a w szczególności na rynku czynników produkcji, co może wpłynąć na zmniejszenie bądź zwiększenie kosztów produkcji.

System wybranych wskaźników pozwala menedżerom określać cele planowania, pozwala mierzyć rezultaty (osiągnięcia) zarządzania lub po prostu być sygnałem, który w przypadku odchylenia wymaga dokonania analizy oraz podjęcia działań.

Wskaźniki finansowe są ważnym instrumentem controllingu, gdyż pokazują relacje między różnymi zjawiskami finansowymi, tj. odpowiednimi pozycjami sprawozdań finansowych, czy innymi kategoriami ekonomiczno-finansowymi. Wskaźnik finansowy wyraża bowiem kształtowanie się wartości jednego zjawiska finansowego na tle innego, merytorycznie powiązanego. Właśnie wykrycie powiązań ilościowych między różnymi zjawiskami finansowymi jest głównym celem stosowania wskaźników finansowych. Ich wykorzystanie umożliwi opis stanu różnych procesów finansowych oraz wykrycie zachodzących zmian. Powoduje to, że wskaźniki finansowe uważane są za niezwykle ważny instrument kontroli przebiegu procesów finansowych, zaś bogactwo informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych pozwala na stworzenie bardzo szerokiego ich zestawu. Pamiętać jednak należy, iż poszczególne wskaźniki odznaczają się różną treścią ekonomiczną oraz odmiennym znaczeniem informacyjnym i analitycznym. Stąd pojawia się ko-

nieczność sklasyfikowania wskaźników oraz ograniczenia ich liczby do wykorzystania w praktyce. Do celów analitycznych i kontrolnych powinny zostać wybrane te, które niosą największą pojemność informacyjną.

Dla potrzeb controllingu najważniejsze znaczenie w klasyfikacji wskaźników finansowych mają: ich treść ekonomiczna, kierunek preferencji oraz poziom syntezy. Jako najważniejsze kryterium wymieniono treść ekonomiczną wskaźników, ponieważ przy stosowaniu tego kryterium wskaźniki grupowane są ze względu na opisany obszar sytuacji finansowej. Ważne jest także, aby wyróżnione grupy wskaźników finansowych odzwierciedlały podstawowe aspekty stanu finansowego i jednocześnie, aby ich liczba nie była zbyt duża.

Ujednolicenia systemu klasyfikacji wskaźników finansowych nie znajdziemy ani w uregulowaniach prawnych, ani w literaturze z zakresu analizy finansowej. Systemów takich jest wiele, a klasyfikacja i dobór stosowanych wskaźników są w zasadzie pozostawiane jednostkom, oceniającym stan finansowy przedsiębiorstwa, które to najlepiej znają cel dokonywanej oceny.

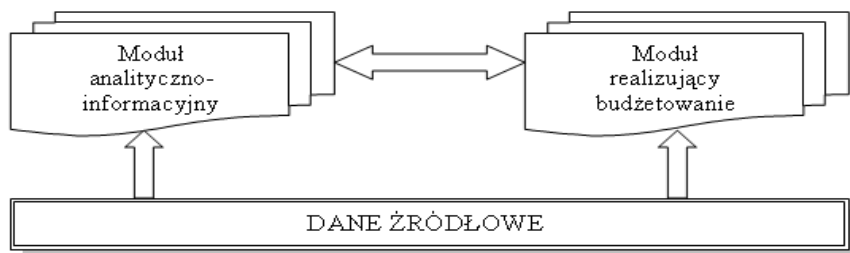
Analiza wskaźnikowa powinna być przeprowadzana w formie kompleksowej, ale gdy przedsiębiorstwo skupia się na poprawie określonych obszarów finansów, można zlecać dokonywanie częściowej analizy w krótszych niż się na ogół przyjmuje odstępach czasu. Wyniki tych analiz będą miały wówczas zastosowanie w sporządzaniu planów oraz kontroli ich realizacji, co w rezultacie ma pozwolić na osiągnięcie pożądanej poprawy w obszarze zainteresowania przedsiębiorstwa.

## 6. Teleinformatyka w controllingu

Współczesny controlling opiera się w dużej mierze na przetwarzaniu znacznej ilości różnorodnych informacji. We wszystkich przedsiębiorstwach, małych kilkunastoosobowych, i dużych koncernach widać narastający problem dostarczania i przetwarzania informacji. Relacja pomiędzy czasem przeznaczonym na pozyskanie i analizowanie informacji warunkuje w dużym stopniu jakość i efekty pracy analityka finansowego, controllera. Z informatycznego punktu widzenia z wdrożeniem controllingu związana jest więc konieczność stworzenia zintegrowanego systemu informacyjnego, który w sposób ciągły dostarczać będzie informacje pełne i wiarygodne oraz je przetwarzać pod kątem użyteczności w procesach decyzyjnych.

Oprogramowanie wspomagające controlling powinno być przede wszystkim dedykowane zadaniom planistycznym, w tym kontroli budżetowej oraz pozostałym zadaniom ze sfery analityczno-optymalizacyjnej. Dlatego zagadnienia związane z tym typem oprogramowania należy rozpatrywać właśnie z tych dwóch punktów widzenia. Stąd można przyjąć, że wspomaganie informatyczne controllingu dotyczy trzech zasadniczych warstw: danych źródłowych, obsługi modelu budżetowego i analityczno-informacyjnej. Relacje pomiędzy tymi warstwami pokazuje Rys. 14.

Rys. 14. Powiązania występujące w modelu informatycznym controllingu



Źródło: Kes (2003), s.234.

Warstwa danych źródłowych stanowi podbudowę systemu informatycznego controllingu. Najczęściej w przedsiębiorstwach dane nie są zintegrowane, lecz przechowywane w różnych niestandardowych formatach i na różnych platformach systemowych. Warstwa ta dotyczy przede wszystkim danych finansowo-księgowych, danych z gospodarki magazynowej lub przebiegu procesów produkcyjnych. Dane te, poza użytecznością dla budżetowania mogą być wykorzystywane również do różnorodnych systemów informowania kierownictwa, czyli aplikacji zaspokajających potrzeby informacyjne kadry zarządzającej.

Obecny stan zaawansowania technologicznego pozwala na zastosowanie niezwykle szerokiej gamy podejść do informatyzacji systemu informacyjnego controllingu. Rosnące wymagania rynku w tym zakresie oraz rozwój teleinformatyki spowodowały pojawienie się wielu aplikacji dedykowanych i systemów uniwersalnych, wspomagających podejmowanie decyzji i prace planistyczno-kontrolne.

Do najbardziej wykorzystywanych w praktyce grup systemów wspomagających controlling współczesnej organizacji zaliczyć można:

- Zintegrowane systemy zarządzania przedsiębiorstwem, posiadające wiele modułów wspomagających procesy zarządcze (np. budżetowania czy controllingu), przykładem mogą być rozwiązania klasy *Enterprise Resource Planning* (ERP). Systemy te są z reguły mało elastyczne i dają standardowe, uproszczone raporty, lecz zapewniają możliwość importu danych z innych modułów, w tym finansowo-księgowych. Są one przeznaczone raczej dla dużych i złożonych jednostek organizacyjnych. Zapewniają one efektywne gromadzenie danych, przepływ oraz sprawny dostęp, ich wadą jednak jest wysoka cena oraz złożony i pracochłonny proces wdrażania.
- Hurtownie danych wraz z narzędziami do ich analizy klasy OLAP (*On Line Analytical Processing*) oraz systemami *Business Intelligence* (analityka biznesowa) i *Data Mining*. Cechą charakterystyczną jest tu kompleksowość danych, różnorodność stopnia ich agregacji oraz orientacja na użytkownika końcowego. Bazy takie dają różnorodność analiz wielowymiarowych jak i raportowanie, tak istotne w controllingu. Możliwość wykorzystania danych z „hurtowni” dla potrzeb controllingu zapewniają współpracujące z nią systemy informatyczne, dla

których hurtownia jest centrum integracji informacyjnej. Zapewniają także duże bezpieczeństwo i ochronę zbiorów informacji.

- Uniwersalne programy biurowe (głównie arkusze kalkulacyjne oraz bazy danych) są niewątpliwie najtańszym rozwiązaniem dostępnym na rynku. Ich uniwersalność pozwala na budowanie systemu informatycznego controllingu w bardzo różnorodnych typach organizacji, a ich powszechność i łatwość obsługi pozwala na samodzielne wykonanie wielu prac dostosowujących. Oczywiście, przy dużej złożoności procesów objętych controllingiem, rozwiązanie to ma wiele wad, jak chociażby trudności w zarządzaniu wieloma wersjami budżetu czy jednoczesnym wypełnianiu danych przez wielu użytkowników.
- Oprogramowanie dedykowane, wdrażane zwykle w małych i średnich firmach. Jest ono dostosowane do specyfiki branży, otoczenia i typu przedsiębiorstwa („szyte na miarę”). Obecnie rynek tego typu programów szeroko się rozwinął.
- Portale firmowe oparte na technologii portali internetowych są wykorzystywane coraz częściej przez organizacje. Zaletą jest szybkie rozszerzanie możliwości, dopasowywanie do własnych potrzeb, dynamiczne zarządzanie zawartością, bezpieczeństwo i skalowalność. Niestety, cena wdrożenia tego rozwiązania znacznie przewyższa wdrożenie zintegrowanego systemu, więc stosują je głównie duże koncerny, mające swoje siedziby na całym świecie.

## 7. Podsumowanie

Controlling finansowy zapewnia współczesnej organizacji większą skuteczność i efektywność zarządzania oraz możliwość uzyskiwania wyników zgodnych z planami. W konsekwencji pozytywnie wpływa to na realizację założonej strategii i umożliwia przetrwanie bądź rozwój w długim okresie czasu. Czy jest to więc metoda na niedoskonałości w zarządzaniu współczesną organizacją?

Controlling finansowy, aby był w pełni pomocny w zarządzaniu, powinien mieć wdrożone i przestrzegane niezbędne wykonawcze procedury, doskonały system ewidencyjno-sprawozdawczy oraz system informatyczny, który wspomaga, a nie utrudnia zarządzanie. Do istotnych czynników poprawności funkcjonowania controllingu finansowego zaliczyć trzeba prowadzenie właściwej ewidencji księgowej, w tym rachunku kosztów, oraz jasno i transparentnie sprecyzowane zakresy kompetencji poszczególnych komórek organizacyjnych. Powinny być także określone właściwe powiązania między zakresami uprawnień i odpowiedzialności kierowników komórek przez przyjęte systemy zarządzania i procedury decyzyjne.

Takie założenia do wdrożenia narzędzi controllingu jednoznacznie wymuszą odpowiednią organizację, a także pozwolą na wybór określonej strategii. Funkcjonalny aspekt controllingu finansowego, jak zaznaczono wcześniej, nie jest możliwy w dzisiejszych realiach bez odpowiednich programów informatycznych wspomagających jego funkcjonowanie. Wsparcie informatyczne, poprzez systemowe zespolenie wielu powiązań organizacyjnych oraz gromadzenie danych na temat różnych obszarów funkcjonalnych, nie tylko finansowo-księgowych, daje pełny obraz rzeczywistej wartości organizacji. Wskazane metody i techniki realizowane w systemie controllingu dają możliwość sprawnego i efektywnego tworzenia i aktualizowania

architektury systemu planowania finansowego, konstruowania wskaźników i mierników oceny kondycji finansowej niezbędnych do budowy strategii rozwoju.

Znaczenie wykorzystania controllingu dla efektywnego zarządzania współczesną organizacją jest bezsporne, mimo iż jego wdrożenie w polskich przedsiębiorstwach nadal nie odbywa się bez oporów. Jego wdrożenie powinno dać obraz pozytywnych efektów w takich kwestiach jak sprawne funkcjonowanie i rozwój firmy, systematyczna poprawa wskaźników finansowych, współdziałanie wszystkich komórek organizacyjnych w realizacji działań controllingowych. Zaś w sferze finansowej, czyli tej najbardziej wymiernej, do najważniejszych pozytywów zaliczyć można bez wątpienia: zwiększenie rentowności, zmniejszenie kosztów działalności, czy poprawę płynności finansowej. Usprawnienie przepływu informacji także jest zaliczane do pozytywnych skutków wdrożenia controllingu, zwłaszcza w dzisiejszych czasach, gdy stajemy się społeczeństwem informacyjnym, a informacja jest traktowana jako wartość strategiczna w przedsiębiorstwie.

Podsumowując rozważania na temat controllingu można wysunąć twierdzenie, że controlling jest jak najbardziej właściwą drogą do efektywnego zarządzania działalnością przedsiębiorstwa. Nawet, jeśli przedsiębiorstwo znajduje się dopiero na początku tej drogi, ma w pewnym sensie dobrą sytuację wyjściową – może skorzystać z wieloletnich doświadczeń zachodnich przedsiębiorstw, łącząc je z powodzeniem z rodzimym dorobkiem metod i technik zarządzania, planowania i rachunkowości. Można więc powiedzieć, że przedsiębiorstwa decydujące się na wdrożenie controllingu są niejako „skazane na sukces”, a sukces ten może okazać się tym bardziej spektakularny, wyrażony chociażby przewagą rynkową, im wcześniej zostaną wdrożone rozwiązania controllingowe.

### Literatura

- Bolesta-Kukułka K. (1993) *Mały słownik menedżera*. PWE, Warszawa.
- Buk H. (2006) *Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola*. C. H. Beck, Warszawa.
- Cegłowski B. i Szczepankowski P. (2000) *Controlling w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem*. Instytut Przedsiębiorczości i Samorządności, Warszawa.
- Chmielowiec-Lewczuk M. (2004) *Controlling finansowy*. W: E. Nowak, red., *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. PWE, Warszawa.
- Controlling w praktyce zarządzania* (1998) Praca zbiorowa p. red. H. Błoch. Oficyna Controllingu Profit, Katowice.
- Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem* (2002) Red. nauk. J. Sikorski. Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty* (2003) Praca zbiorowa p. red. E. Nowaka. ODiDK, Gdańsk.
- Czubakowska K. (2004) *Budżetowanie w controllingu*. ODiDK, Gdańsk.
- Deyhle A. i Olech S. (2004) *Controlling w przedsiębiorstwie*. ODiTK, Gdańsk.
- Duda-Piechaczek E. (2007) *Controlling - wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem*. One Press, Warszawa.
- Grudzewski W., Zach I. i Zabielska B. (2001) *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania. Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, 3.

- Fijałkowska D. (2005) Controller w przedsiębiorstwie. Czyli kto? *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* 3.
- Goliszewski J. (1991) Controlling strategiczny, cz. 1. *Przegląd organizacji*, 5.
- Kes Z. (2003) Systemy informatyczne controllingu. W: E. Nowak, red. *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*. ODiDK, Gdańsk.
- Kowalak R. (2003) Controlling w ośrodkach odpowiedzialności przedsiębiorstwa. W: E. Nowak, red., *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*. ODiDK, Gdańsk.
- Major A. (1998) *System controllingu w przedsiębiorstwie. Studia przypadków w warunkach polskich*. Wydawnictwo Naukowe Semper, Warszawa.
- Marciniak S. (2001) *Controlling. Filozofia, projektowanie*. Difin, Warszawa.
- Mirkowski S. (bez daty) Co to znaczy „wdrożyć controlling” w przedsiębiorstwie? Artykuł ze strony [www.frackowiak.com.pl](http://www.frackowiak.com.pl)
- Nieplowicz M. (2003) Controlling strategiczny i jego instrumenty. W: E. Nowak, red., *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*. ODiDK, Gdańsk.
- Nowak E. (2004) Zakres controllingu w przedsiębiorstwie. W: E. Nowak, red., *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. PWE, Warszawa.
- Płóciennik-Napierała J. (2001) *Realizacja procesów kontrolnych w controllingu*. Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, Koszalin.
- Rynkiewicz P. (bez daty) Controlling finansowy – nowoczesne narzędzie skutecznego zarządzania. Artykuł ze strony [www.controlling.musur.net](http://www.controlling.musur.net)
- Sierpińska M. i Niedbała B. (2003) *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Centra odpowiedzialności w teorii i praktyce*. PWN, Warszawa.
- Skowronek-Mielczarek A. i Leszczyński Z. (2007) Controlling. Analiza i monitoring w zarządzaniu. Difin, Warszawa.
- Wierzbński M. (2004) Controlling kosztów. W: E. Nowak, red., *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. PWE, Warszawa.
- Vollmuth H. J. (2003) *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*. Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa.

