



3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

Damian PAJAK

Olsztyńska Szkoła Wyższa, Polska

CONTROLLING: ISTOTA I KIERUNKI

Postępująca globalizacja oraz silnie rozwijająca się działalność konkurencyjna zmuszają przedsiębiorstwa do szybkiego przystosowywania się do funkcjonowania w zmiennym otoczeniu. Kierownictwa jednostek stale poszukują instrumentów zarządzania, które zapewnią istnienie oraz większą rozwój przedsiębiorstw. Chcąc sprawnie prowadzić biznes należy sprawnie zarządzać instrumentami planowania, kontroli i sterowania. W związku z powyższym przedsiębiorstwa decydują się na nowe rozwiązania koncepcyjne i systemowe zapożyczone z krajów o rozwiniętej gospodarce rynkowej.

Do tych rozwiązań należy m.in. controlling – metoda, która przyjęła się w krajach Unii Europejskiej. Controlling pojawił się w amerykańskich przedsiębiorstwach w XVIII wieku, gdzie controller początkowo odpowiadał za przekazy płatnicze, księgowość i kontrolę wewnętrzną w organach administracji publicznej. W XIX wieku controllerzy zaczęli koordynować także działalność poszczególnych działów przedsiębiorstwa. W Polsce controlling pojawił się na początku lat dziewięćdziesiątych, przede wszystkim w polskich oddziałach firm zagranicznych. Początkowo zainteresowanie nim było bardzo niewielkie, natomiast od paru lat rozpowszechnia się bardzo szybko.

Controlling to obejmujący całe przedsiębiorstwo, skoordynowany i zintegrowany, wspierany komputerowo system wspomagania w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem poprzez koordynacje planowania (ustalania celów przedsiębiorstwa), kontroli (porównania stanu faktycznego z zamierzeniami; analiza odchyleń), kierowania (przeprowadzenia działań korygujących), organizowania (zapewnienia swobodnej komunikacji pomiędzy ośrodkami decyzyjnymi) oraz motywowania (stosowania systemu wynagradzania w zależności od efektywności). W krótkim okresie controlling przybiera postać zysku, zaś w okresie długim przedstawia się on jako pewność istnienia i rozwoju przedsiębiorstwa.

Controlling bywa też definiowany jako nowa funkcja zarządzania, a dokładniej jako międzyfunkcja, która łączy w sobie elementy planowania, dyspozycji, kontroli, analizy i zasilania w informacje.

Dzięki wprowadzeniu controllingu w przedsiębiorstwie, dyrekcja i kadra kierownicza osiąga lepszy obraz powiązań i zależności w przedsiębiorstwie i bardziej skuteczne kierowanie. Następuje większa czytelność wyników i kosztów przedsiębiorstwa, co z kolei oznacza, że osiągnięte wyniki i powodowane koszty trzeba planować i kontrolować dokładniej niż dotychczas. Na podstawie wiarygodnych, szybkich i dokładniejszych informacji można podejmować szybkie i racjonalne decyzje. Controlling określa się jako wsparcie sterowania przedsiębiorstwem poprzez informacje. Jest koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem, która traktuje przedsiębiorstwo jako system wzajemnie powiązanych elementów, uwzględniającą jego indywidualny charakter i zmieniające się warunki otoczenia.



Ideą controllingu jest zbudowanie logicznego systemu, który poprzez uporządkowanie połączeń różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa, biorących udział w działalności gospodarczej wyrażanej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym pomoże kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych i wiarygodnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym. W przedsiębiorstwie w większości przypadków decyzje te dotyczą obszaru finansowego, a nawet przy wykorzystaniu bardziej rozbudowanych systemów controllingu mogą obejmować obszar techniczno-organizacyjny tj.: restrukturyzację produkcji, restrukturyzację przedsiębiorstwa itp.

Wobec tego można stwierdzić, że controlling jest sposobem myślenia i działania. Występuje w postaci procedur decyzyjnych realizowanych przez poszczególne komórki zarządzające przedsiębiorstwem. Aby mógł on efektywnie funkcjonować w dużych podmiotach gospodarczych tworzy się odrębne do tego celu komórki, w małych przedsiębiorstwach nie jest to konieczne. Jest on realizowany w ramach istniejącej struktury organizacyjnej poprzez wzbogacenie wykonywanych funkcji.

W systemie kierowania przedsiębiorstwem można wyróżnić trzy podstawowe podsystemy:

- system planowania (ustalenie celu głównego celów ubocznych),
- system dyspozycyjny (wybór odpowiednich działań dla realizacji wyznaczonych celów),
- system kontroli (sprawdzenie prawidłowości wykonania celów i działań).

Wyodrębnienie tych podsystemów stwarza potrzebę ich koordynacji oraz integracji w jeden informacyjnie spójny system. Zachodzi więc konieczność utworzenia dodatkowego podsystemu. W systemie kierowania przedsiębiorstw jest nim controlling, który koordynuje całokształt procesów planowania, dyspozycji i kontroli oraz zasilania w informacje; steruje tym samym działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów.

System controllingu obejmuje wyszukiwanie i rozpoznawanie celów, właściwej drogi ich realizacji oraz tzw. wąskich gardeł. Wyodrębnienie a następnie likwidacja lub redukcja najsłabszych ogniw organizacji jest naczelnym zadaniem controllingu, dzięki czemu możliwy jest późniejszy sprawny rozwój organizacji. System controllingu nie służy jedynie kontrolowaniu lecz w większym stopniu zapobieganiu. Możliwe odchylenia powinny być wykrywane wcześniej jeszcze przed ich wystąpieniem. Skonstruowanie sprawnego systemu controllingu wymaga precyzyjnego określenia relacji między kadrą kierowniczą a zespołem kontrolnym. Wdrożenie controllingu ma pełne uzasadnienie i jest racjonalne jedynie wówczas gdy zarządzanie przedsiębiorstwem ma charakter zdecentralizowany. Controlling jest zorganizowany w zespołach zadaniowych wmontowany w ramową strukturę organizacyjną. Do najczęściej tworzonych obszarów zadań controllingu realizowanych w ramach zespołów zadaniowych zaliczamy: produkcję, marketing oraz finanse. Między tymi obszarami zachodzi współzależność, oddziałują one na siebie.

Podobnie jak nie można podać jednej definicji controllingu, tak samo wielorakie są kryteria podziału controllingu. Wynika to z faktu, że wszystko zależy od przyjętych wymiarów controllingu, wśród których najczęściej wymienia się m.in. branże, jak np. controlling w handlu, controlling bankowy. Ponadto, wyróżnia się również zakres zastosowań, jak całe przedsiębiorstwo, dział, obszar (np. controlling marketingowy, controlling finansowy), czy przedsięwzięcie (np. inwestycyjne, organizacyjne). Inną jest klasyfikacja controllingu na podstawie aspektów procesu zarządzania (planistycznego, organizacyjnego, kierowniczego) czy faz procesu zarządzania (plan, wielkości zadane, wielkości uzyskane, analiza odchyień, określanie przedsięwzięć korygujących). Warto jednak podkreślić, że w konkretnej sytuacji gospodarczej można mieć do czynienia ze wzajemnym przenikaniem się typów controllingu.

Najpopularniejszy podział wyróżnia controlling strategiczny i operacyjny. Controlling operacyjny jest najstarszym i obecnie najbardziej w świecie rozpowszechnionym rodzajem controllingu, który powiązany jest z zarządzaniem operatywnym. Jego cel stanowi wykorzystanie potencjałów sukcesu, określonych w ramach zarządzania strategicznego. Bazuje na problemach



lanowania operatywnego i taktycznego, a także koordynuje bieżącą działalność przedsiębiorstwa poprzez analizę oraz kontrolę nakładów i dochodów. Jest on zorientowany na przedsiębiorstwo. Troszczy się, aby w ramach założonych celów następowała samokontrola pracowników na poszczególnych szczeblach.

Controlling operacyjny powinien obejmować: - opracowanie systemu i bezpośredni udział w sporządzaniu planów operacyjnych, określających i sposoby osiągnięciacelów cząstkowych i celu ogólnego; - zapewnienie koordynacji i spójności między wszystkimi planami; - opracowanie projektów działań niezbędnych przy realizacji celów zawartych w planach; - opracowanie systemu i dokonywanie operatywnej kontroli wykonania zadań planowanych; -określenie mierników i pomiar controllingowych wielkości w badanym okresie; - sporządzanie sprawozdań i opracowywanie innych danych przydatnych do bieżącego podejmowaniadecyzji oraz sterowania procesem realizacji strategii.

Controlling strategiczny – określane bywa również jako zarządzanie strategiczne. Wynika to z występowania określonych relacji i następujących założeń, że: - planowanie i kontrola strategiczna polegają na dokonywaniu ustaleń merytorycznych oraz czuwaniu nad nimi; - controlling strategiczny stwarza warunki organizacyjne do opracowania planów oraz uzgadnia je z zarządzaniem operatywnym. Controlling operacyjny obejmuje najczęściej okres 1-3 lat, co pozwala sterować zyskiem. Jest on związany z przekształceniem planów strategicznych w plany krótkookresowe.

Controlling strategiczny powinien wspierać przedsiębiorcę w sterowaniu, kontroli, analizie odchyień i przygotowywaniu przedsięwzięć korekcyjnych w wyniku działań współokreślających, jak: cele przedsiębiorstwa; strategię; wpływ na planowanie w przedsiębiorstwie; wpływ na organizację przedsiębiorstwa; podział zadań i kompetencji; miary wydajności; rozwijanie systemu wskaźników (sprawozdawczości); systemu informacyjnego ukierunkowanego na pozyskiwanie i przetwarzanie wewnętrznych i zewnętrznych danych.

Główną funkcją controllingu jest wspomaganie zarządzania w firmie. Może się ono odbywać na różnych etapach. Pojęcie controlling nie pojawia się w kontekście pojęcia zarządzanie, lecz w związku z konkretną technologią zarządzania przedsiębiorstwem. W zakres controllingu wchodzi wówczas następujące funkcje zarządzania:

- planowanie - controlling w procesie zarządzania firmą znacząco ułatwia prognozowanie i planowanie, i to zarówno operacyjne, jak i strategiczne. Planowanie umożliwia utrzymywanie wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa na wymaganym poziomie. Pozwala na utrzymanie w ryzach kosztów, a co za tym idzie rentowności firmy. Z kolei planowanie strategiczne jest możliwe dzięki efektywnej gospodarce zasobami firmy, co w perspektywie długoterminowej tworzy stabilną platformę do rozwoju i ekspansji,
- koordynowanie - filozofia controllingu zakłada ciągły proces pozyskiwania danych dotyczących wszelkich obszarów funkcjonowania firmy. Danych finansowych, księgowych, magazynowych, handlowych, płatniczych, sprzedażowych. Ciągłe monitorowanie bieżącego funkcjonowania i stopnia realizacji celów umożliwia z kolei szybkie reagowanie managerów na dynamiczną sytuację rynkową,
- motywowanie - procedury controllingu obejmują również controlling personalny, czyli zarządzanie personelem. Pracownicy są z jednej strony istotną pozycją kosztową, z drugiej zaś ważnym zasobem każdej firmy. Controlling pozwala zaś na ich optymalne wykorzystanie i sprawne zarządzanie kosztami ludzkimi,
- kontrola oraz informowanie kierownictwa - niesłuchanie istotną funkcją controllingu jest dostarczanie szeregu danych ekonomicznych – dotyczących rentowności, marż, płatności, zobowiązań. Controlling finansowy pozwala na błyskawiczne zbieranie danych o przychodach, wydatkach czy kosztach, co usprawnia zarządzanie przepływami finansowymi w firmie.

Bez względu na wielkość przedsiębiorstwa można wyróżnić pięć podstawowych obszarów, które będą charakteryzowały system controllingu każdej firmy.



- cele - najistotniejsze, które rzeczywiście wpływają na funkcjonowanie firmy, które powinny zapewnić jej sukces na rynku.
- przyszłość - wynika z obecnych, szybkich, przeobrażeń rynku. Coraz krótsze cykle życia produktu, zwiększający się nacisk na obniżenie kosztów oraz nasilająca się konkurencja to ciągłe wyzwania dla funkcjonowania systemu controllingu oraz rachunku kosztów.
- „wąskie gardła”, czyli najsłabsze ogniwa – pierwsze źródło problemów przedsiębiorstwa i dlatego jako pierwsze powinno być wyeliminowane.
- rynek - dyktuje warunki przedsiębiorcy, jego wizerunek na rynku jest zaś uzależniony od produktu. Ukierunkowanie na produkt, jego jak najlepsze zaprojektowanie oraz zaprezentowanie klientowi jest pierwszym i niezbędnym krokiem dla osiągnięcia sukcesu.
- klient - stanowi najlepszą reklamę firmy. Przypomina, że koszt i wynik finansowy nie gwarantuje przetrwania na rynku. Zysk jest celem krótkoterminowym, a jego osiągnięcie nie oznacza przetrwania przedsiębiorstwa w przyszłości.

Wśród bardziej szczegółowych zadań obejmujących controlling w zarządzaniu można wyróżnić między innymi czuwanie nad procedurami planistycznymi, dobór systemów informatycznych, kontrola przebiegu dokumentów, przygotowywanie okresowych analiz, monitorowanie procesów zachodzących w branży, w której prosperuje przedsiębiorstwo. Jako podstawowe zadania wyróżnić możemy:

- wyszukiwanie i rozpoznanie celów strategicznych i operatywnych, pomaga w ich formułowaniu, nadzoruje ich realizację i skutki.
- wyszukiwanie i rozpoznanie właściwej drogi na przyszłość.
- wyszukiwanie i rozpoznanie wąskich gardeł.
- wprowadzenie miarodajnej kalkulacji kosztów i wydajności.
- tworzenie wskaźników i mierników oceny sytuacji finansowej.
- tworzenie i ciągła aktualizacja struktury systemu planowania finansowego.
- stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego (bieżąca kontrola i porównywanie zaplanowanych celów z faktycznie osiągniętymi wynikami).
- rozwiązywanie wysoce skomplikowanych wzajemnych związków między przedsiębiorstwem a otoczeniem.
- umożliwia stworzenie normy (imperatywu), która skłoni kadrę kierowniczą jak i ich bezpośrednich wykonawców do postępowania zgodnie z racjonalnością ekonomiczną i interesem przedsiębiorstwa.
- pozwala na wybór najbardziej optymalnej metody i techniki do wykonywania nowych zadań i analiz oraz stworzenie nowych metod badawczych (np. "systemy wczesnego ostrzegania").

W koncepcji controllingu, kontroli nie można traktować jako samoistnej funkcji zarządzania, gdyż jest ona ściśle zależna od pozostałych funkcji.

Funkcja ta jest także czasem błędnie utożsamiana z controllingiem w jego klasycznym ujęciu. Controlling ukierunkowany z natury swej na przyszłość, ma zapobiegać niekorzystnym zjawiskom, mogącym przeciwdziałać realizacji zadań. Profilaktyka w unikaniu problemów jest z pewnością tańsza niż leczenie, czyli bezpośrednio rozwiązywanie zaistniałych w firmie trudności. Menedżerowie powinni traktować kontrolę w kategoriach realizacji koncepcji controllingu, który przez swoje instrumenty oddziałuje motywacyjnie na załogę. W przypadku uzasadnionych trudności w wykonaniu zadań, pomaga on je zrealizować poprzez wprowadzenie działań korekcyjnych.

Controlling jest zatem pojęciem szerszym niż kontrola, która sprawowana była dotychczas przez kierowników i komórki kontroli wewnętrznej. Kontrola kierownicza w całości została wchłonięta przez controlling, zaś kontrola wewnętrzna, w przypadku działającego w firmie systemu controllingu ogranicza się do przestrzegania reguł działania. Controlling będący koncepcją reguł i zasad ujętych w zintegrowanym systemie zarządzania, pełni wraz z nim funkcję informowania kierownictwa. W



kategoriach hierarchicznych system informacyjny można widzieć jako podsystem systemu kontroli, a kontrolę jako podsystem systemu zarządzania. Istniejąca w systemie danych koordynacja sprzęgająca, odnosząca się do kolejnych faz procesu informacyjnego, dotyczy:

- planowania zapotrzebowania na informacje i możliwości jego zaspokojenia,
- pozyskania informacji i ich przetwarzania,
- przekazywania informacji,
- oceny wartości informacji (kontrola informacji).

Planowanie potrzeb informacyjnych zaczyna się od analizy zapotrzebowania na nie a następnie ustala się źródła i metody pozyskiwania informacji. Aby ustalić zakres potrzebnych informacji, należy dokonać analizy bieżących i przyszłych warunków otoczenia, co pozwala rozpoznać szanse, jak i uwzględnić ryzyko związane z otoczeniem. Przekazanie informacji jest rozumiane jako przygotowanie sprawozdawczości, która prezentuje wyniki działalności, wskazuje odchylenia i dostarcza niezbędnych danych do rozwiązania problemów.

Kształt sprawozdań w controllingu uwzględnia potrzeby użytkowników, zakres i częstotliwość sprawozdań dla poszczególnych szczebli decyzyjnych, stopień konsolidacji informacji oraz formę sprawozdań. Ostatni etap, czyli kontrola informacji obejmuje określenie wartości informacji oraz jej kosztów. W praktyce jest to zadanie niezmiernie trudne, ze względu na częstą niemożność skwantyfikowania wartości informacji. Zasilanie menedżerów w informacje najczęściej należy do controllera, który kształtuje oraz nadzoruje wymienione powyżej fazy procesu informacyjnego.

Wprowadzenie zasad gospodarki rynkowej oraz dopuszczenie na rynek polski kapitału zagranicznego stworzyło możliwość transferu wiedzy o controllingu do Polski i umożliwiło implementację sprawdzonych rozwiązań controllingowych na grunt polskich przedsiębiorstw. Controlling, uznawany obecnie jako element nowoczesnego zarządzania znajduje zastosowanie zarówno w przedsiębiorstwach dużych jak i małych, działających w różnych formach własnościowych i organizacyjno-prawnych, w instytucjach użyteczności publicznej oraz bankach. Controlling jest przez praktyków gospodarczych uznawany za skuteczny instrument służący rozwojowi firmy a jego wdrożenie zapewnia jej trwałą i systematyczną poprawę wyników gospodarczych.

Bibliografia

1. Błoch H. (1992) Controlling rachunkowość zarządcza, CIM,
2. Jak zarządzać przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej, pod red. Z. Mikołajczyk, PWN,
3. Nesterak J. (2015) Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie, Wolters Kluwer SA
4. Poczowski A. (1996) Zarządzanie zasobami ludzkimi, Ossolineum
5. Vollmuth H.J. (1993) Controlling - planowanie, kontrola, zarządzanie, Placet.

Robert DMUCHOWSKI
doktor adiunkt
Olsztyńska Szkoła Wyższa
Olsztyn

CONTROLLING LOGISTYCZNY JAKO IMPULS ZMIAN W SYSTEMIE ZARZĄDZANIA

Abstract: Międzynarodowe procesy integracyjne sprzyjają zmianom w sferze finansów w skali makro- i mikroekonomicznej. Z systemem finansów nierozdzielnie związany jest system rachunkowości, który powszechnie traktowany jest jako źródło wiarygodnej i rzetelnej informacji. Oba