

WYKORZYSTANIE CONTROLLINGU DO OCENY PRZYSZŁYCH ZAGROŻEŃ GOSPODARCZYCH

Streszczenie:

Duża dynamika otoczenia przedsiębiorstw oraz wzrost konkurencyjności na rynku zmuszają kierownictwo do stosowania takich instrumentów zarządzania, które wspomagają sprawny przebieg procesów gospodarczych i przyczyniają się do skutecznego osiągnięcia założonych celów. Odpowiedzią na takie zapotrzebowanie stał się controlling, który spełnia postulaty ukierunkowania systemu zarządzania na szybkie reagowanie na zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa (Nowak 2011, s. 11). Zarządzanie jednostką gospodarczą jest procesem złożonym składającym się ze wszystkich aspektów jej działalności, a także ściśle uzależnionym od jej specyfiki. Controlling, który jako instrument zarządzania ukierunkowany jest na kierowanie podmiotem gospodarczym, z punktu widzenia jego określonych celów zarówno operacyjnych jak i strategicznych, może być metodą na zapewnienie przedsiębiorstwu właściwego funkcjonowania zarówno w każdym warunkach.

Controlling ukierunkowany jest na sterowanie działaniami w przyszłości, które powinny zapewnić długotrwałą egzystencję firmie i zachowanie miejsc pracy (Siekierski 2010 s. 10). Controlling można określić jako swojego rodzaju drogowskaz dla kierownictwa w zarządzaniu podmiotem gospodarczym, wskazujący kierunek działania.

Celem artykułu jest przedstawienie controllingu, jego wybranych narzędzi jako metodę oceniającą przyszłe zagrożenia gospodarcze. Rozwiązania zostały opracowane na podstawie literatury przedmiotu. Artykuł stanowi podstawę do przeprowadzenia dalszych badań w zakresie szeroko rozumianego controllingu, w szczególności określenia wpływu wyboru odpowiednich narzędzi do oceny przyszłych zagrożeń gospodarczych. Zastosowaną metodologię badawczą można ogólnie ująć jako studium literatury, mające na celu ustalenie stanu wiedzy a zarazem niewiedzy określonej dziedziny naukowej, stanowiąc podstawę do dalszych badań.

Słowa kluczowe: controlling, budżetowanie, analiza

The Implementation of Controlling to Assessing Prospective Economic Threats

Executive Summary: It is a fast changing environment in which firms are operating as well as the increase in competitiveness on the market that are forcing the management to utilize instruments enhancing efficient economic processes and are successfully contributing to achieving the expected goals. Controlling appears to become one of such instruments, fulfilling all the requirements aimed at quickly reacting to the changes that occur in company's environment (Nowak 2011, s. 11).

Managing the economic entity constitutes a comprehensive process embracing all the aspects of its operations and closely connected to its specific functions.

Controlling seen as the management instrument, directed to run the economic entity both from its strategic and operational perspective, may be used as a useful method guarantying the appropriate functioning of the company in any circumstances.

Controlling is aimed at steering of future actions which should ensure a long term existence of the firm as well as maintaining job positions (Siekierski 2010 s.10). Controlling may be thus treated as a kind of a direction indicator for the management marking the path to follow in running the given economic entity.

The article aims at presenting controlling and its selected tools as a method of assessing the prospective economic threats. The solutions have been proposed on the basis of the subject literature. The article constitutes a basis for further studies of controlling in its broad sense, and especially for assessing the selection of appropriate instruments enabling the evaluation of the future economic threats. The methodology applied here may be described as a review of the literature aiming at determining the level of our perception or ignorance in a given scientific area thus constituting the basis for further research.

Keywords: controlling, budgeting, analysis

1. Controlling (definicje, rodzaje, narzędzia)

Controlling jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który powinien wspierać dyрекcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu wspólnych decyzji (Vollmuth, 1996, s. 15). Przyjęło się również traktowanie controllingu jako system zarządzania (Weber, 2001, s. 22). W rzeczywistości controlling pełni rolę wspierającą realizację funkcji zarządzania zarówno w zakresie długoterminowym (strategicznym), jak i krótkoterminowym (operacyjnym).

Z punktu widzenia menedżerów w przedsiębiorstwie controlling staje się synonimem systemu zarządzania, który jest skuteczny w walce m.in. z: kryzysem, konkurencją, zmiennością otoczenia, inaczej mówiąc z przyszłymi zagrożeniami.

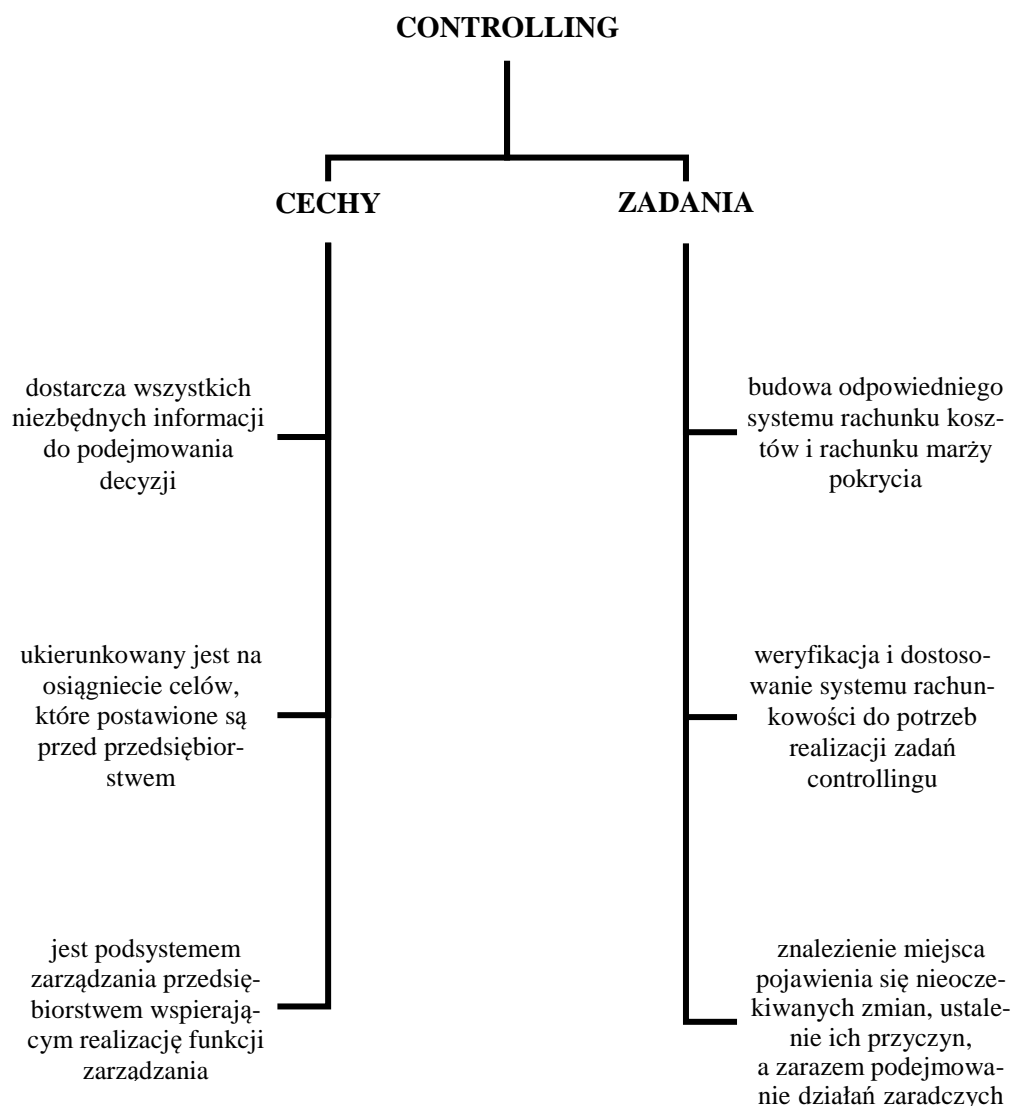
Teoretycy controlling uważają jako profesjonalny sposób zarządzania podmiotem gospodarczym, który od chwili powstania do obecnych czasów podlegał różnym przeobrażeniom i zarazem modyfikacjom, adaptując się do wymagań gospodarki rynkowej.

Controlling jest koncepcją zarządzania, która umożliwia szybką adaptację systemu zarządzania przedsiębiorstwami do zmian zachodzących w warunkach ich działalności. Ta cecha controllingu jest ważna i aktualna, ponieważ przedsiębiorstwa funkcjonują w zmiennym otoczeniu. W tych warunkach controlling usprawnia działalność prowadzoną przez przedsiębiorstwo (Nowak, 2011, s. 29). Controlling realizuje następujące funkcje: planowanie, koordynowanie, sterowanie, organizowanie, motywowanie, kontrolowanie i informowanie kierownictwa.

Controlling stanowi środek do osiągnięcia założonych celów. Działa na zasadzie sprzężenia zwrotnego, wykorzystując wielkości postulowane i rzeczywiste. Zorientowany jest na przyszłość, pobudza proces decyzyjny, uwzględniając jednocześnie zależności między zmiennymi wewnątrz przedsiębiorstwa a jego otoczeniem oraz między działaniami strategicznymi a operatywnymi. Rezultatem działania controllingu jest przejrzystość systemu informacji, rozwój inicjatywy i przedsiębiorczości, właściwa komunikacja, odpowiednio wczesne ostrzeżenie o zakłóceniach i podejmowanie działań dla ich usunięcia. Controlling należy rozumieć jako doradzanie, koordynowanie i urzeczywistnienie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie przy pomocy metod, technik, instrumentów i modeli ułatwiających spełnianie funkcji kierowniczych (Marciniak S. red., 2005, s. 309). Controlling to również bieżące analizowanie realizacji zadań planowych oraz takie sterowanie procesami zarządzania firmą, aby nie dopuścić do błędów lub odchyleń w czasie teraźniejszym i w przyszłości (Mann et al. 1998, s. 5). Stanowi on płaszczyznę integracyjną metody oraz techniki zarządzania, pozwalając szybko zintegrować miejsce pojawienia się nieoczekiwanych zmian a zarazem ich przyczynę, i jest pomocny w podejmowaniu środków zaradczych.

Z różnorodności podejścia do definicji controllingu wynika, że jest on głównie traktowany jako koncepcja zarządzania. Następnym takim podejściem jest określanie celów controllingu w aspekcie zadań stojących przed procesem zarządzania. Wiodącym, dominującym celem takiej koncepcji jest zapewnienie dalszego funkcjonowania podmiotu gospodarczego w różnych warunkach. System controllingu może być wdrożony zarówno w przedsiębiorstwach, które są w fazie rozwoju, w dobrej kondycji finansowej, jak i w trudnych sytuacjach, a także przy likwidacji. Analizując różne definicje controllingu można wyróżnić jego podstawowe zadania jak i cechy, co ilustruje rysunek 1.

Rysunek 1. Cechy i zadania controllingu



Źródło: Opracowanie własne

Zadania controllingu opisane są tzw. modelem DROGA. Współcześnie podkreśla się, że wiązkę celów powinny stanowić wzrost i rozwój przedsiębiorstwa oraz zysk. Akronim tych wyrazów w języku niemieckim oznacza drogę (WEG). W języku polskim wyraz DROGA można scharakteryzować, jako odpowiednik następujących elementów (Błoch, 3/2009, s. 3):

- (D) – dochód (dochodowość),
 (R) – rozwój,
 (O) – ożywienie,
 (G) – gospodarność,
 (A) – aktywność.

Controlling to działalność (D) służąca rozwojowi (R) firmy i ożywieniu (O) jej funkcjonowania w długim okresie, zwiększeniu gospodarności (G) przy wykorzystaniu aktywności (A) na rynku. Zadania, za pomocą których controlling realizuje swoje funkcje prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Zadania i funkcje controlling

Funkcje	Zadania
planowania	a) wsparcie zarządu w procesie optymalnego wykorzystania antycypowanych potencjałów strategicznych przedsiębiorstwa; b) współdziałanie w definiowaniu celów przedsiębiorstwa; c) kierowanie procesem wypracowywania celów poprzez łagodzenie poszczególnych grup nacisku; d) definiowanie reguł postępowania przy ustalaniu celów; e) zapewnienie precyzyjnego sformułowania celów; f) współdziałanie w ustalaniu strategii przedsiębiorstwa zgodnie z wyznaczonymi wcześniej celami; g) koordynacja planowania strategicznego z operacyjnym; h) kierowanie pracami przygotowywania planów i budżetów operacyjnych; i) tworzenie oraz aktualizowanie systemów planowania, kontroli, sterowania i zaopatrywania w informacje;
kontrolowania	a) kontrola wdrażania zatwierdzonych planów; b) ciągła aktualizacja planów; c) kontrola wyników rzeczywistych z planowanymi; d) identyfikacja odchyleń; e) ciągły nadzór na realizacją celów i planów przedsiębiorstwa;
sterowania	a) przewidywanie potencjalnych odchyleń oraz przyczyn ich wystąpienia; b) badanie odchyleń rzeczywistych w celu analizy przyczyn ich występowania; c) określenie charakteru powstałych odchyleń; d) opracowywanie wariantów decyzyjnych na podstawie zebranych informacji; e) zdefiniowanie działań korygujących istotne odchylenia przewidywane i rzeczywiste.

Źródło: Opracowanie własne

Ideą controllingu jest zbudowanie logicznego systemu, który poprzez uporządkowane połączenie różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa, biorących udział w działalności gospodarczej wyrażanej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym pomoże kadrze kierowniczej w podejmowaniu bardziej trafnych (wiarygodnych) decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym (Marciniak, 2008, s. 13). Controlling zorientowany na przyszłość postrzega przeszłość tylko w takiej mierze, w jakiej wpływa ona na przyszłość i służy usprawnianiu rozwiązań w przyszłości (Nowak, 1996, s. 14).

Przydatność i zarazem stopień spełnienia poszczególnych funkcji zarządzania z punktu widzenia controllingu jest zróżnicowany. Tabela 2 przedstawia poziom, wymagania i zarazem efekty poszczególnych funkcji zarządzania w controllingu.

Tabela 2. Stopnie spełniania funkcji oraz wymagania i efekty funkcji zarządzania

Lp.	Funkcja zarządzania	Stopień spełnienia funkcji	Wymagania i efekty funkcji zarządzania w controllingu
1.	Planowanie	pełny	<ul style="list-style-type: none"> wdrożenie controllingu wymaga systematycznego planowania w przedsiębiorstwie w oparciu o spójny system planów; funkcjonowanie controllingu podnosi wiarygodność planowania na następne okresy.
2.	Organizowanie	ograniczony	<ul style="list-style-type: none"> wdrożenie controllingu wymaga racjonalnej struktury organizacyjnej, wyrażającej się między innymi ścisłym określeniem zakresów odpowiedzialności służb adekwatnie do struktury rynkowego planu techniczno-ekonomicznego przedsiębiorstwa; w następstwie wykorzystania dobrze zorganizowanego systemu controllingu zyskujemy lepszą informację (szczególnie jej lepszy przepływ)
3.	Motywowanie	znacznie ograniczony	<ul style="list-style-type: none"> funkcjonowanie controllingu obliuguje kierownictwo do systematycznego przeglądu osiągniętych wyników i podjęcia działań adekwatnych do sił wykrytego sygnału (odchylenia wielkości osiągniętych do planowanych); przestrzeganie zakresu dopuszczalnych odchyleń powinno być motywowane.
4.	Kontrolowanie	pełny	<ul style="list-style-type: none"> controlling o pełnym zakresie wymaga systematycznej kontroli zarówno wyników osiągniętych w przedsiębiorstwie, jego pozycji na rynku, jaki śledzenia zmian w otoczeniu;

Lp.	Funkcja zarządzania	Stopień spełnienia funkcji	Wymagania i efekty funkcji zarządzania w controllingu
			<ul style="list-style-type: none"> kontrolowanie jest zgodne z trybem controllingu, przez co zapobiega popełnianiu znaczących błędów.
5.	Sterowanie/ kierowanie/ koordynowanie – w oparciu o podejmowanie decyzji	pełny	<ul style="list-style-type: none"> system controllingu zapewnia koordynację działań podejmowanych w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa w czasie planowania oraz przy analizie weryfikacyjnej odchyłań przed podjęciem działań korygujących; w następstwie wykorzystania systemu controllingu koordynowanie powinno być realizowane sukcesywnie, zgodnie z jego trybem.

Źródło: (Marciniak, 2008. s. 19).

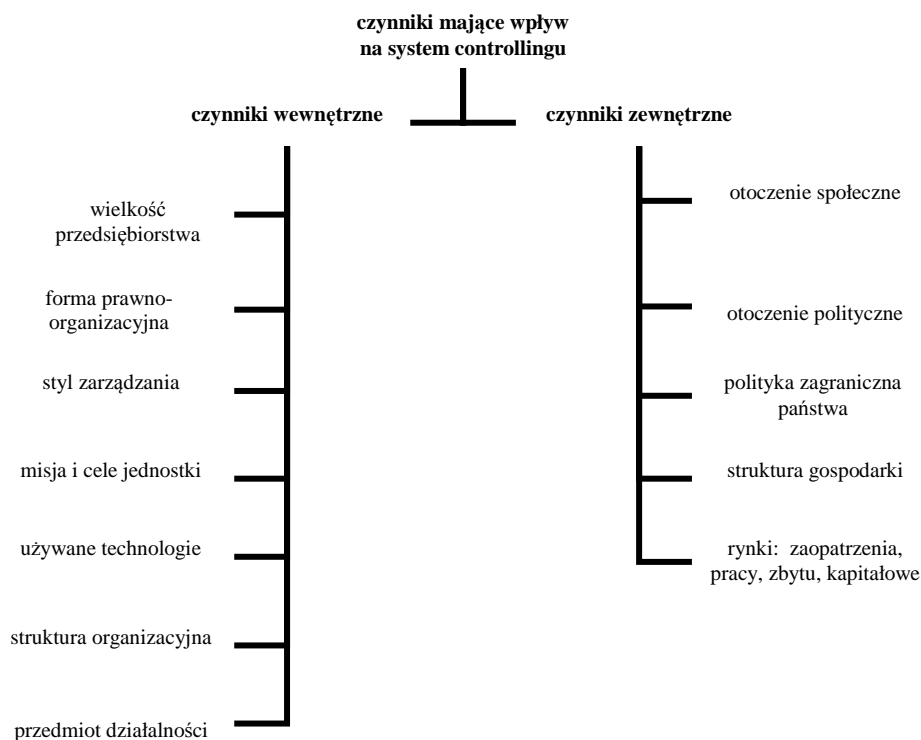
W zależności od miejsca w strukturze organizacyjnej controlling jest funkcją zarządzania (pozycja sztabowa – podejście instytucjonalne) lub funkcją usługową (pozycja liniowa – podejście funkcjonalne). W każdym przypadku misją kontrolera jest aktywne doradztwo ekonomiczno-finansowe menedżerowi jednostki organizacyjnej, któremu bezpośrednio podlega (Naruć et al., 2008, s. 46). Kontroler to specjalista, który posiada wiedzę w zakresie metod i zarazem znajomością specyfiki zastosowania narzędzi controllingu. W zależności od tego, jaką rolę pełni i w jakim otoczeniu funkcjonuje, kontroler ma różne zadania:

- a) jako rejestrator (w otoczeniu stabilnym):
 - dostarcza danych o minionych procesach gospodarczych;
 - łączy księgowość finansową z tradycyjnym rachunkiem kosztów;
 - wykorzystuje informacje ze sprawozdań finansowych;
 - nie uczestniczy w procesie decyzyjnym.
- b) jako nawigator (w otoczeniu zmiennym):
 - integruje planowanie z kontrolą;
 - porównuje wielkości faktyczne z planowanymi;
 - zapobiega popełnianiu ewentualnych błędów;
 - wyeliminowuje odchylenia w czasie teraźniejszym i w przyszłości;
 - współuczestniczy w procesie decyzyjnym (pełni funkcje sztabowe lub liniowe).
- c) jako innowator (w otoczeniu burzliwym):
 - szybko orientuje się w dokonujących się zmianach;
 - działa innowacyjnie;
 - ulepsza rozwiązania przyjętego systemu ekonomicznego;
 - stosuje nowoczesne rozwiązania w rachunkowości finansowej i zarządczej;

- uczestniczy w zarządzaniu.
- d) jako ekonomiczne sumienie firmy (w otoczeniu ekstremalnie dynamicznym):
 - zapewnia przezroczystość strategiczną,
 - rachunek społecznej odpowiedzialności.

Kształt systemu controllingu zależy od wielu czynników, w jakich konkretne przedsiębiorstwo funkcjonuje (Nowak 2011, s. 29). Rysunek 2 ukazuje jak można podzielić czynniki mające wpływ na system controllingu jednostki gospodarczej ze względu na źródło pochodzenia. Rysunek 3 przedstawia zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Rysunek 2. Czynniki mające wpływ na system controllingu jednostki gospodarczej ze względu na źródło pochodzenia



Źródło: Opracowanie własne

System controllingu podlega restrukturyzacji, polegającej na wprowadzeniu usprawnień, odejściu od dotychczasowych koncepcji oraz metod funkcjonowania controllingu i zarazem przyjęciu nowoczesnych rozwiązań tworzących nowy, lepszy, sprawniejszy system controllingu jednostki gospodarczej. Reengineering jest radykalną formą restrukturyzacji controllingu, polegającą na gruntownej oraz kompleksowej restrukturyzacji jego elementów, które traktuje jako jedną logiczną i spójną całość.

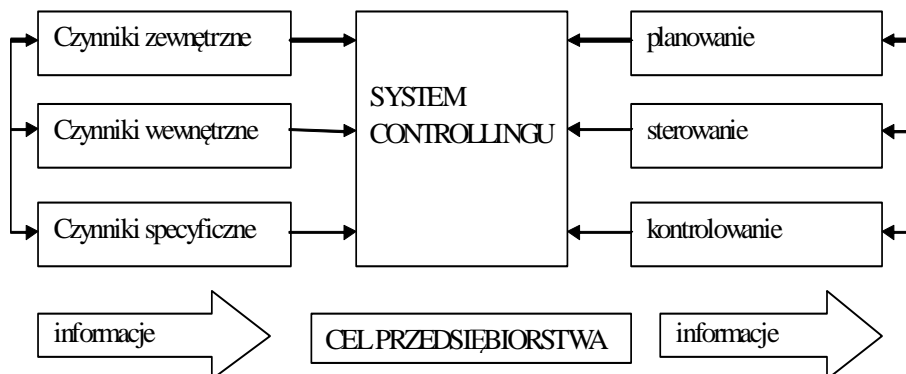
Rysunek 3. Zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Nowak, 2011, s. 31.

Decentralizacja systemu controllingu jest często przedstawiana jako element podsystemu controllingu określanego mianem lean controlling, który bazuje w głównej mierze na koncepcji zarządzania określanej jako lean management. W podsystemie tym założeniem podstawowym jest usprawnienie wykonywania zadań, głównie przez ich rozpisanie na komórki funkcjonalne. Wymaga to dodatkowego kształcenia pracowników oraz podniesienia ich kwalifikacji (Nowak 2011 s. 33).

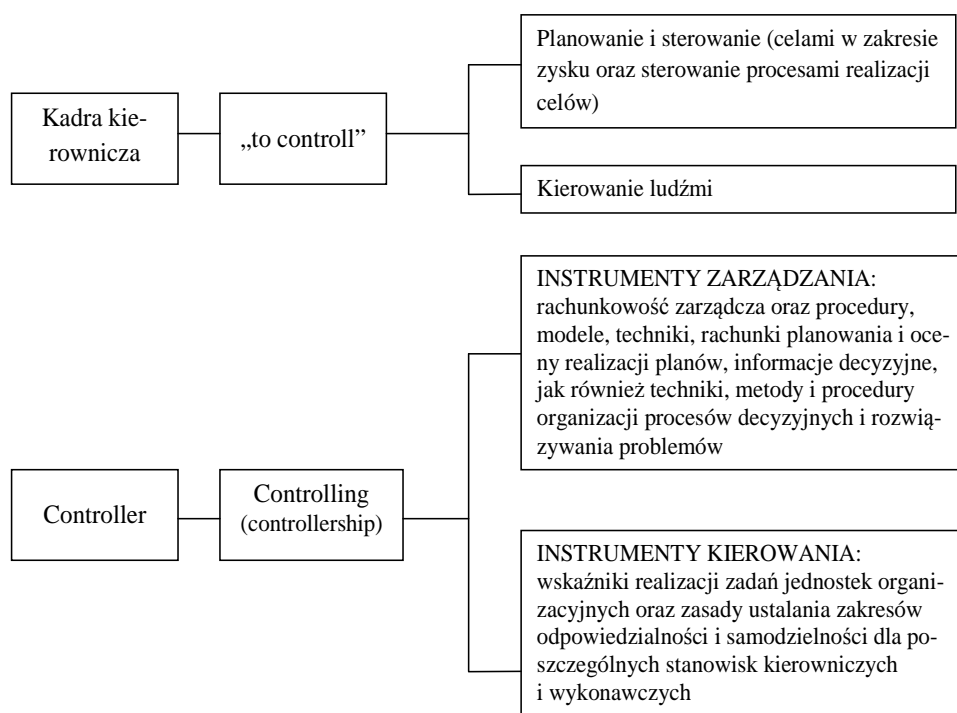
Każda organizacja, która chce prawidłowo funkcjonować w konkurencyjnym otoczeniu, musi być prawidłowo zarządzana. Zarządzanie jest procesem złożonym, obejmującym wszystkie ogniwa działalności organizacji. Wieloaspektowy proces zarządzania zawsze wiąże się ze specyfiką organizacji, której ten proces dotyczy. Zarządzanie polega na podejmowaniu właściwych decyzji zarządczych, dzięki którym organizacja jest w stanie prawidłowo funkcjonować i realizować założone cele. Pełny cykl procesu zarządzania obejmuje zbiór powiązanych ze sobą następujących czynności: planowanie, podejmowanie decyzji, organizowanie, przewodzenie, tj. kierowanie ludźmi, kontrolowanie skierowane na zasoby organizacji: ludzkie, finansowe, rzeczowe i informacyjne (Griffin, s. 38).

Procesy podejmowania decyzji, cele strategiczne i operacyjne wyznaczają zakres zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie. Głównym zadaniem controllingu jest dostarczanie niezbędnych informacji, które umożliwią realizację tych procesów efektywnie i zarazem skutecznie. Rysunek 4 ilustruje powiązania i zależności systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

Rysunek 4. Powiązania i zależności systemu controllingu w przedsiębiorstwie

Źródło: (Gabrusewicz et al. 2002, s. 375).

Uświadomienie współzależności między rozwojem przedsiębiorstwa i procesami rynkowymi prowadzi do instrumentu controllingu, przez który należy rozumieć opartą na rachunkowości koncepcję koordynacji, planowania, sterowania i kontroli w przedsiębiorstwie prowadzącą do rozwoju i wzrostu jego pozycji w walce konkurencyjnej (Brzezina et al. 2001, s. 97). Zgodnie z tezą Druckera, zarządzanie przedsiębiorstwem oznacza zarządzanie przyszłością, co oznacza zarządzanie informacją (Drucker, 2000, s. 25), niemożliwe jest podejmowanie decyzji, dotyczących celów przedsiębiorstwa, sterowanie nimi przy zmieniających się warunkach zewnętrznych i wewnętrznych, bez informacji decyzyjnej zdolnej do kierowania działaniami w konkretnych sytuacjach praktycznych (Marciniak, 2008, s. 23). Rysunek 5 ilustruje relacje, jakie zachodzą między obowiązkami kadry kierowniczej określanymi pojęciem „to controll” a obowiązkami controllera określanymi „controlling”.

Rysunek 5. Zadania controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Źródło: (Błoch 1992, s. 30).

Wprowadzenie controllingu zorientowanego na procesy jest związane z postępującym ukierunkowaniem systemów zarządzania na procesy realizowane w przedsiębiorstwie. Ponadto controlling zorientowany procesowo może być traktowany jako element procesu „odchudzania” przedsiębiorstwa (Nowak, 2011, s. 33).

Tabela 3. Controlling zorientowany na procesy

Controlling
Orientacja na przyszłość <i>postrzega przeszłość tylko w takiej mierze, w jakiej wpływa ona na przyszłość i służy usprawnianiu rozwiązań w przyszłości</i>
Orientacja na wąskie gardła <i>Określa najstarsze ogniwa w przedsiębiorstwie</i>
Orientacja na rynek <i>określa, w jakim kierunku rozwija się rynek, zwiększa zdolności konkurencyjne przedsiębiorstwa</i>
Orientacja na klienta <i>Określa potrzeby klienta</i>

Źródło: Opracowanie własne

We właściwie funkcjonującym systemie controllingu powinna nastąpić właściwa koordynacja podsystemów planowania i kontroli oraz podsystemu informacyjnego. Koordynacja w tym podsystemie jest następująca. Podsystem informacyjny dostarcza informacji na temat realizacji wyznaczonych celów. Na podstawie wartości rzeczywistych i wartości postulowanych jest dokonywana analiza odchyleń. Koordynacja jest więc reakcją na zmiany zachodzące zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w jego otoczeniu (Nowak, 2011, s. 17). Odgrywa ona duże znaczenie w procesie controllingowego zarządzania przedsiębiorstwem. Dzięki jej prawidłowemu funkcjonowaniu w przedsiębiorstwie zapewniona jest (Nahatko, 2000, s. 71):

- integracja systemu celów z systemem planowania i zasilania w informacje,
- orientacja działalności przedsiębiorstwa na zapewnienie osiągnięcia zakładanego poziomu rentowności i płynności finansowej,
- budowa struktury organizacyjnej, dostosowana do potrzeb i wymogów zarządzania przedsiębiorstwem.

W praktyce gospodarczej i zarazem w literaturze występuje wiele sposobów klasyfikacji controllingu. Najczęściej dokonywane podziały według szebli zarządzania oraz uzależnione od realizowanych w danej jednostce gospodarczej funkcji controllingu przedstawia tabela 4.

Tabela 4. Rodzaje controllingu

Podział według szebli zarządzania
<p>Controlling strategiczny <i>Związany z monitorowaniem, analizą i oceną procesów o horyzoncie czasowym ponad jeden rok, przeprowadzany w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym) kierunku.</i> <i>Do najczęściej stosowanych instrumentów można zaliczyć: bilans strategiczny, analiza SWOT, analiza luki strategicznej, analiza portfelowa, krzywa doświadczeń, analiza konkurencji, analiza inwestycji kapitałowych.</i></p>
<p>Controlling operacyjny <i>Obejmujący monitorowanie, analizę i ocenę procesów o horyzoncie czasowym do jednego roku, przeprowadzanych w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym) kierunku.</i> <i>Do narzędzi należą m.in.: rachunek kosztów bezpośrednich, krótkoterminowy rachunek wyników system wskaźników finansowych, analiza metodą ABC, analiza wartości, analiza obszarów sprzedaży, analiza prognozy rentowności, analiza wąskich gardeł.</i></p>
Podział według funkcji (dziedziny)
<p>Controlling finansowy <i>Dotyczy tworzenia i aktualizowania architektury systemu budżetowania, kontroli i sterowania finansowego, kontrolowania wykonania przyjętych planów finansowych i określenia odchyleń od realizacji planów, analizowania odchyleń i śledzenia ich przyczyn występowania, ustalania działań zapobiegawczych, konstruowania wskaźników i mierni-</i></p>

<p><i>ków oceny sytuacji ekonomiczno-finansowo-majątkowej przedsiębiorstwa, a także przygotowania niezbędnych informacji do podejmowania decyzji finansowych, a zarazem kontrolę uzyskiwanych wyników.</i></p> <p><i>Instrumentami strategicznego controllingu finansowego są: metody doboru strategii finansowych, budżetowanie kapitałowe, wyodrębnianie ośrodków odpowiedzialności, długookresowe plany finansowe, analiza możliwości, analiza konkurencji, analiza portfela.</i></p> <p><i>Instrumentami operacyjnego controllingu finansowego są: krótkoterminowy rachunek wyników, budżetowanie i analiza odchyłeń, rachunek odpowiedzialności, rachunek przepływów pieniężnych, analiza kosztów, analiza wskaźnikowa.</i></p>
<p>Controlling produkcji</p> <p><i>Wspiera zarządzanie procesami wytwórczymi przedsiębiorstwa, a jego zadania uzależniane są od celów podmiotu gospodarczego. Controlling produkcyjny wspiera budowę systemu zarządzania produkcją oraz procesy informacyjno-decyzyjne zachodzące podczas realizacji funkcji zarządzania, umożliwiając kierownictwu produkcji formułowanie celów i ustalanie mierników oceny stopnia ich realizacji.</i></p>
<p>Controlling marketingu i sprzedaży</p> <p><i>Dotyczy działań, które podporządkowują przedsięwzięcia przedsiębiorstwa interesom klienta przy jednoczesnym zachowaniu interesu gospodarczego przedsiębiorstwa.</i></p> <p><i>Obejmuje: analizy strategiczne, planowanie i kontrolę cen oraz przychodów, sterowanie działaniami handlowców, planowanie i kontrolę działań promocyjnych, analizy zapotrzebowania na produkty w przekroju klientów i obszarów sprzedaży.</i></p> <p><i>Metody wykorzystywane przez controlling marketingowy to przede wszystkim: analiza rynku, marketing MIX, analiza sprzedaży, metody wiążące efekt finansowy ze sprzedażą.</i></p>
<p>Controlling logistyki</p> <p><i>Realizuje zadania w obszarze logistyki przedsiębiorstw takich jak: nadzorowanie kosztów transportu, wysyłki, zarządzanie kosztami planowania oraz sterowania produkcją, zagospodarowywanie odpadów a zarazem przetwarzania danych w tym zakresie.</i></p> <p><i>Do metod wykorzystywanych przez controlling logistyczny należą min.: wielkość i optymalizacja zamówień, optymalizacja strumieni przepływów, analiza obszarów sprzedaży.</i></p>
<p>Controlling personalny</p> <p><i>Jest narzędziem racjonalizacji zatrudnienia w poszczególnych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa. Koordynuje również planowanie i kontrolę w zakresie polityki personalnej oraz służy do zbierania i zabezpieczania informacji w zakresie zarządzania zasobami ludzkimi przedsiębiorstwa.</i></p> <p><i>Do instrumentów controllingu personalnego należą m.in.: mierniki ilościowe służące do oceny poszczególnych obszarów zarządzania zasobami ludzkimi, listę pytań kontrolnych strategiczną kartę wyników, metodę Skania Nawigator, rachunek zasobów, motywacyjny system wynagrodzeń, statystyki zatrudnienia, metody rachunku inwestycyjnego, analizę wartości, system informacyjny w obszarze personalnym, budżetowanie.</i></p>
<p>Controlling działalności badawczo-rozwojowej</p> <p><i>Odpowiada za funkcjonowanie komórek, które zajmują się działalnością badawczo-rozwojową w przedsiębiorstwie związana min. z rozwojem nowych produktów, technologii.</i></p> <p><i>Obejmuje budżetowanie nakładów na badania, opracowywanie budżetów kosztów własnych działu, analizę poziomu dotrzymania założeń budżetowych i wykorzystania zasobów, kontrolę liczby tzw. nietrafionych i niewdrożonych wyników badań oraz ocenę prac</i></p>

<p><i>badawczych, których wyniki były wdrożone, lecz krótko po wprowadzeniu na rynek zostały z niego wycofane z powodu wysokiej ceny, niskiej jakości nieodpowiedniej funkcjonalności.</i></p>
<p>Controlling jakości</p> <p><i>Jest to podsystem zarządzania polegający na wspomaganiu i koordynowaniu określonych zadań w procesach planowania, kontroli i sterowania jakością oraz na czuwaniu nad ich prawidłowym przebiegiem, tak aby zapewnić rozwój i wzrost pozycji przedsiębiorstwa w konkurencyjnej walce.</i></p> <p><i>Podstawową bazę dla systemu informacyjnego controllingu jakości stanowi rachunek kosztów jakości i system wskaźników zarządzania jakością.</i></p>
<p>Controlling podatkowy</p> <p><i>Stanowi kompleksowe podejście do zagadnień podatkowych związanych z prowadzoną przez przedsiębiorstwo działalnością gospodarczą. Celem jest: minimalizacja nieprawidłowości podatkowych oraz maksymalizacja korzyści podatkowych.</i></p>
<p>Controlling inwestycyjny</p> <p><i>Obejmuje wszystkie fazy procesu inwestycyjnego. Stosowany jest już na etapie oceny i wyboru wariantu projektu inwestycyjnego. Stanowi także instrument zarządzania projektami inwestycyjnymi po podjęciu decyzji o realizacji projektu, następnie w fazie eksploatacji powstałego obiektu a zarazem w fazie zakończenia przedsięwzięcia inwestycyjnego.</i></p> <p><i>Dotyczy budowy środków trwałych wówczas może być rozpatrywany w powiązaniu z controllingiem gospodarki środkami trwałymi, który powinien obejmować wszystkie fazy życia środków trwałych, zaczynając od fazy inwestycji w środki trwałe, przez fazę użytkowania, aż do fazy wycofania z eksploatacji.</i></p>
<p>Controlling projektów</p> <p><i>Zapewnia sprawne i efektywne przygotowanie projektów, a następnie ich realizację dostarczając narzędzi, które pozwalają kierownikom projektów właściwie podzielić kompetencje i odpowiedzialność oraz zrationalizować koszty przygotowania i wykonania projektów tj.: budżetowanie, kontrola dotrzymania założeń budżetowych, ocena stopnia realizacji innych zadań pozakosztowych, motywowanie za efekty.</i></p>
<p>Controlling ochrony środowiska (ekologii)</p> <p><i>Zajmuje się ustalaniem zadań w zakresie ochrony środowiska, planowaniem i kontrolą wykorzystania surowców, materiałów i energii w przedsiębiorstwie, kontrolę obciążeń środowiska przyrodniczego, dostarczaniem kadrze menadżerskiej informacji ekologicznych i przeprowadzaniem ekonomicznego rachunku kosztów korzystania z zasobów środowiska.</i></p>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Sierpińska, 2004, s. 265-266.

Analizując powyższą tabelę można zauważyć, że controlling może zostać wprowadzony w każdym obszarze działalności przedsiębiorstwa.

2. Narzędzia controllingu

Stosowanie wielu instrumentów oraz narzędzi zarządczych zarówno ze sfery planowania a także kontroli wymagane jest aby controlling mógł skutecznie wypełniać nałożone na niego zadania. Tworzą one swojego rodzaju

zestaw multidyscyplinarnych narzędzi, mających swe podłoże w sferze min.: finansów, rachunkowości finansowej i zarządczej, analizie itp. Zastosowanie konkretnych narzędzi controllingu uzależnione jest głównie od specyfiki konkretnej jednostki gospodarczej.

Zrównoważona karta wyników (zbilansowana karta dokonań) ze względu na swój charakter, może być wzorcem dla przyszłych instrumentów controllingu. Łączy ona pomiar i zarazem ocenę głównych czynników sukcesu podmiotu gospodarczego czyli: koszty, jakość, czas, innowacyjność, ciągłe doskonalenie, wewnętrzne oraz zewnętrzne usytuowanie przedsiębiorstwa, a także pełną analizę łańcucha wartości.

W koncepcji zbilansowanej karty dokonań tradycyjne systemy wskaźników finansowych są odpowiednio uzupełnione o wskaźniki wnoszące perspektywę klienta, perspektywę wewnętrznych procesów oraz perspektywę uczenia się i wzrostu organizacji (Skowronek-Mielczarek 2007, s. 77).

Zadaniem **systemu wczesnego ostrzegania** w przedsiębiorstwie jest zbieranie informacji o zmianach zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstwa lub samym przedsiębiorstwie, ich analizowanie i przekazywanie do systemu umożliwiającego identyfikację ryzyka oraz określenie sensu działalności przedsiębiorstwa w przyszłości (Kuc 2006, s. 212).

Jako specyficzne narzędzia controllingu uważa się **wyodrębnienie obszarów (ośrodków) odpowiedzialności**, które sprzyjają zmianom organizacyjnym w jednostce gospodarczej na kolejne lata i zarazem wzmacniają zarządzanie nimi przez pryzmat osiąganych wyników ekonomiczno-finansowych. Ośrodkiem odpowiedzialności jest jednostka organizacyjna w danym przedsiębiorstwie, która ma kontrolę nad powstawaniem kosztów albo tworzeniem przychodów. Do podstawowych rodzajów ośrodków odpowiedzialności można zaliczyć: centra kosztów, centra zysków, centra inwestycji oraz centra przychodów.

Benchmarking polega na porównywaniu się z najlepszymi przedsiębiorstwami w celu sprawdzenia przyczyn lepszego działania i osiągnięcia lepszych wyników przez inne jednostki, a następnie wykorzystania ich doświadczenia. Główną cechą benchmarkingu jest wyciągnięcie wniosków z wykonanej analizy i następnie ich wprowadzenie, co ma przyczynić się do poprawy wyników całej jednostki gospodarczej.

Benchmarking oznacza poszukiwanie i wyznaczenie wzorca, do którego dane przedsiębiorstwo chce dążyć (Skowronek-Mielczarek et al., s. 87).

Tabela 5. Rodzaje benchmarkingu według J. Webera

Rodzaje	Opis
benchmarking wewnętrzny	polegający na porównaniu w ramach jednego przedsiębiorstwa, np. między filiami, ośrodkami czy oddziałami;

Rodzaje	Opis
benchmarking w odniesieniu do konkurentów	polegający na porównaniu się z bezpośrednimi konkurentami lub z podobnymi organizacjami działającymi w innych krajach i obsługującymi różne rynki;
benchmarking funkcjonalny	polegający na porównaniu procesów składających się na tę samą funkcję, realizowaną w różnych branżach (obiekt porównań nie jest naszym konkurentem);
benchmarking generyczny	polegający na porównaniu procesów, które zachodzą w obrębie różnych funkcji, w zupełnie odmiennych branżach, polega na poszukiwaniu lepszych, wzorcowych rozwiązań poza branżą.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Weber 2001, s. 106-107.

Analiza mocnych i słabych stron, zwana *analizą SWOT* zajmuje się jednymi z najważniejszych wymaganych kryteriów w celu zapewnienia jednostce pozycji na rynku. W tabeli przedstawiono diagram analizy SWOT.

Tabela 6. Diagram analizy SWOT

Czynniki	Cechy pozytywne	Cechy negatywne
Czynniki wewnętrzne, zależne od przedsiębiorstwa <i>Stan obecny</i>	Mocne strony (<i>Strengths</i>) to walory przedsiębiorstwa, które odróżniają je od innych jednostek gospodarczych działających w tej samej branży	Słabe strony (<i>Weaknesses</i>) to wszelkiego rodzaju ograniczenia zasobów oraz niedostateczne umiejętności kierownictwa przedsiębiorstwa. Mogą dotyczyć wszystkich lub niektórych obszarów działalności podmiotu gospodarczego
Czynniki zewnętrzne niezależne od przedsiębiorstwa <i>Przyszłość</i>	Szanse (<i>Opportunities</i>) to tendencje oraz zjawiska w otoczeniu przedsiębiorstwa, które odpowiednio wykorzystane mogą stanowić bodziec do rozwoju a zarazem osłabić istniejące zagrożenia.	Zagrożenia (<i>Threats</i>) to wszystkie czynniki zewnętrzne, które są postrzegane przez kierownictwo przedsiębiorstwa jako bariery, utrudnienia, dodatkowe koszty działania czy niebezpieczeństwa

Źródło: Opracowanie własne

Tabela 7. przedstawia najczęściej stosowane narzędzia controllingu operacyjnego.

Tabela 7. Narzędzia controllingu operacyjnego

Metoda	Opis
analiza ABC	służy ona wyznaczaniu głównych zadań i priorytetów jednostki, sporządzana w oparciu o stosunek typu „wartość – ilość” i dotyczy rodzajów kosztów i miejsc ich powstania oraz nośników kosztów, a także obszarów sprzedaży, grupy produktów czy grup klientów;
analiza wielkości zamówień	służy regularnej kontroli i poprawie wielkości zamówień (w efekcie prowadzi do optymalizacji zamówień);
analiza break-even	służy jasnemu i przejrzystemu przedstawieniu relacji zachodzących między kosztami, a zyskiem, stanowi pomoc w osiągnięciu zysku, wskazuje możliwość wygospodarowania zysku po pokryciu wszystkich kosztów stałych;
rachunek kosztów bezpośrednich	służy kalkulowaniu ceny sprzedaży i określa planowane marże pokrycia
analiza „wąskich gardeł”	służy ustaleniu punktów newralgicznych w programie produkcji i sprzedaży, uwzględnia dane z rachunku kosztów bezpośrednich dotyczące kosztów stałych i zmiennych
analiza XYZ	służy ocenie gospodarki materiałowej z podziałem materiałów według struktury ich zużycia, dokonywana jest za pomocą modelu typu „ilość – struktura”
analiza wartości	służy przede wszystkim sprawdzeniu relacji między poniesionymi kosztami, a uzyskaną wartością;
analiza obszarów sprzedaży	służy kontroli poszczególnych obszarów sprzedaży, jest instrumentem z zakresu kontroli dostarczającym informacji o przychodach, kosztach i zyskach danego obszaru sprzedaży, sporządzana w oparciu o odchylenia;
krótkookresowy rachunek kosztów i wyników (rachunek kosztów zmiennych)	opiera się on na podziale kosztów własnych produktów ze względu na ich zmienność, tzn. sposób reagowania na wahania wielkości produkcji. Stosując to kryterium wyróżnia się koszty stałe i zmienne
analiza rabatów	służy kontroli udzielanych rabatów i ich skutków na wynik ze sprzedaży.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Vollmuth 2007, s. 60).

Podstawową bazę do przeprowadzenia analizy finansowej stanowią sprawozdania finansowe. Analiza sprawozdań finansowych umożliwia dokonanie diagnozy zasobów oraz bieżącej działalności jednostki, a zarazem podejmowanie określonych decyzji związanych z przyszłością funkcjonowania jednostki gospodarczej.

Zbudowanie na podstawie wskaźników analizy odpowiedniego łańcucha przyczynowo-skutkowego może wskazać obszary, które wcześniej nie były w kręgu zainteresowania kadry zarządczej. Uzyskana w ten sposób piramida wniosków pozwala niejednokrotnie na powzięcie działań, które radykalnie zmieniają wcześniej stosowany schemat postępowania (Nowak et al. 2011, s. 15). Do najczęściej stosowanych wskaźników, wskazujących na trudności finansowe przedsiębiorstwa, można zaliczyć: wskaźniki płynności, sprawności działania oraz zadłużenia. Przy stosowaniu wskaźników dla danego przedsiębiorstwa nie chodzi tylko o sam fakt wyliczenia, ale przede wszystkim o ich prawidłową interpretację, uwzględniającą specyfikę przedsiębiorstwa. Sama interpretacja nie zapewni również kadrze zarządzającej nic oprócz wiedzy, dlatego następnym krokiem powinno być wyciągnięcie wniosków i wdrożenie działań korygujących.

Pomocnym narzędziem do formułowania jednoznacznej oceny zagrożenia kontynuacji dalszej działalności przedsiębiorstwa są modele dyskryminacyjne, które zawierają w sobie połączenie klasycznej analizy wskaźnikowej oraz metody statystycznej. Analiza dyskryminacyjna polega na przyporządkowaniu wag wskaźnikom finansowym i zarazem obliczenia na tej podstawie wskaźnika syntetycznego. Badaną jednostkę w zależności od osiągniętej wartości wskaźnika można zaklasyfikować do jednej z trzech grup:

- 1) mającej zapewnioną kontynuację działalności,
- 2) będącej w obszarze zagrożenia,
- 3) znajdującej się w strefie upadłości.

Od szybkiego rozpoznania i wykorzystania sygnałów pokazujących, w jakiej sytuacji znajduje się jednostka gospodarcza głównie zależy od skutecznego przeciwdziałania zakłóceniom i zarazem pokonywanie trudności bardzo często zależy.

Budżetowanie jako instrument zarządzania realizuje wszystkie jego funkcje. Właściwe budżetowanie, czyli takie, które uwzględnia wszystkie funkcje zarządcze, a więc nie tylko planowanie (sporządzanie budżetu) i kontrolę budżetową, ale także organizowanie i motywowanie, może istotnie wpływać na jakość działalności przedsiębiorstwa oraz osiągnięte przez niego rezultaty (Nowak et al. 2007, s. 17). Z procesem budżetowania łączy się zagadnienie wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności. Budżetowanie bowiem powinno być przeprowadzane z uwzględnieniem nowej struktury organizacyjnej. Ma to na celu motywowanie wszystkich pracowników przez wyznaczenie ściśle określonych wyników do zrealizowania oraz pomaga w przeprowadzaniu rachunku odpowiedzialności

(Nowak 2011, s. 331). Budżetowanie to zespół różnych czynności wykonywanych według zasad oraz metod właściwych dla tego procesu. Efektem procesu budżetowania są budżety, wyrażające plany działań dotyczących przyszłości.

Budżetowanie nie sprowadza się tylko do samego sporządzenia budżetu, lecz obejmuje także działania, które mają za zadanie ciągłe i systematyczne kontrolowanie i ulepszanie skonstruowanego modelu budżetu. Podstawowy budżet powinien być sporządzony na okres roku i powinien on mieć charakter budżetu głównego. W jego skład wchodzi budżety szczegółowe z rozbiciem na poszczególne jednostki organizacyjne w strukturze przedsiębiorstwa. Postać roczna budżetów może być modyfikowana w trakcie realizacji, uwzględniając bieżącą sytuację jednostki w krótszych okresach, np. miesiąca, kwartału.

Podsumowanie

Nie ma jednego uniwersalnego i optymalnego modelu systemu controllingu, który mógłby być wdrożony w każdym przedsiębiorstwie. Projektując controlling dla konkretnego przedsiębiorstwa, należy uwzględnić specyfikę jego działalności oraz właściwości realizowanych procesów gospodarczych, przy czym zastosowane instrumenty i narzędzia controllingowe powinny być dostosowane do specyficznych potrzeb zarządzania danym przedsiębiorstwem. Ważne jest także uwzględnienie warunków funkcjonowania przedsiębiorstwem (Nowak, 2011, s. 29).

Dobrze funkcjonujący system controllingu może zabezpieczać jednostkę gospodarczą przed zjawiskami kryzysowymi. Niekoniecznie jednak uchroni przedsiębiorstwo przed wszystkimi konsekwencjami, zagrożeniami z jakimi musi się zderzyć, ale może ograniczyć do minimum ich skutki. Aby wdrożenie controllingu przyniosło oczekiwane skutki, do jego wdrożenia musi być przekonana zarówno kadra zarządzająca jak i wykonawcza, ponieważ od jej zaangażowania zależy powodzenie wprowadzenia procesu i jego efektów. Z bogatego wachlarza narzędzi, jakimi dysponuje system controllingu, jednostka powinna wybrać te, które faktycznie będą wspierać kadrę zarządczą w podejmowaniu decyzji. Samo wdrożenie systemu controllingu nie wystarczy, musi on funkcjonować i być ciągle modyfikowany tak, aby spełniał swoje funkcje. W przeciwnym wypadku nawet najlepsze narzędzia controllingu zostaną ocenione przez przedsiębiorstwo jako nieskuteczne.

System controllingu podlega modyfikacji tak, aby sprostać różnym wymaganiom spowodowanym zmianom zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w jego otoczeniu, w szczególności zabezpieczeniem przed przyszłymi zagrożeniami gospodarczymi. Controlling służy zabezpieczeniu i utrzymaniu zdolności koordynacji, reakcji oraz adaptacji przez przedsiębiorstwo do zmiennych warunków funkcjonowania. Podstawową funkcją tak postrzeganego controllingu jest zatem

koordynacja planowania, kontroli, sterowania oraz zaopatrzenia w informacji (Skowronek-Mielczarek et al. 2007, s. 67).

Dobrze funkcjonujący system controllingu, współgrający z celami określonymi w danym podmiocie gospodarczym jest w stanie ocenić, zidentyfikować i zarazem zabezpieczyć jednostkę przed przyszłymi zagrożeniami gospodarczymi. Controlling za pomocą stworzonych odpowiednich struktur wewnętrznych oraz celów zintegrowanych z systemem planowania i systemem informacji powinien zapewnić takie warunki, aby sprzyjały one długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa, gwarantując jednocześnie stabilność zatrudnienia.

Bibliografia

1. Błoch H. (1992). *Controlling. Rachunkowość zarządcza*. Warszawa. Centrum Informacji Menedżera.
2. Błoch H., *Wdrożenie controllingu a dotychczasowy charakter przedsiębiorstwa*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza* 3/2009, s. 3.
3. Brzezin W., Dziewiątkowski A. (2001). *Rachunkowość zarządcza a controlling*. Częstochowa. Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania.
4. Drucker R. (2000). *Zarządzanie w XXI wieku*. Warszawa. Muza S.A.
5. Gabrusewicz W., Kamela-Sowińska A., Poetschke H. (2002). *Rachunkowość zarządcza*. Warszawa. PWE.
6. Griffin R. W. (1999). *Podstawy zarządzania organizacjami*. Warszawa. Wydawnictwo Naukowe PWN.
7. Kuc B. R. (2006). *Kontrolling narzędziem wczesnego ostrzegania*. Warszawa. Wydawnictwo Menedżerskie PTM.
8. Mann R, Mayer E. (1998) *Controlling w Twojej firmie*. Skierniewice. Centrum Rozwoju Rachunkowości i Finansów.
9. Marciniak S. (2008). *Controlling Teoria i zastosowanie*. Warszawa. Difin.
10. Marciniak S. (red), (2005). *Zarządzanie firmą, Makro- i mikroekonomia podstawowe problemy*. Warszawa. PWN.
11. Nahatko S. (2000). *Podstawy controllingu finansowego*. Bydgoszcz. Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp.z o.o.
12. Naruć W., Nowak J, Wieloch M, (2008). *Operacyjne planowanie finansowe. Ujęcie praktyczne*. Warszawa. Difin.
13. Nowak E. (1996). *Rachunkowość w controllingu*. PWE. Warszawa.
14. Nowak E. (red.), (2011). *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*. Warszawa. PWE.
15. Nowak E., Nieplowicz M. (red), (2011). *Rachunkowość a controlling*. Wrocław. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.
16. Nowaka E., Nity B. (red.), (2010). *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*. Kraków. Oficyna a Wolters Kluwer business.

17. E. Nowak [w:] *Controlling w przedsiębiorstwie, Koncepcje i instrumenty*, praca zbiorowa pod red. E. Nowaka, ODDK, Gdańsk 2003, s. 73.
18. Siekierski W. (2010). *Controlling jako narzędzie usprawniające funkcjonowanie Spółki PKP Polskie Linie Kolejowe S.A.* Warszawa. CeDeWu Sp. z o.o.
19. Sierpińska M. (2004). *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*. Kraków. Oficyna Ekonomiczna.
20. Sierpińska M. (2006). *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa. VIZJA PRESS&IT.
21. Sierpińska M. (2009). *Zarządzanie finansami we współczesnych przedsiębiorstwach*. Warszawa. VIZJA PRESS&IT.
22. Skowronej-Mielczarek A., Leszczyński Z. (2007). *Controlling analiza i monitoring w zarządzaniu przedsiębiorstwem*. Warszawa. Difin.
23. Vollmuth H. J. (1996). *Controlling, planowanie, kontrola, kierowanie*. Warszawa. Placet.
24. Vollmuth H.J. (2007). *Controlling instrumenty od A do Z*,
25. Weber J. (2001). *Wprowadzenie do controllingu*. Katowice. Oficyna Controllingu PROFIT.