

Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ROLA I MIEJSCE CONTROLLERA W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Rosnące zapotrzebowanie na informacje na potrzeby zarządzania we współczesnej gospodarce rynkowej, kierunek zmian rozwoju rachunkowości wyznaczany przez międzynarodowe regulacje rachunkowości w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej oraz nowe potrzeby informacyjne kreowane przez koncepcje i podejścia zarządzania strategicznego zorientowanego na wartość firmy wskazują na tworzenie warunków sprzyjających wdrażaniu controllingu w polskich przedsiębiorstwach, a nawet koniecznych do tego.

Ze względu na to, że często nie jest możliwe jednorazowe wprowadzenie zasad controllingu do wszystkich obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa, controlling może dotyczyć różnych jego obszarów i zasobów. W ramach podsystemów dziedzinowych controllingu wyodrębnia się m.in. controlling zorientowany na kreowanie wartości przedsiębiorstwa, w którym standard w zakresie planowania, podejmowania decyzji, oceny wyników i konstrukcji systemu wynagradzania stanowi wartość dla właścicieli. Controlling w tym przypadku koncentruje się na efektywnym wykorzystaniu zasobów organizacji, aby przyczynić się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa, tworzy i koordynuje planowanie, kontrolę i zaopatrzenie w informacje, wspomagając w ten sposób adaptację i koordynację całego systemu z punktu widzenia osiągnięcia wyznaczonych celów.

2. Metodyka badań

Głównym celem badań była ocena roli i miejsca controllera w przedsiębiorstwie. Przebadano 169 przedsiębiorstw zatrudniających powyżej 50 pracowników i

zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego. Do badań wybrano 21 przedsiębiorstw, które w strukturze organizacyjnej wyodrębniły komórkę controllingu. Kryteriami różnicującymi badane firmy były: forma prawna, forma własności, rodzaj prowadzonej działalności, uzyskany wynik finansowy, przychody ogółem oraz wartość aktywów.

Do opracowania danych uzyskanych z badań ankietowych wykorzystano analizę statystyczną współzależności cech niemierzalnych – badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami (test χ^2 , oraz współczynnik V Cramera). Do weryfikacji hipotezy H_0 przyjęto poziom istotności $\alpha = 0,05$. Analizę korelacyjną kontynuowano jedynie w przypadku odrzucenia hipotezy zerowej o stochastycznej niezależności obserwowanych zmiennych.

3. Controller w systemie controllingu

Szczególną rolę w systemie controllingu odgrywa controller. Związek Controllerów w Niemczech definiuje controllera jako osobę, która świadczy ekonomiczne usługi doradcze w zarządzaniu przedsiębiorstwem, dba o przejrzystość kosztów, wyników i strategii, koordynuje cele i plany cząstkowe przedsiębiorstwa, organizuje sprawozdawczość umożliwiającą kierowanie i sterowanie całym przedsiębiorstwem, a dzięki swej metodologii troszczy się o zwiększenie efektywności w całym przedsiębiorstwie [12].

Zarówno role, jak i charakter zatrudnienia controllera zmieniają się w miarę upływu czasu, począwszy od roli asystenta wykonawczego, poprzez „sparring” partnera dla menedżera, do współodpowiedzialnego za podejmowanie decyzji i wreszcie osoby koordynującej i sterującej procesami [8, s. 3]. W pierwszym okresie funkcjonowania controllingu zadania controllera ograniczają się zwykle do spraw finansowych, a ściślej problemów zyskowności produkcji. W wyniku wzrostu dynamiki i kompleksowości otoczenia oraz coraz powszechniejszym stosowaniem controllingu w przedsiębiorstwach zakres działania controllerów zostaje poszerzony o nowe zadania, wymagające często łączenia miar finansowych z niefinansowymi i ukazania menedżerom finansowych rezultatów w kontekście strategicznym [7, s. 68-69].

Badania ankietowe przeprowadzone wśród brytyjskich przedsiębiorstw dotyczące kluczowych zadań controllerów wykazały, że w 2010 r. będą oni zajmować się oceną działań biznesowych, kontrolą kosztów i poprawą rentowności oraz planowaniem strategicznym i podejmowaniem decyzji [11, s. 26]. Zdaniem 56% ankietowanych w przyszłości zyska na znaczeniu w pracy controllerów poprawa efektywności procesów, według 52% – mierzenie osiągnięć i długoterminowe planowanie strategiczne, a zdaniem 44% badanych – doradztwo wewnętrzne [10, s. 20-28].

Z badań przeprowadzonych przez Price Waterhouse wśród ponad 300 *Chief Financial Officers* (CFO) z przedsiębiorstw o zasięgu międzynarodowym wynika, że

funkcja CFO zmienia się z tradycyjnej rachunkowości i kierowania poszczególnymi operacjami w zarządzanie strategiczne, którego głównym celem jest maksymalizacja wartości dla akcjonariuszy (*shareholder value*). Osiągnięcie wzrostu wartości przedsiębiorstwa wymaga od CFO przede wszystkim nastawienia na przyszłość [9, s. 38].

Zdaniem A. Jarugowej, dzięki włączeniu się ekspertów rachunkowości zarządczej w podejmowanie decyzji kierowniczych, dobór informacji oraz przemiany organizacyjne, rachunkowość zarządcza pełniąc dotychczas funkcję systemu dostarczania informacji, stała się integralną częścią procesu zarządzania [6, s. 129]. Dotychczas główny obszar zainteresowań rachunkowości zarządczej stanowiło zarządzanie kosztami. Ostatnio coraz większe zainteresowanie rachunkowości zarządczej odnosi się do sposobu powiększania wartości firmy oraz dostarczania informacji dla celów zarządzania finansami [1, s. 47], co jest równoznaczne z zadaniami controllingu.

Istotne znaczenie dla funkcjonowania i efektywności controllingu mają organizacja i odpowiednie umiejscowienie komórki odpowiedzialnej za jego funkcjonowanie. Komórka controllingu może przybierać formę działu, wydziału, zespołu, sekcji lub samodzielnego stanowiska. Częstym problemem komórek zajmujących się controllingiem jest mało liczna, w stosunku do zadań, ich obsada. Ważne jest, aby liczba controllerów przekładała się na zakres ich pracy (np. liczbę miejsc powstawania kosztów, ośrodków odpowiedzialności, rodzaj sporządzanych budżetów itp.).

W wariacie instytucjonalnym istotna jest nie tylko organizacja (struktura formalna) działu controllingu, zatrudniającego odpowiednią liczbę pracowników, ale także forma i szereble jego przyporządkowania w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa. Wydzielona komórka zajmująca się controllingiem powinna być odpowiednio umiejscowiona w strukturze firmy tak, aby jej pracownicy mogli jak najlepiej wypełniać swoje zadania.

Informacje o liczbie zatrudnionych osób w komórce controllingu oraz jej umiejscowieniu w strukturze organizacyjnej badanych firm przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Zatrudnienie w komórce controllingu i jej usytuowanie w strukturze organizacyjnej badanych firm

Usytuowanie	N	%	Zatrudnienie	N	%
Podlega dyrektorowi naczelnemu	8	38,1	1 osoba	5	23,8
Podlega jednemu z zastępców dyrektora naczelnego	3	14,3	2 osoby	7	33,3
Podlega głównemu księgowemu	10	47,6	3 osoby	4	19,0
Razem firm posiadających komórkę controllingu	21	100,0	powyżej 3 osób	5	23,8
			razem	21	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Z badań wynika, że w firmach zatrudniających tylko jednego controllera (23,8%) controlling istnieje od niedawna. W pierwszych okresach wdrożenia controllingu zakres zadań realizowanych przez controlling jest niewielki, stąd też fir-

my te mogą ograniczać się do zatrudnienia na stanowisku controllera tylko jednej osoby. Z chwilą rozwoju systemu zazwyczaj konieczne okazuje się zatrudnienie dodatkowych osób. Co trzecie ankietowane przedsiębiorstwo zatrudniało w komórce controllingu 2 osoby. Trzy lub więcej osób zatrudniało odpowiednio: 19,0% i 23,8% badanych firm. Wśród podmiotów zatrudniających powyżej 3 pracowników w komórce controllingu znalazła się: 1 firma zatrudniająca 4 osoby, 2 firmy zatrudniające 6 osób, 1 firma zatrudniająca 7 osób oraz 1 przedsiębiorstwo zatrudniające 15 controllerów na 700 ogółem zatrudnionych.

W 8 na 21 ankietowanych przedsiębiorstwach controller podlegał bezpośrednio dyrektorowi naczelnemu¹. Można zatem przypuszczać, że w przypadku tych firm controller odgrywał rolę partnera dla zarządu, pełniąc funkcję specjalistyczno-doradczą. Rozwiązaniem zbliżonym hierarchicznie do poprzedniego jest podporządkowanie controllingu jednemu z zastępców dyrektora. W blisko 15% firm dział controllingu podporządkowany był zastępcom dyrektora naczelnego. Najczęstszym jednak rozwiązaniem, stosowanym przez prawie połowę badanych firm, było podporządkowanie komórki controllingu głównemu księgowemu. Umiejscowienie działu controllingu w pionie finansowo-ekonomicznym powoduje, że spełniane przez niego funkcje ograniczają się z reguły do rejestrowania historycznych informacji o funkcjonowaniu przedsiębiorstwa i przetwarzania ich na formę pożądaną przez naczelne kierownictwo. Niewielki jest zatem bezpośredni wpływ controllera w tych firmach na decyzje podejmowane przez kierownictwo (zwłaszcza strategiczne).

Na podstawie przeprowadzonej analizy statystycznej można wnioskować (tab. 2), że liczba pracowników w komórce controllingu zależała od formy własności oraz długości okresu funkcjonowania controllingu w badanych firmach ($p < 0,05$). Ze względu na bliską wartości krytycznej wartość $p = 0,056$ oraz stosunkowo wysoką wartość współczynnika V Cramera dla liczby pracowników ogółem w przedsiębiorstwie ($V = 0,480$) należy przypuszczać, że na zatrudnienie w komórce controllingu miała również wpływ wielkość zatrudnienia ogółem w przedsiębiorstwie. Z kolei na umiejscowienie komórki controllingu w strukturze organizacyjnej nie wpływały istotnie żadne z analizowanych cech charakteryzujących badane przedsiębiorstwa ($p > 0,05$).

Ze względu na wielkość badanych firm można zauważyć, że zatrudnienie pracowników w komórce controllingu rosło wraz z wielkością przedsiębiorstwa (tab. 3). W firmach zatrudniających do 100 pracowników tworzone były jedno- lub dwuosobowe stanowiska controllerów. Co czwarta większa firma zatrudniała

¹ Według badań przeprowadzonych w Niemczech (Bransemann) 49% controllerów było umiejscowionych w komórkach liniowych, a 51% w komórkach sztabowych [3, s. 627]. Z kolei z przeprowadzonych przez D. Fjałkowską badań wynika, że w 92% przypadków ani controller, ani dział controllingu nie zajmowali pozycji sztabowej czy liniowej. Najczęściej pozycja controllera (komórki controllingu) była następująca (poczynając od najwyższego szczebla zarządzania): zarząd, prezes zarządu (dyrektor naczelny), dyrektor ekonomiczny, biuro ekonomiczne, dział planowania i budżetowania, controller [2, s. XIII].

3 osoby w komórce controllingu, natomiast połowa dużych przedsiębiorstw (powyżej 250 pracowników) zatrudniała więcej niż 3 osoby w dziale controllingu².

Tabela 2. Przygotowanie kadrowe firm do wprowadzenia controllingu a cechy charakteryzujące badane firmy – ocena niezależności stochastycznej

Badane cechy	Zatrudnienie w komórce controllingu			Usytuowanie komórki controllingu		
	χ^2	p	V	χ^2	p	V
Forma organizacyjno-prawna	7,195	0,952	–	6,397	0,380	–
Liczba pracowników	12,285	0,056	0,480	1,816	0,770	–
Forma własności	18,026	0,035	0,468	11,0856	0,065	–
Rodzaj przeważającej działalności	11,940	0,063	–	3,322	0,505	–
Rentowność	10,222	0,596	–	11,782	0,161	–
Przychody	8,857	0,450	–	5,000	0,543	–
Wartość aktywów	8,857	0,182	–	5,000	0,287	–
Liczba produktów	16,036	0,066	–	2,482	0,870	–
Lata istnienia controllingu	16,036	0,047	0,503	4,478	0,612	–

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę formę własności (tab. 3), można stwierdzić, że bardziej rozbudowane pod względem zatrudnienia były komórki controllingu w przedsiębiorstwach opartych na kapitale zagranicznym. Były to jednocześnie jednostki relatywnie większe w porównaniu do istniejących w rodzimych przedsiębiorstwach prywatnych.

Analizując badane firmy z punktu widzenia lat funkcjonowania controllingu (tab. 3), można zauważyć, że im dłużej funkcjonował on w firmie, tym więcej pracowników zatrudnionych było w komórce controllingu. Wraz z rozwojem systemu controlling obejmował swoim zakresem coraz więcej obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa i realizował coraz więcej zadań, dlatego konieczne stało się zatrudnianie kolejnych pracowników w komórce controllingu.

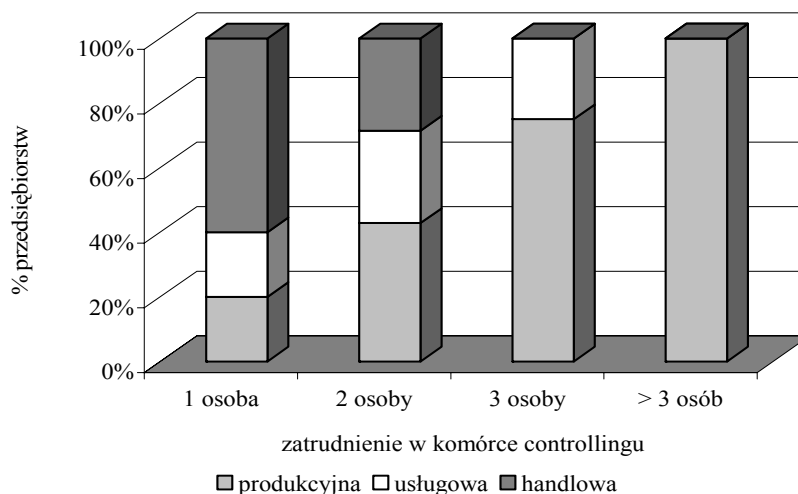
W przypadku rodzaju przeważającej działalności, pomimo braku istotnej zależności między zatrudnieniem w dziale controllingu a profilem działania ($p = 0,063$), można zaobserwować większe zatrudnienie w komórce controllingu w jednostkach produkcyjnych niż usługowych czy handlowych (rys. 1). Prawie 42% tych firm zatrudniało powyżej 3 pracowników w komórce controllingu, podczas gdy 60% przedsiębiorstw handlowych tworzyło jednoosobowe stanowiska controllerów. Wynika to z rozmiarów badanych podmiotów oraz stopnia zaawansowania systemu controllingu.

² Badania przeprowadzone przez P. Horvatha wśród niemieckich przedsiębiorstw wykazały, że jednostki o zatrudnieniu powyżej 5000 pracowników w 90% zatrudniały controllera, natomiast przedsiębiorstwa, które zatrudniały mniej niż 1000 pracowników, miały tylko w 30% etat dla controllera. Powyższe badania wykazały również, że istnieje związek między wielkością przedsiębiorstwa a ilością realizowanych zadań controllingu, wskazujący na to, że realizacja controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach przebiega w mniejszym zakresie w stosunku do przedsiębiorstw dużych. Natomiast nie stwierdzono jednoznacznego związku pomiędzy branżą a funkcją controllingu [3, s. 46].

Tabela 3. Zatrudnienie w komórce controllingu z uwzględnieniem formy własności i wielkości badanych firm oraz lat funkcjonowania controllingu

Cechy charakteryzujące badane firmy	Zatrudnienie w komórce controllingu								Razem firmy posiadające komórkę controllingu	
	1 osoba		2 osoby		3 osoby		> 3 osób			
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Liczba zatrudnionych										
50-100 osób	2	50,0	2	50,0	0	0,0	0	0,0	4	100,0
101-250 osób	2	28,7	3	42,9	2	28,6	0	0,0	7	100,0
Powyżej 250 osób	1	10,0	2	20,0	2	20,0	5	50,0	10	100,0
Forma własności										
Państwowe	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	100,0
Prywatne bez udz. kapit. zagr.	4	40,0	5	50,0	1	10,0	0	0,0	10	100,0
Prywatne z udz. kapit. zagr. < 50%	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	100	1	100,0
Prywatne z udz. kapit. zagr. > 50%	1	16,7	0	0,0	2	33,3	3	50,0	6	100,0
Prywatne z całk. udz. kapit. zagr.	0	0,0	2	50,0	1	25,0	1	25,0	4	100,0
Lata funkcjonowania controllingu										
1 rok	3	60,0	2	40,0	0	0,0	0	0,0	5	100,0
2-5 lat	2	20,0	5	50,0	1	10,0	2	20,0	10	100,0
6-10 lat	0	0,0	0	0,0	2	50,0	2	50,0	4	100,0
Powyżej 10 lat	0	0,0	0	0,0	0	0,0	1	100	1	100,0

Źródło: opracowanie własne.

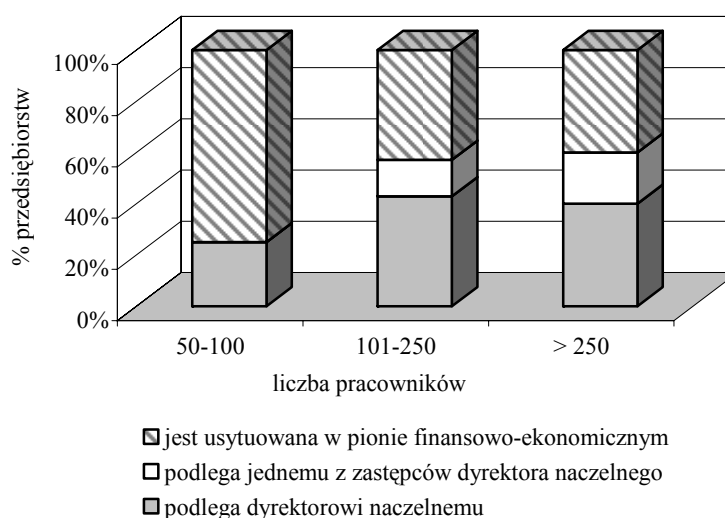


Rys. 1. Zatrudnienie w komórce controllingu a rodzaj przeważającej działalności badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

Jak wcześniej wspomniano, usytuowanie komórki controllingu nie zależy od analizowanych cech charakteryzujących badane firmy. Analiza rozkładów odpowiedzi pozwala jednak zauważyć pewne tendencje.

Umieszczenie komórki controllingu w pionie finansowo-ekonomicznym było charakterystyczne głównie dla mniejszych przedsiębiorstw (rys. 2). W jednostkach tych zazwyczaj nie tworzyło się odrębnego działu controllingu, a jedynie poszerzało zakres zadań istniejącego już działu finansowego czy ekonomicznego o zadania związane z realizacją funkcji controllingu. W większych jednostkach na ogół istnieją warunki do usytuowania komórki controllingu w pozycji nadrzędnej, stąd też controlling częściej tworzony był jako komórka sztabowa³.



Rys. 2. Usytuowanie komórki controllingu a wielkość badanych firm

Źródło: opracowanie własne.

Podobną tendencję można zauważyć, analizując badane podmioty według formy własności. Komórki realizujące zadania controllingu w prywatnych przedsiębiorstwach polskich z reguły (60%) usytuowane były w pionie finansowo-ekonomicznym. W firmach zagranicznych jednostki te najczęściej (75%) podlegały bezpośrednio prezesom (dyrektorom generalnym), pełniąc funkcję jednostek doradczych.

W przypadku przedsiębiorstw produkcyjnych komórki controllingu również często umiejscawiane były w pozycji sztabowej co liniowej (41,7%). Zależało to

³ Badania przeprowadzone przez P. Horvatha i in. pokazały, iż w większych przedsiębiorstwach obecność controllera – jako członka kadry kierowniczej, jest zjawiskiem regularnym, podczas gdy w średnich i małych przedsiębiorstwach często brak osoby pełniącej funkcje kontrolne [5].

od wielkości i formy własności przedsiębiorstwa. Połowa badanych jednostek prowadzących działalność usługową umieściła dział controllingu na szczycie struktury organizacyjnej, natomiast w 80% firm handlowych komórka ta podlegała bezpośrednio głównemu księgowemu.

Jeśli chodzi o rozróżnienie badanych firm z punktu widzenia osiąganych zysków, to zauważalna jest w tym przypadku tendencja do umiejscawiania komórki controllingu nisko w strukturze organizacyjnej przez firmy o niskiej rentowności. Natomiast wśród wszystkich ankietowanych jednostek o rentowności przekraczającej 10% komórka ta zajmowała pozycję sztabową.

Analizując ankietowane przedsiębiorstwa z punktu widzenia osiąganych przychodów z całokształtu działalności oraz wartości posiadanych aktywów, można zauważyć, że im wyższe obroty i wartość majątku, tym wyżej w strukturze organizacyjnej umiejscowiona była komórka controllingu. Wszystkie podmioty o przychodach i wartości aktywów do 5 mln euro umieściły swoją komórkę controllingu w pionie finansowo-ekonomicznym, natomiast połowa przedsiębiorstw, których obroty i wartość majątku przekroczyły 5 mln euro, dział controllingu podporządkowała dyrektorowi naczelnemu.

4. Podsumowanie i wnioski końcowe

Podsumowując, można powiedzieć, że zadania controllerów polegają na zdobyciu, ocenie, przetworzeniu, zestawieniu i prezentacji informacji ułatwiających zarządzającym podejmowanie odpowiednich decyzji, zapewniających osiągnięcie zamierzonych celów i wzrost wartości przedsiębiorstwa. Rola controllera sprowadza się zatem do właściwej interpretacji danych liczbowych, nadzorowania bieżącego funkcjonowania systemu controllingu oraz przekonania o grożących firmie konsekwencjach zachowania stanu obecnego.

Jak wykazały przeprowadzone badania, nie istnieją jednoznaczne standardy określające liczbę osób zatrudnionych w dziale controllingu w stosunku do liczby zatrudnionych. Zatrudnienie w komórce controllingu wynika nie tylko z wielkości przedsiębiorstwa, ale także ze stopnia skomplikowania procesów zachodzących w firmie oraz z zaawansowania i lat funkcjonowania systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

Z kolei usytuowanie komórki controllingu w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstw zależy od wielu czynników o charakterze organizacyjnym i psychospołecznym, takich jak np.:

- wielkość, wewnętrzna struktura i sprawność organizacyjna przedsiębiorstwa,
- doświadczenie członka dyrekcji sprawującego nadzór nad controllinglem,
- zasady współdziałania komórek organizacyjnych,
- kwalifikacje i predyspozycje controllera,
- kompleksowość rozwiązywanych problemów decyzyjnych.

Na usytuowanie komórki controllingu mają również wpływ zakres i charakter zadań controllingu w przedsiębiorstwach, które zależą od indywidualnych wymagań i ustaleń w konkretnej firmie. Ważne jest, aby współdziałał on ze stanem zatrudnienia w dziale controllingu oraz potrzebami danej jednostki gospodarczej.

Literatura

- [1] Brzezin W., *Controlling, modele teoretyczno-normatywne do stosowania w przedsiębiorstwach polskich*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2001.
- [2] Fjałkowska D., *Moda na controlling*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003 nr 1.
- [3] Hopfenbeck W., *Algemeine Betriebswirtschafts- und Menagement-Lehre*, Lendsberg am Lech 1997.
- [4] Horvath P., *Controlling*, Verlag Vahlen, München 2006.
- [5] Horvath P., Dambrowski J., Jung H., Posselt S., *Die Budgetierung im Planungs- und Kontrollsystem der Unternehmung – erste Ergebnisse einer empirischen Untersuchung*, DBW 45.
- [6] Jaruga A., *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 1997 nr 41.
- [7] Matthews S., *The changing role of the management accountant: and its implications for qualification development*, „Management Accounting” September 1998.
- [8] Olech S., *Tendencje rozwojowe controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 1999 nr 2.
- [9] Price Waterhouse Financial & Cost Management Team, *CFO-Architect of the Corporation's Future*, New York 1997.
- [10] Siegel G., Kulesza C.S., *The practice analysis of management accounting*, „Management Accounting” 1996 No 4.
- [11] Yazdifar H., *The future of the profession*, „Financial Management” November 2005.
- [12] www.controllerverein.de (11.01.2001).

THE ROLE AND PLACE OF CONTROLLER IN THE ENTERPRISE

Summary

The controllers' key tasks are accumulating, evaluating, listing and presenting information that enables managers to make proper decisions, resulting in the achievement of intended aims and the growth of enterprise value. The role of controllers in a firm depends on the position of the controlling department in the organizational structure of a company. The higher the position, the more influence a controller has on creating enterprise value.