

**Krzysztof Nowosielski**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **DOSKONALENIE CONTROLLINGU POPRZEZ SYSTEMATYCZNĄ OCENĘ JEGO STOSOWANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE\***

### **1. Wstęp**

Wykorzystanie koncepcji controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem powinno sprzyjać skutecznej realizacji krótko- i długookresowych celów jednostki gospodarczej. Jak dowodzą eksperci, sprawne funkcjonowanie przedsiębiorstwa bez wsparcia ze strony controllingu jest oczywiście możliwe, lecz w takich warunkach działania podejmowane są z reguły w sposób intuicyjny, a przez to najczęściej daleki od rozwiązań optymalnych [8, s. 69].

Warto jednak zauważyć, że controlling, jak każda inna koncepcja zarządzania, wymaga rozwoju i doskonalenia, tak aby sprostać zmieniającym się potrzebom kadry kierowniczej. Sygnały wskazujące na taką potrzebę można odnaleźć w opracowaniach m.in. takich ekspertów, jak: J. Weber [3], B. Amshoff [1], A. Brokeamper [4], M. Chalastra [5]. Jednym z podstawowych problemów towarzyszących usprawnianiu controllingu w przedsiębiorstwie jest brak metodyki oceny jego funkcjonowania. Wyniki tej oceny umożliwiłyby udzielenie odpowiedzi na szereg pytań, jak np. jaka jest jego skuteczność, efektywność oraz jakość dostarczanych informacji?

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę omówienia istoty oceny stosowania controllingu oraz wykorzystania uzyskanych wyników do jego doskonalenia.

### **2. Istota oceny stosowania controllingu w przedsiębiorstwie**

Tematyka pomiaru i oceny controllingu nie jest zagadnieniem nowym. W literaturze przedmiotu, szczególnie zachodniej, można odnaleźć co najmniej kilka

---

\* Temat realizowany w ramach grantu „System oceny controllingu w przedsiębiorstwie” finansowanego w latach 2003-2005 ze środków Ministerstwa Nauki i Informatyzacji.

ciekawych propozycji w tym zakresie. Ich autorzy to m.in. B. Amshoff [1], K. Benz [2], A. Brokeamper [3] czy K.D. Fessmann [6]. Propozycje przedstawione przez tych autorów dotyczące sposobów oceny controllingu zostaną omówione w dalszej części opracowania.

Jak dowodzą wyniki badań własnych prowadzonych przez autora<sup>1</sup>, problematyka oceny controllingu jest aktualna również w krajowych przedsiębiorstwach<sup>2</sup>. Ponad 95% ankietowanych zauważa potrzebę prowadzenia oceny controllingu. Są wśród nich przede wszystkim jednostki średnie i duże<sup>3</sup>. Oczywiście tak mała wielkość badanej próby nie daje podstaw do uogólniania wyników, jednak skłaniają one do podjęcia dalszych badań w tym zakresie. Niemal 60% badanych firm deklaruje systematyczną ocenę funkcjonowania controllingu, natomiast ponad 85% przedsiębiorstw deklaruje wykorzystanie wyników oceny do jego doskonalenia. Ocena ta polega jednak przede wszystkim na porównaniu osiągniętych wyników z wartościami planowanymi i rozliczaniu controllingu na tej podstawie. Z oczywistych przyczyn ocena taka jest dużym uproszczeniem wkładu pracy controllingu w skutecznianie zarządzania.

Jak więc należy oceniać stosowanie controllingu? Jakie miary należy wykorzystać w pomiarze? Kto powinien prowadzić ocenę controllingu?

Poszukiwania odpowiedzi na te i inne pytania rozpoczęto od wpisania controllingu w typowy system oceny. Jego ideę przedstawiono graficznie na rys. 1. W myśl podejścia systemowego istotę oceny controllingu można sprowadzić do układu wzajemnie powiązanych elementów (uczestników), do których można zaliczyć takie elementy, jak [7, s. 145-146]:

- podmiot oceniany – controlling, rozumiany jako ten element, który poddawany jest pomiarowi i ocenie,
- diagnostyk systemowy (system diagnostyczny) – złożony z podmiotu oceniającego wspomaganego systemem pomiaru i wartościowania wyników,
- użytkownik wyników oceny – czyli odbiorca informacji wynikającej z przeprowadzonej oceny, a także konstruktor zmian obiektu ocenianego,
- realizator zmian – jednostka uprawniona do wprowadzenia zmian w obiekcie ocenianym, zgodnie z wynikami oceny oraz wytycznymi użytkownika wyników oceny.

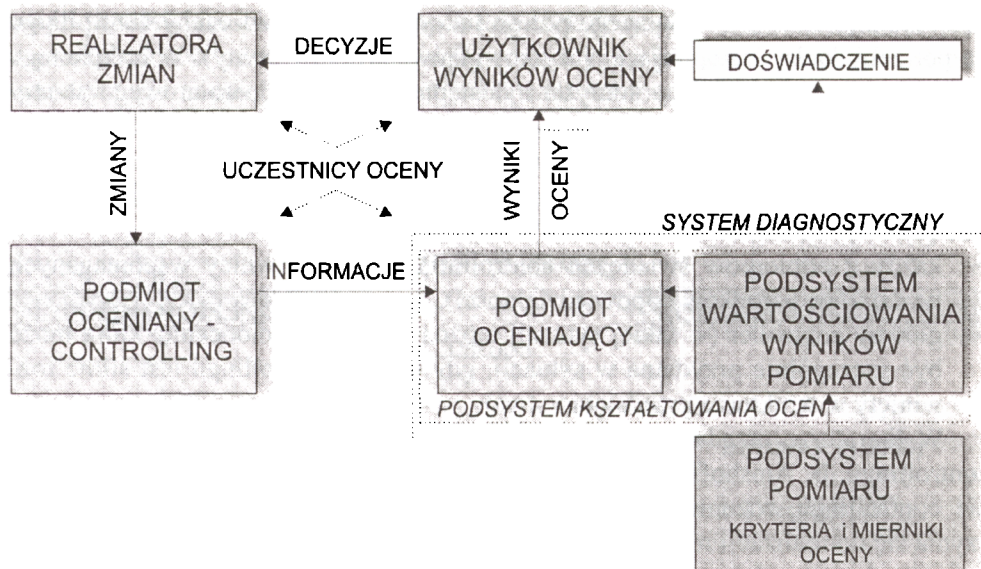
W literaturze przedmiotu podkreśla się znaczenie dwóch z wymienionych elementów, a mianowicie: podmiotu ocenianego i diagnostyka systemowego. Pomiedzy nimi wytwarza się zasadnicza więź wynikająca z realizacji procesu oceny, ale jednocześnie pojawia się też najwięcej sytuacji konfliktowych, które mogą wynikać m.in. z negatywnego podejścia podmiotu ocenianego do procesu oceny, stąd właściwe i precyzyjne zdefiniowanie tych elementów oceny jest ważne dla jakości wyników pomiaru.

---

<sup>1</sup> W badaniach uczestniczyło 58 jednostek gospodarczych.

<sup>2</sup> Prowadzonych w ramach wspomnianego grantu.

<sup>3</sup> Przyjmując za kryterium wielkość zatrudnienia, wyróżnia się jednostki średnie, zatrudniające od 50-249 pracowników, i duże, zatrudniające 250 i więcej pracowników.



Rys. 1. Elementy systemu oceny controllingu

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem elementów z [7, s.145].

Controlling, jako **podmiot oceniany**, jest obiektem bardzo złożonym (wieloaspektowym) i trudnym do pomiaru. W praktyce gospodarczej można spotkać dwa główne rozwiązania organizacyjne controllingu. Pierwsze z nich dotyczy wyraźnego wydzielenia służb controllingu, np. w postaci komórki sztabowej. Można ją wtedy traktować jako podmiot wewnętrzny świadczący usługi dla pozostałych komórek organizacyjnych (takie rozwiązanie zdecydowanie ułatwia ocenę omawianej koncepcji). W drugim rozwiązaniu controlling ma postać „wirtualną”, a jego zadania są przydzielone do istniejących jednostek wewnętrznych (np. działu rachunkowości zarządczej, komórki planowania i analiz). Ocena controllingu w takiej sytuacji jest nadal możliwa, chociaż wymaga precyzyjnego wydzielenia celów i zadań controllingu. Należy więc zastanowić się nad tym, w którym miejscu tak naprawdę rozpoczyna się i kończy controlling. Jest to zagadnienie trudne, ale warte poważnego potraktowania. Dużym ułatwieniem może być przedstawienie controllingu jako zbioru mniejszych obiektów (elementów) odzwierciedlających jego wewnętrzną organizację i złożoność zjawisk w nim zachodzących. Można tu zaproponować np. wyodrębnienie głównych procesów oraz produktów controllingu (efektów jego świadczeń) jako głównych obiektów oceny. Podejście takie proponuje A. Brokeamper [4]. Obiekty te można zidentyfikować na podstawie celów i zadań nadanych temu obszarowi i następnie odnaleźć je w zakresie zadaniowym innych komórek organizacyjnych.

Z kolei **diagnostyk systemowy** (system diagnostyczny) składa się z podmiotu oceniającego wspomaganego podsystemem pomiaru i wartościowania jego wyni-

ków. Rola podmiotu oceniającego polega na przeprowadzeniu oceny controllingu na potrzeby kadry zarządzającej (użytkowników wyników oceny). W trakcie tego procesu podmiot oceniający korzysta z dostępnego systemu pomiarowego zbudowanego z odpowiednio przygotowanych kryteriów, mierników i metod oceny. W przypadku oceny controllingu podmiotem oceniającym może być np.:

- komórka nadrzędna w stosunku do controllingu (np. dyrektor ekonomiczny, zarząd),
- każdy z odbiorców świadczeń controllingu (np. kierownicy wspomaganych wydziałów, ośrodków odpowiedzialności),
- główny controller (w takiej sytuacji można mówić o samoocenie, która może być szczególnie przydatna w sytuacji, gdy obszar controllingu jest silnie rozwinięty w strukturze przedsiębiorstwa).

W literaturze przedmiotu odnaleźć można także propozycje kryteriów oceny controllingu. B. Amshoff proponuje wykorzystanie kryterium efektywności w ocenie controllingu, rozumianej jako stopień, w którym system controllingu przyczynia się do realizacji różnych celów controllingu [1, s. 441]. Jest tu jednak raczej mowa o skuteczności controllingu, a nie o jego efektywności. Z kolei K.D. Fessmann sugeruje prowadzenie oceny controllingu pod kątem [6, s. 150]:

- rzeczowym – np. poprzez stopień odciążenia kierownictwa od prac rutynowych,
- czasowym – rozumianym głównie jako dotrzymanie ustalonych terminów,
- elastyczności – czyli umiejętności udoskonalania instrumentów controllingu,
- społecznym – rozumianym jako zadowolenie klientów controllingu z realizowanych procesów i produktów.

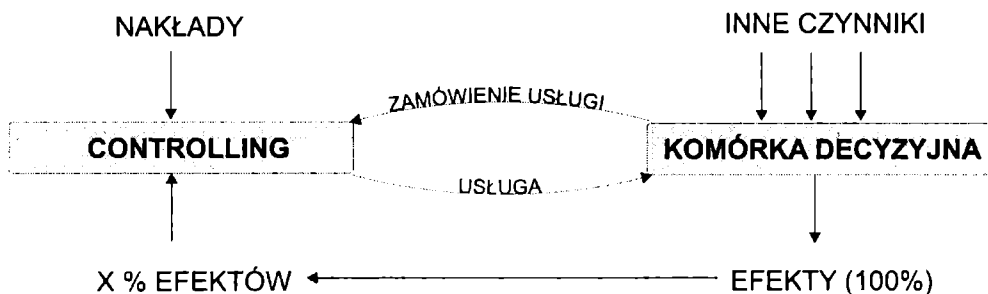
Inny autor niemiecki A. Brokeamper proponuje uwzględnić dwa główne kryteria w ocenie controllingu – wartość (koszty controllingu) oraz jakość (w rozumieniu jakości świadczeń controllingu) [4].

Podjmując próbę oceny stosowania controllingu w przedsiębiorstwie, a w szczególności oszacowania jego skuteczności i efektywności, należy mieć na uwadze jego specyficzny charakter, który wynika ze służebnych relacji controllingu względem systemu zarządzania. Controlling stanowi jeden z podsystemów systemu zarządzania, ukierunkowany na wspomaganie realizowania procesu doprowadzenia nadsystemu, a więc przedsiębiorstwa, do wcześniej wyznaczonego nowego stanu drogą oddziaływania na jego zmienne [9, s. 17]. Oznacza to, że controlling odgrywa pośrednią rolę w podejmowaniu decyzji gospodarczych. Ponadto warto zauważyć, że:

- działania controllingu dotyczą wielu zagadnień i nie mają jednorodnej budowy,
- świadczenia controllingu mają niematerialny charakter,
- controlling może mieć postać nieinstytucjonalną, a jego funkcje i zadania mogą być realizowane przez inne działy przedsiębiorstwa.

Czynniki te ograniczają możliwość wykorzystania w ocenie controllingu typowych miar skuteczności czy efektywności, jakie znajdują zastosowanie w ocenie

całego przedsiębiorstwa lub wybranych komórek decyzyjnych. Nie można bowiem w prosty sposób oszacować, jaki wpływ na wyniki jednostki gospodarczej ma wykorzystanie controllingu. Problem ten przedstawiono ideowo na przykładzie miernika efektywności na rys. 2.



Rys. 2. Pośrednia rola controllingu w uzyskiwaniu efektów komórek decyzyjnych

Źródło: opracowanie własne.

Wspomagający charakter controllingu w istotny sposób wpływa na kwestię punktu odniesienia w pomiarze jego dokonań. Możliwa jest bezpośrednia i pośrednia ocena controllingu. Doradcze kompetencje controllingu ograniczają bezpośrednie skutki jego funkcjonowania, ale pośrednio, poprzez procesy decyzyjne wspomaganych komórek, przyczyniają się do tworzenia wyniku danej jednostki.

Warto podkreślić, że controlling z zasady jest systemem dynamicznym, zmieniającym się w czasie. W związku z tym sens jego oceny będzie widoczny wtedy, gdy w efekcie przeprowadzonego pomiaru działanie controllingu w obszarach niesprawności zostanie poddane weryfikacji przez **użytkownika wyników oceny**. Ten ostatni powinien posiadać odpowiednie kompetencje i doświadczenie, umożliwiające mu podejmowanie decyzji dotyczących modyfikacji podmiotu ocenianego. Decyzje te są następnie przekazywane do **realizatora zmian**, który wprowadza je do obszaru controllingu. Jednym z czynników determinujących określenie użytkownika wyników oceny jest konstrukcja controllingu w przedsiębiorstwie (controlling w formie nieinstytucjonalnej, instytucjonalnej jednostanowiskowej, w postaci sekcji czy w końcu zdecentralizowanego działu). Uogólniając wiedzę na ten temat, do możliwych użytkowników wyników oceny controllingu można zaliczyć: właściciela, komórkę, której bezpośrednio podlega controlling, np.: zarząd czy dyrektora ds. ekonomiczno-finansowych, ale także komórkę controllingu.

Rola właściciela, jako użytkownika wyników oceny, będzie widoczna szczególnie w jednostkach małych i średnich, w których jest on z reguły bezpośrednio związany z funkcjami zarządzania, a co za tym idzie także z obszarem controllingu. W przedsiębiorstwach większych funkcja właścicielska jest z reguły rozdzielona od funkcji zarządczej. W takiej sytuacji bezpośrednim użytkownikiem wyników oceny może być np. zarząd, dyrektor naczelny czy dyrektor ds. ekono-

micznych lub finansowych. Właściciel może być zainteresowany oceną controllingu w sposób pośredni, np. poprzez obserwację wyników funkcjonowania przedsiębiorstwa. Z kolei w jednostkach, w których funkcje controllingu są zdecentralizowane, użytkownikami wyników oceny mogą być, oprócz wcześniej wymienionych, także kierownictwo dywizji oraz controllerzy. Warto zauważyć, że to, kto będzie użytkownikiem wyników, zależy także od tego, kto był inicjatorem procesu oceny. W przypadku gdy w przedsiębiorstwie funkcjonuje rozbudowany, wieloszczeblowy controlling, komórką inicjującą jego ocenę może być więc główny controller, który w ten sposób osiąga cel samodoskonalenia swojego obszaru działania.

Warto podkreślić, jak ważne miejsce wśród użytkowników informacji płynącej z oceny controllingu zajmują controllerzy. Wiedza na temat niesprawności poszczególnych funkcji, kosztów realizowanych zadań, ich skuteczności czy efektywności powinna być wykorzystywana w świadomym procesie doskonalenia omawianego obszaru w przedsiębiorstwie.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że tak prezentowany zakres oceny jest ukierunkowany przede wszystkim na doskonalenie controllingu i jako taki nie podważa sensowności jego stosowania. Sprawna ocena może i powinna dostarczać obustronnych korzyści komórce oceniającej i ocenianej, pod warunkiem że cel oceny jest znany, a także zaakceptowany przez obie strony procesu, a zasady, kryteria i mierniki oceny zostały sprecyzowane i zaakceptowane przez strony procesu oceny.

### **3. Możliwości wykorzystania wyników oceny controllingu**

Proponowany sposób oceny umożliwia zgromadzenie informacji na temat funkcjonowania controllingu w wielu przekrojach (z podziałem na procesy controllingu, działania controllingu, produkty controllingu, klientów controllingu) w wielu aspektach (finansowym, jakości, skuteczności, innowacyjności produktów controllingu). Dzięki tak wielowymiarowej ocenie możliwe jest wszechstronne wykorzystanie jej wyników w doskonaleniu controllingu m.in. poprzez:

- poprawę jakości poszczególnych świadczeń controllingu;
- wzrost zadowolenia kierownictwa jednostki z otrzymywanych produktów;
- lepsze dopasowanie informacji przygotowywanej przez controlling do potrzeb procesów decyzyjnych związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem;
- zwiększenie skuteczności procesów planistycznych;
- podnoszenie kwalifikacji pracowników służb controllingu.

Wyniki oceny mogą zostać także wykorzystane w systemie premiowym dla obszaru controllingu, co w następstwie powinno wpłynąć na poprawę sprawności jego działania. W przypadku przedsiębiorstw, w których obszar controllingu jest rozbudowany, a koszty jego eksploatacji stanowią duży udział w kosztach ogólnych, wyniki przeprowadzonej oceny w zakresie finansowym mogą zostać wykorzystane w rachunku ekonomicznym opłacalności realizacji niektórych jego zadań

i w efekcie mogą służyć decyzjom o np. wyprowadzeniu niektórych zadań poza przedsiębiorstwo. Dodatkowo wydzielenie kosztów controllingu z kosztów ogólnych umożliwi ich planowanie oraz monitorowanie, a w konsekwencji także kontrolę oraz racjonalizację. Warto zauważyć, że już na etapie przygotowania oceny pojawiają się pierwsze ważne korzyści. Obszar controllingu zostaje zweryfikowany pod kątem zgodności jego zadań z celami przed nim stawianymi, a także z celami przedsiębiorstwa. Ponadto przeanalizowane zostają poszczególne procesy, dzięki czemu możliwe jest prześledzenie, poprawa lub eliminowanie zbędnych działań w obszarze controllingu. W skrajnych przypadkach powtarzająca się negatywna ocena może zostać wykorzystana do outsourcingu funkcji controllingu lub nawet do likwidacji tego obszaru.

#### 4. Podsumowanie

Poprawnie skonfigurowany obszar controllingu, wsparty odpowiednim instrumentarium może wpływać na racjonalizację działań wspomaganych komórek i w ten sposób skutecznie i podnosić jakość podejmowanych decyzji. Jednak w rzeczywistości w funkcjonowaniu omawianej koncepcji dochodzi do wielu niedociągnięć i dysfunkcji, jak np. nadmiaru generowanych informacji, ich niedopasowania do potrzeb i oczekiwań klientów wewnętrznych, przerostu zatrudnienia w obszarze controllingu, „usztwywnienia” działań controllingu poprzez ograniczenie jego zadań tylko i wyłącznie do budżetowania działalności.

Pojawia się więc potrzeba prowadzenia oceny funkcjonowania controllingu pod kątem doskonalenia i rozwijania celów, zadań oraz narzędzi controllingu. W niniejszym opracowaniu przywołano kilka głównych rozwiązań w zakresie oceny controllingu, proponowanych przez zachodnich ekspertów. Zaprezentowano także ideowy schemat systemu oceny, który powinien podlegać konkretyzacji w przypadku jego praktycznego zastosowania.

#### Literatura

- [1] Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.
- [2] Benz K., *Effizienz des controlling – Analytische und empirische Untersuchung von Merkmalen der Controlling-Effizienz*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Bamberg, 1998.
- [3] Bloch H. (red.), *Controlling. Technologią zarządzania firmą*, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- [4] Brokeamper A., *Wir sind doch alle kundenorientiert? Sieben Schritte zum kunden- und marktorientierten Controlling*, <http://www.competencesite.de/system/repository.nsf/OpenLink!OpenAgent&http://www.controller-forum.com/2000/docs/brokemper.pdf> z dnia 12.07.2003.
- [5] Chalastra M., *Jak przeprowadzić audyt w systemie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 4.
- [6] Fessmann K.D., *Organizatorische effizienz in Unternehmen und Unternehmung-Teilreihen*, Dusseldorf 1980.

- [7] Konieczny J., *Inżynieria systemów działania*, Wydawnictwo Naukowo-Techniczne, Warszawa 1983.
- [8] Sekuła Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3.
- [9] Trzcieniecki J., *Projektowanie systemów zarządzania*, AE, Kraków 1978.

## **CONTROLLING IMPROVEMENT THROUGH SYSTEMATIC ASSESSMENT OF ITS FUNCTIONING IN AN ENTERPRISE**

### **Summary**

The paper presents the essence of controlling assessment. The scheme of assessment system of controlling was showed included main elements. The role of controlling as evaluated object and mensuration subsystem was explained in details. The possible ways of results usage in controlling improvement were also indicated.