

**Jolanta Rubik**

Politechnika Częstochowska

## MODEL CONTROLLINGU KOSZTÓW

Każde przedsiębiorstwo, aby istnieć i się rozwijać, potrzebuje pewnego stanu równowagi. Wiadomo, że wzrost złożoności i zmienności otoczenia temu nie sprzyja i nieustannie wytrąca przedsiębiorstwa ze stanu równowagi wewnętrznej i zewnętrznej. Potrzebne są wówczas jakieś punkty odniesienia, do których dążą uczestnicy organizacji poprzez odpowiednie procesy dostosowawcze i antycypacyjne [2, s. 71] przywracające równowagę w tych obszarach funkcjonowania, gdzie została ona zakłócona.

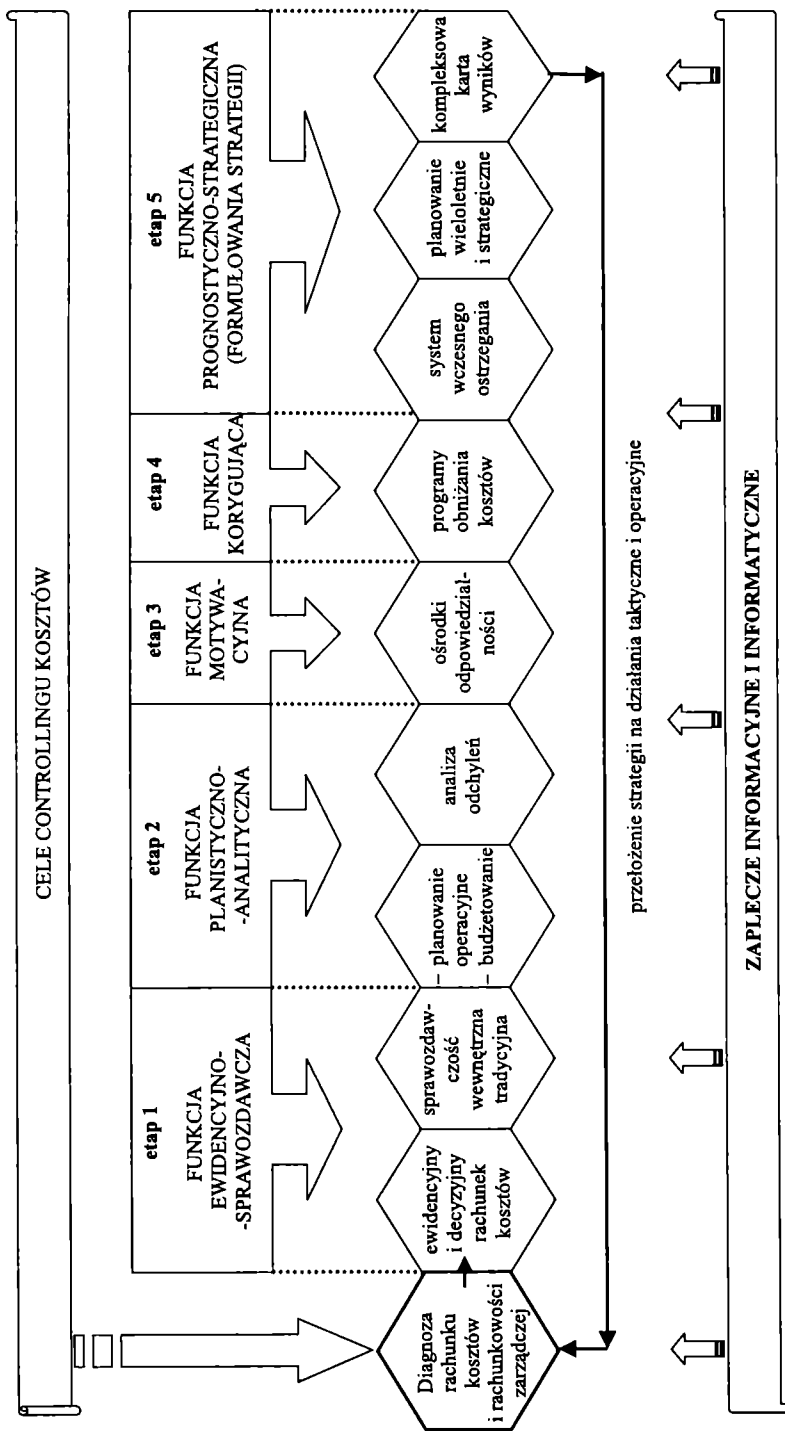
Na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych skonstruowano model controllingu kosztów (rys. 1), który w założeniu koncepcyjnym ma stanowić pewien „wzór postępowania”<sup>1</sup>, będąc jednocześnie na tyle elastyczny, aby zostawić „otwarte drzwi” do szczegółowych rozwiązań i wyboru własnej ścieżki postępowania przez przedsiębiorstwo.

Modelowanie może odbywać się na poziomie przedsiębiorstwa, systemu lub procedury. Winno ono dotyczyć tego, co przedsiębiorstwo robi lub co powinno robić. Następnie mogą być modelowane lub usprawniane istniejące systemy w celu odzwierciedlenia tych potrzeb. Poziom procedury pokazuje fizyczną realizację funkcjonowania systemu i wybór metod tej realizacji [1, s. 22].

---

<sup>1</sup> *Słownik języka polskiego*: **model** – 1) wzór do naśladowania, schemat, według którego coś ma być wykonane, zrobiony w odpowiedniej skali, charakteryzujący wygląd zewnętrzny lub działanie czegoś; szablon, makieta, 2) egzemplarz charakterystyczny dla serii, 3) idealny, teoretyczny wzór sytuacji, postępowania, 4) układ założeń przyjmowanych w danej nauce przy rozpatrywaniu pewnego problemu w celu uproszczenia lub umożliwienia jego rozwiązania, 5) zależność opisująca wyidealizowane zjawisko fizyczne lub ekonomiczne, przyrząd do rozwiązania takiej zależności [5].

*Słownik wyrazów obcych*: **model** (fr. *modèle*, z wł. *modello*, zdrobn. od *modo* z łac. *modus* „miara”) – 1) schemat, wzór, według którego coś można wykonać, 2) wykonany w określonej skali (głównie pomniejszy) obiekt, urządzenie itp., służące m.in. do prezentacji wyglądu, zasady działania, 3) uproszczona struktura funkcjonowania jakiegoś układu elementów, np. działania urzędu, gospodarki, przedsiębiorstwa [6].



Rys. 1. Model funkcjonalno-instrumentalny controllingu kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Controlling kosztów ma porządkować sposób myślenia przez pryzmat wyników przedsiębiorstwa, a ujęcie koncepcji w ramy modelu pozwala „wydobywać plastyczny kształt postaci (tu: przedsiębiorstwa) przez odpowiednie formowanie materiału (wyników: kosztów i przychodów)”<sup>2</sup>. Na przedstawiony kształt modelu controllingu kosztów wpływ miały:

- metodologiczne rozpoznanie problematyki controllingu kosztów (jego celów, funkcji i zadań),
- ustalenie instrumentarium controllingu kosztów.

Model ma charakter funkcjonalno-instrumentalny, co oznacza, że zostały w nim określone funkcje controllingu kosztów, potraktowane jako pewne etapy w organizacji podsystemu controllingu kosztów, oraz sposoby ich realizacji w postaci odpowiednio dobranych instrumentów. Uwzględnione w budowie modelu aspekty można scharakteryzować następująco [4, s. 18]:

- aspekt **funkcjonalny** – cele i funkcje controllingu kosztów (zamierzenia i cele opisują stany oczekiwane i pożądane: na czym należy się skupić i co należy osiągnąć, aby umożliwić spełnienie oczekiwań zawartych w definicji controllingu kosztów);
- aspekt **narzędziowy** (zadaniowy) – rozwiązania i instrumenty umożliwiające realizację funkcji controllingu kosztów w określonych uwarunkowaniach organizacyjnych (jak osiągnąć ustanowione zamierzenia i cele w określonych uwarunkowaniach organizacyjnych).

**Celem głównym** controllingu kosztów jest zasilanie procesu zarządzania przedsiębiorstwem w informacje kosztowe relewantne na potrzeby decyzyjno-kontrolne, w celu poprawy jakości decyzji na wszystkich poziomach zarządzania, a co za tym idzie optymalizacji wyniku przedsiębiorstwa.

Oprócz powyższego, celem controllingu kosztów winno być również rozwijanie świadomości kosztowej całej załogi w celu zrozumienia zależności między efektywnością kosztów (ich odpowiednim poziomem, strukturą i zmiennością) a sukcesem rynkowym jednostki gospodarczej oraz uzyskania przewagi kosztowej na rynku.

**Celami cząstkowymi** controllingu kosztów powinny być:

- identyfikacja czynników kosztotwórczych zewnętrznych i wewnętrznych i ich wpływu na poziom i strukturę kosztów własnych,
- identyfikacja obszarów obniżki kosztów własnych,
- ciągły monitoring tych obszarów funkcjonowania spółki, na które jednostka ma znikomy lub żaden wpływ,
- strategiczne planowanie i zarządzanie kosztami.

Osiągnięcie celów controllingu kosztów zdeterminowane jest zrealizowaniem jego **funkcji**, które w modelu potraktowano jako kolejne **etapy**. Rozpoczęcie

---

<sup>2</sup> *Słownik języka polskiego*: **modelować** – 1) wydobywać plastyczny kształt postaci lub przedmiotu przez odpowiednie formowanie materiału, 2) w muzyce i literaturze: dopracowywać wyraz artystyczny utworu przez stosowanie odpowiednich środków kompozycyjnych [5].

każdego następnego etapu wymaga wypełnienia zadań założonych w etapie poprzednim, a wdrożenie wszystkich pięciu powoduje, że można mówić o controllingu kosztów jako podsystemie w przedsiębiorstwie.

**Diagnoza stanu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej** jest niezbędnym elementem wejściowym dla procesu tworzenia podsystemu controllingu w ogóle, a controllingu kosztów w szczególności. Według Horvatha to rozpoznanie jest podstawą do budowania controllingu w przedsiębiorstwie.

W. Brzezina zaznacza, że bez rachunkowości zarządczej i bez planistyczno-kontrolnego rachunku wyników nie możemy mówić o wdrażaniu controllingu. Przedsiębiorstwa nie wdrażające controllingu korzystają z rachunkowości, lecz nie wykorzystują ani planistyczno-kontrolnego rachunku wyników, ani systemu wewnętrznej odpowiedzialności (centra kosztów i zysków), co oznacza, że nie wykorzystują całego zakresu kategorii finansowych oraz możliwości tworzenia klimatu ekonomicznej odpowiedzialności za wynik finansowy [3, s. 18].

Do sprawnego i prawidłowego funkcjonowania podsystemu controllingu kosztów w dobie ery informacji niezbędne jest posiadanie odpowiedniego **zaplecza informacyjno-informatycznego**. Odpowiednie zaplecze oznacza szybki dobór informacji relewantnych dla każdego etapu realizacji idei controllingu kosztów oraz informatyzację procesu zarządzania kosztami i controllingu kosztów.

Kolejne etapy-funkcje są odzwierciedleniem (w skali mikro) ewolucji, która dokonała się „od rachunku kosztów do strategicznego zarządzania kosztami”:

- etap 1 – funkcja ewidencyjno-sprawozdawcza,
- etap 2 – funkcja planistyczno-analityczna,
- etap 3 – funkcja motywacyjna,
- etap 4 – funkcja korygująca,
- etap 5 – funkcja prognostyczno-strategiczna.

Realizowanie funkcji ewidencyjno-sprawozdawczej, planistyczno-analitycznej i motywacyjnej przyczynia się do osiągnięcia celów operacyjnych przedsiębiorstwa. Można powiedzieć, że ta część modelu, tj. etapy 1-3, tworzy **tradycyjny model controllingu kosztów**.

Funkcje korygująca i prognostyczno-strategiczna, uzupełniając tradycyjny model o spojrzenie w dalszą przyszłość i próbę jej kreowania bez czekania na niespodzianki ze strony otoczenia, tworzą (etapy 1-5) **nowoczesny model controllingu kosztów**. Wypełnienie przez przedsiębiorstwo przedstawionych pięciu funkcji ze wsparciem informacyjnym controllingu informatycznego zaowocuje **kompleksowym controllingiem kosztów**.

W przedstawionych powyżej celach i funkcjach controllingu kosztów wyraża się **aspekt funkcjonalny** przedstawionego modelu.

**Aspekt narzędziowy** to instrumenty controllingu kosztów, które znalazły swoje miejsce w modelu w poszczególnych etapach-funkcjach. Modele szczegółowe każdej funkcji controllingu kosztów<sup>3</sup> wskazują jednocześnie na elastycz-

<sup>3</sup> Nie zaprezentowane w niniejszym artykule ze względu na jego ograniczone ramy objętościowe.

ność modelu i możliwości jego rozbudowy lub zastosowania w wybranym przez przedsiębiorstwo kierunku. Model pozostawia miejsce na nowe rozwiązania i narzędzia, które z teorii rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu mogą zostać przeniesione na grunt praktyki.

Istnieje jeszcze **aspekt organizacyjny** controllingu kosztów, który bezpośrednio w strukturze modelu nie występuje. Jest to sposób umieszczenia podsystemu controllingu kosztów w strukturze przedsiębiorstwa. Model pokazuje reguły zachowań controllingowych, natomiast ujęcie organizacyjne podsystemu controllingu kosztów może mieć charakter instytucjonalny w postaci komórki controllingu kosztów lub charakter nieinstytucjonalny, polegający na przypisaniu i wypełnianiu zadań controllingu kosztów przez różne komórki.

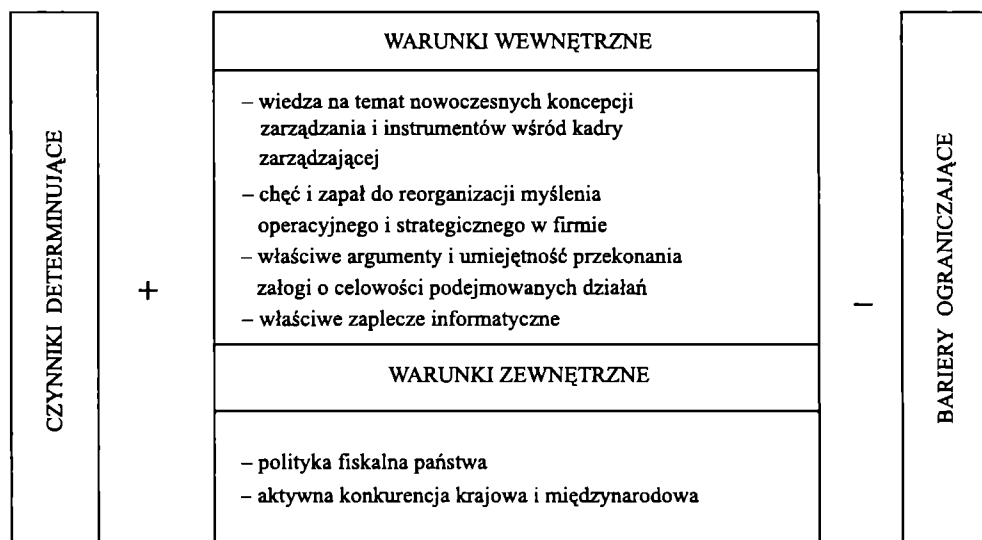
Przedstawiony model może mieć charakter uniwersalny dla każdego przedsiębiorstwa. Aby model ten przystosować do funkcjonowania w danym przedsiębiorstwie, należy:

- 1) określić cele strategiczne i operacyjne controllingu kosztów w danej jednostce,
- 2) zdiagnozować stan rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- 3) określić stan aktualny i potrzeby zaplecza informacyjnego i informatycznego zakładu,
- 4) ustalić reguły organizacji controllingu kosztów w strukturach spółki,
- 5) zdiagnozować sposób i tryb wykonywanych w jednostce funkcji controllingu kosztów i stosowanych w związku z nimi instrumentów,
- 6) zaprojektować tryb wdrożenia brakujących funkcji i instrumentów,
- 7) opracować zalecenia do ciągłego monitorowania i usprawniania wypełniania funkcji controllingu kosztów.

Niezbędnymi warunkami (rys. 2) wdrożenia przedstawionego modelu kompleksowo są przede wszystkim te, które wynikają z wiedzy i mentalności załogi jednostki gospodarczej. Wiedza na temat nowoczesnych koncepcji zarządzania i ich instrumentarium muszą być połączone z chęcią i zapałem do reorganizacji myślenia operacyjnego i strategicznego w firmie. Tę wiedzę często posiadają jedynie komórki controllingu lub działy ekonomiczne, dlatego istotne są właściwa argumentacja i umiejętność przekonania załogi o celowości podejmowanych działań.

Model kładzie szczególny nacisk na zaplecze informacyjno-informatyczne. Bazy danych bez wspomaganie zintegrowanych systemów informatycznych nie mają racji bytu. Świadomość spółek musi ewoluować w kierunku przekonania, że efekty funkcjonowania tych systemów przewyższą koszty ich wdrażania.

Wiele zależy od polityki państwa i warunków fiskalnych, w jakich przychodzi spółkom funkcjonować. Konkurencja krajowa i międzynarodowa – jako kolejne uwarunkowanie zewnętrzne – rządzi się prawami rynku. Zaistnienie powyższych warunków powoduje, że stają się one czynnikami determinującymi właściwe zastosowanie modelu; brak któregośkolwiek z nich staje się barierą ograniczającą właściwe opracowanie i wdrożenie modelu controllingu kosztów w przedsiębiorstwie.



Rys. 2. Warunki wewnętrzne i zewnętrzne stosowania modelu controllingu kosztów

Źródło: opracowanie własne.

Modele ze swej istoty są dużym uproszczeniem rzeczywistości, zakładającym z góry zaistnienie pewnych warunków, ale jednocześnie nieprzewidującymi całej skomplikowanej i turbulentnej rzeczywistości gospodarczej. Przedstawiony w niniejszej rozprawie model controllingu kosztów pozostawia swobodę co do kwestii organizacyjnej controllingu kosztów, w strukturze zarówno pojedynczej spółki dystrybucyjnej, jak i koncernu. Jednocześnie porządkuje aspekt funkcjonalny i narzędziowy, a poprzez swoją elastyczność daje przedsiębiorstwu możliwość wyboru indywidualnej drogi.

## Literatura

- [1] Barker R., Longman C., *Case Method<sup>SM</sup>. Modelowanie funkcji i procesów*, Wyd. Naukowo-Techniczne, Warszawa 1996.
- [2] Borowiecki R., Romanowska M. (red.), *System informacji strategicznej. Wywiad gospodarczy a konkurencyjność przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa 2001.
- [3] Brzezina W., *Controlling. Modele teoretyczno-normatywne do zastosowania w przedsiębiorstwach polskich*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2001.
- [4] Krajewska-Bińczyk E., *Controlling w restrukturyzacji technologiczno-organizacyjnej*, Wyd. Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 2001.
- [5] *Słownik języka polskiego*, [www.slownik.onet.pl](http://www.slownik.onet.pl).
- [6] *Słownik wyrazów obcych*, [www.slownik.onet.pl](http://www.slownik.onet.pl).

## **THE MODEL OF COST CONTROLLING**

### **Summary**

The model of cost controlling is a kind of norm of carrying out a process of cost controlling implementation in a company. The model has functional and instrumental character, which means that functions of cost controlling are set.

These functions are treated as stages of cost controlling system organisation and ways of its realization in the shape of appropriate instruments.