

**Krzysztof Nowosielski**

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

## **PROBLEMY POMIARU SKUTECZNOŚCI I EFEKTYWNOŚCI ZASTOSOWAŃ CONTROLLINGU**

### **1. Wstęp**

Controlling pojawił się w polskich przedsiębiorstwach na początku lat dziewięćdziesiątych. Trafił tam na podatny grunt, wypełniając lukę w planowaniu i kontroli działalności w nowych, konkurencyjnych warunkach rynkowych. Obecnie przedsiębiorstwa krajowe, niezależnie od branży czy profilu działalności, coraz częściej deklarują fakt stosowania lub gotowość do wprowadzenia tej koncepcji zarządzania. Również w literaturze fachowej nie brakuje opracowań szczegółowo omawiających tę tematykę. Wieloletnie doświadczenia w stosowaniu controllingu w polskich przedsiębiorstwach dostarczają wielu cennych informacji. Wśród nich pojawiają się takie wypowiedzi specjalistów zajmujących się controllingiem, w których można odnaleźć krytyczne opinie na jego temat. Warto tu przytoczyć chociażby uwagę J. Webera, który na podstawie własnych doświadczeń podaje w wątpliwość zakres zadań controllera i wskazuje na potrzebę poszukiwania ekonomicznego uzasadnienia jego działalności [*Controlling... 2000*, s. 67]. Pytania o szeroko rozumianą efektywność i skuteczność controllingu stawiają sobie również B. Amshoff [1993] i A. Brokeamper [2003]. Jednocześnie autorzy ci próbują wskazać możliwe metody pomiaru i oceny funkcjonowania omawianej koncepcji zarządzania. Również polscy eksperci coraz częściej poruszają ten temat. Na przykład H. Błoch, opierając się na własnych doświadczeniach, wskazuje na niską sprawność działania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach [*Controlling... 2000*, s. 94]. Natomiast M. Chalastra dostrzega potrzebę badania audytowego prawidłowości wdrożenia i eksploatacji systemu controllingu [Chalastra 2004, s. 26].

Opisane przesłanki skłoniły autora do podjęcia próby przedstawienia istoty pomiaru działalności controllingu w przedsiębiorstwie oraz zwrócenia uwagi na problemy towarzyszące temu zagadnieniu. Rozważania skoncentrowano na dwóch podstawowych wskaźnikach sprawności działania – skuteczności i efektywności controllingu.

## 2. Istota i problemy pomiaru skuteczności i efektywności controllingu

Miary skuteczności i efektywności działania uznane są za jedno z ważniejszych mierników oceny funkcjonowania przedsiębiorstwa. Ogólnie rzecz ujmując, dane działanie można uznać za skuteczne, gdy prowadzi do skutku zamierzonego jako cel, a za korzystne (efektywne), gdy wynik użyteczny jest wyższy od poniesionych na niego nakładów [Lisiecki 2003, s. 11]. Tak więc zdolność skutecznego działania oznacza umiejętność realizacji uprzednio zaplanowanych zadań zgodnie (co do treści, formy i czasu) z przyjętymi w tychże planach założeniami. Pojawiają się także głosy idące krok dalej. Według M. Lisieckiego skuteczności nie można sprowadzać wyłącznie do porównania wyniku z celem, ale należy ją rozumieć również jako umiejętność wyznaczania tego celu [Lisiecki 2003, s. 11]. Wskaźnik efektywności zaś może być rozumiany jako dodatnia cecha działania dającego pozytywnie oceniany wynik i to niezależnie od tego, czy był on zaplanowany czy nie [Pszczółowski 1978, s. 60]. Miernik ten, określany jako relacja efektów do nakładów, jest powszechnie stosowany w ocenie działalności przedsiębiorstw, głównie ze względu na stosunkowo dużą pojemność informacyjną z jednoczesną względną łatwością obliczenia [Podstawy nauki... 1999, s. 223]. Nie wnikając w dalsze rozważania teoretyczne nad pojęciami skuteczności i efektywności, warto wskazać podstawowe relacje tych terminów względem siebie. Według T. Pszczółowskiego różnica między tymi pojęciami wynika z tego, że każde działanie skuteczne jest z reguły efektywne, natomiast nie każde działanie efektywne musi od razu być skuteczne [Pszczółowski 1978, s. 99]. Wynika to z możliwości pojawienia się innych niż zaplanowane rezultatów danego działania, które też mogą przynieść określone, aczkolwiek nieoczekiwane korzyści.

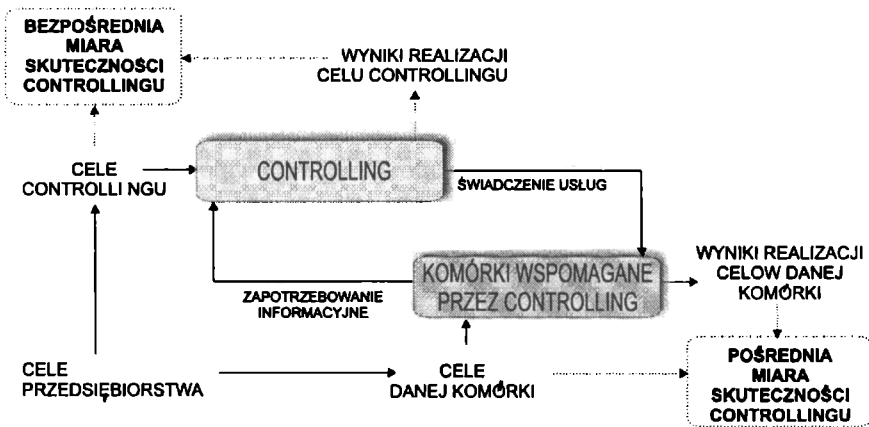
Rozważając zagadnienie skuteczności i efektywności w kontekście pomiaru controllingu, należy zwrócić szczególną uwagę na specyfikę omawianej koncepcji. W niniejszym opracowaniu przyjęto definicję controllingu, jaką sformułowała M. Sierpińska. Według tej autorki controlling może być rozumiany jako podsystem systemu zarządzania, ukierunkowany na wspomaganie kadry zarządzającej w procesie sterowania podsystemem wykonawczym, zorientowane na osiąganie celów przedsiębiorstwa [Controlling funkcyjny... 2004, s. 12]. Controller może być więc utożsamiony przede wszystkim z wewnętrznym doradcą, który wykorzystując swoją wiedzę, autorytet i kompetencje, stara się minimalizować niepewność towarzyszącą decydentowi w procesie podejmowania decyzji. Służebny charakter controllingu wobec systemu zarządzania oznacza, że pomiar parametrów skuteczności i efektywności omawianej koncepcji można przeprowadzić na dwa sposoby:

- porównując ze sobą wyniki i cele controllingu (bezpośrednia miara skuteczności controllingu) oraz bezpośrednie nakłady i efekty controllingu (bezpośrednia

miara efektywności controllingu) – rozumiany dalej jako **bezpośredni pomiar controllingu**,

- porównując ze sobą wyniki i cele klientów controllingu (pośrednia miara skuteczności controllingu) oraz bezpośrednie nakłady controllingu z efektami jego klientów lub wręcz nakłady i efekty klientów controllingu (pośrednia miara efektywności controllingu) – rozumiany dalej jako **pośredni pomiar controllingu**.

Istotę wyodrębnienia bezpośrednich i pośrednich podstaw oceny skuteczności oraz efektywności controllingu zaprezentowano na rys. 1 i 2.



Rys. 1. Miary skuteczności controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Dokonując pomiaru skuteczności controllingu, przede wszystkim można posłużyć się miarami stopnia osiągnięcia celów stawianych bezpośrednio przed controllingiem (bezpośrednia miara skuteczności controllingu – zob. rys. 1), oczywiście o ile cele te są w danym przedsiębiorstwie określone. Problem ten zauważ B. Amshoff, który dostrzega trudność ścisłego, zoperacjonalizowanego zidentyfikowania i pomiaru tych celów. Uważa, że zbyt mało uwagi poświęca się zagadnieniom ich ustalania. W najlepszym razie są one formułowane w praktyce w sposób bardzo abstrakcyjny i nieprecyzyjny, co w efekcie może stanowić istotny problem w bezpośrednim pomiarze skuteczności controllingu. Autor ten uważa stan badań nad celami controllingu za niezadowolający. Takie niedostateczne zajmowanie się celami controllingu przejawia się w nieodróżnianiu celów przedsiębiorstwa od celów controllingu, a także w bardzo dużym zakresie zadań, które są mu przypisywane [Amshoff 1993, s. 155]. B. Amshoff wskazuje potrzebę prowadzenia pomiaru efektywności controllingu (niem. *Effizienz des Controlling*) jako stopnia, w którym określony (stosowany) system controllingu przyczynia się do osiągnięcia różnych

celów controllingu [Amshoff 1993, s. 441]. Jednak sens tego pomiaru sprowadza się w gruncie rzeczy właśnie do badania skuteczności controllingu.

W razie niemożliwości przeprowadzenia bezpośredniego pomiaru skuteczności controllingu na podstawie danych z systemu controllingu można zaproponować inne rozwiązanie. Biorąc pod uwagę doradczy charakter controllingu w przedsiębiorstwie, można określić skuteczność controllingu przez pomiar stopnia osiągnięcia celów i zadań klientów controllingu (pośrednia miara skuteczności controllingu – zob. rys. 1). Choć pomiar taki jest pośredni z punktu widzenia obiektu ocenianego, jego wyniki mogą mimo to mieć dużą wartość poznawczą. B. Amshoff proponuje przeprowadzenie pomiaru skuteczności controllingu na podstawie opinii jego klientów. W przeprowadzeniu takiego pomiaru upatruje bogate źródło informacji o sprawności controllingu. Wyróżnił osiem przekrojów badania skuteczności controllingu, które są tożsame z podanymi przez niego celami controllingu (m.in. zapewnienie planowania, zapewnienie kontroli, integracja planowania i kontroli, zapewnienie sterowania, zapewnienie dostępu do informacji, przyczynianie się do zapewnienia harmonizacji, przyczynianie się do zapewnienia jakości decyzji, przyczynianie się do zapewnienia elastyczności). W ramach każdego przekroju autor ten przedstawił szczegółowe wskaźniki skuteczności, w formie pytań kierowanych do klientów świadczeń controllingu, takich jak [Amshoff 1993, s. 443]:

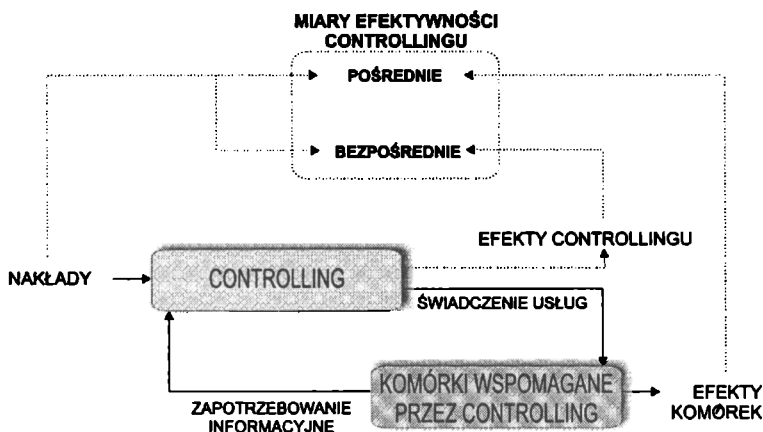
- Jak często dochodzi do tego, że cele i/lub strategię nie (lub niejasno) zostały ustalone?
- Jak często poszczególne plany cząstkowe (sprzedaży, produkcji, kosztów itd.) nie zostały zsynchronizowane?
- Jak oceniacie trafność analizy odchyień (prawidłowe rozpoznanie rodzaju i wymiaru odchylenia, przyczyny odchylenia)?
- Czy wymagane analizy prowadzi się terminowo?

Podobne rozważania na temat pomiaru skuteczności controllingu zawarł także w swojej rozprawie doktorskiej K. Benz [1998], który w jego prowadzeniu widzi możliwość kształtowania, modyfikowania i rozwijania controllingu w przedsiębiorstwie.

Drugim zaproponowanym w niniejszym opracowaniu miernikiem funkcjonowania controllingu jest efektywność omawianej koncepcji zarządzania. Istotę jej pomiaru przedstawiono na rys. 2.

W przypadku szacowania efektywności controllingu pojawiają się niestety problemy. Najbardziej istotny dotyczy zdefiniowania i określenia efektów pracy controllingu. W warunkach polskich controller bardzo rzadko traktowany jest jak krytyczny partner dla menedżera (a tak jest w przedsiębiorstwach zachodnich). Częściej nazywany jest on specjalistą od rachunkowości, analizowania liczb i dostarczania raportów, dlatego jego udział w podejmowanych decyzjach, a tym samym i wynikach jednostki jest pośredni i bardzo trudny do precyzyjnego określenia. Brak stosowania rozrachunku wewnętrznego na potrzeby świadczeń controllingu rów-

niez nie sprzyja poznaniu jego wartości. Efektywność ekonomiczna jest podstawowym parametrem weryfikacji działalności przedsiębiorstwa. Również w przypadku oceny controllingu powinna ona, jeśli to możliwe, odgrywać istotną rolę.



Rys. 2. Miary efektywności controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Określenie bezpośrednich rezultatów funkcjonowania controllingu (w ramach tzw. bezpośredniego pomiaru efektywności controllingu – zob. rys. 2) jest trudne, ponieważ w większości przedsiębiorstw controller nie ma kompetencji decyzyjnych, a jedynie wspomaga funkcjonowanie innych komórek organizacyjnych. Dodatkowo w praktyce gospodarczej funkcje controllingu są często rozproszone, tzn. włączone do zakresu zadaniowego różnych komórek organizacyjnych (np. kierownictwa wydziałów produkcyjnych). Dlatego nie można jednoznacznie stwierdzić, czy i w jakim stopniu rezultaty pracy controllingu przekładają się na wynik danej jednostki.

Możliwy jest pomiar efektywności controllingu jako relacji nakładów związanych z obszarem controllingu do efektów komórek wspomaganych przez controlling (pośredni pomiar efektywności controllingu – zob. rys. 2). Nieuniknionym problemem w takiej sytuacji jest wyodrębnienie takiej części wymienionych efektów, która jest wynikiem pracy controllingu. Na wyniki osiągane przez poszczególnych odbiorców wpływa wiele czynników, w tym w ograniczonym stopniu także działania controllingu. Nie można więc jasno określić, jaka część efektów osiągniętych przez klientów controllingu jest wyłącznie zasługą stosowania omawianej koncepcji.

Sprawne przeprowadzenie pomiaru efektywności controllingu zależy także od dostępności odpowiednich informacji określających wartość nakładów poniesionych na utrzymanie obszaru controllingu. W systemach finansowo-księgowych

krajowych jednostek gospodarczych gromadzone informacje o kosztach są z reguły grupowane w układzie rodzajowym i podmiotowym. Dobrze gdy dane te są ewidencjonowane w ramach szczegółowo wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów (mpk), a wśród nich także controllingu. W takiej sytuacji dostępne będą informacje o rodzaju i wielkości kosztów, które generuje badany obszar. Jest także możliwość, że wymagane informacje są ujmowane razem z innymi kosztami ogólnymi przedsiębiorstwa, co wymaga przeprowadzenia dodatkowej procedury obliczeniowej.

### 3. Podsumowanie

Jak wynika z niniejszych rozważań i lektury dostępnej literatury przedmiotu jest wiele możliwości pomiaru skuteczności i efektywności funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie. Różni autorzy akcentują potrzebę krytycznej oceny skutków jego stosowania. Przeprowadzenie tego pomiaru jest jednak trudne, co wynika m.in. z doradczej roli controllingu względem systemu zarządzania, która ogranicza bezpośrednie skutki funkcjonowania omawianej koncepcji. W związku z tym w opracowaniu zwrócono uwagę na możliwość bezpośredniego i pośredniego pomiaru skuteczności oraz efektywności controllingu. W efekcie przeprowadzonego pomiaru możliwe jest uzyskanie cennych informacji o sprawności omawianej koncepcji zarządzania. Wyniki pomiaru mogą natomiast zostać wykorzystane m.in. w okresowej ocenie controllingu czy w procesie doskonalenia jego świadczeń.

Biorąc pod uwagę przesłanki prowadzenia pomiaru skuteczności i efektywności controllingu w przedsiębiorstwie, a także niezadowalającą wiedzę na temat, trzeba stwierdzić, że dalsze prace w tym kierunku są niezbędne.

### Literatura

- Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Aufl., Gabler, Wiesbaden 1993.
- Benz K., *Effizienz des controlling – Analytische und empirische Untersuchung von Merkmalen der Controlling-Effizienz*, Uniwersytet Bamberg, 1998 (rozprawa doktorska).
- Brokeamper A., *Wir sind doch alle kundenorientiert? Sieben Schritte zum kunden- und marktorientierten Controlling*, <http://www.competence-site.de/system/repository.nsf/OpenLink!OpenAgent&http://www.controller-forum.com/2000/docs/brokemper.pdf> z 12.07.2003.
- Chalastra M., *Jak przeprowadzić audyt w systemie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004, nr 4.
- Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Controlling. Technologia zarządzania firmą*, red. H. Błoch, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- Lisiecki M., *Metody oceny współczesnych organizacji*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2003, nr 1.

---

*Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarki, AE, Wrocław 1999.

Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.

## **THE PROBLEMS OF MEASUREMENT OF CONTROLLING EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS**

### **Summary**

In the paper the requirements of controlling effectuations measuring were signalled. The essence and methods of the measurement of controlling efficiency and effectiveness in the enterprise were described. The attention was paid to specific, consultative role of controlling towards management system and influence of this role on application possibilities of different offsets. The basic problems, which can appear in compliance of efficiency and effectiveness of controlling measurement, were also identified in the paper.