

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

291

Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-389-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana
Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Małgorzata Białas , Wpływ rozbieżności między wynikiem liczonym metodą memoriałową i kasową na wycenę rynkową przedsiębiorstw.....	13
Adam Bujak , Pomiar efektywności systemu rachunkowości przedsiębiorstwa w oparciu o wskaźniki wykorzystania zasobów.....	23
Halina Buk , Koszty kalkulowane w taryfie energii elektrycznej.....	33
Andrzej Bytniewski , Podsystem CRM jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	43
Michał Chalastra , Rachunek zysków i strat a wymogi zarządzania strategicznego.....	54
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , Wpływ kosztów upadłości na rentowność podmiotu gospodarczego	66
Marlena Ciechan-Kujawa , Koncepcja pomiaru odpowiedzialności społecznej przedsiębiorstw w sferze personalnej	82
Ksenia Czubakowska , Planowanie i kontrola w controllingu.....	94
Marcin Czyczerski , Wpływ funkcji personalnej na efektywność controllingu	106
Michał Dyk , Prognozowanie przychodów i kosztów według Boxa-Jenkinsa	115
Wiktor Gabrusewicz , Atrybuty współczesnego rachunku kosztów	125
Stanisław Gędek , Instrumenty wspomagające decyzje krótkookresowe w gospodarstwie rolnym	135
Robert Golej , Selekcja projektów nowych produktów w controllingu innowacji.....	147
Bartosz Góralski , Wycena marki metodą Brand-driven Earnings.....	160
Beata Iwasieczko , Wartość organizacji gospodarczej a efektywność IT a Cloud computing.....	169
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspektywy, bariery i możliwości rozwoju controllingu w uczelniach niepublicznych w świetle wyników badań.....	178
Krzysztof Piotr Jasiński , Wdrażanie controllingu ds. zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie branży motoryzacyjnej.....	188
Magdalena Jaworzyńska , Wykorzystanie controllingu w praktyce zakładów opieki zdrowotnej.....	198
Marcin Jędrzejczyk , Rola produktywności pracy w planowaniu i controllingu działalności przedsiębiorstwa produkcyjnego	208
Angelika Kaczmarczyk , Zarządzanie kosztami w aspekcie wyceny bilansowej	219
Ilona Kędzierska-Bujak , Zbilansowana karta wyników a kompleksowa karta wyników i zarządzanie przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia	227

Marcin Klinowski , Biuro wsparcia projektów jako nowy wymiar rachunkowości zarządczej	238
Marta Kołodziej-Hajdo , Koszty logistyki w procesie zarządzania przedsiębiorstwem	246
Ewelina Agnieszka Koltun, Anetta Kadej , Zastosowanie wskaźnika proporcji przy podatku naliczonym w spółdzielni mieszkaniowej	255
Robert Kowalak , Controlling w zakładzie gospodarowania odpadami	265
Mieczysław Kowerski , Dywidenda a wynik finansowy w ostatnim roku obrotowym	278
Wojciech Dawid Krzeszowski , Opodatkowanie wniesienia aportu lub sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa	289
Jarosław Kujawski , Problemy językowe w Earned Value Management	298
Justyna Kulikowska , Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem	308
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integracja rachunkowości finansowej i zarządczej w systemie ERP	319
Mirosława Kwiecień , Paradygmaty współczesnej rachunkowości a controlling	331
Zbigniew Leszczyński , Narzędzia rachunkowości zarządczej w zintegrowanym programie redukcji kosztów w przedsiębiorstwie produkcyjnym	341
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Optymalizacja kosztów działalności w grupach zakupowych	353
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking jako nowoczesne narzędzie zarządzania w sektorze wodociągów i kanalizacji – Polska na tle innych krajów europejskich	364
Bożena Nadolna , Problemy walidacji badań jakościowych w rachunkowości zarządczej	380
Bartłomiej Nita , Stopa wzrostu przedsiębiorstwa w kontekście planowania finansowego	393
Michał Pietrzak , Potrzeba kontroli zarządczej w publicznych szkołach wyższych	404
Katarzyna Piotrowska , Rola rachunkowości w dostarczaniu informacji o procesach innowacyjnych zarządzającemu	415
Michał Poszwa , Koszty w rachunku wyniku podatkowego	425
Krzysztof Prymon , Praktyczne problemy ujmowania kosztów i przychodów z działalności rolniczej w aspekcie wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Wyniki badań	435
Jolanta Rubik , Wybrane elementy controllingu w PKP SA	446
Paweł Rumniak , Jeden raport	457
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategia, model biznesowy i rachunkowość zarządcza jako komplementarne narzędzia identyfikujące źródła wartości przedsiębiorstwa	469

Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Teoretyczne aspekty pomiaru wartości publicznej jednostek samorządu terytorialnego	481
Radosław Ryńca , Czynniki mające wpływ na ocenę projektów badawczych realizowanych w uczelni przez instytucje finansujące projekty oraz podmioty współpracujące z szkołą wyższą	494
Aleksandra Sulik-Górecka , Systemy wczesnego ostrzegania w controllingu strategicznym	503
Alfred Szydelko , Rola księgowego w controllingu przedsiębiorstwa	512
Łukasz Szydelko , Rachunkowość w przedsiębiorstwie zorientowanym procesowo – wybrane zagadnienia	522
Magdalena Szydelko , Benchmarking jako narzędzie wspomagające controlling w obszarze logistyki	531
Joanna Świerk , Wykorzystanie strategicznej karty wyników w procesie implementacji strategii uczelni wyższej na przykładzie UMCS	541
Adam Węgrzyn , Wieloletni model regulacji jako narzędzie zarządzania wartością przedsiębiorstwa na przykładzie operatorów systemu dystrybucyjnego gazu	552
Marcin Wierziński , Zasady analizy kosztów łańcucha wartości	564

Summaries

Małgorzata Białas , The effect of divergence between results calculated on an accrual basis and cash basis for market valuation of companies	22
Adam Bujak , The efficiency measurement of the enterprise's accounting system based on the resource-use indicators	32
Halina Buk , Calculated costs in the tariff of electric energy	42
Andrzej Bytniewski , CRM subsystem as an instrument of management accounting and controlling	53
Michał Chalastra , Profit and loss account and the requirements of strategic management	65
Halina Chłodnicka, Grzegorz Zimon , The impact of bankruptcy costs on profitability of an economic entity	81
Marlena Ciechan-Kujawa , The concept of measuring corporate social responsibility in the area of human resources	93
Ksenia Czubakowska , Planning and control in controlling	105
Marcin Czyczerski , The impact of HR function on the efficiency of controlling	114
Michał Dyk , Forecasting of incomes and costs with the method of Box-Jenkins	124
Wiktor Gabrusewicz , The attributes of modern cost accounting	134
Stanisław Gędek , Instruments supporting short time farms decisions	146

Robert Golej , Projects selection of new products in innovation controlling ..	159
Bartosz Góralski , Brand-driven Earnings method in trademark valuation ...	168
Beata Iwasieczko , Value Based Management versus effectiveness of Information Technology (IT) versus Cloud Computing.....	177
Elżbieta Janczyk-Strzała , Perspectives, barriers and opportunities for controlling in non-public Higher Education Institutions (HEIs) in view of the research results	187
Krzysztof Piotr Jasiński , Implementation of controlling for risk management in the company of the automotive industry	197
Magdalena Jaworzyńska , The use of controlling in health care units.....	207
Marcin Jędrzejczyk , Wage productivity in budgeting and controlling of the manufacturing company.....	218
Angelika Kaczmarczyk , Costs management in terms of balance sheet valuation	226
Iłona Kędzierska-Bujak , Balanced Scorecard versus Total Performance Scorecard and Open Book Management – selected issues.....	237
Marcin Klinowski , Project Support Office as a new dimension of management accounting.....	245
Marta Kołodziej-Hajdo , Logistics costs in the process of business management.....	254
Ewelina Agnieszka Kołtun, Anetta Kadej , The application of tax ratio accrued in the housing cooperative	264
Robert Kowalak , Controlling for the waste disposal plants	277
Mieczysław Kowerski , Dividend and the earnings in the last fiscal year	288
Wojciech Dawid Krzeszowski , Taxation of a contribution in kind or of the sales of an organized part of an enterprise.....	297
Jarosław Kujawski , Linguistic problems in Earned Value Management.....	307
Justyna Kulikowska , Quality controlling as an instrument in the company management.....	318
Paweł Kuźdowicz, Dorota Kuźdowicz , Integration of financial and managerial accounting in an ERP system.....	330
Mirosława Kwiecień , The paradigms of contemporary accounting vs. controlling	340
Zbigniew Leszczyński , Managerial accounting tools in integrated cost reduction program in production company	352
Grzegorz Lew, Paulina Wojtowicz-Maryjka , Cost optimization in purchasing groups.....	363
Paweł Malinowski, Małgorzata Kutylowska , Benchmarking as a modern management instrument in water and sewage companies – Poland in comparison to European countries.....	379
Bożena Nadolna , Problems of validation of qualitative research in management accounting.....	392

Bartłomiej Nita , Corporate growth rate in the context of financial planning	403
Michał Pietrzak , The need of managerial control in public universities	414
Katarzyna Piotrowska , The role of accounting in providing a manager with information about innovation processes.....	424
Michał Poszwa , Costs in the tax result statement	434
Krzysztof Prymon , Practical aspects of presenting of costs and incomes concerned with agricultural activities in the context of income tax in agriculture. Research results	445
Jolanta Rubik , Chosen elements of controlling in PKP S.A.	456
Paweł Rumniak , One report.....	468
Dariusz Ryszard Rutowicz , Strategy, business model and management accounting as a set of complementary tools used for identifying sources of enterprise value.....	480
Marzena Rydzewska-Włodarczyk , Theoretical aspects of measuring public value of local government units.....	493
Radosław Ryńca , Factors affecting the evaluation of research projects at the university by funding agencies and entities cooperating with the institution of higher education	502
Aleksandra Sulik-Górecka , Early warning systems in strategic controlling	511
Alfred Szydelko , The role of an accountant in company controlling	521
Łukasz Szydelko , Accounting in process-oriented company – selected issues.....	530
Magdalena Szydelko , Benchmarking as a tool for supporting of controlling in the logistics area	540
Joanna Świerk , Using the Balanced Scorecard to implement the strategy of university on the example of UMCS	551
Adam Węgrzyn , The long term model of regulation as the tool in enterprise value management on the base of example of gas transmission operators	563
Marcin Wierzbiński , The rules of value chain cost analysis	577

Ksenia Czubakowska

Uniwersytet Szczeciński

PLANOWANIE I KONTROLA W CONTROLLINGU

Streszczenie: Planowanie i kontrola odgrywają szczególną rolę w controllingu. W opracowaniu wskazano istotną rolę planowania w działalności przedsiębiorstwa i podstawowe funkcje w strategicznym i operacyjnym controllingu. Podkreślono, że w planach wyznacza się przyszłość przedsiębiorstwa oraz sposób osiągnięcia celu. Każda działalność jest kontrolowana, stąd planowanie łączy się z kontrolą. Kontrola oznacza porównywanie stanu faktycznego ze stanem pożądanym, wyznaczonym w planach. Porównanie tych wielkości wskazuje na stopień osiągnięcia założonych celów. Stanowi to podstawę do podejmowania działań korygujących, które mogą w przyszłości zapobiec pojawieniu się nieprawidłowości.

Słowa kluczowe: controlling, planowanie, kontrola.

1. Wstęp

Zmieniające się warunki gospodarowania wymuszają na przedsiębiorstwie podejmowanie trudnych decyzji, które zapewnią mu dalszy rozwój. Przedsiębiorstwo, które chce znaleźć się na rynku lub dalej funkcjonować, powinno podjąć wiele kroków zaradczych, umożliwiających realizację zadań wyznaczonych w planach i kontrolę ich realizacji.

Jedną z możliwych do zastosowania metod usprawniających zarządzanie jest controlling. Jest to narzędzie, które może mieć zastosowania w tych podmiotach gospodarczych, które same decydują o swoim istnieniu. Warto wskazać na planowanie i kontrolę oraz powiązanie tych dwóch systemów. Planowanie wskazuje przedsięwzięcia umożliwiające realizację zamierzonych celów. Na potrzeby controllingu można opracować plany oraz korygować je o dane uzyskane z wcześniej przeprowadzonej kontroli. Wszystkie procesy planowania i kontroli stwarzają możliwość zarządzania działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów.

Plany mogą być wyrażane w kategoriach ilościowych i wartościowych i są sporządzane na przyszłe okresy. Plany mogą być opracowane dla całego przedsiębiorstwa i jego ośrodków odpowiedzialności. Służą one do koordynowania i kontroli różnych działań w przyszłości, aby można było osiągnąć założone cele działalności przedsiębiorstwa.

Kontrola wykonanych zadań pod względem formalnym, ewentualna korekta i ponowne planowanie ułatwi realizację wyznaczonych celów. Porównanie tych wielkości służy do obliczenia odchyleń i ich analizy.

2. Przesłanki i znaczenie controllingu w historycznym ujęciu

Controlling już od dawna znajduje zastosowanie w działalności przedsiębiorstw. Na popularności zyskuje od XV wieku. Od tego czasu przybierał różne nazwy i dotyczył różnych stanowisk, które były dostosowane do zadań stawianych jednostkom gospodarczym. Koncepcje controllingu i przypisane stanowiskom zadania przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Źródła koncepcji controllingu

Lata	Stanowiska	Zadania
XV wiek	Countrollour	Na angielskim dworze królewskim określono zadania polegające na nadzorze i weryfikacji zapisów dotyczących wpływu i odpływu środków pieniężnych.
1778 rok	Comptroller	W administracji państwowej w USA utworzono i powołano komisję nadzorującą zachowanie równowagi między wpływami i wydatkami budżetu.
1880 rok	Comptroller	Do Amerykańskiego Towarzystwa Kolei Żelaznych Atchison Topeka and Santa Fe Railway System przydzielono zadania związane z zarządzaniem finansami.
1892 rok	Controller	Firmie General Electric Company przypisano zadania związane głównie z gospodarką finansami i funkcje kontrolne przedsiębiorstwa. Dalsze zainteresowanie controllingiem wskazało skuteczność funkcji planistycznej, kontrolnej i koordynacyjnej.
Druga dekada XX wieku	Controller	Większe zainteresowanie instrumentami, umożliwiające dopasowanie się do zmieniającego się otoczenia z obszaru rachunkowości i planowania.
Lata 50. i 60. XX wieku	Controller	Tradycyjna rachunkowość w niemieckich przedsiębiorstwach nie zaspokajała potrzeb informacyjnych menedżerów, stąd aktywne uczestnictwo controllingu w procesach planowania i kontroli.

Źródło: [Nowak (red.) 2003, s. 7-8].

Planowanie i kontrola łączą się z jakimś celem, do którego zmierza podmiot, oraz zadaniami, które muszą być wykonane, aby cel został osiągnięty. Wymaga to zastosowania określonych sposobów działań, które w praktyce tworzą zbiory typowych, powtarzalnych, częściowo zrutynizowanych czynności i decyzji kierowniczych. Stanowią one logiczny ciąg zagadnień i działań zmierzających do urzeczywistnienia celów danego podmiotu gospodarczego. W zależności od zakresu przekazywania

decyzji rozróżnia się system scentralizowany i zdecentralizowany. System ten nadal stosuje się w naszej gospodarce.

Centralizacja polega na tym, że uprawnienia do podejmowania decyzji mają najwyższe instancje, co jednocześnie ogranicza uprawnienia niższych instancji. Decentralizacja oznacza rozszerzenie uprawnień i zwiększenie samodzielności jednostek organizacyjnych niższych szczebli. Umożliwia rozwój inicjatywy i pomysłowości oraz skraca czas przebiegu informacji. Aby przedsiębiorstwo działało w warunkach decentralizacji [Kozłowski 1987, s. 231], muszą zaistnieć pewne okoliczności:

- zdecentralizowana jednostka organizacyjna musi ponosić odpowiedzialność za podejmowane decyzje,
- odpowiedzialność ta powinna być obiektywizowana przez zastosowanie odpowiednich mierników,
- jednostka organizacyjna musi mieć pewną autonomię w zakresie wyznaczonym przez uprawnienia decyzyjne.

Jeżeli decentralizacja [Kozłowski 1995, s. 240] ma przynieść odpowiednie efekty, muszą być spełnione określone warunki, na przykład: uprawnienia niższych szczebli nie mogą być pozorne, kierownictwo musi mieć pełne zaufanie do pracowników niższych szczebli, pracownicy muszą właściwie rozumieć cel działalności przedsiębiorstwa i jego strategię, kierownicy wyższego szczebla muszą zrozumieć, że przekazane uprawnienia nie należą już do nich, każdy kierownik powinien ponosić odpowiedzialność proporcjonalną do zakresu jego obowiązków, prowadzona jest odpowiednia polityka kadrowa.

3. Klasyfikacja i podstawy planowania w controllingu

Planowanie polega na świadomym wyborze kierunków działania, by osiągnąć z góry ustalone cele. Jest to proces, który nie kończy się z chwilą uzgodnienia planu. W czasie realizacji i kontroli planu może się okazać konieczna jego modyfikacja.

Funkcja planowania zależy całkowicie od celów i zamierzeń przedsiębiorstwa oraz zmian zachodzących w otoczeniu. Otoczenie coraz częściej, szczególnie w gospodarce rynkowej, przypomina „burzliwe pole” o szybkich, wielokierunkowych i trudnych do określenia faktach [Wawrzyniak 1987, s. 40]. Ich śledzenie i analizowanie pozwoli podmiotom gospodarczym na szybkie dostosowanie się do nowych sytuacji. Będzie to możliwe tylko wówczas, gdy zbierano informacje o sprawności wewnętrznej funkcjonowania jednostki, a następnie systematycznie porównywano z wcześniej ustalonymi planami. Znaczne odchylenia od tych planów powinny być sygnałem alarmowym, umożliwiającym podjęcie działań korygujących.

Dostarczanie danych o wszystkich aspektach działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczenia powinno odbywać się w taki sposób, aby kierownictwo mogło porównywać rzeczywistość z planem i podejmować niezbędne decyzje wykonawcze. Decyzje te stanowią istotę sterowania [Kozłowski 1979, s. 59-70]. Proces

sterowania przebiega na wszystkich podstawowych szczeblach: strategicznym, taktycznym, operacyjnym. Decyzje na szczeblu:

- strategicznym – mają najdłuższy czas obowiązywania i odznaczają się najwyższym poziomem ogólności,
- taktycznym – mają krótszy czas obowiązywania i średni stopień ogólności,
- operacyjnym – są najczęściej zmieniane i charakteryzują się stopniem szczególności.

Niejednokrotnie wybór decyzji jest ograniczony przez cele wyznaczone jednostkom tego szczebla przez wyższy szczebel. Decyzje strategiczne ograniczają swobodę wyboru decyzji taktycznych, te zaś swobodę wyboru decyzji operacyjnych.

Przy opracowaniu planów szczególnie ważnym momentem jest ustalenie wzajemnych relacji między decyzjami poszczególnych szczebli oraz wskazanie na zachodzące między nimi sprzeczności.

System planowania musi być dostosowany do szczebli i metod zarządzania oraz horyzontu czasowego. Powiązanie systemu zarządzania z controllingiem powoduje rozróżnienie controllingu strategicznego i operatywnego.

Zadaniem controllingu strategicznego jest stworzenie warunków do działań zgodnych z długofalowymi zamierzeniami przedsiębiorstwa. Nadrzędnym celem jest zapewnienie egzystencji przedsiębiorstwa w przyszłości i jego długookresowej efektywności. Na strategię przedsiębiorstwa istotny wpływ ma otoczenie. Zrozumienie uwarunkowań zewnętrznych pozwala przewidzieć prawdopodobny kierunek rozwoju firmy, a opracowane plany ułatwiają przedsiębiorstwu dostosowanie się do nowych sytuacji. W zależności od warunków otoczenia [Kreikebaum 1997, s. 38-46] zmieniają się cele: ekonomiczne, techniczne, polityczne, prawne, demograficzne, socjokulturalne.

Jednostka gospodarcza, chcąc utrzymać się w zmiennym i dynamicznym środowisku, musi przyswoić sobie cechy strategicznego planowania. Jest to proces pozwalający na ocenę obecnej sytuacji i przyszłych możliwości oraz na określenie celów, środków i strategii działania. Każde przedsiębiorstwo wypracowuje własne zasady. Istnieje jednak wiele sposobów ułatwienia kierownictwu firmy wykonanie tego zadania. Jest to możliwe w wyniku zastosowania zasad planowania i kontroli. Oba elementy są ściśle powiązane z controllingiem.

Plan wskazuje niepewność co do przyszłych warunków działania, zmniejszenie ryzyka podejmowania błędnych decyzji i zwiększenie prawdopodobieństwa osiągnięcia wyznaczonych celów. Za nadrzędną rolę planowania strategicznego uznaje się podnoszenie sprawności i efektywności działania w przyszłych okresach i wyznaczenie funkcji, które pełni controlling operatywny. Strategiczne planowanie jest odpowiednim instrumentem dla controllingu operatywnego. Opracowane strategie i wynikające z nich programy strategiczne w planach są konkretyzowane i weryfikowane przez controlling operatywny.

W sferze operacyjnej controlling zajmuje się sprecyzowaniem celów, rejestrowaniem osiągniętych rezultatów oraz planowaniem wykorzystanych środków finan-

sowych (przez centra zysków). Controlling zbiera dane z różnych działów, przetwarza je i w postaci przygotowanych informacji dostarcza zainteresowanym szczeblom w hierarchii organizacyjnej przedsiębiorstwa (strategicznym, taktycznym, operacyjnym).

Ogólnie można powiedzieć, że naczelnym celem controllingu strategicznego są plany, stwarzają one bowiem długookresowe warunki do działalności przedsiębiorstwa. Stopniowa transformacja tych warunków mieści się natomiast w zakresie taktyczno-operacyjnym. Tak określone cele wyznaczają zakres działań każdego szczebla. Z kolei każdy szczebel zarządzania stosuje określone metody, aby przedsiębiorstwo osiągnęło sukces. Porównanie planowania strategicznego z planowaniem operacyjnym przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Cechy planowania strategicznego i operacyjnego

Cechy	Planowanie strategiczne	Planowanie operacyjne
Odpowiedzialność za opracowanie planów	najwyższe kadry kierownicze (zarząd)	kierownictwo niższych szczebli (taktycznych, operacyjnych)
Uzależnienie od subiektywnych cech menedżerów	tak	nie
Wariantowość planowania	wiele alternatywnych rozwiązań	niewiele możliwych wariantów
Ryzyko	znaczna niepewność	małe
Informacje wykorzystywane do opracowywania planów	informacje o zewnętrznych warunkach jednostki (otoczenia)	wewnętrzna analiza środowiska
Horyzont czasowy	powyżej roku	do roku
Zasięg działań (terytorialny)	decyzje dotyczące całego przedsiębiorstwa i jego działań	decyzje wykonawcze podporządkowane jednostce organizacyjnej
Szczegółowość planów	plany sporządzane całościowo; określające strategię	wyszczególnienie konkretnych środków i przedsięwzięć
Orientacja na zysk	zdobycie i utrzymanie potencjału zysków	optymalne wykorzystanie potencjału istniejącego zysku

Źródło: opracowanie własne.

W istocie cele określone w planach strategicznych i operacyjnych są nierozłączne. Kompletność planowania i ich wzajemne powiązanie można przedstawić jako pięciopunktową listę sprawdzającą. Oznacza to, że wszystkie plany powinny spełniać pięć punktów: co, gdzie, kiedy, jak i kto [Bittel 1989, s. 94]. Pierwsze trzy punkty (co, gdzie, kiedy) dotyczą celów, natomiast dwa kolejne (jak i kto) – powinny realizować plany operacyjne. Przy opracowaniu planów należy dokonać wyboru metod i procedur ich sporządzania oraz wyznaczyć, kto ponosi odpowiedzialność za ich wykonanie. Proces planowania składa się z następujących etapów:

- a) określanie celów – cel każdego planu cząstkowego powinien być zgodny z celami całego przedsięwzięcia;
- b) ocena sytuacji – należy ocenić zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania, które mogą wywierać wpływ na plan;
- c) ustalanie procedury – w planie określa się zadania do wykonania i metody, jakimi zostaną one zrealizowane, czas realizacji i osoby odpowiedzialne;
- d) ustalanie harmonogramu pracy – nacisk kładzie się na szczegóły, zwłaszcza na proces zamieniający zasoby w rezultaty, a nakłady w wyniki;
- e) przypisanie odpowiedzialności – zespół lub określone osoba ponosi odpowiedzialność za plany i zasoby, kontroluje ich realizację oraz odpowiada za rezultaty;
- f) sprawdzanie możliwości wykonania planu – jest to ostateczny przegląd planu przed przekazaniem go do realizacji; w fazie tej plan jest oceniany w celu stwierdzenia dostępności zasobów koniecznych do jego realizacji, wpływu niekontrolowanych warunków zewnętrznych oraz czy zawiera wszystkie elementy poprzednich pięciu etapów; czynnikiem ograniczającym wykonalność planu może być jego koszt i brak kompetencji ludzi; plany niejednokrotnie muszą być modyfikowane, aby odzwierciedlić dostępny potencjał ludzki oraz oczekiwane rezultaty oceniane z punktu widzenia całościowego kosztu zrealizowania planu, na przykład można przyjąć rozwiązania kompromisowe, takie jak obniżenie poziomu celów, by były one zgodne ze środkami dostępnymi na ich realizację [Bittel 1989, s. 97-98].

Controlling operacyjny to monitorowanie, analiza i ocena procesów (przedsięwzięć) o horyzoncie czasowym do roku; przeprowadza się je w celu skierowania ich przebiegu we właściwym (optymalnym) kierunku [Marciniak 2001, s. 89]. Controlling operacyjny wymaga różnych informacji, umożliwiających zarządzanie wieloma procesami ustalonymi w ramach strategii przedsiębiorstwa, a następnie przekształconymi w plany operacyjne dostosowane do części, na które zostało podzielone przedsiębiorstwo. Plany operacyjne są ukierunkowane na realizację zadań operacyjnych. Najczęściej spotykanym planem operacyjnym jest budżet, określający wymierne ilości zasobów, które zostaną przeznaczone na realizację danego planu [Bittel 1989, s. 94].

W sferze operacyjnej controlling zajmuje się dopracowywaniem celów, rejestrowaniem osiągniętych rezultatów oraz planowaniem wykorzystywanych środków finansowych. Controlling zbiera dane z różnych działów, przetwarza je i w postaci przygotowanych informacji dostarcza zainteresowanym szczeblom w hierarchii organizacyjnej przedsiębiorstwa. Informacje te są wykorzystywane, między innymi, do planowania.

Planowanie operacyjne obejmuje z reguły rok gospodarczy. W poszczególnych planach ustala się, jakie mają być wykonane czynności. Jest to planowanie krótkoterminowe, dlatego możliwie wszystkie dane powinny być szczegółowo ustalone. Z uwagi na krótkoterminowe cele i przedsięwzięcia konieczna jest rozbudowa planowania operatywnego.

Planowanie należy do klasycznych już zadań controllingu. Obejmuje ono przygotowanie, zatwierdzenie, realizację i kontrolę planów.

4. Uwarunkowania kontroli w controllingu

Między planowaniem i kontrolą zachodzi ścisły związek. W trakcie planowania działalności przedsiębiorstwa ustala się podstawowe cele i zadania oraz sposoby ich realizacji. Za pomocą kontroli mierzy się postęp w osiąganiu celów i wykrywa odchylenia od planu, co umożliwia podjęcie działań korygujących. Istotne jest, aby wykrycie odchyłeń nastąpiło na tyle wcześnie, by można było podjąć skuteczne działania. Trafne są następujące określenia: „kontrola jest kluczem do osiągnięcia efektywności organizacji” oraz „kombinacja dobrze zaplanowanych celów, silnej organizacji, umiejętnego kierowania i motywowania ma niewielkie szanse powodzenia, jeśli nie ma dostatecznego systemu kontroli” [Stoner, Wenkel 1992, s. 457]. Kontrola w przedsiębiorstwie jest koniecznością. Wpływa na to zmieniające się otoczenie, rosnąca złożoność podmiotów gospodarczych, błędy pracowników.

Kontrola jako pojęcie jest zjawiskiem niejednorodnym. Nie ma jej ogólnej definicji ani w teorii, ani w praktyce. W literaturze pojęcie kontroli jest funkcją kierowania, na którą składają się pewne czynności. Są nimi:

- 1) ustalenie stanu rzeczywistego (faktycznego),
- 2) ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczonego),
- 3) porównanie stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- 4) wyjaśnienie przyczyn i skutków stwierdzonej zgodności lub niezgodności stanu faktycznego ze stanem wyznaczonym.

Z powyższych stwierdzeń wynika, że przeprowadzenie kontroli polega na ustaleniu stanu faktycznego i porównaniu ze stanem będącym wzorcem (planem). W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości należy znaleźć osobę odpowiedzialną za ich powstanie. W praktyce kontrolę bardzo często określa się jako rewizję, lustrację, inspekcję, wizytację lub po prostu sprawdzanie.

Kontrola polega na stwierdzeniu, czy realizacja odpowiada planom. Towarzyszy każdej fazie opracowania strategii, jest bowiem elementem integrującym cały proces strategiczny w controllingu. Zadaniem kontroli strategicznej jest wykrywanie tendencji i zdarzeń powodujących zakłócenia we wprowadzeniu decyzji strategicznych oraz ustalenie odchyłeń od założonych celów [Klasik (red.) 1993, s. 160]. Jeżeli nie ma odchyłeń, to oznacza, że osiągnięcie celu oraz sukces zarządzania. Jeżeli pojawiają się odchylenia, należy zbadać przyczyny ich powstawania. Zwykle korekta nie polega tylko na zmianie liczb, lecz trzeba też uwzględnić zmiany w otoczeniu przedsiębiorstwa, które zostały wywołane potrzebami konsumentów (odbiorców), chłonnością rynku, rozwojem technologii w danej branży. Należy dokonać analizy i stwierdzić przyczyny tych zmian. W związku z tym w literaturze wymienia się kontrolę strategiczną w wymiarze zewnętrznym i wewnętrznym [Klasik (red.) 1993, s. 160-161].

W pierwszym przypadku kontrola strategiczna jest ukierunkowana na wczesne rozpoznanie wydarzeń, które mogą zagrażać istnieniu przedsiębiorstwa. Często nieoczekiwane wydarzenia zagrażają sukcesowi strategicznego planowania, dlatego należy zbadać otoczenie w sposób możliwie niezależny od jakichkolwiek celów. W drugim przypadku natomiast kontrola służy do przemiany tradycyjnej organizacji, znacznie sformalizowanej, w organizm elastycznie reagujący na występowanie nieznanymi szans i problemów.

Tabela 3. Zasady tworzenia systemu kontroli

Wyszczególnienie	Charakterystyka zasad
Wybór mierników	Do pomiaru zaistniałych zdarzeń gospodarczych można stosować następujące mierniki: historyczne (informacje pochodzące ze sprawozdań), analityczne (szczegółowe badania i analiza sytuacji wewnętrznej przedsiębiorstwa oraz otoczenia), subiektywne (oparte na opinii kierownika), zewnętrzne (ocena przedsiębiorstwa tej samej branży), techniczne (normy wydajności pracy maszyn, linii montażowej, pracowników)
Wyznaczenie instrumentów kontroli	Najczęściej stosowanym instrumentem jest preliminarz, który określa środki na realizację celów. Dobrze przygotowany preliminarz harmonizuje strategię i strukturę organizacji, jej kierownictwo i pracowników oraz zadania niezbędne do wykonania. Kontrola preliminarza pozwala ustalić, czy działania przebiegają zgodnie z planem
Sposób ustalania standardów (norm)	Normy mają być elastyczne. Ustalając je, kierownicy powinni uwzględniać odmienne warunki działania danej jednostki gospodarczej lub osoby. Jeżeli wielkości są nieporównywalne, to lepiej zastosować mierniki historyczne. Mogą być one też nieporównywalne, jeżeli zmieniły się w tym czasie
Udział pracowników w ustalaniu standardów (norm)	Można osiągnąć znaczne korzyści ze standardów wyznaczonych przy udziale osób, których efektywność będzie kontrolowana. Jeżeli zostaną one ustalone przez kierowników wyższych szczebli, to pracownicy mogą uznać je za nieuzasadnione lub nierealne i nie będą zainteresowani ich wykonaniem
Częstotliwość i moment kontroli	Zależą do kontrolowanego zadania. Pomiar efektywności nie musi być dokonany w terminie dogodnym dla kontrolujących, lecz wówczas, gdy zachodzą zmiany lub powstają błędy
Kierunek sprzężeń zwrotnych	Sprzężenia zwrotne występują między planowaniem i kontrolą. Są one podstawowym mechanizmem realizacji funkcji kontroli, czyli ciągłą transmisją nowych informacji modyfikujących działania kierownictwa. Kontrolę powinno się rozpocząć wraz z procesem planowania i wykonywania planów, aby umożliwić natychmiastowe wykrywanie błędów i zakłóceń. Zakres pętli sprzężenia zwrotnego ilustruje przyczyny odchyień od założonych wyników. Im większa pętla sprzężenia zwrotnego, tym poważniejsza przyczyna odchyień od przyjętych zasad. Należy pamiętać, aby informacje o wynikach kontroli były dostarczane nie tylko kierownictwu, ale także osobom wykonującym kontrolowaną czynność

Źródło: opracowanie własne.

Organizując system kontroli na potrzeby controllingu należy zwrócić szczególną uwagę na zagadnienia przedstawione w tab. 3. Prawidłowość i efektywność systemu kontroli w dużym stopniu zależą od prac organizacyjnych, w których powinno się uwzględniać charakterystyczne cechy i rozmiary działalności przedsiębiorstwa, jego strukturę organizacyjną, system planowania, stosowane metody zarządzania itp. Organizacją kontroli powinien zająć się zespół (lub *controller*), w którego skład wchodzi pracownicy różnych komórek przedsiębiorstwa. Ma ona wówczas charakter kontroli funkcjonalnej. W większych podmiotach gospodarczych może wystąpić kontrola instytucjonalna. Jest ona sprawowana przez wyspecjalizowane komórki, na przykład dział controllingu, będące częścią składową zespołu zarządzającego.

Tabela 4. Cechy efektywnego systemu kontroli

Cechy	Opis
Ścisłość	Dokładnie określone, sprecyzowane informacje. Niedokładność danych systemu kontroli może spowodować powstanie nowego problemu
Aktualność	Szybkie informacje pozwalają podjąć działania korygujące wystarczająco wcześnie
Obiektywizm i zrozumiałość	Informacje powinny być obiektywne i zrozumiałe. Cechy subiektywności mogą powodować niepotrzebne pomyłki
Koncentracja na strategicznych punktach kontroli	Zwrócenie uwagi na dziedziny, w których istnieje prawdopodobieństwo największych odchyień oraz możliwość podejmowania najskuteczniejszych działań korygujących
Realizm ekonomiczny	Kontrolowana działalność osiągnie pożądany cel przy minimalnych kosztach wdrożenia systemu kontroli
Realizm organizacyjny	System kontroli powinien być dostosowany do struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa
Koordinacja	Konieczność koordynacji zależy od istoty wykonywanych prac oraz wymaganych informacji i stopnia współzależności realizujących je jednostek. Podstawą do osiągnięcia pożądanej koordynacji jest komunikowanie się, zależy ona bowiem bezpośrednio od uzyskiwania, przekazywania i przetwarzania informacji. Im większa jest niepewność zadań wymagających uzgodnienia, tym większa jest potrzeba informacji. Uzgadnianie wzajemnego działania odbywa się za pomocą pionowych systemów informacyjnych lub poziomej wymiany informacji
Elastyczność	Elastyczność oznacza łatwość przystosowania się do nowych warunków, do nowej sytuacji. System kontroli musi być elastyczny, aby przystosować swoje rozwiązania do potrzeb i właściwości jednostek oraz przebiegających w nich procesów.
Normatywność i operatywność	W przypadku wykrycia odchylenia od normy systemy kontroli powinny wskazywać, jakie należy podjąć działania korygujące. Powinna to być zdolność do skutecznego, efektywnego działania.
Akceptacja przez pracowników	System kontroli powinien być akceptowany przez pracowników. Wynika to z potrzeby doskonalenia zarządzania podmiotem gospodarczym i przystosowania go do zmiennych warunków otoczenia. Negatywna ocena systemu kontroli przez pracowników może być przyczyną ingerowania w metody i organizację pracy

Źródło: opracowanie własne.

Proces kontroli wymaga ustanowienia norm, na których podstawie można obliczyć i ocenić wyniki oraz podjąć działania korygujące. Działania te należy podejmować na wszystkich szczeblach zarządzania. Wyższy szczebel kontroluje wykonywanie planu strategicznego, niższy – taktycznego. Menedżerowie poszczególnych projektów oceniają stan ich realizacji. Zasadą jest tu samokontrola, a nie kontrola odgórna. Stosowany przez jednostkę gospodarczą system kontroli powinien być wiarygodny i skuteczny. Efektywność systemu się zwiększa, jeżeli charakteryzuje się on cechami ujętymi w tab. 4.

Projektując system kontroli, kierownik jednostki musi podejmować decyzje dotyczące: rodzajów i liczby pomiarów, osób odpowiedzialnych za ustalanie norm oraz ich elastyczności, częstotliwości pomiarów i kierunków sprzężeń zwrotnych. Należy pamiętać także o podstawowych wymaganiach systemu kontroli, od których zależy jego skuteczność. Praktyczna przydatność i efektywność systemu kontroli zależy, między innymi, od stosowanych odmian kontroli, których większość można zaliczyć do następujących grup:

a) kontroli wstępnej, która ma stwierdzić przed rozpoczęciem działania, czy zaplanowano wszystkie potrzebne zasoby (ludzkie, rzeczowe i finansowe) oraz czy będą one właściwe pod względem rodzaju, ilości i jakości w momencie podjęcia działania;

b) kontroli sterującej, polegającej na wykryciu odchyłeń od ustalonego standardu lub celu oraz dokonaniu niezbędnych korekt; warunkiem zapewniającym skuteczność tej kontroli są dokładne i szybkie informacje o zmianach w otoczeniu lub o realizacji pożądanego celu;

c) kontroli akceptującej lub odrzucającej, podczas której powinny być przyjęte określone warunki przed rozpoczęciem dalszych działań; ten rodzaj kontroli jest szczególnym instrumentem dodatkowego sprawdzania;

d) kontroli końcowej, dotyczącej wyników zakończonego działania, w jej trakcie ustala się przyczyny zaistniałych odchyłeń od planu lub norm oraz wyciąga wnioski na przyszłość.

Poszczególne rodzaje kontroli nie są alternatywne. Podmioty gospodarcze do realizacji swoich celów stosują przeważnie kombinację wszystkich czterech rodzajów kontroli. Postęp w dziedzinie badań i studiów nad nowoczesnymi metodami kontroli jest duży, zwłaszcza w krajach wysoko uprzemysłowionych. Nowoczesne rozwiązania organizacyjne akceptują silny związek między zakresem kontroli a stopniem decentralizacji decyzji gospodarczych. Stosunkowo nowa jest tendencja do rozwijania i upowszechniania technik samokontroli oraz systemów wczesnego ostrzegania. Samokontrola polega na takim powiązaniu organizacyjnym czynności wykonawczych z kontrolą, by zmuszało to pracowników do bezpośredniego przestrzegania obowiązujących zasad systemu kontroli. Systemy wczesnego ostrzegania są specjalnego rodzaju systemami kontroli, których podstawowym zadaniem jest sygnalizowanie użytkownikowi wszelkich zagrożeń występujących w otoczeniu lub wewnątrz danej jednostki. Sygnały ostrzegawcze powinny być przekazywane

z takim wyprzedzeniem czasowym, aby użytkownik był w stanie podjąć działania ochronne lub zmniejszające skutki sygnalizowanych zagrożeń.

W warunkach dynamicznego otoczenia kontroli przypisuje się szczególną rolę. Mówi się, że jest niezbędna w procesie zarządzania, gdyż nawet prawidłowo zaplanowane cele i środki, dobrze ukształtowane struktury i skuteczny system motywowania nie są w stanie uchronić przedsiębiorstwa przed wystąpieniem niezamierzonych (często niepożądanych) skutków wcześniej przyjętych rozstrzygnięć. Właściwie przeprowadzone działania kontroli pozwalają na szybką identyfikację zakłóceń, a pośrednio również na minimalizację ich skutków i kosztów.

Godny podkreślenia jest fakt, że kontrola [Hitt 1989] koncentruje się na trzech najważniejszych aspektach działalności: jakości, harmonogramie i kosztach. Kluczem do kontroli jakości jest dokładne określenie jakości, uzgodnione między projektantem a użytkownikiem produktu. Za pomocą harmonogramu kontroluje się wyznaczone zadania, które mają być wykonane w terminie. Jedną z najważniejszych funkcji jest kontrola kosztorysu, a więc kontrola finansowa. Pod uwagę bierze się rzeczywiście poniesione koszty, a do efektywnej kontroli kosztów są potrzebne następujące elementy:

- określenie szczebli zarządzania w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa,
- łatwy dostęp do informacji o kosztach,
- ewidencja kosztów dostosowana do układu kosztów zawartych w kosztorysie,
- możliwość porównania kosztów poniesionych z planowanymi.

Wymienione elementy wykorzystuje się do opracowania i weryfikacji strategii przedsiębiorstw. Stanowią one także podstawę do konstrukcji odpowiednich narzędzi, które umożliwiają ocenę strategii firmy i postęp w jej realizacji.

Dane zawarte w planie i skutecznie wykorzystywane w sterowaniu niewiele pomogą w osiągnięciu celów, jeżeli nie uwzględni się informacji pochodzących z kontroli.

5. Podsumowanie

Pojęcie i nawiązanie do historii rozwoju controllingu wskazuje na zjawisko nienowe i niejednorodne, zarówno w teorii, jak i praktyce. Zagadnienie controllingu wiąże się zawsze z działalnością jednostki gospodarczej, dla której istotą jest wyznaczenie celu i osiąganie odpowiednich wyników. Realizacja celu wynika z przyjętych planów, które należy analizować.

Przedsiębiorstwa stają przed problemami, których nie da się rozwiązać za pomocą stosowanych metod i środków. Ważnym instrumentem wspomagającym w zarządzaniu przedsiębiorstwem jest controlling. Warunkiem funkcjonowania controllingu jest wprowadzenie systematycznego planowania i skutecznej kontroli. Integracja procesów planowania, kontroli i zasilania w informacje jest konieczna ze względu na sprzężenie przedsiębiorstwa z otoczeniem oraz różnorodne zależności, które

występują między nimi wewnątrz danych systemów zarządzania. Koordynacja ma ułatwić sterowanie działalnością firmy w kierunku wytyczonego celu.

Literatura

- Bittel L.R., *Krótki kurs zarządzania*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa – Londyn 1989.
- Hitt W.D., *Kontrola*, „Przegląd Organizacji” 1989, nr 41.
- Klasik A. (red.), *Planowanie strategiczne*, PWE, Warszawa 1993.
- Koźmiński A., *Współczesne koncepcje zarządzania*, Warszawa 1987.
- Koźmiński A., *Analiza systemowa organizacji*, Warszawa 1979.
- Koźmiński A., *Zarządzanie*, Warszawa 1995.
- Kreikebaum H., *Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1997.
- Marciniak S., *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2001.
- Nowak E. (red.), *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODIDK, Gdańsk 2003.
- Stoner J., Wenkel Ch., *Kierowanie*, Warszawa 1992.
- Wawrzyniak B., *Szkola zarządzania*, Warszawa 1987.

PLANNING AND CONTROL IN CONTROLLING

Summary: Planning and control have a special role in controlling. The study demonstrates the essence of the role of planning in the company and basic functions in the strategic and operational controlling. The article shows that the plan determines the future of the company and presents the way how to achieve the goal. Each activity is controlled. Thus, planning is combined with the control. Control means the comparison of the facts of the desired state defined in plans. The comparison of these figures indicates the achievement of its objectives. They provide a basis for taking corrective action, which can prevent the emergence of irregularities in the future.

Keywords: controlling, planning, control.