

Krzysztof Nowosielski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROCEDURA OCENY CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wprowadzenie

Obecny stan wiedzy teoretycznej z zakresu wdrażania i stosowania koncepcji controllingu w przedsiębiorstwie można określić jako wysoki. Podobnie można ocenić poziom rozpowszechnienia controllingu w praktyce, zarówno z punktu widzenia firm wdrożeniowych, jak i użytkowników tej koncepcji zarządzania. Wśród krajowych jednostek gospodarczych nie brakuje przykładów sprawnie funkcjonujących systemów controllingu, które przyczyniają się do osiągania wysokiej efektywności wspomaganych obszarów i całych przedsiębiorstw. Równocześnie można spotkać takie przypadki, w których efekty płynące z wykorzystania omawianej koncepcji zarządzania nie są już takie oczywiste i wymierne. W swoich opracowaniach naukowych zwraca na to uwagę wielu ekspertów. Na przykład J. Weber dostrzega potrzebę poszukiwania ekonomicznego uzasadnienia działalności controllingu [*Controlling...* 2000, s. 67]. Z kolei B. Amshoff [1993] i A. Brokeamper [2003] podnoszą kwestię niskiej efektywności controllingu w praktyce wielu przedsiębiorstw zachodnich; również polscy eksperci coraz częściej poruszają ten temat. Opierając się na własnych doświadczeniach, H. Błoch wskazuje na niską sprawność działania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach [*Controlling...* 2000, s. 94].

Przyjmując *a priori* potrzebę prowadzenia oceny controllingu pod kątem szeroko rozumianej sprawności jego działania w przedsiębiorstwie, powstaje więc pytanie, jakimi metodami należy ją mierzyć?

W niniejszym referacie w pierwszej kolejności dokonano skrótego przeglądu dostępnych w literaturze przedmiotu metod oceny controllingu, natomiast główną uwagę skoncentrowano na zaprezentowaniu autorskiej metody takiej oceny wspartej odpowiednią procedurą. Przybliżenie tej procedury stanowi główny cel niniejszego referatu.

2. Metody oceny controllingu w literaturze przedmiotu

Jedną z nielicznych propozycji metod oceny controllingu, jakie napotkać można w literaturze przedmiotu, przedstawia w swoim opracowaniu B. Amshoff [1993, s. 441]. Autor ten proponuje przeprowadzenie pomiaru efektywności controllingu, rozumianej jako stopień, w którym określony system controllingu przyczynia się do wypełnienia (realizacji) różnych celów controllingu. Odwołując się do podejścia prakseologicznego badanie takie nazwać można pomiarem skuteczności controllingu, a nie jego efektywności. Autor ten dostrzega konieczność pomiaru stopnia realizacji celów controllingu, ale jednocześnie zauważa, że brak sformułowania tych celów, częsty w praktyce, utrudnia przeprowadzanie oceny jego funkcjonowania. Istota metody pomiaru, jaką zaproponował B. Amshoff, polega na przeprowadzeniu badania ankietowego wśród klientów świadczeń controllingu. Przykładowe pytania zawarte w kwestionariuszu to m.in.:

- Jak często dochodzi do tego, że cele i/lub strategie 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)?

Podobne propozycje w zakresie oceny controllingu dostarcza K. Benz [1998, s. 222], który w prowadzeniu takiego pomiaru widzi przede wszystkim możliwość doskonalenia controllingu w przedsiębiorstwie. W toku badań empirycznych autor ten stara się ustalić kryteria i mierniki właściwe do określenia efektywności controllingu. K. Benz wskazuje dwa możliwe ujęcia oceny [Benz 1998, s. 234]: funkcjonalne (ukierunkowane na efektywność procesów controllingu) oraz instytucjonalne (obejmujące zagadnienia dotyczące efektywności organizacyjnej służb controllingu w przedsiębiorstwie).

Inną ciekawą propozycję metody oceny controllingu można odnaleźć w opracowaniu A. Brokeampera [2003]. Autor ten wskazuje na dwa główne parametry pomiaru świadczeń controllingu: koszty i jakość (mierzona stopniem zadowolenia klientów wewnętrznych). Ocena controllingu z wykorzystaniem parametru kosztowego jest prowadzona według metody benchmarkingu, w której punktem odniesienia są koszty działań controllingu poniesione w okresach historycznych lub w innych jednostkach gospodarczych (trudne do praktycznego zastosowania, z wyjątkiem grup kapitałowych). Z kolei pomiar jakości świadczeń controllingu z punktu widzenia ich odbiorców umożliwia określenie tych działań, które należy doskonalić oraz tych, które nie stanowią istotnej wartości w procesie podejmowania decyzji i powinny być wyłączone z obszaru zadaniowego controllingu.

W krajowej literaturze przedmiotu interesująca wydaje się propozycja M. Chalastry, który wskazuje na potrzebę oceny systemu controllingu w drodze badania audytowego. Badanie to polega na analizie poprawności wdrożenia i funk-

cjonowania controllingu w konkretnym przedsiębiorstwie [Chalastra 2004, s. 26]. Według tego autora zakres tych prac powinien obejmować m.in. określenie terminowości obiegu dokumentacji, badanie ich treści merytorycznej czy poprawności dekretacji kosztów [Chalastra 2004, s. 21]. Wyniki badania audytowego powinny umożliwić usprawnienie określonych procedur, np. planistycznych czy kontrolnych, i tym samym poprawę jakości świadczeń controllingu.

Jak widać, w przybliżonych metodach można napotkać pełen przekrój mierników zarówno ilościowych, jak i jakościowych, ogólnych i szczegółowych. Różne są także obiekty oceniane. Są wśród nich działania (procesy), funkcje, świadczenia (produkty) czy organizacja controllingu. Ta różnorodność stosowanych rozwiązań dotyczących oceny controllingu wynika, jak się wydaje, z dość złożonej „budowy” controllingu, jak również problematyki stosowania omawianej koncepcji w przedsiębiorstwie. Problematyka ta nie jest zbiorem dysfunkcji o wyraźnie określonej strukturze. Niektóre z nich mogą zostać przedstawione w postaci liczbowej (jak np. wysokie koszty controllingu), a inne w ujęciu czysto jakościowym (np. niezadowolenie klientów controllingu z jego świadczeń). Zachodzi zatem konieczność zastosowania różnych rodzajowo metod oceny controllingu. W kolejnym punkcie przedstawiono w skrócie propozycje własne autora dotyczące wielokryterialnej metody oceny controllingu oraz jej procedury.

3. Proponowana metoda oceny controllingu i jej procedura

Przygotowując własną metodę wielokryterialnej oceny controllingu, która uwzględniałaby jego złożoność i wieloaspektowość, założono, że:

1. *Controlling* będzie rozumiany jako główny obiekt podlegający ocenie, w ramach którego zaproponowano wyodrębnienie mniejszych obiektów oceny, tzn. procesów i produktów (rezultatów świadczeń).

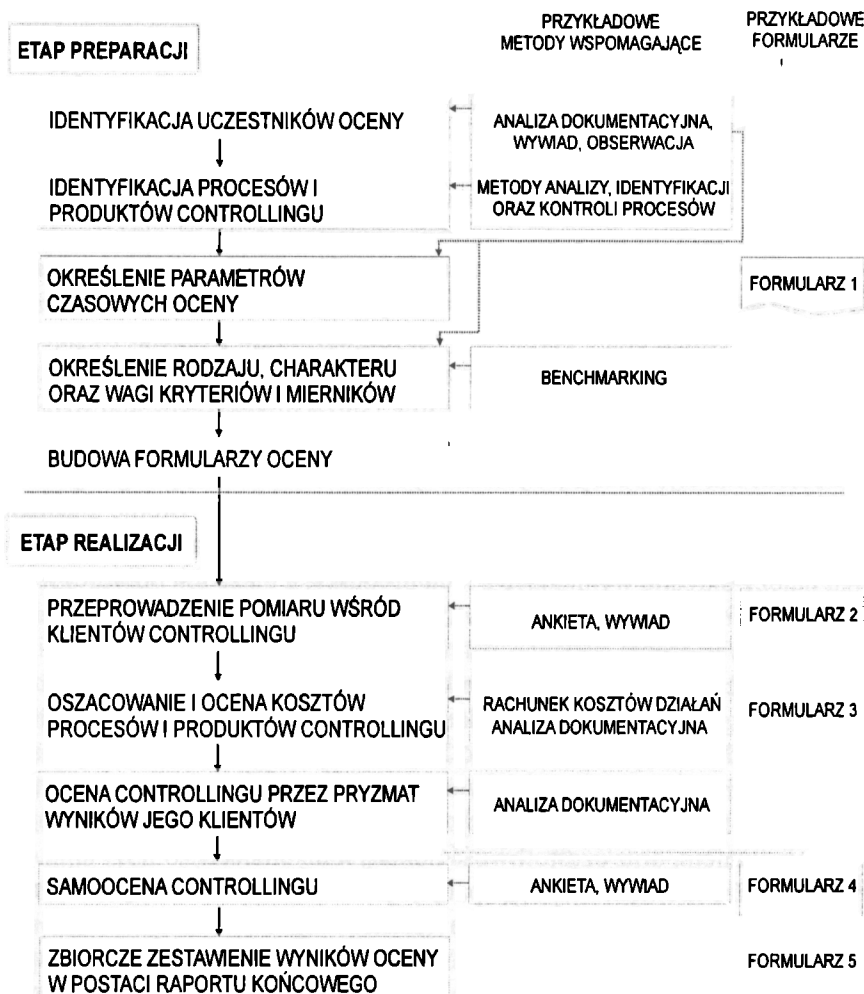
2. W pomiarze poszczególnych obiektów szczegółowych konieczne jest wykorzystanie zestawu różnych rodzajowo kryteriów (ilościowych i jakościowych) wraz z szeregiem szczegółowych mierników oceny. Kryteria te omówiono w dalszej części opracowania.

3. Wyniki pomiaru powinny podlegać wartościowaniu według uniwersalnych metod oceny, takich jak metoda wskaźnikowa, punktowa i opisowa.

Przyjęte założenia dotyczące oceny controllingu ujęto w jedną procedurę oceny, która zostanie przedstawiona w dalszej części opracowania. Wskazano w niej także metody i techniki o charakterze wspomagającym oraz stosowne formularze, które powinny ułatwić przeprowadzenie oceny. Nie zostały one jednak szczegółowo opisane w niniejszym opracowaniu.

Proponowana procedura wielokryterialnej oceny controllingu składa się z dwóch głównych etapów: preparacji oraz realizacji (rys. 1)¹.

¹ W opracowanej procedurze oceny controllingu wykorzystano fragmenty prezentacji – A. Brokeampera [2003]. Skorzystano zwłaszcza z procesowego podejścia do oceny controllingu, a także procedury kalkulacji kosztów procesów controllingu.



Rys. 1. Graficzna prezentacja procedury proponowanej metody oceny controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Poniżej scharakteryzowano w skrócie poszczególne kroki opracowanej procedury, wskazując na czynności, które należy wykonać w celu przeprowadzenia oceny controllingu. Należy jednak pamiętać, że lista tych czynności ma charakter ideowy i powinna być zweryfikowana w konkretnym przedsiębiorstwie.

W pierwszej kolejności należy dokonać **identyfikacji uczestników oceny**. W proponowanej metodzie są to: użytkownik wyników oceny zlecający badanie (np. zarząd, dyrektor ekonomiczny), podmiot oceniany – klienci świadczeń controllingu (np. dyrektor ekonomiczny, kierownicy ośrodków odpowiedzialności),

podmiot oceniany (np. dział controllingu, z wyszczególnieniem poszczególnych procesów i produktów w rozumieniu rezultatów świadczeń). Warto w tym miejscu dokonać wstępnej diagnozy celów stawianych przed controllingiem w przedsiębiorstwie, odwołując się przy tym do dokumentacji organizacyjnej jednostki (regulamin organizacyjny, opis stanowiska pracy controllera). Procesy controllingu powinny wynikać z celów i zadań określonych dla tego obszaru. Jeśli w tym zakresie zostaną odkryte niekonsekwencje, warto je skorygować przed przystąpieniem do badań zasadniczych, ponieważ właściwa identyfikacja obszaru controllingu jest kluczowa dla jego kompletnej i rzetelnej oceny.

Kolejnym krokiem etapu preparacji jest **identyfikacja procesów i produktów controllingu**, stanowiących obiekty oceny. W tym celu można wykorzystać takie narzędzia, jak mapy czy diagramy procesów (służące odwzorowaniu działań prowadzonych w ramach controllingu), a następnie np. diagram Ishikawy, który umożliwi koncentrację oceny jedynie na tych obszarach controllingu (procesach i produktach), które rzeczywiście wymagają doskonalenia i są istotne z punktu widzenia celów strategicznych przedsiębiorstwa. Dla tak wybranych procesów controllingu należy określić wynikające z nich produkty, a także ich odbiorców.

Następnie należy **określić parametry czasowe oceny controllingu**. Ustalając moment przeprowadzenia badania, należy wziąć pod uwagę to, kto będzie pełnił rolę podmiotu oceniającego, tak aby dodatkowe obowiązki wynikające z oceny nie kolidowały z jego rutynowymi zadaniami. Warto także zapoznać się z harmonogramem pracy działu (obszaru) controllingu, który w czasie prowadzenia oceny powinien aktywnie uczestniczyć w tym procesie. Kolejnymi parametrami, które wymagają określenia, jest okres funkcjonowania controllingu, który powinien zostać objęty badaniem, oraz częstotliwość dokonywanych ocen.

Przedostatnim krokiem etapu preparacji jest **określenie rodzaju, charakteru oraz wagi kryteriów i mierników oceny controllingu**. W rzeczywistości może to być jedno z najtrudniejszych zadań całej procedury. W prezentowanej metodzie zaproponowano wybór czterech głównych grup kryteriów, które można wykorzystać w tej ocenie. Wskazano zwłaszcza na mierniki finansowe, miary skuteczności, jakości i innowacyjności (świadczące m.in. o elastyczności poszczególnych procesów). W wyborze odpowiednich kryteriów posłużono się m.in. wskazówkami S. Kasiewicza [2002, s. 158], K. Lisieckiej [2001, s. 16] oraz R.S. Kaplana i D.P. Nortona [2001, s. 42-45] w zakresie sposobów oceny procesów. Rozwiązanie wielokryterialne z pewnością zwiększa skomplikowanie procesu pomiaru, jednak w efekcie powinno dać bardziej wiarygodne wyniki niż ocena jednokryterialna.

Następnie należy dokonać hierarchizacji przyjętych kryteriów i mierników oceny, co stanowi jeden z warunków obiektywizacji wyników oceny. Najprostszym rozwiązaniem jest uznanie równoważności poszczególnych kryteriów, co jest osiągnięte już w momencie ich wyboru (na etapie przygotowania oceny). Rozwiązanie to może być wystarczające, jeśli w toku wstępnego badania sprawności po-

szczególnych procesów nie postawiono szczególnych celów przed oceną controllingu. Inne rozwiązanie polega na uszeregowaniu rozpatrywanych kryteriów według ich ważności, np. wykorzystując opinię ekspertów. Zaletą tego sposobu jest zróżnicowanie znaczenia badanych miar, jednak bez wskazania wymiernych relacji między nimi. Ostatnie rozwiązanie polega na ustaleniu zróżnicowanych wskaźników względnego znaczenia (wagi) kryteriów, wskazanych np. przez ekspertów.

Ostatnim krokiem etapu przygotowania jest **budowa formularzy oceny**. Ich podstawowym zadaniem jest usprawnienie procesu oceny. Mogą to być np. kwestionariusze oceny procesów i produktów controllingu, które powinny zostać wypełnione przez klientów controllingu (np. kierowników centrów odpowiedzialności, zarząd), formularze gromadzenia danych finansowych do kalkulacji parametrów kosztowych controllingu.

Etap preparacji oceny można uznać za zakończony, kiedy zakres badania zostanie jasno ustalony, tzn. zostanie określone, co, kiedy i w jaki sposób będzie podlegać badaniu.

W kolejnym kroku można przejść do realizacji pomiaru i oceny controllingu. Z proceduralnego punktu widzenia jest to etap dużo bardziej skomplikowany niż pierwszy, m.in. dlatego, że przeprowadzenie wielokryterialnej oceny sprawności controllingu wymaga zgromadzenia wielu danych oraz przeprowadzenia złożonych obliczeń.

W pierwszej kolejności sugeruje się **przeprowadzenie oceny wśród klientów controllingu**. Wyniki badania odbiorców świadczeń controllingu powinny stanowić ważny głos w jego ocenie. Z pragmatycznego punktu widzenia opinie klientów controllingu dotyczące jakości czy skuteczności jego pracy niczym się nie różnią od opinii klientów kupujących dowolny produkt lub usługę na rynku zewnętrznym. Oczekiwania tych ostatnich można jasno określić: wysoka jakość produktu, niezawodność, terminowość świadczenia usługi, dopasowanie do indywidualnych potrzeb użytkownika. *Controlling* wspomaga poszczególne komórki organizacyjne w przedsiębiorstwie głównie poprzez dostarczanie informacji niezbędnej w procesie decyzyjnym. Ocena dokonywana przez klientów controllingu powinna więc opierać się przede wszystkim na takich cechach jego świadczeń, które mogą wpływać na sprawność funkcjonowania komórek wspomaganych, np.:

- jakości informacji zawartej w produktach controllingu (aktualność, wiarygodność, rzetelność przygotowania);
- poziomie dopasowania informacji zawartych w poszczególnych produktach do oczekiwań klientów (stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych klientów);
- terminowości dostarczania poszczególnych produktów klientom controllingu.

Gromadzone w tym kroku odpowiedzi mogą zostać poddane wartościowaniu za pomocą skali punktowej, np. zawartej w przedziale $\langle 1; 10 \rangle$. Można także zaproponować wykorzystanie wskaźnika uśredniającego jakość świadczeń controllingu z punktu widzenia np. grupy klientów.

Następnie należy **oszacować i ocenić koszty procesów i produktów controllingu**. Wykorzystanie ujęcia wartościowego w ocenie controllingu służy obiektywizacji wyników badania, które zależą w tym przypadku od przyjętych zasad kalkulacji kosztów, a nie subiektywnych odczuć respondentów. Dokonanie oceny kosztów controllingu w układzie jego procesów i produktów (obiektów odniesienia) wymaga przeprowadzenia odpowiedniej procedury kalkulacyjnej. Jej sprawny przebieg będzie zależał w dużej mierze od dostępności odpowiednich informacji w systemie finansowo-księgowym. Obserwując polską praktykę gospodarczą, można przyjąć, że w zdecydowanej większości przedsiębiorstw stosuje się tradycyjne podejście do ewidencji i rozliczania kosztów, a rachunek kosztów działań (*activity based costing* – ABC) stanowi rzadkie rozwiązanie. Ustalenie kosztów procesów i produktów controllingu może więc polegać na podziale sumy kosztów rodzajowych poniesionych w obszarze controllingu na obiekty odniesienia z wykorzystaniem przyjętych kluczy podziałowych (wyprowadzonych np. z pracochłonności poszczególnych procesów). Obliczone w ten sposób koszty controllingu należy następnie poddać ocenie:

- w wartościach bezwzględnych, wykorzystując do tego celu bazę porównawczą kosztów (np. dane historyczne lub normatywne). Porównując ze sobą koszty rzeczywiście poniesione w obszarze controllingu z kosztami planowanymi, można np. wnioskować na temat skuteczności controllingu (w uproszczonym rozumieniu, jako umiejętności osiągnięcia celu czy też dotrzymania zaplanowanych wartości);
- w relacjach do innych kosztów (np. do kosztów ogólnych przedsiębiorstwa) podobnie jak w analizie wskaźnikowej.

W kolejnych okresach w ocenie można dodatkowo posiłkować się analizą dynamiki kosztów controllingu.

Biorąc pod uwagę doradczy charakter controllingu, można także zaproponować ocenę pośrednią **przez pryzmat wyników jego klientów**. W tym celu można dokonać analizy finansowych rezultatów komórek wspomaganych przez *controlling*, a następnie wykorzystać wyniki tych obliczeń w ocenie efektywności i skuteczności controllingu. W tym celu konieczne jest ustalenie, w jakim stopniu *controlling* wpływa na wyniki innych komórek organizacyjnych, a także zbiorczo na wyniki całego przedsiębiorstwa. Ustalenie tego stopnia w praktyce może jednak być niewykonalne lub bardzo trudne.

W prezentowanej metodzie zaproponowano także przeprowadzenie **samooceny controllingu**. Może ona wprowadzić dodatkowe ujęcie (wymiar postrzegania) sprawności funkcjonowania ocenianej koncepcji. Co prawda w literaturze przedmiotu nie zaleca się prowadzenia oceny controllingu przez komórki controllingu [Amshoff 1993, s. 445], ale to zalecenie należy, zdaniem autora niniejszego opracowania, traktować jako zabezpieczenie się przed wyłącznym sporządzaniem takiej samooceny. W prawidłowo skonfigurowanym obszarze controllingu przepływ informacji jest dwukierunkowy (od controllingu i do controllingu). Podczas przygotowywania planów i budżetów, a także w procesie monitorowania i kontroli dzia-

łalności przedsiębiorstwa bardzo ważna jest jakość informacji płynącej z różnych obszarów podmiotu gospodarczego. Na dokładności, aktualności i wiarygodności tej wiedzy buduje się jakość produktów controllingu. Istotne wydaje się więc uwzględnienie w ocenie tych właśnie aspektów. Ocena taka może zostać przeprowadzona w drodze badania ankietowego, w którym respondentami będą pracownicy obszaru controllingu, a wartościowanie wyników będzie oparte na metodzie punktowej.

Wyniki zgromadzone w toku procedury oceny powinny następnie zostać **przedstawione w ujęciu zbiorczym w postaci raportu końcowego z oceny**. Krok ten umożliwi zestawienie poszczególnych ocen cząstkowych w jednolitą postać. Raport końcowy powinien zawierać następujące elementy: informacje ogólne dotyczące badania, wyniki miar jakościowych, miar skuteczności, miar finansowych oraz innych miar oceny controllingu.

4. Problemy towarzyszące ocenie controllingu

Na etapie projektowania rozwiązań w zakresie oceny controllingu warto zwrócić uwagę na potencjalne problemy, które mogą wystąpić w trakcie jej prowadzenia. Można je sprowadzić do dwóch istotnych zagadnień. Po pierwsze w procesie oceny mogą wystąpić konflikty pomiędzy poszczególnymi podmiotami, jak np.:

- służby controllingu nie będą chciały być oceniane, aby ustrzec się przed wprowadzeniem ewentualnych zmian do swojego działania;
- pomiędzy podmiotem oceniającym a użytkownikiem wyników oceny może wystąpić różnica poglądów na temat konstrukcji narzędzia pomiaru czy wartości merytorycznej oceny.

Drugim ważnym problemem, który należy potraktować jako istotne ograniczenie jakości wyników oceny, są tzw. błędy oceny, takie jak błędy informacyjne (pomiarowe), błędy identyfikacyjne i diagnostyczne. Ich występowanie w procesie oceny jest nieuniknione, co wymusza wprowadzenie nadzoru diagnostycznego uskuteczniającego pomiar [Konieczny 1983, s. 146-149]. W związku z tym wśród podmiotów oceniających powinien zostać wybrany koordynator procesu oceny controllingu (np. dyrektor ekonomiczny).

5. Podsumowanie

W niniejszym opracowaniu przybliżono istotę prowadzenia oceny controllingu, a także przedstawiono w skrócie autorską metodę takiej oceny, wspartą stosowną procedurą. Z przeprowadzonych studiów literatury wynika, że zagadnienie prowadzenia pomiaru i oceny funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie jest poruszane przez nielicznych autorów, głównie zaś ekspertów niemieckich. Brakuje jednak opracowań kompleksowo wyjaśniających tematykę dokonywania oceny controllingu. Z doświadczeń własnych autora wynika, że w praktyce gospodarczej krajowych przedsiębiorstw dokonuje się oceny funkcjonowania controllingu w

sposób bardzo uproszczony. Są one prowadzone w ramach systemu motywacyjnego i polegają m.in. na premiowaniu za doprowadzenie do osiągnięcia przez wspomagane komórki wartości planowanych. Wykorzystanie metodycznego i kompleksowego podejścia do oceny controllingu w przedsiębiorstwach mogłoby wpłynąć na znaczne usprawnienie funkcjonowania tej koncepcji oraz:

- 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.

Biorąc pod uwagę powyższe korzyści, a także istotne braki metodyczne w zakresie oceny controllingu, należy prowadzić dalsze, bardziej złożone badania w tym zakresie.

Literatura

- Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*. 2. Auflage. Gabler. Wiesbaden 1993.
- Benz K., *Effizienz des controlling – Analytische und empirische Untersuchung von Merkmalen der Controlling-Effizienz*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Bamberg, 1998.
- 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. Technologia zarządzania firmą*, red. H. Błoch, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- Kaplan R.S., Norton D.P., *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa 2001.
- Kasiewicz S., *Zarządzanie operacyjne w dobie globalizacji*, Wyd. Difin, Warszawa 2002.
- Konieczny J., *Inżynieria systemów działania*. WN-T, Warszawa 1983.
- Lisiecka K., *Efektywność systemów zarządzania jakością*, „Teoria Organizacji i Zarządzania Przedsiębiorstwem” 2001 nr 9.

PROCEDURE OF CONTROLLING ASSESSMENT IN AN ENTERPRISE

Summary

The paper presents the essence of efficiency and effectiveness of controlling assessment in enterprises. The main objective was to discuss available methods of this measurement and to present own proposition of how to measure controlling functioning in the enterprises. The author points out both possible problems of this process and benefits for users.