

Edward Nowak

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

ROZWÓJ CONTROLLINGU Z PERSPEKTYWY DOŚWIADCZEŃ NAUKOWYCH OŚRODKÓW WROCŁAWSKICH

1. Wstęp

Controlling jest uważany za nowoczesną koncepcję zarządzania organizacjami gospodarczymi, wspierającą realizację wszystkich funkcji zarządzania, jest bowiem koncepcją ukierunkowaną na osiąganie celów założonych przez organizacje gospodarcze. *Controlling* wspiera menedżerów w procesie podejmowania decyzji dzięki dostarczeniu instrumentów wspomagających sterowanie przebiegiem procesów gospodarczych oraz kształtowanie wiarygodnego systemu informacji ekonomicznej.

W literaturze z zakresu controllingu można znaleźć różne jego definicje. Najpełniejsza, a jednocześnie najbardziej popularna jest niewątpliwie definicja sformułowana przez P. Horvatha [1990, s. 22]. Autor ten zdefiniował *controlling* jako podsystem zarządzania, który zajmuje się kształtowaniem i koordynowaniem procesów planowania, kontrolowania i zasilania w informacje, ukierunkowanym na sterowanie całym systemem z punktu widzenia wyznaczonych celów. Zgodnie z definicją Horvatha centralną funkcją controllingu jest funkcja koordynacji. Funkcji tej są podporządkowane cztery funkcje controllingu o charakterze szczegółowym, do których należy zaliczyć: planowanie, kontrolowanie, sterowanie i regulację oraz zasilanie w informacje.

2. Wzrost zainteresowania controllingiem

Mimo że *controlling* jest stosunkowo młodą koncepcją zarządzania organizacjami gospodarczymi, zyskuje wciąż na popularności. Główną przyczyną wzrostu

zainteresowania controllinglem jest to, że umożliwia on ukierunkowanie systemu zarządzania na szybkie dostosowanie do zmian występujących w konkurencyjnym otoczeniu przedsiębiorstw. Duża dynamika zmian otoczenia przedsiębiorstw, wzrost działania konkurencji oraz nasilające się procesy globalizacji działalności gospodarczej powodują zapotrzebowanie na nowe rozwiązania z zakresu controllingu. Dlatego koncepcja controllingu podlega dynamicznemu rozwojowi, zarówno jeśli chodzi o jego ujęcie w teorii, jak i zastosowania w praktyce funkcjonowania organizacji gospodarczych.

Również w Polsce *controlling* w ostatnich latach osiągnął dużą popularność, do czego przyczyniło się wprowadzanie mechanizmów gospodarki rynkowej. Wzrost zainteresowania controllinglem w naszym kraju obserwuje się zarówno w praktyce gospodarczej, jak i w obszarze studiów teoretycznych, przy czym praktyka controllingu wyprzedza w pewnym stopniu rozwój jego teorii.

Systemy controllingowe funkcjonują już w Polsce w wielu organizacjach gospodarczych. Zastosowania controllingu zyskują wciąż na popularności i jest on wdrażany w coraz to nowych organizacjach i instytucjach. Jeszcze inne organizacje gospodarcze podejmują działania, które zmierzają do wypracowania najbardziej odpowiednich dla nich form controllingu. W najbliższych latach proces wdrażania controllingu w polskich przedsiębiorstwach i instytucjach będzie z pewnością kontynuowany.

W ostatnich latach wzrosło także wyraźnie zainteresowanie koncepcją controllingu w ujęciu teoretycznym. W wielu ośrodkach naukowych w kraju są prowadzone studia teoretyczne nad koncepcją controllingu, jego podstawami teoretycznymi i instrumentarium oraz obszarami zastosowań; także w ośrodku wrocławskim, skupionym w Akademii Ekonomicznej, od ponad dziesięciu lat są prowadzone studia dotyczące koncepcji controllingu oraz możliwości jej zastosowań.

Przejawem dużego zainteresowania problematyką controllingu wśród pracowników naukowych Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu jest istnienie w strukturze uczelni dwóch katedr zajmujących się controllinglem. Jedną z nich jest funkcjonująca od 1996 roku Katedra Rachunkowości i Controllingu Przedsiębiorstw (pierwotna nazwa: Katedra Systemów Rachunku Kosztów i Controllingu) na Wydziale Inżynieryjno-Ekonomicznym Przemysłu, kierowana przez prof. dr hab. Danutę Sołtys, drugą jest natomiast utworzona w 2003 r. Katedra Controllingu w Instytucie Rachunkowości na Wydziale Zarządzania i Informatyki, kierowana przez prof. dr. hab. Andrzej Kardasza. Katedry te wyodrębniły się z Katedry Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej w Instytucie Rachunkowości.

Artykuł niniejszy jest próbą ukazania ewolucji koncepcji controllingu w Polsce z perspektywy ponaddziesięcioletnich doświadczeń badawczych Katedry Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej.

Efektami zainteresowania controllinglem w ośrodku wrocławskim są opublikowane prace zwarte z tego zakresu, artykuły naukowe, organizowane corocznie konferencje naukowe, referaty na konferencjach i seminariach naukowych oraz przy-

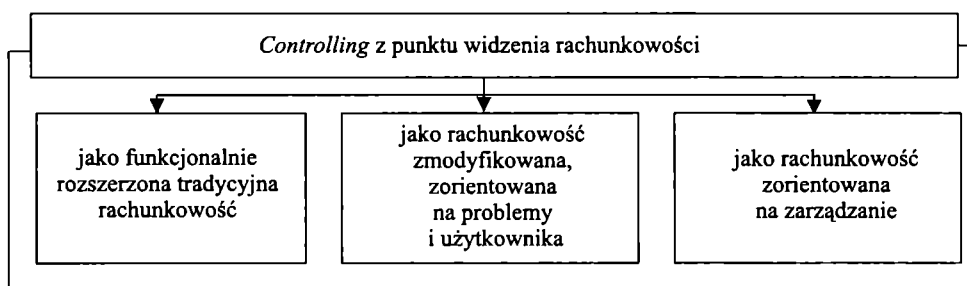
gotowywane i obronione prace doktorskie. W niniejszym artykule rozwój controllingu zostanie ukazany przez pryzmat prac zwartych opublikowanych w ośrodku wrocławskim oraz tematyki ogólnopolskiej konferencji naukowej nt. „Rachunkowość a controlling”, organizowanej cyklicznie od 1995 r. w Polanicy Zdroju przez Katedrę Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej w Instytucie Rachunkowości Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

3. Rachunkowość jako baza informacyjna controllingu

Podstawowym zadaniem controllingu jest stworzenie odpowiedniego systemu informacyjnego, zasilającego procesy koordynacji, planowania oraz sterowania i kontroli. Zasilanie w informacje stanowi ważny element każdego systemu controllingu. Niekiedy funkcja zasilania w informacje jest wysuwana nawet na pierwszy plan spośród wszystkich funkcji controllingu.

K. Serfling [1983, s. 5] sprowadza *controlling* do funkcji zasilania w informacje, co przedstawia sformułowana przez niego następująca jego definicja: *controlling* jest systemem zasilania w informacje, który poprzez planowanie, kontrolę i analizę wspiera kierowanie przedsiębiorstwem, a poprzez rozwijanie alternatywnych sposobów działania – również sterowanie procesami w nim zachodzącymi.

Podstawową bazę dla systemu informacyjnego controllingu stanowi niewątpliwie system rachunkowości przedsiębiorstwa. W wielu ujęciach controllingu system rachunkowości jest centralnym elementem systemu. J. Weber [1991, s. 21] przedstawił trzy ujęcia controllingu z punktu widzenia rachunkowości, które obrazuje rys. 1.



Rys. 1. Rachunkowość a *controlling*

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Weber 1991, s. 21].

W wielu definicjach controllingu w ujęciu instytucjonalnym nawiązuje się do systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Na przykład K. Dellman [1996, s. 14] określa *controlling* jako opartą na rachunkowości koncepcję koordynacji, planowania, sterowania i kontroli w przedsiębiorstwie, ukierunkowaną na zapewnienie rozwoju i wzrostu pozycji przedsiębiorstwa w walce konkurencyjnej. Z kolei

W. Brzezina [2001, s. 115] definiuje *controlling* jako model zarządzania przedsiębiorstwem, który jest ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego i wartości przedsiębiorstwa przez odpowiedni dobór metod i wykorzystanie rachunkowości zarządczej.

Controlling ukierunkowany na rachunkowość powinien umożliwić stworzenie instrumentarium służącego procesowi zasilania w informacje, umożliwiającego gromadzenie i przetwarzanie danych. Instrumentarium to powinno wspomagać osiągnięcie celów działalności przedsiębiorstwa. Ważna rola rachunkowości w systemie *controllingu* jest związana z pomiarem i dokumentacją rezultatów działalności jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Jak pisze P.R. Preissler [1994, s. 24], tak rozumiany *controlling* stanowi swoistego rodzaju „ekonomiczne sumienie przedsiębiorstwa”.

Controlling zorientowany na rachunkowość ma do zrealizowania określone zadania w zakresie stworzenia instrumentarium służącego zasilaniu systemu *controllingu* w odpowiednie informacje. Do zadań tych należy zaliczyć [Preissler 1994, s. 24]:

- ocenę systemu rachunkowości,
- prowadzenie ośrodków odpowiedzialności za koszty i wyniki finansowe,
- przekształcenie systemu rachunkowości na potrzeby osiągnięcia celów *controllingu*,
- budowę odpowiedniego systemu rachunku kosztów i rachunku marż pokrycia,
- wprowadzanie innych instrumentów, takich jak np. rachunek efektywności i rachunek inwestycyjny,
- stworzenie systemu sprawozdawczości wewnętrznej,
- zaprojektowanie odpowiedniego systemu porównań międzyoddziałowych.

Instrumentarium rachunkowości służące zasilaniu *controllingu* w informacje powinno umożliwić zarówno ocenę zdarzeń przeszłych, jak i monitorowanie zdarzeń przyszłych.

Między systemami rachunkowości i *controllingu* występują wielokierunkowe powiązania. Poszczególne podsystemy rachunkowości, takie jak rachunek kosztów, rachunek wyników, system sprawozdawczości wewnętrznej oraz wskaźniki finansowe stwarzają podstawy do oceny rezultatów osiąganych przez poszczególne jednostki decyzyjne. Rachunki planistyczne w zakresie kosztów, przychodów i wyników oraz innych parametrów ekonomicznych stanowią warunek skutecznej realizacji sformułowanych zadań. Poprzez porównanie osiągniętych rezultatów z wartościami postulowanymi i ustalenie odchyleń między nimi przeprowadza się kontrolę działalności jednostek decyzyjnych. W ten sposób odbywa się sterowanie działalnością tych jednostek. Integracja systemu rachunkowości i systemu *controllingu* umożliwia zatem symbiozę wyznaczania celów oraz obserwacji i pomiaru stopnia ich realizacji.

Uznając wiodącą rolę systemu rachunkowości w informacyjnym wspomaganii *controllingu*, od początku lat dziewięćdziesiątych prowadzi się w ośrodku wroc-

ławskim badania poświęcone roli i miejscu systemu rachunkowości w controllingu organizacji gospodarczych. Badania te są poszukiwaniem odpowiedzi na dwa ważne pytania:

- Jakim instrumentarium dysponuje rachunkowość, które może być wykorzystane w systemach controllingu?
- Jaki jest zakres wykorzystania informacji z rachunkowości w systemach controllingu przedsiębiorstw i instytucji?

Przeprowadzone badania dotyczą koncepcji teoretycznych, rozwiązań metodycznych i zastosowań praktycznych w różnych organizacjach gospodarczych.

Badania dotyczące powiązań między systemami rachunkowości i controllingu zaowocowały opublikowaniem kilku prac zwartych poświęconych tej problematyce. Najważniejsze z tego obszaru są następujące prace pod redakcją E. Nowaka:

- *Rachunkowość. System informacyjny controllingu*, Armo-Twig, Wrocław 1993.
- *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- *Budżetowanie kosztów*, ODDK, Gdańsk 1998.
- *Rachunkowość w zarządzaniu zdecentralizowanym przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2001.
- *Budżetowanie kosztów przedsiębiorstwa*, ODDK, Gdańsk 2002.

Problematyce powiązań systemów rachunkowości i controllingu jest także poświęcona organizowana od 1995 r. ogólnopolska konferencja naukowa z cyklu „Rachunkowość a controlling”. W pierwszym okresie tematami wiodącymi tej konferencji były:

- Rachunkowość a controlling (1995).
- Rachunek kosztów i wyników w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi (1997).
- Budżetowanie przychodów i kosztów (1998).
- Informacyjne wspomaganie controllingu (1999).
- Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności (2000).

Opracowania przygotowane na tę konferencję stanowią pewien wkład do dyskusji nad powiązaniem rachunkowości i controllingu oraz przyczynek do integracji tych systemów. Materiałnym rezultatem dociekań w tym zakresie są materiały z konferencji opublikowane w specjalnych zeszytach Prac Naukowych Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

4. Controlling zorientowany na procesy

Controlling jest koncepcją zarządzania wspomagającą całościowo zarządzanie organizacjami gospodarczymi. Jednakże poszczególne przedsiębiorstwa czy instytucje różnią się co do charakteru działalności oraz organizacji realizowanych w nich procesów gospodarczych. Dlatego w każdej organizacji gospodarczej o sukcesie rynkowym decyduje inny obszar działalności. Wymaga to analizy i doskonalenia zachodzących procesów, zarówno podstawowych procesów gospodarczych, jak i tych istotnych z punktu widzenia osiągnięcia zadowolenia klientów.

Sprostanie powyższym wyzwaniom wymaga zastosowania przez organizacje gospodarcze zindywidualizowanego podejścia do różnych obszarów działalności i przebiegających w nich procesów gospodarczych. Możliwość taką stwarza zastosowanie instrumentów zarządzania zorientowanych na procesy realizowane w przedsiębiorstwach czy instytucjach. W tej koncepcji zarządzania chodzi bowiem o ciągle usprawnianie procesów, które powinno przyczynić się do osiągnięcia efektu finalnego, jakim jest większe zadowolenie klientów.

Instrumentem koncepcji zarządzania zorientowanej na procesy może być także *controlling*. W controllingu zorientowanym na procesy odchodzi się od funkcjonalnego ujęcia działalności przedsiębiorstwa i rozpatruje tę działalność w układzie procesowym. Przy takim podejściu każdy proces realizowany w organizacji gospodarczej traktuje się w sposób zindywidualizowany. Stwarza to możliwość dostosowania systemu controllingu do specyficznych uwarunkowań działalności danej organizacji oraz uwzględnienia rynkowego kontekstu jej działalności.

Controlling zorientowany na procesy jest systemem dostosowanym do struktury procesów wyodrębnionych w danej organizacji gospodarczej. Głównym celem tej koncepcji jest optymalizacja przebiegu procesów gospodarczych z punktu widzenia określonych rezultatów finalnych. Pod szczególnym nadzorem ze strony controllingu powinny znajdować się te procesy gospodarcze organizacji, które stanowią o jej przewadze konkurencyjnej w otoczeniu rynkowym.

Ukierunkowanie systemu controllingu przedsiębiorstwa na realizowane procesy jest istotą definicji controllingu sformułowanej przez E. Nowaka. Definicja ta jest następująca: „*Controlling* jest systemem zarządzania przedsiębiorstwem wspierającym menedżerów w sterowaniu przebiegiem zachodzących w nim procesów gospodarczych oraz koordynowaniu różnych obszarów działalności z punktu widzenia przedsiębiorstwa jako całości dla osiągnięcia założonych celów” [Nowak, 2003, s. 12].

Zaproponowana definicja controllingu traktuje procesy przebiegające w przedsiębiorstwie jako centralny przedmiot oddziaływań w systemie controllingu. System controllingu zorientowany na procesy jest dostosowany do struktury procesów wyodrębnionych w przedsiębiorstwie, realizowanych w związku z prowadzoną działalnością. Nadrzędną funkcją controllingu w takim ujęciu jest także funkcja koordynacji, przy czym w tym przypadku chodzi o koordynację różnych procesów w przedsiębiorstwie. *Controlling*, poprzez inicjowanie i wspomaganie różnych działań, powinien usprawnić proces zarządzania całym przedsiębiorstwem.

Podstawowym celem controllingu zorientowanego na procesy jest wzrost efektywności procesów gospodarczych realizowanych w przedsiębiorstwie. Cel ten jest osiągany poprzez usprawnianie przebiegu poszczególnych procesów, co powinno doprowadzić do optymalizacji określonych rezultatów działalności przedsiębiorstwa. Dlatego ważnym elementem controllingu ukierunkowanego na procesy jest analiza i ocena procesów gospodarczych przedsiębiorstwa, przeprowadzona na podstawie określonych kryteriów.

Realizacja tak sformułowanego nadrzędnego celu controllingu ukierunkowanego na procesy wymaga osiągnięcia wielu celów o charakterze szczegółowym. Chodzi tu głównie o:

- skrócenie czasu realizacji częściowych procesów,
- optymalizację czasu wykonywania procesów,
- obniżkę kosztów realizacji poszczególnych procesów,
- zmniejszenie zaangażowania zasobów przy realizacji procesów,
- poprawę sprawności przebiegu procesów,
- podwyższenie jakości wykonywanych produktów,
- wzrost wartości realizowanych procesów.

Osiągnięcie nadrzędnego celu controllingu ukierunkowanego na procesy, a także celów o charakterze szczegółowym, jest związane z koniecznością udzielenia odpowiedzi na szereg pytań. Oto one:

- Jakie procesy musi realizować przedsiębiorstwo?
- Jakie zasoby są niezbędne dla realizacji poszczególnych procesów?
- Jakie koszty ponosi przedsiębiorstwo na realizację określonych procesów?
- Jakie czynniki wpływają na efektywność różnych procesów?
- Kto w przedsiębiorstwie ponosi odpowiedzialność za sprawny przebieg poszczególnych procesów?
- Które procesy realizowane w przedsiębiorstwie przyczyniają się do tworzenia wartości, a które nie?

Odpowiedzi na te pytania mają podstawowe znaczenie dla stworzenia sprawnego systemu controllingu ukierunkowanego na procesy.

Controlling zorientowany na różne procesy i obszary działalności przedsiębiorstwa stanowi główny nurt rozważań w trzech publikacjach książkowych przygotowanych pod redakcją naukową E. Nowaka. Są to:

- *Podstawy controllingu*, Wydawnictwo AE, Wrocław 1996.
- *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, ODDK, Gdańsk 2003.
- *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2004.

Dwie kolejne konferencje w Polanicy Zdroju także zostały poświęcone zastosowaniu controllingu w różnych obszarach działalności przedsiębiorstw i instytucji. Wiodącymi tematami tych konferencji były bowiem:

- *Controlling obszarów działalności przedsiębiorstwa* (2001).
- *Systemy controllingowe przedsiębiorstw i instytucji* (2002).

Materiały z tych Konferencji zostały opublikowane w postaci zeszytów Prac Naukowych Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

Myślą przewodnią wymienionych opracowań jest przekonanie, że nie ma jednego uniwersalnego modelu controllingu, który mógłby być zastosowany w każdej organizacji gospodarczej. Zatem projektując systemy controllingowe dla konkretnych przedsiębiorstw i instytucji, należy uwzględnić specyfikę ich działalności oraz właściwości realizowanych procesów gospodarczych, przy tym zastosowane

instrumenty controllingowe powinny być dostosowane do specyficznych potrzeb zarządzania daną organizacją. Tylko wtedy *controlling* będzie odgrywał rolę skutecznego narzędzia zarządzania.

5. Aktualne problemy controllingu

Controlling jest stosunkowo młodą koncepcją zarządzania organizacjami gospodarczymi. Dlatego koncepcja controllingu podlega ciągłemu rozwojowi w obszarze zarówno tematycznym, jak i rozwiązań metodycznych oraz zastosowań praktycznych. Dlatego ważnym problemem badawczym jest poszukiwanie odpowiedzi na dwa następujące pytania:

- Jaki jest aktualny stan oraz jakie są przyszłe kierunki rozwoju koncepcji controllingu?
- Jakie są doświadczenia praktyczne różnych przedsiębiorstw i instytucji w zakresie wdrażania i funkcjonowania systemów controllingowych?

Próбами odpowiedzi na te pytania były opracowania przygotowane na konferencję w Polanicy Zdroju w 2003 r., której głównym tematem były kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw. Materiały z tej konferencji także zostały przedstawione w specjalnym zeszycie Prac Naukowych Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

Z dniem 1 maja 2004 r. Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. Przedsiębiorstwom polskim przyszedł prowadzić działalność w zasadniczo odmiennych warunkach jednolitego rynku europejskiego, pozbawionego wielu ograniczeń i restrykcji. Powoduje to zwiększone zapotrzebowanie na odpowiednie instrumenty zarządzania z obszaru rachunkowości i controllingu, ułatwiające funkcjonowanie w warunkach globalnej konkurencji. Wychodząc naprzeciw tym oczekiwaniom, uznano „Rachunkowość zarządczą i controlling w warunkach integracji z Unią Europejską” za wiodący temat konferencji polanickiej w 2004 roku. Referaty przygotowane na tę konferencję zostały opublikowane w Pracach Naukowych Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

Duża zmienność warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, globalizacja działalności gospodarczej, rosnąca konkurencja na rynku, wzrost złożoności procesów gospodarczych oraz wprowadzenie nowych technologii powodują wzrost zainteresowania właścicieli i kierownictwa przedsiębiorstw odpowiednimi strategiami działania. Formułowanie strategii i skuteczna ich realizacja wymagają zastosowania odpowiednich narzędzi zarządzania, które mają wspomagać osiąganie długofalowych zamierzeń, określonych w strategiach działalności. Do takich narzędzi należą niewątpliwie rachunkowość zarządcza i controlling ukierunkowane na strategię przedsiębiorstwa. Przesłanki te legły u podstaw zorganizowania w 2005 r. w Polanicy Zdroju X jubileuszowej konferencji nt. „Rachunkowość zarządcza i controlling a strategie przedsiębiorstw i instytucji”. Materiały przygotowane na tę konferencję także zostały opublikowane w Pracach Naukowych Akademii Ekonomicznej im. O. Langego we Wrocławiu.

Literatura

- Brzezina W., *Controlling. Modele teoretyczne-normatywne do zastosowania w przedsiębiorstwach polskich*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe, Częstochowa 2001.
- Dellman K., *Controlling-Konzept*, [w:] *Lexikon des Controlling*, red. Ch. Schulte, C. Hauser Verlag, München-Wien 1996.
- Horvath P., *Controlling*, Verlag Franz Vahlen, München 1990.
- Nowak E., *Istota i zakres controllingu*, [w:] *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- Preissler P.R., *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, R. Oldenberg Verlag, München 1994.
- Serfling K., *Controlling*, W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart 1983.
- Weber J., *Einführung in das Controlling*, C.F. Poeschel Verlag, Stuttgart 1991.

CONTROLLERSHIP DEVELOPMENT FROM THE PERSPECTIVE OF ACADEMIC EXPERIENCES OF WROCLAW ACADEMIC CENTRES

Summary

The concept of controllership is widely accepted to be one of the most advanced and useful instrument in management which improves all managerial functions. The reason why controllership is so important derives from the main focus of this instrument – to achieve objectives.

This aim of this article is to present the research development and implementation works which have been started and are still continued by academic centres in Wrocław.