

Krzysztof Nowosielski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

POMIAR SPRAWNOŚCI FUNKCJONOWANIA CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Obecnie w krajowych przedsiębiorstwach, niezależnie od branży czy profilu działalności, *controlling* stanowi często spotykane narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji gospodarczych. Jego udany rozwój jest efektem szerokiego frontu działań na rzecz rozpowszechniania wiedzy na temat nowoczesnych koncepcji zarządzania, podejmowanych przez instytucje naukowe, jednostki wdrożeniowe oraz szkoleniowe. Jednak w ostatnich latach w literaturze fachowej można zauważyć coraz częściej pojawiające się negatywne opinie na temat controllingu. Na przykład J. Weber, jeden z najbardziej uznanych autorytetów w dziedzinie controllingu, opierając się na własnych doświadczeniach, podaje w wątpliwość zakres zadań stawianych przez controllerem oraz jakość jego świadczeń, która przekłada się na niską sprawność komórek decyzyjnych [*Controlling...* 2000, s. 67]. Autor ten wskazuje na potrzebę poszukiwania ekonomicznego uzasadnienia działalności controllingu. Podobne poglądy prezentuje H. Błoch, która wyraźnie wskazuje na niską skuteczność działania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach [*Controlling...* 2000, s. 94]. Z tych postulatów wynika potrzeba posiadania takich metod i narzędzi, które umożliwiłyby prowadzenie ocen stosowania controllingu w przedsiębiorstwie i wykorzystywania uzyskanych wyników w procesie usprawniania tej koncepcji.

W niniejszym referacie przybliżono dostępne sposoby oceny controllingu oraz przedstawiono własne propozycje metod pomiaru sprawności¹ funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie.

¹ W związku z dużą elastycznością pojęcia sprawności można zaproponować jego rozumienie, jako pewnego rodzaju umowne kryterium oceny controllingu, które w szerokim znaczeniu może być

2. Dostępne metody pomiaru controllingu

Jak wynika z badań własnych autora², w przedsiębiorstwach krajowych prowadzi się ocenę controllingu głównie drogą porównywania rzeczywistych wyników jednostki gospodarczej z wartościami planowanymi. Zakłada się przy tym, że controlling dzięki dostarczaniu informacji na potrzeby kadry zarządzającej przyczynia się do realizowania przyjętych celów przedsiębiorstwa. Jednak wyników tak ogólnie przeprowadzonej oceny nie można traktować jako wiarygodnych i dokładnych. Na wielkość osiąganych przez przedsiębiorstwo efektów wpływa w tym samym czasie wiele czynników, w tym m.in. *controlling*. Konieczne jest więc wypracowanie takich metod pomiaru omawianej koncepcji, których rezultaty można by uznać za precyzyjne i jednoznaczne.

Z dostępnych w literaturze przedmiotu propozycji metod oceny controllingu na uwagę zasługują dwie z nich. Obie są autorstwa niemieckich specjalistów.

Pierwsza, opracowana przez B. Amshoffa, dotyczy pomiaru skuteczności controllingu [Amshoff 1993, s. 441]. Ogólnie rzecz ujmując, dane działanie można uznać za skuteczne, jeśli prowadzi do skutku zamierzonego jako cel [Kieżuń 1997, s. 11]. Tak więc zdolność controllingu do skutecznego działania oznacza umiejętność realizacji zaplanowanych zadań zgodnie (co do treści, formy i czasu) z przyjętymi założeniami. Jednak, jak zauważa Amshoff, w praktyce zbyt mało uwagi poświęca się zagadnieniom ustalania celów dla obszaru controllingu. Są one, jeśli już, formułowane w praktyce w sposób bardzo abstrakcyjny i nieprecyzyjny, co znacznie utrudnia ocenę funkcjonowania controllingu. Amshoff proponuje prowadzenie badania skuteczności controllingu w następujących obszarach (tożsamy z podanymi przez niego celami controllingu): 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 [Amshoff 1993, s. 441]. Pomiar controllingu w każdym z wymienionych obszarów polega na zadawaniu pytań klientom świadczeń controllingu, np.:

- Jak często dochodzi do tego, że cele i/lub strategię nie (lub niejasno) zostały ustalone?
- Jak bardzo jest pan/pani zadowolony/a z organizacji (realizacji) procesu planowania?
- Jak oceniacie trafność analizy odchyłeń?
- Czy wymagane analizy prowadzi się terminowo?

utożsamiane ze skutecznością, korzystnością, jakością i ekonomicznością, a co za tym idzie, także efektywnością [Lisiecki 2003, s. 215].

² Badania realizowane w ramach grantu promotorskiego „System oceny controllingu w przedsiębiorstwie” finansowanego w latach 2003-2005 ze środków Ministerstwa Nauki i Informatyzacji.

Uzyskane wyniki stanowią wiązkę subiektywnych odczuć odbiorców świadczeń controllingu.

Drugim niemieckim autorem, który porusza zagadnienie metodyki oceny controllingu, jest A. Brokeamper [2000]. Wskazuje on na potrzebę pomiaru działań controllingu w celu jego lepszej jakościowo orientacji na klienta wewnętrznego oraz doskonalenia kosztów jego funkcjonowania. Autor wskazuje więc na dwa parametry pomiaru świadczeń controllingu: koszty i jakość (mierzona stopniem zadowolenia klientów wewnętrznych).

Dzięki zastosowaniu obydwu metod możliwe jest określenie tych obszarów controllingu, które należy doskonalić, oraz tych, które jako mniej istotne mogą zostać wyłączone z obszaru zadaniowego controllingu.

Jak wykazuje analiza dostępnych opracowań poruszających zagadnienia dotyczące oceny controllingu, istnieją wyraźne braki w zakresie kompleksowej metodyki jego oceny. Rozwiązania proponowane przez wspomnianych autorów to nie-liczne przykłady podejmowania tej tematyki. Można z nich wyciągnąć dwa główne wnioski:

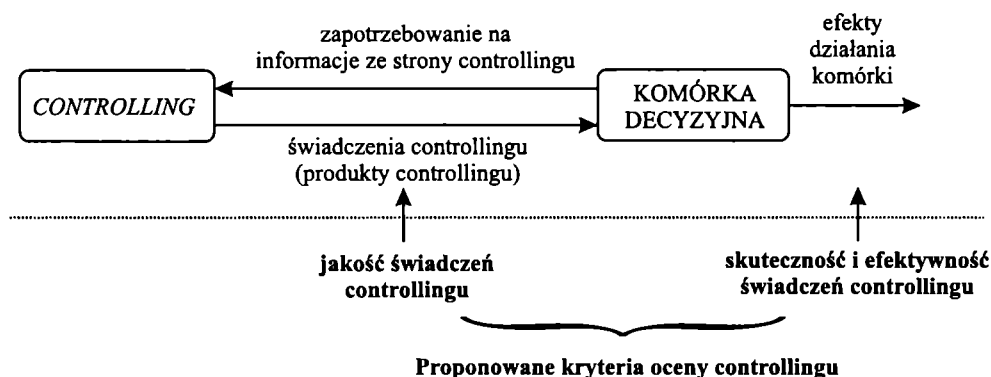
- controlling może być oceniany jako wewnętrzny usługodawca, a więc pomiarem można objąć zarówno realizowane w controllingu procesy, jak i produkty jego pracy,
- dla obiektu tak złożonego jak *controlling* należy przyjąć co najmniej kilka różnych co do rodzaju kryteriów pomiaru (jakościowych i ilościowych).

3. Propozycja metodyki pomiaru controllingu

Controlling jest częścią szerszego systemu zarządzania, a jego głównym zadaniem jest wspomaganie kadry zarządzającej w podejmowaniu decyzji gospodarczych poprzez dostarczanie informacji. Ocenę controllingu można więc skoncentrować na produktach controllingu (rozumianych jako efekty jego pracy, np. budżety, raporty) oraz ich wpływie na efekty wspomaganych komórek. Jako kryteria oceny controllingu można w takim przypadku zaproponować jakość jego świadczeń oraz ich skuteczność i efektywność z punktu widzenia rezultatów klientów controllingu. Ideę tak rozumianej oceny controllingu przedstawiono graficznie na rys. 1.

Pomiar i ocena jakości świadczeń controllingu. Z czysto pragmatycznego punktu widzenia opinie klientów controllingu dotyczące jakości 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. Stosując te same parametry w ocenie controllingu, można odpowiedzieć na pytania dotyczące jego jakości.

Controlling wspomaga poszczególne komórki organizacyjne w przedsiębiorstwie głównie poprzez dostarczanie informacji niezbędnej w procesie decyzyjnym.



Rys. 1. Możliwe kryteria oceny controllingu z punktu widzenia komórek wspomaganych przez controlling

Źródło: opracowanie własne.

Ocena dokonywana przez klientów controllingu powinna więc opierać się przede wszystkim na takich cechach, jak np.:

- jakość informacji zawartej w produktach controllingu (aktualność, wiarygodność, rzetelność przygotowania);
- poziom dopasowania informacji zawartych w poszczególnych produktach do oczekiwań klientów (stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych klientów).

W celu przeprowadzenia pomiaru wśród klientów controllingu można przygotować kwestionariusz oceny zawierający m.in. takie pytania, jak:

- Jak ocenia Pan/Pani aktualność danych zawartych w produktach controllingu?
- Jak ocenia Pan/Pani wiarygodność informacji zawartych w produktach controllingu?
- Jak często w produkcie controllingu brakuje istotnych informacji?
- W jakim stopniu informacje zawarte w produkcie odpowiadają Pana/Pani potrzebom?

Odpowiedzi na powyższe pytania mogą być udzielane w skali punktowej zawartej w przedziale $\langle 1; 10 \rangle$. Na podstawie zgromadzonych odpowiedzi można przeprowadzić obliczenia wskaźnika średniego zadowolenia klientów controllingu z jego produktów, posługując się następującym wzorem:

$$Q_{Co} = \frac{\sum_{i=1}^n q_i}{n} \quad (1)$$

gdzie: Q_{Co} – jakość produktów controllingu oceniana przez klientów controllingu,
 i – numer kolejnego klienta,
 n – liczba badanych klientów controllingu,
 q_i – jakość produktów controllingu według oceny i -tego klienta.

Przy obliczaniu parametru q_i można posłużyć się średnią arytmetyczną prostą, dzieląc sumę zgromadzonych w poszczególnych pytaniach punktów przez liczbę udzielonych odpowiedzi. Działanie takie jest jednoznaczne z przyjęciem równoważności pomiędzy poszczególnymi zapytaniem.

W efekcie prowadzonych obliczeń zostaje określony sumaryczny wynik oceny jakości produktów controllingu Q_{CO} . Zawiera się on w przedziale $<1; 10>$. Im wyższe wartości osiąga omawiany wskaźnik, tym lepiej należy ocenić jakość świadczeń controllingu.

Pomiar i ocena skuteczności i efektywności controllingu. Następnie należy ustalić, w jakim stopniu *controlling* wpływa na skuteczność i efektywność komórek przez niego wspomaganych, a także zbiorczo na wyniki całego przedsiębiorstwa. Pomiar ten można przeprowadzić na dwa sposoby:

- w drodze subiektywnej oceny skuteczności i efektywności controllingu przez jego klientów (analogicznie jak w przypadku oceny jakości świadczeń controllingu)
- poprzez obliczenie rzeczywistej skuteczności i efektywności komórek wspomaganych przez *controlling* i ustalenie wielkości jego udziału w tych rezultatach.

W dalszej części niniejszego opracowania omówiono drugie z powyższych rozwiązań. Istotnym ograniczeniem może być precyzyjne określenie stopnia, w jakim *controlling* przyczynia się do osiągania rezultatów jego klientów. Istnieją dwa możliwe rozwiązania w tym zakresie:

- uznanie, że działania controllingu świadczone dla danej komórki organizacyjnej w pełni przekładają się na jej rezultaty;
- przypisanie kosztom poniesionym w związku z funkcjonowaniem controllingu tylko części rezultatów poszczególnych klientów.

W pierwszym rozwiązaniu przyjmuje się więc pewne uproszczenie, które ułatwia obliczenie skuteczności (jak również efektywności) controllingu, może jednak być źródłem błędów prowadzonej oceny. W drugim rozwiązaniu skuteczność controllingu (S_{CO}) może zostać oszacowana poprzez pomiar rzeczywistej skuteczności poszczególnych klientów controllingu (S_i) skorygowanej o wyniki pomiaru stopnia zadowolenia klientów wewnętrznych z jakości poszczególnych świadczeń (produktów). Proponowany miernik skuteczności controllingu przedstawiono poniżej.

$$S_{CO} = \frac{\sum_{i=1}^n (q_i * S_i)}{n} \quad (2)$$

gdzie: S_{CO} – stopień skuteczności controllingu (metoda pośrednia – skuteczność controllingu jest liczona na podstawie skuteczności jego klientów),

q_i – jakość produktów controllingu według oceny i -tego klienta,

S_i – stopień skuteczności i -tego klienta controllingu (liczona według wzoru (3)),

i – numer kolejnego klienta controllingu,

n – liczba klientów.

Stopień skuteczności poszczególnych klientów controllingu S_i może być obliczony jako różnica pomiędzy rzeczywistymi i planowanymi wynikami danego centrum (klienta)

$$S_i = 1 - \left| \frac{\text{Wynik}_{\text{rzeczywisty}_i} - \text{Wynik}_{\text{planowany}_i}}{\text{Wynik}_{\text{rzeczywisty}_i}} \right| \quad (3)$$

Wyniki pomiaru skuteczności controllingu (S_{CO}) powinny przyjmować wartości z przedziału $(0; 1]$. Im wartości te są bliższe jedności, tym ocena skuteczności controllingu powinna być wyższa.

Warto zauważyć, że proponowany miernik może zostać wykorzystany w ocenie skuteczności całego obszaru controllingu (np. dla zbiorczych wyników całej jednostki), jak również wybranego obszaru (produktu) odpowiadającego określonej grupie klientów (np. centrów zysku).

Dopełnieniem oceny controllingu powinien być pomiar jego efektywności (E_{CO}) jako relacji kosztów controllingu do jego wyników³. Wiąże się to jednak z problemem precyzyjnego określenia stopnia udziału świadczeń controllingu w rezultatach osiąganych przez jego klientów. Wiadomo, że na wyniki danej jednostki wpływa bardzo wiele czynników, a wśród nich działalność controllingu. Można przypuszczać, że jednym z najważniejszych czynników warunkujących sprawność całej organizacji jest praca kadry zarządzającej. Analizy przeprowadzone przez amerykańskie firmy w 1926 r. wykazały, że za mniej więcej 70% strat badanych przedsiębiorstw byli odpowiedzialni dyrektorzy, gdy pozostałe 30% strat można było przypisać pracownikom szeregowym oraz innym czynnikom [Kiezuń 1997, s. 79]. Nie można oczywiście przyjąć *a priori* standardowego poziomu wskaźnika udziału kosztów pracy controllingu w efektach komórek przez niego wspomaganych. Dlatego w tym miejscu zastosowano kolejne uproszczenie, polegające na przydzieleniu do kosztów controllingu jedynie części efektów komórek wspomaganych, wykorzystując do tego celu odpowiednio przygotowany wskaźnik (wzór (5)). Jego znaczenie sprowadza się do udziału użytecznych godzin pracy controllingu w liczbie godzin pracy jego klienta. Należy mieć na uwadze, że proponowany wskaźnik udziału jest jedynie pewną propozycją i może być potraktowany jedynie jako punkt wyjścia do opracowania precyzyjnego miernika efektywności controllingu.

Przyjmując za ogólny wzór szacunku efektywności relację kosztów do wyników, można zaproponować następujący algorytm efektywności controllingu:

³ Wskaźnik ten można obliczyć jedynie w odniesieniu do tych klientów controllingu, którzy są odpowiedzialni nie tylko za koszty, ale co najmniej za osiągane wyniki, co w praktyce oznacza centra zysku i centra inwestycyjne.

$$E_{CO} = \frac{\sum_{i=1}^n (R_i * wu_{co}^{(i)})}{K_{co}} \quad (4)$$

gdzie: E_{CO} – efektywność controllingu;

R_i – rezultaty i -tego klienta (w rozumieniu osiągniętych efektów);

$wu_{co}^{(i)}$ – wskaźnik udziału świadczeń controllingu w efektach i -tego klienta, liczony wzorem (5);

K_{co} – koszty controllingu.

Część efektów komórek wspomaganych, które można przypisać controllingowi, to:

$$wu_i = \frac{rbg_{co}^{(i)} * S_{co}^{(i)}}{rbg^{(i)}_{KL}} \quad (5)$$

gdzie: $rbg_{co}^{(i)}$ – liczba roboczogodzin pracy controllingu zrealizowanych w ramach k -tego procesu dla i -tego klienta;

$S_{co}^{(i)}$ – skuteczność controllingu liczona dla i -tego klienta (wzór (2));

$rbg^{(i)}_{KL}$ – liczba roboczogodzin wypracowanych przez i -tego klienta;

i – numer kolejnego klienta controllingu.

Wskaźnik liczony wzorem (5) jest oczywiście dużym uproszczeniem wkładu pracy controllingu w wyniki jednostki. Innym rozwiązaniem przy obliczaniu efektywności controllingu może być zestawienie kosztów eksploatacji controllingu z wynikami wyliczonymi jako przychody ze sprzedaży jego świadczeń. Ma to sens wówczas, gdy:

- *controlling* podlega ścisłemu rozrachunkowi wewnętrznemu, w wyniku czego koszty i cena wewnętrzna jego produktów mogą zostać precyzyjnie określone;
- świadczenia controllingu mają swoją cenę rynkową, którą można przyjąć do obliczeń.

4. Podsumowanie

Prowadzenie oceny stosowania controllingu w przedsiębiorstwie stanowi duży problem metodyczny. Wynika to przede wszystkim ze służebnej roli controllingu względem systemu zarządzania oraz braku bezpośrednich, wymiernych efektów jego działania. Proponowane w niniejszym opracowaniu mierniki oceny controllingu zostały przedstawione z dużym uproszczeniem. Nie należy ich traktować jako ostatecznego rozwiązania. W toku dalszych prac badawczych mierniki te powinny podlegać konkretyzacji. Największym błędem pomiaru mogą być obciążone wyniki pomiaru efektywności controllingu, głównie ze względu na trudno identyfikowalny wkład jego pracy w efekty wspomaganych komórek.

Warto zauważyć, że podejmowane w literaturze przedmiotu próby wypracowania metod pomiaru wspartych stosownymi narzędziami stanowią cenny wkład w tematykę oceny nie tylko controllingu, ale także innych koncepcji zarządzania.

Literatura

- Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*. 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.
- 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.controllerforum.com/2000/docs/brokemper.pdf>
- Controlling. Technologia zarządzania firmą*, red. H. Błoch, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- Kiezuń W., *Sprawne zarządzanie organizacją*, SGH, Warszawa 1997, s. 190 (za H. Fołtyn, *Kontrolować menedżera?!*, [w:] *Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty. Część I*, red. B.R. Kuc, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002).
- Lisiecki M., *Metody oceny współczesnych organizacji*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2001 nr 1.
- Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.

CONTROLLERSHIP FUNCTIONING IN AN ENTERPRISE

Summary

In the paper a general information about measuring of controlling functioning in an enterprise was presented. Main methods of this measurement, found by German specialists were shortly described. Hereinafter elaboration of the authors proposition of three main measures was pointed. Especially quality, efficiency and effectiveness gagers were presented with applicable patterns added.