

Krzysztof Nowosielski

PROBLEMY STOSOWANIA CONTROLLINGU ORAZ METODY JEGO OCENY*

1. Wstęp

O gospodarczym sukcesie przedsiębiorstwa działającego na konkurencyjnym i dynamicznym rynku decyduje w dużej mierze jego otwartość na zmiany i uczenie się. Nie chodzi tu jednak o przedsięwzięcia o charakterze doraźnym, jak np. działania restrukturyzacyjne, ale o systematyczne usprawnianie funkcjonowania organizacji. Podmioty, które nieustannie weryfikują swoje podejście do zarządzania i w sposób ciągły podnoszą swoje umiejętności, mogą osiągnąć trwałe i stabilne wzrosty wartości. Służy temu m.in. wprowadzanie nowoczesnych koncepcji zarządzania, do których można zaliczyć m.in. logistykę, TQM¹, *lean management*² czy controlling. Jednak, jak pisze G. Osbert-Pociecha, pojawianie się kolejnych koncepcji prowadzi do swoistych wątpliwości (zarówno w wymiarze poznawczym, jak i aplikacyjnym), które wynikają m.in. z trudności antycypowania konkretnych skutków i konsekwencji ich wprowadzania i stosowania [*Podstawy...* 1999, s. 254]. Spostrzeżenie to skłoniło autora do podjęcia próby analizy problemów stosowania oraz prowadzenia oceny funkcjonowania w/w koncepcji na przykładzie controllingu.

Nie wchodząc w bardziej szczegółowe rozważania definicyjne, controlling będzie tu rozumiany jako podsystem systemu zarządzania, ukierunkowany na wspomaganie kadry zarządzającej w procesie sterowania podsystemem wykonawczym, zarówno na etapie stawiania, jak i realizacji celów przedsiębiorstwa [*Controlling funkcjonalny...* 2000, s. 12].

* Temat realizowany w ramach grantu promotorskiego „System oceny controllingu w przedsiębiorstwie”, finansowanego w latach 2003-2005 ze środków Ministerstwa Nauki i Informatyzacji.

¹ TQM – z ang. *total quality management* – jest definiowany jako kompleksowe zarządzanie jakością.

² *Lean management* – koncepcja polegająca na dostosowywaniu organizacji do rynkowych warunków konkurowania w drodze „odchudzania”.

Celem niniejszego opracowania jest przybliżenie wybranych problemów stosowania controllingu w przedsiębiorstwach oraz przegląd dostępnych w literaturze przedmiotu metod jego oceny.

2. Problemy stosowania controllingu

Ponaddziesięcioletnie doświadczenie polskich przedsiębiorstw w zakresie stosowania controllingu przyniosło wiele wątpliwości dotyczących potrzeby jego wprowadzania. Mimo istotnych różnic pomiędzy podmiotami gospodarczymi, wprowadzany controlling w swej warstwie merytorycznej jest w dużym stopniu podobny. Pozwala to przypuszczać, że tak zaimplementowane elementy controllingu „wynikają nie tyle z listy problemów, jakie czekają na rozwiązanie w konkretnej firmie i warunków, w jakich przyjdzie się z nimi zmierzyć, lecz są określone przede wszystkim przez wyobrażenia inicjatorów jego wdrożenia lub zespołu wdrażającego” [*Controlling. Technologia...* 2000, s. 93]. Uniwersalizacja controllingu stanowi z jednej strony duże uproszczenie procedur wdrożeniowych i oczywiście niższe koszty samej implementacji, z drugiej strony może skutkować (nie w każdym przypadku) **niską wydajnością i skutecznością całego systemu**. W tab. 1 przedstawiono przykładowe objawy nieskuteczności controllingu.

Tabela 1. Przykładowe objawy nieskuteczności controllingu w obszarze operacyjnym, informacyjnym i psychologicznym

Obszar operacyjny	Obszar informacyjny	Obszar psychologiczny
Niewyjaśnione odchylenia wartości rzeczywistych od planowanych	nadmierna liczba zestawień tabelarycznych	niedostateczne zaufanie kierowników do użyteczności informacji
Brak orientacji w zakresie opóźniających się zamówień czy terminów płatności	kilkakrotne przygotowywanie i dystrybucja identycznych danych	niedocenywanie przez kierowników informacji o relacjach wartościowych
Kierownicy nie potrafią wyjaśnić zmian	występowanie sprzecznych informacji z różnych źródeł	brak zainteresowania zmianami w otoczeniu
Duża liczba zapasów materiałowych, nieodpowiadająca rzeczywistym potrzebom	występowanie zbyt szczegółowych lub niedostatecznie szczegółowych informacji	niezrozumienie wyników finansowych
Nadmierne inwestycje rzeczowe lub kapitałowe	zbyt późne dostarczanie informacji, dane nieaktualne	brak zaangażowania kierowników w relacje z controllingiem

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Habr, Vepřek 1976, s. 140].

Silny, wychodzący od globalizacji nacisk racjonalizacyjny w gospodarce prowadzi do podawania w wątpliwość zadań controllera i usilnego poszukiwania ekonomicznego uzasadnienia jego działalności [*Controlling. Technologia...* 2000,

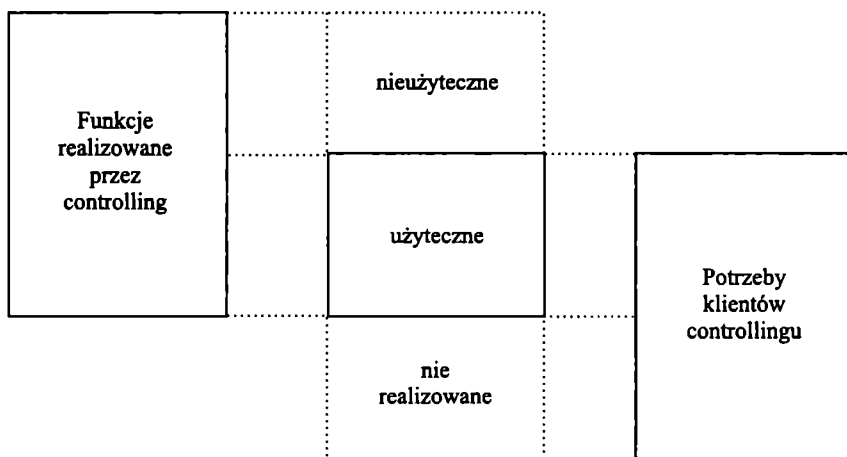
s. 67]. Korzyści płynące z działań controllingu nie są lub nie wydają się oczywiste na tyle, aby stały się dostatecznie dobrą przeciwwagą dla stale rosnących kosztów jego utrzymania. Na drodze do oszacowania **efektywności controllingu** stoi niestety poważny problem zdefiniowania i określenia jego efektów. Udział controlera w podejmowanych decyzjach, a tym samym i wynikach jednostki jest pośredni i bardzo trudny do precyzyjnego określenia. Brak stosowania rozrachunku wewnętrznego na potrzeby świadczeń controllingu również nie sprzyja poznaniu jego wartości.

Obserwując funkcjonowanie omawianej koncepcji z punktu widzenia klientów wewnętrznych, można dojść do wniosku, że również **jakość świadczeń controllingu** pozostawia wiele do życzenia. Można wyróżnić następujące wymiary jakości działania controllingu [Controlling. Technologia... 2000, s. 84-86]:

- jakość potencjału controllingu, która zawiera, obok wyposażenia technicznego i osobowego, także wsparcie ze strony kierownictwa m.in. w postaci: aktywnego podkreślania znaczenia zadań controllingu, ścisłego włączenia controllingu w obiegi informacji, akceptacji dla instrumentów controllingu,
- jakość procesów controllingu rozumiana jako: terminowość dostarczania informacji, stopień realizacji potrzeb i oczekiwań poszczególnych klientów, elastyczność w dostosowywaniu produktów controllingu do zmieniających się warunków oraz poziom komunikacji z klientami,
- jakość rezultatów controllingu, która może być oceniana na podstawie przydatności informacyjnej poszczególnych produktów, ich poprawności merytorycznej, dokładności i wiarygodności.

Jak zauważa J. Weber [Controlling. Technologia... 2000, s. 84-86], controllerzy niezbyt wysoko oceniają jakość potencjału swojej pracy. Cele i zadania controllingu są często nieokreślone lub niedookreślone, a dostępność narzędzi ekonomicznych i informatycznych wspomagających jego pracę pozostawia wiele do życzenia. Wątpliwości budzą także kompetencje osób zatrudnionych w tym obszarze, których wiedza często ogranicza się do zagadnień czysto rachunkowych. W efekcie tego jakość procesów controllingu również nie może być lepiej oceniana. Brak dostępu do aktualnych i wiarygodnych informacji często skutkuje nieterminowością świadczeń controllingu. Może dochodzić także do sytuacji nadmiaru w dużej mierze bezużytecznej informacji, nie spełniającej oczekiwań menedżerów i nieprzydatnej do użycia. Wiąże się to często z brakiem odpowiedniego wsparcia informatycznego, ale także z niedopasowaniem (dysharmonią) funkcji controllingu do potrzeb klientów wewnętrznych, co zostało zaprezentowane na rys. 1.

Na jakość efektów pracy controllingu rzutuje także niska akceptacja tej koncepcji zarządzania w przedsiębiorstwach polskich, a także zbyt mocne kojarzenie controllingu z kontrolą. W ostatecznym rozrachunku sytuacja przedsiębiorstwa po wdrożeniu controllingu nie ujawnia wyraźnych zmian w racjonalności zarządzania w stosunku do stanu, jaki miał miejsce przed wdrożeniem.



Rys. 1. Zjawisko dysharmonii między funkcjami realizowanymi przez controlling i potrzebami klientów wewnętrznych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Lisiński, Martyniak 1981, s. 8].

Scharakteryzowane powyżej problemy funkcjonowania controllingu mają charakter wybiórczy. Należy je traktować jako przesłanki podjęcia systematycznych prac nad tematyką diagnozy i oceny funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwach. Zagadnienie to, jak się wydaje, może być niezwykle ważne w procesie usprawniania omawianej koncepcji zarówno w wymiarze aplikacyjnym, jak i poznawczym.

3. Istota i metody oceny funkcjonowania controllingu

Opisana powyżej problematyka stosowania controllingu nie jest zbiorem dysfunkcji o wyraźnie określonej strukturze. Niektóre z nich mogą zostać przedstawione w postaci liczbowej, a inne w ujęciu czysto jakościowym. Podejmując próbę diagnozy i oceny funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie, należy więc poszukiwać metod wielokryterialnych, które uwzględnią zróżnicowanie badanych cech.

Ocena controllingu powinna polegać na dostarczaniu takich informacji dotyczących funkcjonowania controllingu, które umożliwią określenie jakości oraz wartości jego świadczeń w świetle przyjętych kryteriów oceny. W konsekwencji wyniki oceny powinny ułatwić podejmowanie decyzji co do kierunków doskonalenia tej koncepcji. Proces oceny należy traktować jako wszechstronny pomiar kluczowych obszarów controllingu przez wskazany podmiot oceniający wspomagany przygotowanym do tego celu systemem pomiaru. Opracowane wyniki oceny powinny stanowić obiektywne źródło informacji dla użytkowników tego procesu w następujących kwestiach:

- które obszary controllingu są kluczowe dla jego sprawnego funkcjonowania;
- jaka jest sprawność funkcjonowania tych obszarów;
- co utrudnia prawidłowe funkcjonowanie tych obszarów;
- jaki jest stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych controllingu;
- jaki jest stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych klientów controllingu;
- jaki jest związek pomiędzy wynikami całej jednostki a działalnością controllingu;
- jakie działania należy podjąć, aby zniwelować problemy występujące w funkcjonowaniu controllingu.

Należy wyraźnie zaznaczyć, że tak prezentowany cel i zakres oceny jest ukierunkowany przede wszystkim na doskonalenie controllingu i jako taki nie podważa sensowności jego stosowania.

W literaturze przedmiotu trudno jest odnaleźć ujęcie controllingu jako obiektu podlegającego ocenie. Z reguły on sam jest przedstawiany jako ten element systemu zarządzania, który wspomaga ocenę innych obszarów przedsiębiorstwa np. poprzez tworzenie narzędzi pomiaru dokonań ośrodków odpowiedzialności czy poprzez realizację funkcji kontrolnej. Niemniej jednak pojawiają się pierwsze próby oceny controllingu. M. Chalastra wskazuje np. na potrzebę prowadzenia audytu systemu controllingu, polegającego na analizie informującej o poprawności jego wdrożenia i funkcjonowania w konkretnym przedsiębiorstwie [Chalastra 2004a, 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 2004b, s. 21]. W efekcie przeprowadzonego audytu możliwe staje się wprowadzenie zmian usprawniających określone procedury, np. planistyczne czy kontrolne, i tym samym poprawę jakości świadczeń controllingu. Ten sam autor wskazuje na potrzebę koncentracji wysiłku związanego z audytem na tych elementach systemu controllingu, które charakteryzują się niskim stopniem zaawansowania [Chalastra 2004b, s. 21]. Wywołuje tym samym potrzebę identyfikacji kluczowych obszarów controllingu, które powinny podlegać audytowi.

B. Amshoff proponuje pomiar efektywności controllingu rozumianej jako stopień, w którym określony system controllingu przyczynia się do wypełnienia (realizacji) różnych celów controllingu [Amshoff 1993, s. 441]. Jednak sens tego pomiaru sprowadza się w gruncie rzeczy do badania skuteczności controllingu (na drodze do oszacowania efektywności controllingu stoi niestety poważny problem zdefiniowania i określenia jego efektów). Autor ten dostrzega trudność ścisłego, zoperacjonalizowanego zidentyfikowania i pomiaru celów controllingu. Uważa, że zbyt mało uwagi poświęca się zagadnieniom ich ustalania. Są one formułowane w praktyce w sposób bardzo abstrakcyjny i nieprecyzyjny. Autor ten uważa stan badań nad celami controllingu za wysoce niezadowolający. Takie niedostateczne zajmowanie się celami controllingu przejawia się w nieodróżnianiu celów przedsiębiorstwa od celów controllingu, a także w bardzo szerokim spektrum zadań,

które są jemu przypisywane [Amshoff 1993, s. 155]. Bez sformułowania celów nie jest możliwe nie tylko skonstruowanie systemu controllingu, ale – co jest w praktyce słabą stroną przedsiębiorstw – przeprowadzanie oceny jego funkcjonowania. B. Amshoff wyróżnił 8 przekrojów badania efektywności controllingu, które są tożsame z podanymi przez niego celami controllingu (m.in. zapewnienie planowania, zapewnienie kontroli, integracja planowania i kontroli, zapewnienie sterowania, zapewnienie dostępu do informacji, przyczynianie się do zapewnienia harmonizacji, przyczynianie się do zapewnienia jakości decyzji, przyczynianie się do zapewnienia elastyczności). W ramach każdego przekroju autor ten przedstawił szczegółowe wskaźniki efektywności w formie pytań kierowanych do klientów świadczeń controllingu. Poniżej przedstawiono przykładowe pytania kierowane do klientów controllingu [Amshoff 1993, s. 443]:

- w zakresie efektywności planowania:
 - jak często dochodzi do tego, że cele i/lub strategię nie (lub niejasno) zostały ustalone?
 - jak często poszczególne plany cząstkowe (sprzedaży, produkcji, kosztów itd.) nie zostały zsynchronizowane?
 - jak jest pan/pani zadowolony/-a z organizacji (realizacji) procesu planowania (np. dotrzymywania terminów)?
 - jak oceniacie poziom dojrzałości systemu planowania?
- w zakresie efektywności kontroli:
 - jak oceniacie trafność analizy odchyień (prawidłowe rozpoznanie rodzaju i wymiaru odchylenia, przyczyny odchylenia)?
 - czy wymagane analizy prowadzi się terminowo?
 - jak oceniacie poziom dojrzałości systemu kontroli?

Wartościowanie wyników oceny odbywa się z wykorzystywaniem metody punktowej, a tak określona efektywność jest obliczona jako suma subiektywnych opinii klientów controllingu.

Podobne rozważania na temat oceny controllingu prowadzi także K. Benz [Benz 1998], który w prowadzeniu takiego pomiaru widzi możliwość kształtowania, modyfikowania i rozwijania controllingu w przedsiębiorstwie. W toku badań empirycznych autor ten stara się ustalić kryteria i mierniki właściwe do określania efektywności controllingu. K. Benz wskazuje dwa możliwe ujęcia oceny: funkcjonalne (ukierunkowane na procesy controllingu) oraz instytucjonalne (obejmujące zagadnienia dotyczące organizacji służb controllingu w przedsiębiorstwie).

Z kolei A. Brokeamper wskazuje na potrzebę pomiaru działań controllingu w celu jego lepszej jakościowo orientacji na klienta wewnętrznego oraz doskonalenia kosztów jego funkcjonowania. Prezentowane rozwiązanie opiera się na podejściu procesowym. Autor wskazuje na dwa parametry pomiaru świadczeń controllingu: koszty, jakość (mierzona stopniem zadowolenia klientów wewnętrznych) uzupełnione informacją o wadze poszczególnych działań (z punktu widzenia klientów controllingu). Ocena controllingu z wykorzystaniem parametru kosztowego

jest prowadzona w oparciu na metodzie benchmarkingu. Określone w ten sposób docelowe poziomy kosztów działań są podstawą oceny ich wartości rzeczywistych. Z kolei pomiar jakości procesów controllingu służy ustaleniu wartości poszczególnych świadczeń z punktu widzenia ich odbiorców. Dzięki temu możliwe jest 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 [Brokeamper 2003].

Jak wykazuje analiza dostępnych opracowań poruszających zagadnienia dotyczące oceny controllingu, istnieją wyraźne braki w zakresie kompleksowej metodyki jego oceny. Rozwiązania proponowane przez wymienionych autorów to nieliczne przykłady podejmowania tej tematyki.

4. Wnioski końcowe

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przedstawienia wybranych problemów stosowania controllingu, jak również wskazania istoty oraz sposobów prowadzenia oceny omawianej koncepcji zarządzania. Przybliżone przesłanki wyraźnie skłaniają do zainteresowania się tym zagadnieniem. Autorzy tacy jak J. Weber czy H. Błoch akcentują niską sprawność tej koncepcji w wymiarze aplikacyjnym, a także problemy jakości świadczeń controllingu. Istotnym ograniczeniem prowadzenia oceny omawianej koncepcji zarządzania są braki metodyczne. W literaturze przedmiotu spotkać można nieliczne opracowania, które poruszają tę problematykę. Różni autorzy odmiennie definiują przedmiot badania. Istnieje natomiast zgodność co do tego, że metodyka oceny controllingu powinna być wielokryterialna.

Biorąc pod uwagę złożoność omawianego problemu, można przyjąć, że powinien on stanowić temat dalszych, bardziej szczegółowych badań o charakterze poznawczym.

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.competencesite.de/system/repository.nsf/OpenLink!OpenAgent>, <http://www.controller-forum.com/2000/docs/brokemper.pdf>, 12.07.2003.
- Chalastra M., *Jak przeprowadzić audyt w systemie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004a, nr 4.
- Chalastra M., *Jak przeprowadzić audyt w systemie controllingu*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004b, nr 5.

- Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, red. M. Sierpińska, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Controlling. Technologia zarządzania firmą*, red. H. Błoch, Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- Habr J., Vepřek J., *Systemowa analiza i synteza. Nowoczesne podejście do zarządzania i podejmowania decyzji*, PWE, Warszawa 1976.
- Lichtarski J., *Kryteria i metody oceny efektywności przedsięwzięć organizatorskich w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 216, AE, Wrocław 1982.
- Lisiński M., Martyniak Z., *Analiza wartości organizacji*, KiW, Warszawa 1981.
- Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarski, AE, Wrocław 1999.
- Preißler P., *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*, Oldenbourg-München-Wien 1985.
- Sekuła Z., *Istota controllingu*, „Organizacja i Kierowanie”, Warszawa 1998, nr 3.

THE PROBLEMS OF CONTROLLING EXPLOITATION AND METHODS OF ITS EVALUATION

Summary

In the article controlling functioning problems in the enterprise were identified. In particular the attention was paid to these problems which concern low efficiency of controlling functioning and low quality of its services. The essence of controlling assessment was presented, as well as detailed literature analysis was conducted to find appropriate methods of such assessment.

Krzysztof Nowosielski – dr, adiunkt w Katedrze Rachunkowości i Controllingu Przedsiębiorstw Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.