Dariusz Zarzecki*

CONTROLLING W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM

1. WPROWADZENIE

W artykule przedstawiono istotę *controllingu* i jego związki z kontrolą wewnętrzną, analizą ekonomiczną i zarządzaniem strategicznym. Scharakteryzowano elementy i instrumenty *controllingu* oraz zaprezentowano różne warianty usytuowania *controllingu* w firmie.

2. CONTROLLING A KONTROLA WEWNĘTRZNA I ANALIZA EKONOMICZNA

Termin *controlling* robi od lat zawrotną karierę. Po przełomie z 1990 r. stał się również znany i jest dość powszechnie używany w Polsce. Występuje przy tym wiele definicji *controllingu*. Najczęściej przyjmuje się, że *controlling* jest ponadfunkcyjnym instrumentem zarządzania, który ma wspierać kierownictwo firmy przy podejmowaniu decyzji.

Controlling to obejmujący całe przedsiębiorstwo, skoordynowany i zintegrowany, wspierany komputerowo system wspomagania w procesie strategicznego i operacyjnego zarządzania przedsiębiorstwem poprzez koordynację planowania (ustalania celów przedsiębiorstwa), kontroli (porównania stanu faktycznego z zamierzeniami; analiza odchyłeń) oraz kierowania (przeprowadzenia działań korygujących). W krótkim okresie *controlling* przybiera postać zysku, zaś w okresie długim przedstawia się on jako pewność istnienia i rozwoju przedsiębiorstwa.

Controlling bywa też definiowany jako nowa funkcja zarządzania, a dokładniej jako międzyfunkcja – łączy ona w sobie elementy planowania, dyspozycji, kontroli, analizy i zasilania w informacje. Utożsamia się go również

* Prof. dr hab., Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Inwestycji i Wyceny Przedsiębiorstw.

z *advocatus diaboli*. W tym znaczeniu *controlling* ma na celu pobudzenie kadry kierowniczej do twórczego niepokoju, po to, aby sprowokować ją i tym samym pomóc jej w podejmowaniu lepszych, wielopłaszczyznowych decyzji.

Zakres zadań *controllingu* obejmuje:

1) planowanie, tj. przekładanie misji i strategii firmy na cele długookresowe, średniookresowe i bieżące,

2) kontrolę, tj. porównywanie stanu faktycznego z zamierzeniami (planem) oraz analizę i interpretację odchyleń,

3) kierowanie, tj. prowadzenie działań korygujących.

Z określenia istoty i zadań *controllingu* wynika, iż jest to szczególnie sposób połączenia znanych od lat instrumentów zarządzania, a mianowicie kontroli wewnętrznej i analizy ekonomicznej.

Przez kontrolę wewnętrzną rozumie się kontrolę gospodarczą organizowaną wewnątrz danej jednostki organizacyjnej. Podstawowym zadaniem kontroli wewnętrznej jest dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji oraz zastosowania w ramach profilaktyki skutecznych środków ochrony mienia, wyeliminowanie lub co najmniej ograniczenie niegospodarności, marnotrawstwa i nadużyć gospodarczych. Analiza ekonomiczna, rozumiana jako działanie praktyczne, spełnia funkcję narzędzia zarządzania, a jej przedmiotem jest ocena działalności podmiotów gospodarczych na podstawie danych charakteryzujących stany i zadania gospodarcze w formie prostego lub zagregowanego pomiaru i zastosowania zespołu metod wypracowanych przez teorię analizy ekonomicznej.

Na potrzebę integracji kontroli wewnętrznej i analizy ekonomicznej i stworzenia jednego spójnego systemu zwracano w Polsce uwagę już wiele lat temu. W artykule z 1987 r. T. Waśniewski i D. Zarzecki stwierdzili, że: (...) *usprawnienie systemów kontroli wewnętrznej i zapewnienie im pożądaney skuteczności oraz efektywne wykorzystanie analizy ekonomicznej w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi wymaga podjęcia wielu przedsięwzięć. Najważniejsze z nich to połączenie kontroli wewnętrznej i analizy ekonomicznej w jeden spójny system; integracja taka stanowiłaby przesłankę lepszej realizacji zadań kontroli jako szczególnie ważnej funkcji zarządzania*¹.

Tradycyjne komórki kontroli wewnętrznej nadal funkcjonują w bardzo wielu polskich przedsiębiorstwach. Na przykład w Polskiej Żegludzie Morskiej (PŻM) istnieje Dział Kontroli Wewnętrznej, który zajmuje się m. in. kontrolą komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa i podmiotów wchodzących w skład Grupy PŻM oraz przygotowaniem na polecenie Dyrektora opinii odnośnie do wykonania planów i budżetów działalności przedsiębiorstwa.

¹ J. Rubik, *Controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji finansowych*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami – współczesne tendencje w teorii i praktyce*, t. 1., Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Kołobrzeg, 2–4 marca 2000 r., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.

Oceniając treść licznych opracowań na temat *controllingu* można zaryzykować twierdzenie, że proces *controllingu* jest specyficznym i równocześnie racjonalnym połączeniem tradycyjnych narzędzi zarządzania, do których zalicza się analizę ekonomiczną i kontrolę wewnętrzną. Powszechnie przyjmuje się, że centralnym elementem *controllingu* jest rachunkowość. Rysuje się tutaj wyraźny podział zadań pomiędzy rachunkowością finansową a *controllingiem*. Ta pierwsza zajmuje się danymi z przeszłości, a jej przedmiotem jest wypracowywanie informacji z uwzględnieniem prawa handlowego i podatkowego. Z kolei *controlling* zainteresowany jest przetwarzaniem informacji, a więc rachunkiem kosztów i wyników, rachunkami porównawczymi i kalkulacjami. *Controller* musi myśleć i działać z nastawieniem przede wszystkim na przyszłość.

Jak słusznie zauważa H. J. Vollmuth – klasyk *controllingu* – (...) *założeniem systemu controllingu jest orientacja na cele, na przyszłość, na wąskie gardła, na rynek i na klienta. Controlling jest więc koncepcją, która zawiera wiele zróżnicowanych treści i powinien być tworzony tak, by ułatwić podejmowanie decyzji*. Retrospektywny charakter rachunkowości finansowej powoduje, że nie nadaje się ona do kierowania. Uświadomienie tego faktu doprowadziło do rozwinienia *controllingu* jako systemu kierowania nastawionego na osiąganie zysków. W początkowym okresie przyjmowano, że ten sposób myślenia powinien obejmować okres jednego roku. W następstwie szybkich zmian otoczenia społeczno-gospodarczego zmieniły się także poglądy na długość horyzontu *controllingu*. Konieczność wyprzedzającego rozpoznawania i uwzględniania rysujących się w dalekiej przyszłości szans i zagrożeń doprowadziła do powstania *controllingu* strategicznego oraz przewartościowania zasięgu planowania. Tak więc obecnie przyjmuje się, że mamy do czynienia z dwiema kategoriami *controllingu*:

1) *controllingiem* strategicznym – koncentrującym się na szansach i zagrożeniach w długim i średnim okresie,

2) *controllingiem* operatywnym – skupiającym uwagę na krótkookresowym sterowaniu zaopatrzeniem, produkcją, sprzedażą, wynikiem finansowym, płynnością finansową, wykorzystaniem zasobów.

System zarządzania przedsiębiorstwem w otoczeniu szczególnie dynamicznym wprowadza istotną zmianę jakościową w zakresie wymagań informacyjnych stawianych *controllingowi*. W takiej sytuacji *controlling* musi być zorientowany informacyjnie na przewidywanie zmian w otoczeniu oraz na ciągłe doskonalenie systemu informacyjnego; jest to tzw. zorientowanie na system menedżerski.

3. CONTROLLING A ZARZĄDZANIE STRATEGICZNE

Strategia to droga jaką przedsiębiorstwo chce podążać w celu osiągnięcia swoich celów i wypełnienia stojącej przed nim misji. Strategia to zbiór drogowskazów jakimi kieruje się firma na swojej drodze rozwoju. *Strategia jest zatem*

deklaracją zamierzeń. Definiuje czym chce być firma w dłuższym okresie. Ogólnym, uniwersalnym celem strategii jest przystosowanie firmy do zmieniającego się otoczenia w jak najkorzystniejszy dla niej sposób.

Strategie formują bazę dla zarządzania strategicznego i formułowania celów strategicznych. Zarządzanie strategiczne można określić jako proces tworzenia strategii i planów strategicznych oraz umiejętność ich późniejszej realizacji. Istotą zarządzania strategicznego jest długi horyzont czasowy podejmowanych działań, skupianie się na celach odległych, a nie na krótkoterminowym działaniu.

Zarządzanie strategiczne musi być oparte na dobrze zdefiniowanej misji firmy. Wypełnienie misji staje się w takim ujęciu celem zarządzania strategicznego. Zarządzanie to musi obejmować dwa składniki: określenie wizji oraz sposobu jej osiągnięcia. Wizja to pożądaný w przyszłości obraz firmy, natomiast sposób jej osiągnięcia pokazuje, jak wizja ta ma się urzeczywistnić.

Zarządzanie strategiczne to zatem zarządzanie oparte o wizję firmy, nie oderwane jednak od realiów obecnego działania. Zarządzanie to musi skupiać się na celach i misji przedsiębiorstwa i opierać o zasoby jakimi firma dysponuje. Menedżerowie działający strategicznie mają szeroki i daleko idący obraz tego, gdzie chcą zamierzać.

Definiowanie strategii nie zawsze musi być efektem świadomego i ciągłego procesu. Może ono wynikać z pojedynczych incydentalnych zdarzeń, które mogą zmienić obraną wcześniej strategię. Formułowanie strategii nie opiera się na tworzeniu dokładnych planów lecz na podejmowaniu prawidłowych długookresowych decyzji. Najlepszymi strategami są najczęściej ludzie kreatywni z dużą dawką intuicji, którzy potrafią być elastyczni w działaniu. Nie można jednak opierać się wyłącznie na intuicji i kreatywności – formułowanie strategii powinno być wynikiem systematycznego podejścia.

Formułowanie strategii – planu działania powinno być dobrze przemyślanym procesem o określonej sekwencji. W literaturze spotyka się różne ujęcia. Przedstawione poniżej, w którym wyróżnia się 10 etapów (zadań), jest jedną z propozycji w tym zakresie²:

1. Tworzenie misji przedsiębiorstwa
2. Określenie celów
3. Analiza SWOT
4. Analiza obecnej strategii
5. Określenie zadań strategicznych
6. Wypracowanie nowych lub zmienionych strategii
7. Określenie kluczowych czynników sukcesu
8. Przygotowanie planów operacyjnych opartych na celach strategicznych
9. Wdrożenie planów
10. Badanie następstw zmian.

² H. J. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.

Każdy z wymienionych etapów jest oddzielnym, stosunkowo złożonym i równocześnie ważnym przedsięwzięciem. Teoria wypracowała odpowiednie metody i procedury służące racjonalnemu wykonaniu poszczególnych zadań. Przykładowo, w określaniu zadań strategicznych (etap 5), wskazane jest wykorzystanie zestawu „pytań naprowadzających”, wśród których mogłyby znaleźć się następujące:

1. Jak utrzymać wzrost na „opadającym” rynku dla najbardziej dochodowego produktu firmy?
2. Jak utrzymać przewagę konkurencyjną w warunkach rosnącej konkurencji?
3. Jakie podjąć działania w świetle wyników kluczowych wydziałów (komórek)?
4. Jak daleko dywersyfikować produkty i rynki zbytu?
5. Ile środków powinniśmy przeznaczyć na badania i rozwój (B+R)?
6. Co zrobić ze starzejącym się parkiem maszynowym?
7. Jak sfinansować przewidywany wzrost?
8. Jak zapewnić sobie dopływ wykwalifikowanej siły roboczej?

Lista pytań może być znacznie dłuższa, dostosowana do specyficznych problemów danego rodzaju podmiotów (wielkość firmy, branża, rynek, rodzaj produktów, kadra itp.).

4. ELEMENTY CONTROLLINGU

Controlling składa się z trzech ściśle powiązanych ze sobą elementów³: 1) planowania, 2) kontroli, 3) kierowania. Na potrzeby *controllingu* wyróżnia się planowanie operacyjne (krótkookresowe, bieżące) i planowanie strategiczne (długookresowe). Sugerowana kolejność procesu planowania w przedsiębiorstwie zorientowanym marketingowo przedstawia się następująco⁴:

1. Ilościowy plan sprzedaży;
2. Wartościowy plan sprzedaży;
3. Plan kosztów;
4. Plan zysków;
5. Plan produkcji;
6. Plan inwestycji;
7. Plan finansowy;
8. Plan zaopatrzenia;
9. Plan zatrudnienia;
10. Planowany bilans;
11. Planowany rachunek zysków i strat.

³ P. Horvath, *Controlling*, Munchen 1990; H. J. Vollmuth, *op. cit.*

⁴ H. J. Vollmuth, *op. cit.*

Sprawność *controllingu* wymaga jednoznacznego określenia obowiązujących w firmie procedur planistycznych, w tym także ustalenia czy stosowane będzie planowanie odgórne czy też planowanie oddolne. Zadaniem *controllera* jest m. in. opracowanie instrukcji planowania oraz – w razie potrzeby – jej bieżące modyfikowanie. Instrukcja obejmuje harmonogram sporządzania planów i formularze planistyczne, jakie powinni wykorzystywać każdy z kierowników.

Istotnym elementem *controllingu*⁵ (zawartym zresztą w jego nazwie) jest kontrola. Punktem wyjścia jest porównanie wykonania z określonym wzorcem, zwanym bazą porównawczą (bazą odniesienia). W *controllingu* mogą i powinny być wykorzystywane różnorodne bazy porównawcze, które od lat – z mniejszym lub większym powodzeniem – stosowane są w analizie ekonomicznej⁶:

1. Dane z okresów ubiegłych (porównania w czasie);
2. Dane planowe (porównania z planem);
3. Dane z innych jednostek gospodarczych (porównania w przestrzeni – analiza międzyzakładowa);
4. Wartości średnie (porównania z wielkościami średnimi);
5. Wartości wzorcowe, postulowane (porównania z wielkościami normatywnymi).

Przyjmuje się jednak, że istotą *controllingu* jest kierowanie. Na podstawie wyników analizy odchyień należy określić i podjąć działania zapobiegające zejściu z kursu zmierzającego do osiągnięcia przyjętego stanu docelowego. Najważniejszym zadaniem *controllera* w zakresie kierowania powinno być zagwarantowanie, iż pomimo występowania odchyień kierowanie firmą odbywa się tak, aby mogły zostać osiągnięte założone wielkości.

Controllera powinna cechować aktywność. Po stwierdzeniu odchyień powinien on nawiązać kontakt z kierownikami odpowiedzialnymi za te odchylenia w celu poszukiwania możliwości dokonania odpowiednich korekt. *Controller* powinien jednak spełniać w stosunku do kierowników jedynie rolę doradcy, ponieważ to oni zwykle ponoszą odpowiedzialność za działania korygujące.

Controlling jest koncepcją zorientowaną na „wąskie gardła”. *Controller* powinien identyfikować „wąskie gardła” występujące w firmie i ustalać ich hierarchię. *Controller* powinien wypracować i stosować różnorodne instrumenty kierowania, m. in. takie jak⁷:

⁵ Pojęcie *controllingu* wywodzi się od angielskojęzycznego czasownika *control*, czyli sterować, kierować, kontrolować. Więcej definicji tego terminu można znaleźć między innymi w pracy: J. Duraj (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe Novum, Uniwersytet Łódzki, Płock–Łódź 2003.

⁶ L. Bednarski, *Analiza rentowności przedsiębiorstwa*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa* (praca zbiorowa), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1998; T. Waśniewski, D. Zarzecki, *Kontrola wewnętrzna i analiza ekonomiczna w teorii i praktyce*, „Rachunkowość” 1987, nr 3; D. Zarzecki, *Wykorzystanie wskaźników finansowych w ocenie przedsiębiorstwa*, Interbook, Szczecin 1997.

⁷ B. Grzegorzaneek-Więcek, M. Kulesza, *Controlling jako narzędzie optymalizacji kosztów działalności firmy*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami – współczesne*

- analiza rentowności,
- analiza wartości,
- analiza czasu pracy,
- rachunek kosztów bezpośrednich,
- system wskaźników ekonomicznych,
- analiza prognozy rentowności,
- krótkookresowy rachunek wyników,
- analiza scenariuszy,
- analiza wrażliwości.

Controlling w szerokim zakresie wykorzystuje wskaźniki ekonomiczne (zarządzania). Konstrukcja systemu wskaźników na potrzeby *controllingu* jest więc ważnym przedsięwzięciem. Należy przy tym zauważyć, że każda firma powinna dostosować zestaw wykorzystywanych wskaźników do przedmiotu działalności i specyfiki określonej wieloma innymi czynnikami. Istotne jest zachowanie hierarchii celów: najważniejsze grupy wskaźników to wskaźniki opisujące rentowność i płynność finansową. Inne grupy wskaźników to wskaźniki zadłużenia, wskaźniki aktywności i wskaźniki wartości rynkowej. Te ostatnie odnoszą się zasadniczo do spółek notowanych na giełdzie. Mogą i powinny być też stosowane specyficzne, branżowe wskaźniki ekonomiczne dotyczące danego podmiotu, na przykład w hotelarstwie byłyby to (między innymi): wskaźnik obłożenia, średnia cena osobodnia, średnie przychody z gastronomii na jednego gościa. System wskaźników powinien być dostosowany do celów strategicznych i operacyjnych firmy, odzwierciedlając równocześnie jej specyfikę⁸.

5. USYTUOWANIE *CONTROLLINGU* W STRUKTURZE ORGANIZACYJNEJ

Komórka *controllingu* odgrywa tym większą rolę i jest tym efektywniejsza, im wyższe miejsce zajmuje w hierarchii firmy. W większych przedsiębiorstwach *controller* jest często członkiem zarządu. Jeżeli średnie i małe firmy nie zdecy-

tendencje w teorii i praktyce, t. 1., Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Kołobrzeg, 2–4 marca 2000 r., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego; P. Horvath, *op. cit.*; W. Naruć, *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2013; E. Nowak (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996; J. Rubik, *Controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji finansowych*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami – współczesne tendencje w teorii i praktyce*, t. 1., Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Kołobrzeg, 2–4 marca 2000 r., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego; K. Sawicki, *Logistyka, controlling i rachunkowość we współczesnych jednostkach gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1994, nr 29; H. J. Vollmuth, *op. cit.*

⁸ Jedną z najnowszych prac poświęconych tej problematyce jest książka: W. Skoczylas, *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.

dują się na powołanie odrębnego stanowiska *controllera*, ale chcą realizować filozofię *controllingu* w praktyce zarządzania, wówczas jeden z członków zarządu powinien przyjąć obowiązki wchodzące typowo w zakres tego stanowiska.

W praktyce wyróżnia się dwa podstawowe sposoby usytuowania stanowiska *controllera*:

- na pozycji sztabowej,
- na pozycji liniowej.

Pozycja sztabowa w pełni odpowiada zaleceniu, że *controller* powinien zajmować możliwie wysoką pozycję w strukturze organizacyjnej. Pozycja sztabowa podlega jedynie kierownictwu przedsiębiorstwa. Sztabowiec nie posiada jednak kompetencji decyzyjnych i zarządczych, a jedynie doradcze. Tymczasem kompetencje są konieczne, aby wprowadzić i utrzymać dobrze działający system *controllingu*. W przypadku pozycji liniowej praktyka wykazuje, że takie rozwiązanie zapewnia znacznie lepsze rezultaty, bowiem *controller* ma tutaj prawo do wydawania poleceń. *Controller* powinien operować na tym samym szczeblu zarządzania, co kierownicy innych komórek funkcjonalnych (np. marketing, produkcja, administracja). W mniejszych firmach wprowadzenie samodzielnego stanowiska *controllera* zwykle nie jest ekonomicznie uzasadnione. Najczęściej obowiązki *controllera* przypisywane są wówczas dyrektorowi finansowemu, który powinien przejść odpowiednie szkolenie w tym zakresie.

Inne rekomendowane przez teorię i spotykane w praktyce rozwiązania organizacyjne to: 1) połączenie *controllingu* z komórką informatyki; 2) realizacja funkcji *controllera* bezpośrednio przez właściciela; 3) zatrudnienie zewnętrznego doradcy ds. *controllingu*.

Połączenie *controllingu* z komórką informatyki ma wiele zalet. Wspomniana wcześniej istotna zmiana jakościowa w wymaganiach informacyjnych stawianych *controllingowi* wymusza stosowanie coraz lepszych systemów informacyjnych i stale doskonalonych narzędzi informatycznych. Wkomponowanie *controllingu* w komórkę informatyki nie gwarantuje co prawda sprawnego funkcjonowania *controllingu*, stwarza jednak przesłanki do szybszego niż przy innych rozwiązaniach organizacyjnych dostosowania systemów informacyjnych do zmieniających się potrzeb w obszarach będących przedmiotem zainteresowania *controllingu*. Co więcej, dzięki połączeniu wspomnianych komórek możliwe jest opracowanie systemów informacyjnych lepiej odpowiadających potrzebom *controllingu*, czyli tworzenie tzw. systemów „na miarę” (*taylor-made*).

W przypadku rezygnacji z powołania oddzielnego stanowiska *controllera* najczęściej zaleca się, aby funkcję tę przejął właściciel. Czynności *controllera* powinien wykonywać osobiście (dotyczy to przede wszystkim mniejszych podmiotów) lub poprzez oddelegowane osoby. Zestaw informacji niezbędnych do realizacji tej funkcji przygotowywany jest w tym przypadku przez osobę odpowiedzialną w firmie za finanse i księgowość (najczęściej jest to główny księgowy). Omawiane rozwiązanie sprawdza się w mniejszych firmach i jest z pewno-

ścią godne rozważenia, nie zawsze bowiem tworzenie dodatkowego stanowiska znajduje uzasadnienie w rozmiarach przedsiębiorstwa i skali prowadzonych przez nie operacji gospodarczych.

Controller z zewnątrz jest faktycznie doradcą, konsultantem, który służy zarządowi swoją wiedzą i doświadczeniem. Rozwiązanie to jest zalecane w firmach nie dysponujących odpowiednio wykwalifikowanymi kadrami w zakresie wprowadzenia i realizacji *controllingu*. Doradca zewnętrzny „sprzedaje” swoją wiedzę i doświadczenie (*expertise*), co ma szczególne znaczenie w pierwszym okresie wdrożenia nowej koncepcji. Po pewnym czasie (trwającym zwykle od kilku miesięcy do roku) funkcje *controllera* z zewnątrz przejmują odpowiednio przygotowani kierownicy. Atutem *controllera* z zewnątrz jest możliwość radykalnego niekiedy skrócenia okresu wdrożenia, m. in. dzięki unikaniu wielu konfliktów personalnych (osoba z zewnątrz, nie uwikłana w istniejącą strukturę) oraz wyborze „szybkiej ścieżki” realizacji (tj. pójściu „na skróty” w wielu sytuacjach, które normalnie wymagałyby czasochłonnej i kosztownej fazy uczenia się na błędach).

Controlling należy tworzyć i wdrażać stopniowo. H. J. Vollmuth wyróżnia następujące etapy⁹:

- 1) analiza stanu istniejącego,
- 2) analiza słabych miejsc,
- 3) formułowanie celów,
- 4) koncepcja stanu pożądanego,
- 5) sprawdzenie warunków,
- 6) wdrożenie *controllingu*,
- 7) regularne kontrole,
- 8) wprowadzanie modyfikacji.

Kluczowym warunkiem powodzenia jest zapewnienie *controllerowi* pełnego poparcia ze strony kierownictwa firmy. Opór i niechęć można stosunkowo łatwo usunąć lub przynajmniej istotnie ograniczyć, gdy pracownicy dostrzegą, że *controlling* jest skutecznym instrumentem zarządzania na potrzeby planowania, kontroli i kierowania. Sprawdzonego sposobem przewycięzania inercji przyzwyczaję jest możliwie szerokie uczestnictwo pracowników (w tym także przyszłych realizatorów) w wypracowywaniu koncepcji i wdrażaniu systemu.

6. ZAKOŃCZENIE

W Polsce *controlling* staje się coraz bardziej popularny, wkraczając do kolejnych podmiotów; zarówno dużych, jak i małych, prywatnych i państwowych, reprezentujących różne branże gospodarki.

⁹ H. J. Vollmuth, *op. cit.*

W literaturze wymienia się liczne warunki skutecznego i efektywnego wdrożenia *controllingu*. Za najważniejsze uznaje się¹⁰:

- 1) przekonanie o celowości wprowadzenia *controllingu*,
- 2) wdrożenie prorynkowego stylu zarządzania,
- 3) określenie koncepcji i zasad zarządzania,
- 4) opracowanie charakterystyki stanowisk pracy,
- 5) przeprowadzenie reorganizacji.

Wpływ na efektywność wdrożenia systemu ma wiele innych uwarunkowań o charakterze zewnętrznym, m. in. takich jak: robotyzacja i automatyzacja procesów wytwórczych, rozwój technologii i systemów informatycznych¹¹, standaryzacja procesów gospodarczych w układzie ponadnarodowym (Unia Europejska, GATT itp.), procesy globalizacyjne. Niemniej coraz powszechniej spotyka się opinie, według których dobrze przemyślany i sprawnie funkcjonujący *controlling* stanowi istotny element przewagi konkurencyjnej na rynku. Przyczyniając się do poprawy efektywności działania, a więc również zwiększania wartości przedsiębiorstw, *controlling* jest naturalnym narzędziem zarządzania wspomagającym zarządzanie podmiotami gospodarczymi.

BIBLIOGRAFIA

- Bednarski L., *Analiza rentowności przedsiębiorstwa*, [w:] *Analiza ekonomiczna przedsiębiorstwa* (praca zbiorowa), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1998.
- Duraj J. (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe Novum, Uniwersytet Łódzki, Płock–Łódź 2003.
- Encyklopedia zarządzania*, http://mfiles.pl/pl/index.php/Definicja_controllingu.
- Grzegorzaneek-Więcek B., Kulesza M., *Controlling jako narzędzie optymalizacji kosztów działalności firmy*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami – współczesne tendencje w teorii i praktyce*, t. 1, Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Kołobrzeg, 2–4 marca 2000 r., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Horvath P., *Controlling*, Munchen 1990.
- Naruc W., *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2013.
- Nowak E. (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- Rubik J., *Controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji finansowych*, [w:] D. Zarzecki (red.), *Zarządzanie finansami – współczesne tendencje w teorii i praktyce*, t. 1, Materiały z międzynarodowej konferencji naukowej, Kołobrzeg, 2–4 marca 2000 r., Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Więcej na temat narzędzi informatycznych wykorzystywanych w planowaniu finansowym i *controllingu* można znaleźć w pracy: W. Naruc, *Planowanie finansowe efektywnym narzędziem zarządzania. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Marina, Wrocław 2013, s. 119–129.

- Sawicki K., *Logistyka, controlling i rachunkowość we współczesnych jednostkach gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” 1994, nr 29.
- Skoczylas W., *Wskaźniki i systemy wskaźników ekonomicznych w pomiarze dokonań przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- Vollmuth H. J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1996.
- Waśniewski T., Zarzecki D., *Kontrola wewnętrzna i analiza ekonomiczna w teorii i praktyce*, „Rachunkowość” 1987, nr 3.
- Zarzecki D., *Wykorzystanie wskaźników finansowych w ocenie przedsiębiorstwa*, Interbook, Szczecin 1997.

Dariusz Zarzecki

CONTROLLING IN MANAGING A BUSINESS

The paper presents an essence of controlling and focuses on its link with internal control, economic analysis and strategic management. Elements and instruments of controlling have been discussed and potential variants of organization of controlling in a firm have been examined.

Keywords: controlling, management, organization.