

— IDŹ DO —

PRZYKŁADOWY ROZDZIAŁ

SPIS TREŚCI

— KATALOG KSIĄŻEK —

KATALOG ONLINE

ZAMÓW DRUKOWANY KATALOG

— TWÓJ KOSZYK —

DODAJ DO KOSZYKA

— CENNIK I INFORMACJE —

**ZAMÓW INFORMACJE
O NOWOŚCIACH**

ZAMÓW CENNIK

— CZYTELNIĄ —

FRAGMENTY KSIĄŻEK ONLINE

Controlling – wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem

Autor: Edyta Duda-Piechaczek

ISBN: 978-83-246-0577-4

Format: A5, stron: 136



Prosta księgowość to za mało!

- Lek na niepewność co do przyszłości firmy
- Analiza kosztów i przychodów firmy na potrzeby osób zarządzających
- Kompetencje i zadania dobrego controllera
- Zasady współpracy controllera z osobami zarządzającymi i pracownikami

W firmie panuje atmosfera niepewności. Czy koszty są pod kontrolą? Czy po rozliczeniu rocznym nie okaże się, że dokładamy do interesu? Czy możemy płacić niższe podatki? Czy jest sens zwiększać zatrudnienie, obniżyć ceny i kredytować klientów? Czy spłacimy zaciągnięty kredyt bankowy? Na te pytania nie odpowie zapewne ani księgowy, ani żaden z kierowników. Wszyscy oni zajmują się swoimi wycinkami działalności firmy. Dyrektor zarządzający, względnie właściciel przedsiębiorstwa, zostaje z takimi problemami sam na sam... chyba że zatrudni controllera albo wyłoni spośród pracowników kogoś, kto po przeszkoleniu zacznie pełnić tę funkcję.

W pełnej poradzie praktycznych książce autorka pokazuje, jak działa controlling w przykładowej firmie „XYZ”. Przedstawia, jak krok po kroku firma ta rozwiązuje problemy typowe dla małych i średnich przedsiębiorstw wdrażających tę strategię działania. Poznaj firmę „XYZ” i przekonaj się, jak wiele daje jej takie podejście. Można dzięki niemu przeprowadzić:

- analizę źródeł kosztów i przychodów na potrzeby zarządcze,
- porównywanie kosztów i przychodów faktycznych z planowanymi,
- analizę zasad rekrutacji na stanowisko controllera,
- kontrolę wykonania planów strategicznych i operacyjnych,
- badanie efektywności kosztowej przedsiębiorstwa,
- analizę wrażliwości zysku firmy na zmiany poszczególnych kosztów i ich nośników.

Spis treści

Wstęp	7
1. Controlling jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem	9
Geneza i rozwój koncepcji controllingu	9
Pojęcie controllingu	10
Istota procesu zarządzania	11
Kierowanie a zarządzanie	16
Funkcje zarządzania	19
Kontrola w procesie zarządzania	21
Zadania i funkcje controllingu	26
Podstawowe rodzaje controllingu	31
Podstawowe warunki wdrażania controllingu	32
2. Pożądana sylwetka kontrolera jako przywódcy w procesie wdrażania controllingu	35
Ewolucja funkcji kontrolera	35
Współczesne zadania kontrolera	38
Miejsce kontrolera w strukturze organizacyjnej	42
Niezbędne kompetencje kontrolera	47
3. Kontroler i system controllingu w przedsiębiorstwie „XYZ”	53
Miejsce kontrolera w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa „XYZ”	53
Controlling a kontrola	54
Czynniki wpływające na organizację controllingu	55

Elementy controllingu	59
Controlling strategiczny i operacyjny	63
Controlling strategiczny	65
Controlling operacyjny	66
4. Instrumenty controllingu strategicznego	69
Instrumenty controllingu strategicznego stosowane w przedsiębiorstwie „XYZ”	69
Luka strategiczna	70
Krzywa doświadczeń	74
Analiza możliwości	77
5. Instrumenty controllingu operacyjnego	85
Instrumenty controllingu operacyjnego stosowane w przedsiębiorstwie „XYZ”	85
Analiza metodą ABC	88
Analiza wielkości zamówień	92
Koła jakości	94
6. Rachunek kosztów i zysków na potrzeby controllingu	101
Koszty w systemie kryteriów wyboru przy podejmowaniu określonej decyzji	101
Istota kosztów i ich zakres	102
Koszty własne a kategorie pokrewne	104
Koszty a efektywność przedsiębiorstwa	105
Kryteria klasyfikacji kosztów	106
Klasyfikacja kosztów do wyceny zapasów i pomiaru zysku	107
Klasyfikacja kosztów do celów decyzyjnych	110
Klasyfikacja kosztów do celów kontroli	114
Istota i zadania rachunku kosztów	114
Klasyfikacja systemów w rachunku kosztów	115
Rachunek kosztów pełnych	116
Rachunek kosztów zmiennych	118
Wpływ systemu rachunku kosztów na wynik finansowy	120
Zakończenie	121
Skorowidz	123

MOTTO: *Jak posiejesz, tak zbierzesz.*

— Autor nieznany

2

Pożądana sylwetka kontrolera jako przywódcy w procesie wdrażania controllingu

Po przeczytaniu rozdziału będziesz potrafił:

- ❖ scharakteryzować funkcje oraz zadania kontrolera,
- ❖ wyznaczyć miejsce kontrolera w strukturze organizacyjnej,
- ❖ dokonać analizy kompetencji kontrolera.

Ewolucja funkcji kontrolera

Funkcje kontrolera w zarządzaniu przedsiębiorstwem zmieniają się. Zasadniczym czynnikiem wywołującym te zmiany jest typ otoczenia. W zależności od rodzaju otoczenia możemy wyróżnić trzy modelowe sylwetki kontrolera: rejestrator, nawigator, innowator.

W tabeli 2.1 przedstawiono wpływ otoczenia na zadania kontrolera.

Tabela 2.1. Wpływ otoczenia na zadania kontrolera

Sylwetka kontrolera	Typ otoczenia	Zadania kontrolera
Rejestrator	Stabilne	<ul style="list-style-type: none"> • Dostarczanie danych o minionych procesach gospodarczych • Powiązanie z księgowością finansową i tradycyjnym rachunkiem kosztów • Wykorzystywanie informacji ze sprawozdań finansowych • Nie uczestniczy w procesie decyzyjnym
Nawigator	Zmienne	<ul style="list-style-type: none"> • Integracja planowania z kontrolą • Porównywanie wielkości faktycznych z planowanymi • Zapobieganie popełnieniu ewentualnych błędów • Wyeleminowanie odchyłeń w czasie teraźniejszym i w przyszłości • Współuczestniczenie w procesie decyzyjnym — pełni funkcje sztabowe lub liniowe
Innowator	Burzliwe	<ul style="list-style-type: none"> • Szybka orientacja w dokonujących się zmianach • Energiczne działania innowacyjne • Ulepszanie rozwiązań przyjętego systemu ekonomicznego • Stosowanie nowoczesnych rozwiązań w rachunkowości finansowej i zarządczej • Udział w zarządzaniu

Źródło: K. Czubakowska, Funkcje i zadania controllera w przedsiębiorstwie, *Prace Naukowe AE*, nr 698, Wrocław 1995, s. 17.

Poszczególne sylwetki kontrolera można scharakteryzować następująco¹:

1. koordynator — uzgadnia wzajemne działania, ujednocila lub harmonizuje wspólne plany,
2. moderator — prezentuje określony program, w burzliwych dyskusjach pełni funkcję negocjatora (z łac. *moderator* — ten, kto powściąga),

¹ K. Czubakowska, *Idea controllingu a funkcje controllera*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych, nr 43, 1997.

3. analityk — dokonuje analizy danych za pomocą odpowiednich narzędzi,
4. inicjator — osoba występująca z inicjatywą, dająca czemuś początek, projektodawca.

Kontroler funkcjonujący jako rejestrator, nawigator i innowator ma inne zadania. Należy je rozpatrywać w powiązaniu z określonym rodzajem otoczenia, w jakim funkcjonuje przedsiębiorstwo. Rozróżnia się otoczenie stabilne, zmienne i burzliwe. Zakres zadań i orientacja kontrolerów pracujących w poszczególnych rodzajach otoczenia są zróżnicowane, co ilustruje tabela 2.1².

Controlling jest bardzo ściśle związany z rachunkowością. Jednak kontroler i księgowy nie wykonują tych samych czynności.

Kontroler w mniejszym stopniu zajmuje się księgowością finansową, a więc wypracowaniem informacji z uwzględnieniem prawa handlowego i podatkowego. W o wiele większym stopniu zainteresowany jest przetwarzaniem informacji, czyli rachunkiem kosztów i wyników, rachunkami porównawczymi i kalkulacjami³.

Rachunkowość konwencjonalna, która wykorzystuje narzędzia księgowości finansowej i której cechą jest odwoływanie się do przeszłości, nie jest w stanie doprowadzić do zmniejszenia obszaru niepewności. Bierne dostarczanie informacji (czekanie do końca danego okresu), buchalterski sposób myślenia, nieaktualność danych oraz niedostatki ponadfunkcyjnej integracji w zarządzaniu przedsiębiorstwem prowadzą do zbyt późnego identyfikowania trudności. Wiąże się z tym nieprzeprowadzona w porę analiza przyczyn i zbyt późno podjęte działania korygujące.

Aby uchronić przedsiębiorstwo przed tymi negatywnymi czynnikami (nierealizowaniem celów), rachunkowość wymaga odpowiednich przekształceń. Musi ona ze swej tradycyjnie biernej postawy instrumentu sprawozdawczego stać się aktywnym elementem zarządzania przedsiębiorstwem, co z kolei pozwoli przewidzieć przyszłe problemy związane z kierowaniem przedsiębiorstwem⁴.

² *Rachunek kosztów w praktyce. Planowanie, ewidencja, rozliczanie, kontrola i wykorzystanie w zarządzaniu jednostkami gospodarczymi*, praca zbiorowa pod red. T. Martyniuk i J. Wermut, Verlag Dashöfer, część 10, rozdz. 6., s. 7.

³ H.J. Vollmuth, *op. cit.*, s. 33.

⁴ *Ibidem*, s. 34.

Istnieją znaczne różnice między działalnością tradycyjnego księgowego i kontrolera. Schematy myślowe pracowników księgowości są najczęściej całkowicie odmienne od schematów myślenia pracowników controllingu.

Poszczególne zdarzenia mające miejsce w przedsiębiorstwie mogą być ujęte w księgowości, o ile istnieją odpowiednie dokumenty księgowe. Kontroler natomiast musi zajmować się przede wszystkim planowaniem rozwoju przedsiębiorstwa, a więc tworzy on projekt, który dopiero w przyszłości można będzie realizować i odpowiednio dokumentować.

Współczesne zadania kontrolera

Funkcje kontrolera mogą być rozpatrywane nie tylko podmiotowo, ale i przedmiotowo. Wzajemne powiązania mogą być następujące:

1. Kontroler i strategia marketingowa — zadaniem kontrolera jest koordynacja w zakresie cen sprzedaży produktów. Należy podkreślić, że marketing bierze pod uwagę ceny kształtowane przez rynek, a nie ceny, które mają pokryć wszystkie koszty i zapewnić zysk. Kontroler powinien motywować do stawiania i realizacji celów, a w ramach swoich działań wspomagać w decyzjach dotyczących ustalania cen i liczby sprzedawanych produktów.
2. Kontroler a systemy informatyczne — zadaniem kontrolera jest dostarczanie danych, które mogą być przetworzone na informacje użyteczne w zarządzaniu jednostką.
3. Kontroler a dział organizacyjny — zadaniem kontrolera jest sprawdzenie, czy plan (np. plan produkcji) został zrealizowany, oraz wykrycie ewentualnych nieprawidłowości wymagających zmian organizacyjnych.
4. Kontroler a rewizja wewnętrzna — do zadań kontrolera z reguły należy również rewizja wewnętrzna, ale może ona być samodzielną jednostką. Wówczas podczas rewizji wewnętrznej gromadzone są informacje przydatne także kontrolerowi.
5. Kontroler a podatki — od kontrolera wymaga się znajomości przepisów podatkowych, które mają istotny wpływ na zysk bilansowy oraz przepływy środków pieniężnych. Warto dodać, że kontroler jest odpowiedzialny za realizację celów i zarządzanie zyskiem.

6. Kontroler a dział planowania — opracowywanie planów dotyczy wszystkich obszarów przedsiębiorstwa. Kontroler oczywiście nie planuje, ale jest koordynatorem realizowania wszystkich planów cząstkowych⁵.

Zadania kontrolera polegają zatem na zdobyciu, przetworzeniu, zestawieniu oraz prezentacji danych w celu podjęcia odpowiedzialnej decyzji. Kontroler powinien więc gromadzić i oceniać zarówno informacje wewnętrzne, jak i z otoczenia ułatwiające osiągnięcie zamierzonych celów. Powinien on służyć radą zarządzającym firmą, być koordynatorem w procesach planowania, kontrolowania i kierowania, brać udział w rozwiązywaniu problemów, ułatwiać przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi osobami odpowiedzialnymi za realizację zadań oraz określać udział pracowników w wykonywaniu tych zadań⁶.

Zadania kontrolera polegają na zdobyciu, przetworzeniu, zestawieniu oraz prezentacji zewnętrznych i wewnętrznych danych w celu wypracowania odpowiedniej decyzji. Kontroler musi więc gromadzić i analizować informacje. Dlatego powinien wprowadzić do przedsiębiorstwa system planowania, kontrolowania i kierowania zorientowany na osiągnięcie określonych wyników.

Kontroler powinien służyć radą osobom zarządzającym przedsiębiorstwem, szczególnie przy przeprowadzaniu następujących zadań:

- ❖ opracowywaniu planów operacyjnych i strategicznych,
- ❖ kontroli wyników,
- ❖ wprowadzaniu ukierunkowanych czynności sterujących.

Powinien również inicjować i przeprowadzać specjalne badania z zakresu ekonomiki przedsiębiorstwa oraz brać udział w rozwiązywaniu problemów.

Kontroler musi wprowadzać i rozwijać w przedsiębiorstwie system, który osobom na stanowiskach kierowniczych umożliwi samodzielne planowanie w podległych im działach. Na podstawie sprawozdań, które powinny napływać co miesiąc, kierownicy będą mogli w znacznym stopniu sami skontrolować, czy udało im się osiągnąć wyznaczone cele, czy też nie. Występujące odchylenia są następnie podstawą do podjęcia decyzji dotyczącej wprowadzenia

⁵ *Rachunek kosztów...*, s. 8.

⁶ *Ibidem*.

środków zaradczych we właściwych jednostkach organizacyjnych podlegających pracownikom zarządu. Kierowanie powinno być w miarę możliwości samodzielnie przeprowadzane przez kierowników. Kontroler ma więc do spełnienia funkcję koordynatora, doradcy lub nawigatora czuwającego nad tym, aby zostały osiągnięte zaplanowane zyski⁷.

Do zakresu zadań kontrolera należą:

- ❖ planowanie — ustalanie celów przedsiębiorstwa,
- ❖ kontrola — porównywanie stanu faktycznego z zamierzeniami, analiza odchyleń,
- ❖ kierowanie — przeprowadzanie działań korygujących.

Funkcja planowania zależy całkowicie od celów i zamierzeń przedsiębiorstwa oraz od zmian zachodzących w jego otoczeniu. Otoczenie zaś coraz częściej, szczególnie w gospodarce rynkowej, przypomina „burzliwe pole”, w którym zachodzą szybkie, wielokierunkowe i trudne do określenia zmiany. Ich śledzenie i analizowanie pozwala podmiotom gospodarczym na szybkie dostosowywanie się do nowych sytuacji. Jednak jest to możliwe tylko wówczas, gdy zebrane informacje o sprawności wewnętrznego funkcjonowania jednostki są systematycznie porównywane z wcześniej ustalonymi normami lub wzorcami efektywności. Znaczne odchylenia od tych wzorców powinny stanowić swego rodzaju sygnał alarmowy umożliwiający podjęcie działań korygujących.

Dostarczanie danych o wszystkich aspektach działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczenia powinno się odbywać w taki sposób, aby kierownictwo mogło nie tylko porównywać rzeczywistość z planem, ale i podejmować niezbędne decyzje wykonawcze. Decyzje takie stanowią istotę sterowania. Proces sterowania przebiega na wszystkich podstawowych szczeblach (strategicznym, taktycznym, operacyjnym) hierarchii organizacyjnej. Od skuteczności sterowania zależy osiągnięcie celów końcowych.

Niejednokrotnie decyzja jest determinowana przez cele końcowe, które jednostkom poszczególnych szczebli zostały wyznaczone przez szczeble wyższe. Decyzje strategiczne ograniczają swobodę podejmowania decyzji taktycznych, te zaś — decyzji operacyjnych⁸.

⁷ J.H. Vollmuth, *op. cit.*, s. 26.

⁸ W. Gabrusewicz, A. Kamela-Sowińska, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2000, s. 374 – 375.

Dane zawarte w planie i skutecznie wykorzystywane w sterowaniu nie są zbyt pomocne w osiągnięciu celów, jeśli nie uwzględni się również informacji pochodzących z kontroli. Istnieje ścisły związek między planowaniem a kontrolą. W trakcie planowania działalności przedsiębiorstwa ustala się podstawowe cele i zadania oraz sposoby ich realizacji. Natomiast za pomocą kontroli mierzy się postęp w osiągnięciu celów i wykrywa odchylenia od planu, co umożliwia podjęcie działań korygujących. Istotne jest, aby wykrycie odchylenia nastąpiło na tyle wcześnie, by można było podjąć skuteczne działania⁹.

Głównym problemem jest dostosowanie zdolności koordynacyjnej do jej potrzeb. Zdolność koordynacyjna jest niezbędna w systemie controllingu, gdyż sprawne osiągnięcie celów jest niemożliwe bez zharmonizowania zadań i działalności odrębnych jednostek (działów lub obszarów funkcjonalnych) podmiotu gospodarczego. Proces, w którym powstaje zespołowa koncepcja działania przedsiębiorstwa, motywująca wszystkich pracowników do zaangażowania się w osiągnięcie jego celów, jest odzwierciedlony w planie opisującym szczegółowo środki, metody i etapy rozwoju przedsiębiorstwa.

Wdrażanie controllingu ma pełne i racjonalne uzasadnienie jedynie wówczas, gdy zarządzanie przedsiębiorstwem jest zdecentralizowane. Tylko przy takim zarządzaniu jednostki wewnętrzne mają określone zadania i kompetencje, a zatem mogą być traktowane jako ośrodki (centra) odpowiedzialności. Stosowanie controllingu wymaga więc elastycznego procesu sterowania (regulowania), decentralizacji procesu decyzyjnego w przedsiębiorstwie oraz dużego poczucia odpowiedzialności pracowników.

W małych i średnich firmach od kontrolera wymaga się przede wszystkim znajomości zagadnień związanych z controllinguem, podatkami i kontrolą kosztów. Ponadto powinien mieć on ogólną wiedzę na temat zarządzania, ponieważ zajmuje się także m.in. zarządzaniem personelem. Natomiast w przypadku większych przedsiębiorstw konieczne jest, by kontroler miał odpowiednie wykształcenie specjalistyczne. Powinien znać instrumentarium controllingu i rachunkowości, ale dodatkowo zobowiązany jest do wykonywania funkcji menedżerskich w dziedzinach pokrewnych.

Najważniejszym zadaniem kontrolera w zakresie kierowania powinno być zagwarantowanie, iż pomimo występowania odchylenia kierowanie przedsiębiorstwem będzie odbywać się tak, aby mogły zostać osiągnięte założone

⁹ *Ibidem*, s. 376.

wielkości, wśród których dominującym czynnikiem jest zazwyczaj zysk. Oznacza to, że podjęcie każdego działania powinno być poprzedzone analizą jego wpływu na osiągnięcie ustalonych celów.

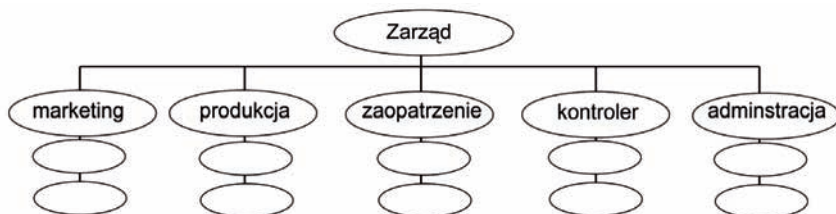
Zadania kontrolera powinny ulec reorganizacji. Szczególnie ważny jest nowy podział pracy pomiędzy dyrekcją przedsiębiorstwa a kontrolerem. Głównym zadaniem kontrolera jest dostarczanie dyrekcji przedsiębiorstwa informacji istotnych dla osiągnięcia wyników.

Funkcjonalni kontrolerzy przyczyniają się do pogłębiania podziałów i umożliwiają optymalizację zarządzania przedsiębiorstwem. Dlatego należy powołać zespół kontrolerów procesów.

Miejsce kontrolera w strukturze organizacyjnej

Kontroler, aby mógł skutecznie wypełniać swoje zadania, zostaje włączony w strukturę organizacyjną jednostki gospodarczej. Zajmuje on pozycję liniową lub sztabową.

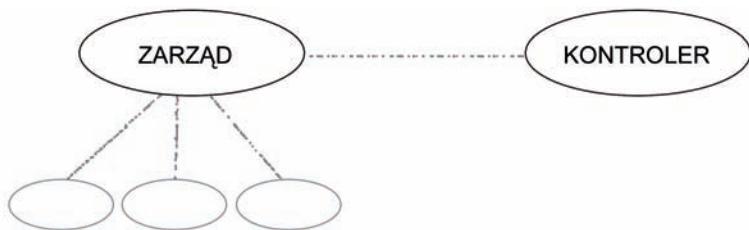
W strukturze liniowej kontroler działa na tym samym szczeblu, co kierownicy działu marketingu, produkcji oraz gospodarki materiałowej. Przedstawia to rysunek 2.1. Kontroler potrzebuje wielu informacji od kierowników poszczególnych działów, dlatego też powinien umieć narzucić własne zdanie w trakcie narad z pracownikami.



Rysunek 2.1. Pozycja kontrolera w strukturze liniowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Rachunek kosztów w praktyce, praca zbiorowa pod red. T. Martyniuk i J. Wermut, Verlag Dashöfer, część 10., rozdz. 6., s. 2.

W strukturze sztabowej kontroler znajduje się na wysokim szczeblu hierarchii, ponieważ podlega jedynie zarządowi (rysunek 2.2). Sprawuje funkcję doradczą, ułatwia podejmowanie decyzji, ale nie może samodzielnie podejmować tych decyzji ani wydawać zarządzeń. Aby controlling działał skutecznie, kontroler nie powinien zajmować pozycji sztabowej.



Rysunek 2.2. Pozycja kontrolera w strukturze sztabowej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Rachunek kosztów w praktyce, praca zbiorowa pod red. T. Martyniuk i J. Wermut, Verlag Dashöfer, część 10., rozdz. 6., s. 2.

W niektórych jednostkach gospodarczych z ekonomicznego punktu widzenia wprowadzanie samodzielnego stanowiska kontrolera jest nieuzasadnione. Uważa się, że jego obowiązki może przejąć kierownik do spraw finansowych lub główny księgowy. Łączenie tych stanowisk uznaje się jednak za nie najlepszy wybór, gdyż trudno jest pogodzić bieżące funkcje kierownicze z zadaniami powierzonymi kontrolerowi. W takim przypadku celowe jest zatrudnienie specjalisty spoza przedsiębiorstwa na stanowisku doradcy, który wprowadzi i rozwinie controlling¹⁰.

Do zadań kontrolera należy szkolenie pracowników zarządu podczas fazy wstępnej, aż do momentu, kiedy będą w stanie sami przejąć zadania controllingu. Kontroler z zewnątrz posiada ogromne doświadczenie w opracowywaniu koncepcji controllingu i wówczas jego wdrożenie nie wywołuje konfliktów między poszczególnymi kierownikami.

Jak ważne jest stanowisko kontrolera w firmie oraz wybór odpowiedniej osoby na to stanowisko, potwierdza *Katalog zadań kontrolera* opracowany przez Financial Executive Institute. Wyszczególnia się w nim zadania, które mogą być wykonywane przez kontrolera będącego realizatorem controllingu lub wspomagającego menedżera.

¹⁰ *Rachunek kosztów...*, s. 3.

Do podstawowych zadań kontrolera zawartych w *Katalogu zadań kontrolera* należą:

1. planowanie (opracowywanie, realizacja i koordynacja różnorodnych planów w przedsiębiorstwie),
2. przygotowywanie i interpretacja sprawozdań finansowych (porównywanie planu z jego realizacją, analiza i interpretacja wyników),
3. ocena i doradztwo (pomoc w realizacji funkcji kierowniczych),
4. sprawozdawczość na „zewnątrz” (dla agend państwowych, udziałowców, banków),
5. nadzór nad realizacją zadań (kontrola wewnętrzna, rewizja),
6. analiza ekonomiczna (ustalanie i interpretacja wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa i ocena ich strony finansowej w celu kontroli kosztów i przychodów),
7. ujednocnianie informacji przepływających między centralą i jej oddziałami w sprawach dotyczących księgowości, polityki finansowej i strategii rozwoju.

W wielu mniejszych i średnich przedsiębiorstwach nie ma odpowiednio wykwalifikowanych kierowników, którzy mogliby zająć się controllingiem. Można wówczas zatrudnić jako doradcę specjalistę spoza przedsiębiorstwa, który wprowadzi i rozwinie controlling. Kontroler z zewnątrz może zaofiarować swoje ogromne doświadczenie, nie wywołując konfliktów między poszczególnymi kierownikami. Z reguły też szybciej osiąga sukces niż niejeden kontroler wewnętrzny, który czasem toczy mozolne boje z poszczególnymi kierownikami, a często i z dyrekcją przedsiębiorstwa, zanim system controllingu zacznie w jakimś zakresie funkcjonować. Kontroler z zewnątrz — jeżeli dysponuje właściwym doświadczeniem zdobytym w innych przedsiębiorstwach — może często wdrożyć controlling szybciej i lepiej. W fazie wdrożeniowej może przeprowadzić szkolenie dyrekcji i kadry kierowniczej. Jeżeli system controllingu zacznie funkcjonować prawidłowo, będzie można zatrudnić własnego kontrolera.

Należy się zastanowić, na jakich szczeblach hierarchii przedsiębiorstwa umieścić stanowisko kontrolera, aby mógł skutecznie spełniać swoje zadania. Ogólnie rzecz biorąc, jego efektywność jest tym większa, im wyższe miejsce zajmuje w hierarchii przedsiębiorstwa.

Stanowisko kontrolera pojawia się w formie instytucjonalnej, co wiąże się na ogół z powstaniem oddziału (działu) controllingu. W formie nieinstytucjonalnej funkcję kontrolera pełnią inne oddziały (działy) przedsiębiorstwa, np. kierownik działu rachunkowości jest jednocześnie kontrolerem, który ma wpływ na decyzje menedżerów. Między kontrolerem a menedżerem zachodzi specyficzna interakcja¹¹.

W teorii controllingu i praktyce firm amerykańskich i zachodnioeuropejskich dostrzega się wiele czynników, od których zależy pozycja kontrolera w przedsiębiorstwie i związane z jego działalnością oczekiwania. Wśród tych czynników dominują następujące:

- ❖ wpływ otoczenia przedsiębiorstwa na zadania kontrolera,
- ❖ wielkość przedsiębiorstwa,
- ❖ struktura organizacyjna.

Czynniki te wzajemnie na siebie oddziałują. W stabilnym otoczeniu kontroler jest przyrównywany do rejestratora i wówczas może działać na średnich i niższych szczeblach zarządzania w strukturze funkcjonalnej. W otoczeniu dynamicznym o umiarkowanej zmienności pełni rolę nawigatora w strukturze o charakterze sztabowym. Burzliwe otoczenie wymusza na kontrolerze wprowadzanie innowacji, co może realizować w strukturach dynamicznych — zadaniowych.

Doświadczenia zachodnie wykazują, że controlling jest tym skuteczniejszy, im wyżej w hierarchii usytuowany jest kontroler. W zależności od potrzeb controlling jest także rozbudowany w głąb struktury organizacyjnej. Jak podaje K. Wierzbicki, najbardziej efektywna wydaje się pozycja kontrolera podlegającego bezpośrednio dyrektorowi naczelnemu i będącego jego najbliższym zapleczem inspiratorsko-doradczym (nadrzędne sztabowe usytuowanie kontrolera).

Usytuowanie controllingu w pozycji nadrzędnej ma także ujemne strony. Taka pozycja upoważnia niejako do żądania od podstawowych jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa gotowych informacji, co sprawia, że controlling nie wypełnia właściwych dla niego zadań, takich jak przetwarzanie

¹¹ *Ibidem*, s. 3 – 5.

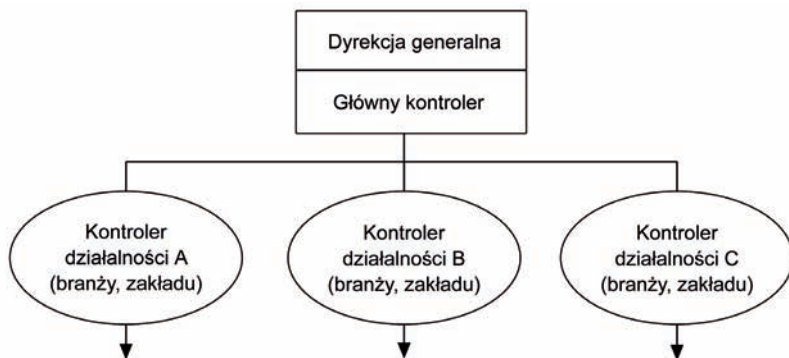
i analiza danych oraz wnioskowanie rozwiązań. Kontroler staje się w takim przypadku niejednokrotnie „przekaznikiem” decyzji i woli kierownictwa naczelnego, co ogranicza inwencję zespołu controllingowego.

Nadrzędna sztabowa pozycja kontrolera jest możliwa w dużych przedsiębiorstwach. W takiej strukturze może jednak dojść do kolizji kompetencji między nim a menedżerem. Menedżer jest bowiem odpowiedzialny za wyniki, stopień realizacji celów, a kontroler za zorganizowanie planowania strategicznego, operacyjnego i dyspozytywnego wraz z niezbędnym instrumentarium oraz realizacji i kontroli. W mniejszych i średnich przedsiębiorstwach kontroler nie powinien zajmować pozycji sztabowej, gdyż controlling jest wówczas mało skuteczny. W takich przedsiębiorstwach, aby umożliwić kontrolerowi bezpośrednie, partnerskie kontakty z podstawowymi komórkami wykonawczymi, należy usytuować controlling na poziomie tych właśnie jednostek (controlling w pozycji równorzędnej, liniowej). Takie rozwiązanie daje możliwość zorganizowania controllingu w postaci odrębnego wydziału bądź w połączeniu z inną komórką organizacyjną np. z wydziałem finansowo-księgowym. Równorzędna pozycja controllingu umożliwia bliższe współdziałanie z właściwymi komórkami przedsiębiorstw, co ma istotny wpływ na prawidłowość podejmowanych decyzji i realizację celów zakładanych przez przedsiębiorstwo¹².

Ogólnym trendem rozwojowym struktur organizacyjnych przedsiębiorstw zachodnich jest dążenie do ich uelastyczniania po to, by zwiększyć zdolność przedsiębiorstwa do szybkiego reagowania na wymagania rynku. Tworzy się wówczas struktury dynamiczne w rodzaju struktur dywizjonalnych lub macierzowych, co ilustruje rysunek 2.3.

W małych przedsiębiorstwach nie zawsze jest potrzebne wyodrębnienie w strukturze organizacyjnej komórki bądź stanowiska controllingowego. Wówczas procedury wynikające z metody controllingu spełnia przedsiębiorca lub jeden z jego zastępców lub (stosunkowo jeszcze rzadko) specjalnie powołany asystent szefa firmy ds. controllingu. W przypadku braku odpowiednio wykwalifikowanych pracowników można zatrudnić specjalistę spoza przedsiębiorstwa na stanowisku doradcy. Zaletą takiego zewnętrznego kontrolera może być jego duże doświadczenie oraz unikanie konfliktów z poszczególnymi kierownikami.

¹² K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, *System wdrażania...*, s. 40 – 42.



Rysunek 2.3. Miejsce kontrolera w strukturze dywizyjonalnej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo Uczelniane Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2000, s. 45.