

Paweł KRZEMIŃSKI

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

krzeminp@uek.krakow.pl

ZNACZENIE FUNKCJI CONTROLLINGU W PROCESIE ZARZĄDZANIA PRZEDSIĘBIORSTWEM*

Streszczenie. W artykule przedstawiono znaczenie funkcji controllingu i istotę ich stosowania w procesie zarządzania przedsiębiorstwem zarówno w warstwie teorio-poznawczej, jak i praktycznej. Zwrócono tu szczególną uwagę na wymóg dotyczący spójności realizacji procesu zarządzania, który można osiągnąć za pośrednictwem controllingu, co ma ułatwić dążenie przedsiębiorstwa do wzrostu skuteczności i efektywności działania.

Słowa kluczowe: controlling, funkcje controllingu, proces zarządzania, integracja i koordynacja, skuteczność, efektywność działania

THE IMPORTANCE OF CONTROLLING IN ENTITIES' MANAGEMENT PROCESSES

Abstract. The article describes the importance of controlling's function, as well as its implementation in company's management process. The main emphasis was put on requirement of consistency in particular management processes, which can be achieved through controlling and its function. The above mentioned conditions are intended to simplify the company's pursuit of increased efficiency and effectiveness of its business.

Keywords: controlling, controlling function, management process, integration and coordination, efficiency, business effectiveness

* Publikacja została sfinansowana ze środków przyznanych Wydziałowi Zarządzania Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, w ramach dotacji na utrzymanie potencjału badawczego.

1. Wprowadzenie

Występująca z jednej strony zmienność otoczenia i wynikająca z tego konieczność ciągłych dostosowań, natomiast z drugiej strony chęć osiągania przez przedsiębiorstwa coraz lepszych wyników, skłania zarządzających do poszukiwania i wdrażania rozwiązań wspierających dążenie przedsiębiorstw do osiągania wyznaczonych celów. Kolejnym problemem, z jakim muszą się zmierzyć menedżerowie w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw staje się osiągnięcie wyższej skuteczności i efektywności działania. Coraz większe pojawia się też przy tym zapotrzebowanie informacyjne przedsiębiorstw. Biorąc pod uwagę powyższe kwestie z pewnością można wskazać, że realizację zadań zorientowanych zarówno na wynik, jak i na proces zarządzania ułatwiają rozwiązania controllingowe, jakie można wdrożyć w przedsiębiorstwie.

Controlling to zharmonizowany system działań, szczególnie w zakresie planowania, kontroli, przetwarzania oraz gromadzenia informacji. Wspiera on proces pomiaru i oceny sytuacji ekonomicznej przedsiębiorstwa, poprzez realizację celów ujętych w planach (budżetach) i odpowiednich działań korygujących, które mają miejsce w systemie monitorowania i kontroli za pośrednictwem: raportów, przyczynowej analizy odchyleń oraz tworzonej na ich podstawie informacji pokontrolnej [25, s. 12-14]. Controlling koncentruje się na aspektach organizacyjnych przedsiębiorstwa, koordynując działania w dziedzinie zarządzania, a w szczególności w zakresie planowania i kontroli, a także przetwarzania i gromadzenia informacji. Controlling jest nastawiony na przyszłość, skupiając uwagę na osiągnięciu trwałego sukcesu przedsiębiorstwa. Dąży on do zapewnienia realizacji celów przedsiębiorstwa dzięki wykorzystaniu dostosowanych systemów planowania, kontroli, motywacji oraz zasilenia w informację. Duże znaczenie w controllingu przypisuje się także procesom sterowania i koordynacji działań, przez co controlling sam tworzy zintegrowany system zarządzania przedsiębiorstwem. Opiera się na odpowiednio dobranych narzędziach controllingowych (wśród których najważniejsze to: budżetowanie, raportowanie, system oceny centrów odpowiedzialności, premiowanie zadaniowe, system tworzenia, analizy i przesyłania informacji), które wspomagają podejmowanie decyzji i działań służących w realizacji postawionych celów zarówno krótko, jak i długookresowych [30, s. 13]. Poprawnie funkcjonujący system controllingu administruje przedsiębiorstwo doprowadzając w pewnym sensie do jego samoregulacji, przyczyniając się w ten sposób do obniżania kosztów oraz poprawy wyników ekonomicznych przedsiębiorstwa [15, s. 205-215].

Celem artykułu jest przedstawienie znaczenia funkcji controllingu w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, ze zwróceniem uwagi na konieczność spójnej ich realizacji (jako istotę ich stosowania) w dążeniu do wzrostu skuteczności i efektywności działania podmiotu.

2. Cele controllingu

Podjmując próbę odpowiedzi na pytanie dotyczące celowości wdrażania rozwiązań controllingowych w przedsiębiorstwie warto zwrócić uwagę na jego rozumienie tak w teorii, jak i praktyce zarządzania, bowiem controlling określany jest często narzędziem, za pomocą którego kierownictwo może sterować wynikiem finansowym przedsiębiorstwa. Twierdzenie takie prezentują E. Mayer i R. Mann [17, s. 7] uznając controlling za proces sterowania, który jest zorientowany na wynik (efekt) przedsiębiorstwa, jaki zamierza on osiągnąć. Rezultat taki jest możliwy do osiągnięcia poprzez planowanie, kontrolę oraz sprawozdawczość. Celem takiego postępowania ma być zapewnienie długotrwałego istnienia przedsiębiorstwa, co z kolei ma zapewnić stabilność zatrudnienia i wzmacniać funkcję motywacyjną w przedsiębiorstwie.

W uzupełnieniu, warto w tym miejscu także zwrócić uwagę na stanowisko J. Webera [31, s. 50], według którego przez controlling należy rozumieć funkcję wewnątrz systemu zarządzania w przedsiębiorstwach, w których system wykonawczy koordynowany jest przez plany, a podstawowym zadaniem controllingu jest koordynowanie wszystkich podsystemów zarządzania. Ma on do dyspozycji narzędzia i mechanizmy, które wykorzystywane są przez system zarządzania, a więc celem controllingu jest zwiększenie skuteczności i sprawności zarządzania oraz wzmocnienie dopasowania się do zmian zachodzących wewnątrz i na zewnątrz przedsiębiorstwa. Wyłania się tu bowiem kolejna bardzo ważna kwestia, chociaż powszechnie znana tak w teorii, jak i praktyce zarządzania, to równie często zapomniana lub/i co gorsza pomijana, a mianowicie konieczność spójnej realizacji funkcji procesu zarządzania (o czym szerzej w dalszej części opracowania). Problem ten, jako równie istotny, także uwzględnia controlling, dążąc do eliminacji dysfunkcji procesu zarządzania często występujących w praktyce funkcjonowania przedsiębiorstw.

Syntetyzując, można więc wskazać, że głównym celem controllingu jest zapewnienie skuteczności działania oraz wzrost efektywności procesu zarządzania poprzez:

- zwiększenie zdolności przedsiębiorstwa do wyznaczania i osiągnięcia celów długookresowych i wynikających z nich celów krótkookresowych,
- zwiększenie efektywności działania, tj. racjonalnego wykorzystania materialnych i niematerialnych zasobów organizacji przy realizacji zadań, które prowadzić mają do osiągnięcia wyznaczonych celów,
- spójną realizację funkcji procesu zarządzania.

Należy bowiem zauważyć, że możliwość wyznaczania i osiągnięcia realnych celów (wyższa skuteczność działania) nie może być realizowana za wszelką cenę. W procesie tym należy uwzględnić zasady racjonalnego i efektywnego gospodarowania czynnikami wytwórczymi pozostającymi w dyspozycji przedsiębiorstwa. Tak pojmowany cel główny controllingu ma ułatwić realizację nadrzędnych celów organizacji (przetrwanie i rozwój) z uwzględnieniem –

co ważne – zasad ekonomicznej efektywności działania. Controlling osiąga swój cel stopniowo, poprzez bieżące osiąganie celów cząstkowych (które są ujęte w budżetach i realizowane przez wydzielone centra odpowiedzialności). Cele te nie tylko są ściśle związane z procesem zarządzania, ale również skoordynowane na wszystkich jego płaszczyznach (obejmując całą strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa) tak, aby były spójne i wewnętrznie bezsprzeczne. Uwzględniając przy tym zmienność zarówno sprzyjających, jak i niesprzyjających wewnętrznych i zewnętrznych warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa, controlling tak kształtuje system celów, aby system ten był elastyczny i stosunkowo szybko dostosowywalny do powstających zmian w otoczeniu przedsiębiorstwa. Istotnym wsparciem w osiąganiu skuteczności działania, przy wyższej jej efektywności ma być zapewnienie spójnej realizacji wszystkich funkcji zarządzania.

3. Identyfikacja funkcji controllingu w organizacji

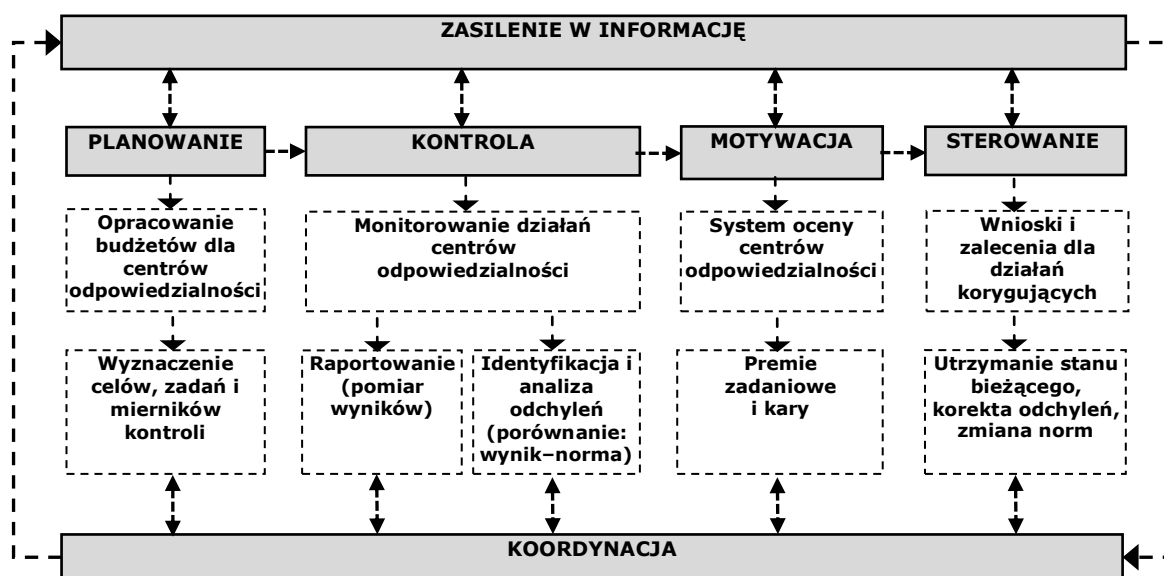
Controlling pełni szereg funkcji¹, dzięki którym wspiera proces zarządzania i umożliwia realizację celów organizacji oraz wzrost efektywności jej funkcjonowania. W literaturze przedmiotu [19, s. 26-27; 21, s. 15-25; 22, s. 15-16; 2, s. 168-170; 25, s. 12-14; 26, s. 27-35; 32, s. 304-343; 30, s. 39-67; 8, s. 21-60; 9, s. 11-27; 28, s. 22-38] prezentowane są zróżnicowane poglądy na temat liczby, jak i zakresu funkcji controllingu tworzących określony zbiór typowych i powtarzalnych czynności wspierających proces zarządzania. Niezależnie od tego, funkcje controllingu są zbieżne z funkcjami procesu zarządzania, który przecież mają wspierać i co jest ważne, realizowane są z wykorzystaniem swoistych rozwiązań i narzędzi controllingowych. Do najważniejszych należy zaliczyć:

- funkcję zasilenia w informacje – wspomaga realizację pozostałych funkcji, a także jest niezbędna do prawidłowego przebiegu procesu zarządzania. Zakres informacji generowanej przez controlling ma znacznie większe spektrum aniżeli informacje generowane przez system rachunkowości, bowiem jest to informacja *ex ante* (generowana na podstawie tworzonych budżetów dla centrów odpowiedzialności), *ex post* (pozyskiwana z użyciem raportów o stopniu realizacji budżetów) oraz bieżąca (uzyskiwana na podstawie identyfikacji odchyleń oraz analizy przyczynowo–skutkowej odchyleń w systemie monitorowania działalności centrów odpowiedzialności),
- funkcję planowania – stale powtarzany proces określania (wyznaczania) kierunków działania zapewniających osiągnięcie wyznaczonych celów za pomocą planów (budżetów) realizowanych przez centra odpowiedzialności,

¹ Funkcja – zespół działań wykonywanych zgodnie z określoną techniką, które przyczyniają się do realizacji celu całej organizacji lub jej części [23, s. 70].

- funkcję motywacyjną – identyfikuje pracowników z wyznaczonymi celami przedsiębiorstwa na dwa sposoby, tj.: „wewnętrznie” – pracownicy uczestniczą w procesie ustalania celów, oraz „zewnętrznie” – postępują zgodnie z celami organizacji (wyznaczonymi zadaniami w budżetach) i są premiowani za wykonane zadania,
- funkcję kontrolną – system monitorowania działalności, w ramach którego realizowany jest proces kontrolowania (raportowania) i porównywania stanu faktycznego ze stanem wymaganym (identyfikacją odchyleń i ich analizę przyczynowo–skutkową). Realizacja tej funkcji oznacza także sprawdzanie czy wszystkie inne funkcje i procesy zapewniają realizację wyznaczonych celów, zadań i obowiązków,
- funkcję sterowania (regulacyjną) – realizowana na podstawie informacji pokontrolnych polega na opracowaniu wariantów działań mających na celu realizację planów pomimo występujących odchyleń. Oznacza to możliwość utrzymania stanu dotychczasowego lub konieczność dokonywania modyfikacji planów w trakcie ich realizacji, na które wpływają zmienne warunki otoczenia kształtujące poziom realizacji celów, a także uwzględnienie zidentyfikowanych uwarunkowań w przyszłych budżetach,
- funkcję koordynacyjną – controlling dostosowuje i scala ze sobą wszystkie elementy systemu zarządzania dla zapewnienia sprawnego i efektywnego osiągania celów przedsiębiorstwa.

Graficzne ujęcie funkcji controllingu, jak i postulat spójnej ich realizacji w procesie zarządzania przedsiębiorstwem prezentuje rysunek 1.



Rys. 1. Funkcje controllingu w procesie zarządzania

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie rysunku można zauważyć, że controlling obejmuje wszystkie funkcje procesu zarządzania. Bardzo ważne jest również to, że wszystkie funkcje controllingu posiadają taki sam stopień ważności i wzajemnie się uzupełniają, bowiem każdą następną

funkcja wspiera poprzednia, co zapewnia prawidłową ich realizację. Znaczenie funkcji controllingu w przedsiębiorstwie polega więc na doprowadzeniu do spójnej realizacji procesu zarządzania i eliminację występujących dysfunkcji tego procesu, co niestety nierzadko ma miejsce w praktyce zarządzania przedsiębiorstw. Dopiero tak realizowane funkcje będą wspierać organizację w dążeniu do wzrostu skuteczności i efektywności jej działania, a więc zdolności osiągania celów zarówno długo – jak i krótkoterminowych, z uwzględnieniem ekonomicznej efektywności działania.

4. Znaczenie funkcji controllingu w procesie zarządzania

Controlling jest zorientowany na proces zarządzania dążąc do realizacji głównego celu, czyli wzrostu efektywności i skuteczności zarządzania organizacją. Zadania częściowe controllingu polegają z jednej strony na dostarczaniu informacji o wielkościach kształtujących zamierzony w planach wynik, z drugiej zaś strony, na przekształcaniu tych informacji w zorientowane na założony cel impulsy stanowiące podstawę funkcji sterowania. Controlling zwraca również dużą uwagę na koordynacji procesu zarządzania oraz stworzeniu odpowiedniej bazy informacyjnej, bowiem we wszystkich etapach planowania, realizacji i kontroli niezbędne jest podłoże informacyjne, więzi komunikacyjne oraz koordynacja wszystkich elementów procesu zarządzania.

Podstawową funkcję controllingu stanowi zatem **zasilenie w informację**, która wspomaga realizację pozostałych. Zgodnie z tezą P. Druckera [5, s. 17] zarządzanie organizacją to zarządzanie przyszłością, które oznacza zarządzanie informacją, bowiem menedżerowie nie mogą podejmować decyzji i dostosowywać organizacji do zmiennych warunków bez informacji stanowiącej podstawę kierowania w konkretnych sytuacjach. Informacja jest tzw. krytycznym zasobem organizacji, który nie tylko ułatwia podejmowanie decyzji, ale wpływa na zachowanie decydentów. Adekwatnie do omawianej funkcji controllingu można wskazać, że „... informacje to przeanalizowane i przetworzone do postaci zrozumiałej dane i wiadomości, które powiadają odbiorcę o sytuacji i mają dla niego realną wartość w procesie decyzyjnym. Są pojęciem węższym niż dane i wiadomości. Istotne jest bowiem postrzeganie informacji jako części procesów informacyjnych, nie zaś jako zbioru statystycznych wiadomości” [20, s. 204]. Przez system informacyjny z kolei rozumie się „... kanał przepływu lub łańcuch kanałów materialnych lub wirtualnych, wraz ze związanymi z nimi ludźmi oraz zasobami technicznymi i finansowymi, który dostarcza, rozprawdza i przechowuje informacje. Systemy przetwarzania informacji mogą odwoływać się do różnych komórek organizacyjnych i zapewniać dystrybucję informacji do różnych szczebli zarządzania” [10, s. 45]. Controlling formalizuje ten system poprzez plany (budżety) oraz

sprawozdania wewnętrzne i informację pokontrolną, tworząc tym samym główne elementy systemu informacyjnego w organizacji, którymi są:

- zbiory informacji – ilościowe i wartościowe dane liczbowe prezentujące cele (ujęte w budżetach) oraz wykonane zadania (ujęte w raportach) przez centra odpowiedzialności, a także informacje wynikające z identyfikacji i analizy przyczynowo–skutkowej odchyłek informujące o stopniu realizacji celów przez centra odpowiedzialności,
- środki przechowywania informacji – informatyczne, papierowe,
- przetwarzanie danych – gromadzenie, opracowywanie, zmienianie, udostępnianie, usuwanie informacji,
- prezentacja informacji – dostarczanie informacji użytkownikowi w pożądanej przez niego formie (wytycznych w postaci planów, raportów, wewnętrznych sprawozdań, opracowanych informacji pokontrolnych oraz zaleceń dla kierowników centrów).

Celami szczegółowymi informacji przetwarzanej przez controlling, są [2, s. 168-169]:

- informowanie jej odbiorców o stopniu zrealizowania zadań i wytyczonych celów,
- pobudzanie kierowników i pracowników centrów odpowiedzialności do działań poprawiających wyniki,
- odzwierciedlenie wpływu określonych decyzji, działań i uwarunkowań otoczenia na sytuację ekonomiczną przedsiębiorstwa.

Dlatego też controlling poprzez funkcję informacyjną uświadamia decydującym wartość dostarczanych informacji w relacji do podejmowanych decyzji. Wartość tą można oszacować na podstawie zdolności do redukcji niepewności, w której znajduje się decydent, a także zakresu modyfikowania decyzji wynikających z uwzględnienia dostarczanych informacji. Strumienie informacyjne generowane przez controlling są elementem wiążącym fazy procesu zarządzania, a funkcja informacyjna controllingu zapewnia właściwy obieg informacji w organizacji [28, s. 35-36]. Funkcja ta wspiera więc proces zarządzania przez zapewnienie bazy informacyjnej dla planowania, kontroli, motywacji, sterowania i koordynacji działań w przedsiębiorstwie i spełnia wymóg zapewnienia spójnej realizacji wszystkich funkcji.

Funkcja planowania controllingu realizowana w procesie budżetowania zmusza kierowników oraz wykonawców budżetów do koncentrowania się na przyszłości. Jednakże za pośrednictwem tej funkcji nie chodzi jedynie o wyznaczanie zadań w postaci planów działania (budżetów). Wiąże się ona z przewidywaniem, prognozowaniem i planowaniem kierunków działalności. Chociaż w większości publikacji wielu autorów zamiennie używa tych pojęć, to jednak nie można ich traktować jako tożsamy, bowiem przewidywanie to „... wnioskowanie o zdarzeniach nie znanych na podstawie zdarzeń znanych ...” [24, s. 94], przy czym zdarzenia nie znane należeć mogą zarówno do przeszłości, jak i przyszłości, natomiast zdarzenia znane należą tylko do przeszłości. Jeżeli chodzi o prognozę to można wskazać, że jest to „... racjonalne, naukowe przewidywanie przyszłych zdarzeń, a także sąd sformułowany z wykorzystaniem dorobku nauki, odnoszący się do określonej przyszłości,

weryfikowalny empirycznie oraz niepewny, ale akceptowany” [4, s. 16-17]. Prognoza w odróżnieniu od planu nie określa „co należy zrobić?”, lecz odpowiada na pytanie: „w jakich warunkach będziemy działać?”, „co prawdopodobnie nastąpi?” lub „co może się zdarzyć w przyszłości?”. Prognozy z większym lub mniejszym prawdopodobieństwem opisują przyszłe warunki działania, wyjaśniają to, co jest obiektywne, a więc to, czego nie da się zmienić siłami przedsiębiorstwa i dlatego powinny być brane pod uwagę w procesie sporządzania planów. W końcu plany stanowią uporządkowany zbiór celów (zadań) o charakterze obligatoryjnym lub stanowiące wytyczne czy wskazówki dla ich wykonawców. Można je traktować jako sposób przekazu informacji, formę komunikowania się, a także podstawę do prowadzenia kontroli². Podając za T. Kotarbińskim można wskazać, że „... planowanie jest koniecznym etapem wszelkiej racjonalnej działalności ludzkiej, zarówno indywidualnej jak i zespołowej ...” [13, s. 353-354]. Brak planu oznacza postępowanie doraźne, chaotyczne, przypadkowe, żywiołowe, a więc mało skuteczne i nieefektywne. Odnosi się to zarówno do zachowań ludzkich, jak i różnych form organizacji, w tym do podmiotów gospodarczych, które z różnych powodów nie wykorzystują możliwości, jakie stwarza dostatecznie rozwinięty system planowania. Ujemne konsekwencje działań często są wynikiem nieprzemyślanego postępowania lub brakiem planowania. Wszelkie niedokładności w oszacowaniu wyników działań stanowią potencjalne źródło strat. Prawidłowe zaplanowanie sekwencji działań w czasie ma istotne znaczenie w fazie realizacji celów, zaś w dalszej konsekwencji wpływa na wynik ekonomiczny. Wyznaczanie celów w działalności przedsiębiorstwa należy uznać za warunek konieczny i bezwzględny dla zapewnienia jego rozwoju w przyszłości, gdyż każda organizacja funkcjonuje w stale zmieniającym się otoczeniu.

Controllingowa funkcja planowania jest realizowana za pośrednictwem systemu budżetowania, stanowiąc element tego systemu, na który składa się proces opracowania budżetów dla centrów odpowiedzialności, uzgadnianie cząstkowych budżetów operacyjnych centrów kosztów i przychodów w jeden spójny budżet całkowity dla centrum zysku lub/i centrum inwestycji, jego zatwierdzenie i przekazanie do realizacji centrom odpowiedzialności, a następnie kontrola stopnia realizacji zadań za pośrednictwem raportowania. Generowana następnie informacja pokontrolna wspiera system oceny centrów odpowiedzialności, a także funkcję sterującą – co spełnia wymóg spójnej realizacji funkcji procesu zarządzania. Controlling poprzez funkcję planowania ujmuje plany w wymiarze czasowym, materialnym i organizacyjnym (obejmując wszystkie jednostki wewnętrzne – centra odpowiedzialności) oraz uwzględnia wszystkie elementy procesu planowania bowiem ich brak lub zła koordynacja prowadzić może do trudności w realizacji planów. Funkcja planowania controllingu ma ścisły związek z optymalizacją, która ma charakter ciągły i przebiega na wszystkich etapach tego procesu. Dążenie do optymalizacji stanowi centrum

² Pojęcie „planowanie” wywodzi się od łacińskiego słowa *planta* – schemat, szkic, por.: [14, s. 23].

podejmowanych decyzji, wyboru celów oraz narzędzi ich realizacji i wynika z zasady racjonalnego działania. Wyrażana jest ona jako dążenie do maksymalizacji efektów działalności przy danych nakładach. Zasada racjonalnego działania jest interpretowana poprawnie wówczas, gdy uzyskane wyniki działalności gospodarczej podlegają kontroli i ocenie równocześnie pod względem osiągniętych celów w stosunku do wyznaczonych zadań oraz do poniesionych nakładów. Chociaż jest to zasada na ogół znana w zarządzaniu, to nierzadko jest ona stosowana niewłaściwie lub wcale, co bardzo często wynika z braku wypracowanego sposobu czy narzędzi do jej stosowania. Korzyści z planowania wyrażają się w różnych bezpośrednich i pośrednich efektach ekonomicznych. Mają one wartość realną jednak wówczas, gdy można dokonać pomiaru ich wartości. Trzeba także dostrzec możliwość uzyskania efektów potencjalnych, których powstanie nie zostałoby ujawnione bez postępowania związanego z przygotowaniem planów, ich realizacją i oceną wykonania. Mogą się one przyczynić do eliminacji strat, obniżenia poziomu niegospodarności, uzyskania oszczędności, koordynowania operacji, redukcji ryzyka, co oznacza, że planowanie sprzyja także większej pewności działania. Korzyści wyrażają się zatem poprzez wymierny wzrost efektywności gospodarowania zasobami i lepszą organizacją działalności. Controlling zarówno do planowania, jak i zasady racjonalnego działania przywiązuje szczególną uwagę w procesie tworzenia budżetów i monitorowania działań (a w tym: raportowania, identyfikacji i analizie odchyłeń – por. rys. 1).

Oprócz konieczności wyznaczenia kierunków działań i zadań dla centrów odpowiedzialności controlling dostrzega konieczność wykorzystania ludzkich motywacji, aby ułatwić realizację celów organizacji (**funkcja motywacyjna** controllingu). Wywołuje to jednak konieczność stworzenia systemu motywacyjnego, który ma zachęcić pracowników do pełnego zaangażowania się w pracę dla realizacji celów organizacji [28, s. 37-38]. Kierownicy wydzielonych ośrodków odpowiedzialności odpowiadają za realizację zadań, a więc mają obowiązek przekazywać wykonawcom planów informacje o osiągniętych wynikach, a także dyskutować z nimi o możliwościach eliminacji negatywnych czynników, które są przyczyną mniejszej efektywności pracy. Tak więc ważnym zadaniem controllingu w ramach funkcji motywacyjnej jest także stworzenie wielokryterialnego systemu ocen osób, zespołów i ośrodków odpowiedzialnych za realizację zadań oraz systematyczna weryfikacja uzyskiwanych dzięki temu efektów. Możliwości opracowania i prawidłowego funkcjonowania takiego systemu ocen stwarzają budżety (plany zawierające zarówno zaplanowane zadania do realizacji, jak i mierniki ich kontroli) oraz system monitorowania działań (a w tym: system raportowania – na podstawie którego można identyfikować stopień realizacji zadań ujętych w budżetach, a także system identyfikacji i analizy odchyłeń). Wsparciem controllingowej funkcji motywacyjnej i uzupełnieniem systemu ocen centrów odpowiedzialności jest premiowanie zadaniowe lub karanie – adekwatnie do przydzielonych kompetencji decyzyjnych i zakresu odpowiedzialności za podejmowane decyzje. Odzwierciedleniem dobrze funkcjonującego systemu motywacji w ramach controllingu

będzie realizacja zadań i osiąganie celów zgodnie z oczekiwaniami kierowników, a więc wzrost skuteczności funkcjonowania całej organizacji.

Ważną funkcją controllingu, która wspiera planowanie, motywację i sterowanie jest **kontrola**. W teorii nauk o organizacji i zarządzaniu na istotne znaczenie kontroli zwrócił uwagę, jako jeden z pierwszych, H. Fayol. Natomiast klasyk polskiej prakseologii T. Kotarbiński wskazując na cel kontroli stwierdził, że „... w każdej robocie można wydzielić trzy fazy, fazę przygotowania, fazę wykonania i fazę kontroli ...” [12, s. 119]. W prakseologii kontrola obok planowania jest ostatnim elementem modelu działania zorganizowanego, którego przykładem są: model Le Chatelier’a oraz model Zieleniewskiego. Kontrolę najczęściej definiuje się jako „... porównanie stanu wymaganego z faktycznym” [27, s. 25], „... porównanie wykonania z odpowiednim wzorcem i wyciągnięcie z tego porównania wniosków na przyszłość” [33, s. 218], a także „... zbiór czynności kontrolnych polegających na porównywaniu stanów rzeczywistych z zadanymi i na orzekaniu o odchyleniach, bez włączania w jej zakres działań korekcyjnych i regulacyjnych” [16, s. 236]. Tak też należy rozumieć controllingową funkcję kontrolną bowiem działania korekcyjne i regulacyjne realizowane są przez funkcję planowania i funkcję sterowania na podstawie informacji pokontrolnych. Kontrola, jako funkcja controllingu wspiera planowanie, motywowanie i sterowanie poprzez dostarczanie informacji pokontrolnych, inicjując w ten sposób działania korygujące, których wykonanie nie leży jednak w istocie kontroli (warto w tym miejscu po raz kolejny zwrócić uwagę na spełniony przez controlling wymóg spójnej realizacji funkcji procesu zarządzania - por rys. 1). Realizowane na podstawie planów zadania powinny być systematycznie porównywane z wcześniej ustalonymi wielkościami, normami lub wzorcami, które są ujęte w planach (budżetach). W związku z tym controllingowa funkcja kontrolna realizowana jest w procesie monitorowania działalności centrów odpowiedzialności, na który składają się system raportowania oraz system identyfikacji i analizy odchyżeń. W najprostszym ujęciu raportowanie polega na systematycznym opracowywaniu przez centra odpowiedzialności sprawozdań wewnętrznych i przekazywaniu ich nadrzędnym szczeblom zarządzania czego celem jest identyfikacja i pomiar osiągniętych wyników przez centra odpowiedzialności. Z kolei system identyfikacji i analizy odchyżeń polega nie tylko na porównaniu stanu faktycznego, ujętym w raporcie, ze stanem zakładanym do osiągnięcia, ujętym w budżecie, bowiem następstwem określenia stopnia realizacji celu jest identyfikacja odchyżeń oraz przyczynowo–skutkowa ich analiza.

Otrzymane w wyniku kontroli informacje pokontrolne, m.in. o powstałych odchyleniach od zaplanowanych zadań, stanowią podstawę do podejmowania działań korygujących realizowanych za pomocą **funkcji sterowania**. Opierając się na definicji J. Gościńskiego, sterowanie najogólniej można określić jako „... działanie zmierzające do zmiany jednego wyróżnionego stanu układu na inny stan, bardziej odpowiadający sterującemu” [6, s. 19]. Sterowanie jest więc oddziaływaniem systemu zarządzającego (sterującego) na system zarządzany (sterowany) [11, s. 137-138; 18, s. 18]. Z pojęciem sterowania związane jest

również określenie regulacji, które oznacza doprowadzenie do oczekiwanego stanu systemu sterowanego poprzez stabilizację (korektę) jednej lub kilku wielkości charakteryzujących system sterowany, dążąc w konsekwencji do osiągnięcia w systemie sterowanym wielkości postulowanej lub wielkości do niej zbliżonej [29, s. 33]. Podstawę do podejmowania działań korygujących stanowią informacje wynikające z analizy odchyleń. Ostatecznie kierownictwo może nie podejmować żadnych decyzji korygujących, byłoby to jednak zaprzeczeniem dążenia do wzrostu efektywności gospodarowania, do czego między innymi zmierza stosowanie controllingu w organizacji. Dokonywane wybory wariantów decyzyjnych i ich wdrażanie oznacza więc działanie regulacyjne stanowiące istotę funkcji sterowania. Działania regulujące realizowane w ramach controllingowej funkcji sterowania dotyczą zarówno wielkości ekonomicznych (kategorii finansowych i zadań rzeczowych), organizacji (np. struktury organizacyjnej), jak również elementów realizowanego procesu zarządzania (doskonalenia systemu przepływu informacji, metod i technik planowania, procedur kontrolnych i analitycznych, form raportów, itp.). Tym samym stanowi to uzasadnienie spełniania innych funkcji controllingu w organizacji, tj. zasilenia w informację, planowania, motywowania i kontroli, których zadaniem jest stworzenie mechanizmów wspierających i wykonawczych funkcje procesu zarządzania (por. rys. 1). Tak więc w ramach funkcji sterowania controlling ma inicjować (wskazywać) działania utrzymujące organizację w wyznaczonym przez cele kierunku, w tym działania zapobiegające odchyleniom lub niwelujące ich skutki w osiąganiu celów organizacji.

Ostatnią omawianą funkcją controllingu jest **koordynowanie**. Rozumiane jest ono, jako sposób współpracy komórek organizacyjnych lub proces integrowania działań różnych komórek organizacyjnych [7, s. 363]. Działania koordynujące są jednym z elementów organizacji w procesie zarządzania bowiem na koordynację składają się głównie czynności z zakresu organizowania, które przenikają się wzajemnie z pozostałymi funkcjami controllingu. Sprawne osiągnięcie celów jest niemożliwe bez zharmonizowania (skoordynowania) zadań i działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych. Funkcja koordynacji w controllingu odnosi się do wszystkich procesów zarządzania w organizacji, która ma na celu wewnętrzne dostosowania w ramach całego przedsiębiorstwa i zintegrowanego połączenia systemu celów, informacji, planowania, kontroli i sterowania [32, s. 25].

Podsumowując można wskazać, że dzięki rozwiązaniom controllingu można sprawniej zarządzać przedsiębiorstwem i urzeczywistnić spójność procesu zarządzania. Controlling pozwala ponadto dostarczać informacje niezbędne dla kierownictwa w celu podejmowania prawidłowych i trafnych decyzji zmierzających do osiągnięcia wyznaczonych celów. Oznacza to, że controlling jest swoistym systemem sterowania (kierowania) przedsiębiorstwem, który wspiera kadre kierowniczą w procesie decyzyjnym.

5. Zakończenie

Właściwa realizacji funkcji controllingu jest uzależniona od zdolności koordynacyjnych organizacji. Dążąc do skutecznej koordynacji i integracji (spójności) działań w przedsiębiorstwie w pierwszej kolejności należy rozwiązać problemy związane z komunikowaniem się, bowiem skuteczność koordynacji i integracji determinowana jest od uzyskiwania, przekazywania i przetwarzania informacji [3, s. 1-32]. Koordynacja i integracja ma uzasadnienie wtedy, gdy odnosi się do jasno sprecyzowanych, dokładnych i możliwych do osiągnięcia celów. Zespolecie wspólnych koncepcji działania w celu zmotywowania wszystkich pracowników do zaangażowania się w osiągnięcie celów przedsiębiorstwa jest odzwierciedlone w planach (budżetach), które szczegółowo opisują posiadane zasoby, sposoby i terminy realizacji zadań. Ponadto planowanie musi być skoordynowane ze strukturą organizacyjną, która z kolei powinna być oparta na decentralizacji zarządzania względem wydzielonych centrów odpowiedzialności z jasno sprecyzowanymi i przyporządkowanymi kompetencjami decyzyjnymi i odpowiedzialnością. Równie ważne dla osiągnięcia koordynacji i integracji działań jest oddziaływanie na zachowania ludzi przez odpowiedni system zachęt (premię zadaniowych). Obok wzajemnej integracji i koordynacji (spójności) systemu informacji z systemem planowania, motywowania i strukturą organizacyjną, należy również wskazać na ścisły związek planowania z systemem kontroli, których koordynacja jest możliwa za pośrednictwem przekazywanych sobie nawzajem informacji. W działaniach kontrolnych wykorzystuje się bowiem informacje zawarte w planach dla celów porównawczych z rzeczywistymi wynikami i odwrotnie, w planowaniu wykorzystuje się informacje pokontrolne o stopniu realizacji planów (budżetów), które służą eliminacji błędów w przyszłości. Dzięki tak realizowanemu procesowi menedżerowie mogą mieć zapewnienie, że zasoby są pozyskiwane i zużywane w sposób efektywny i skuteczny w realizacji celów organizacji [1, s. 16-17]. Zatem spójność ta jest realizowana przez system rewizji oraz sprawozdawczości wewnętrznej (raportowania). Integracja i koordynacja systemu planowania i kontroli poprzez zasilanie w informacje podlega z reguły controllerowi, który kształtuje i nadzoruje fazy procesów informacyjnych, planistycznych i kontrolnych. Tym samym funkcja koordynacji jest silnie związana ze wszystkimi pozostałymi funkcjami controllingu, tj. z planowaniem, kontrolą, motywowaniem i sterowaniem, które są ze sobą zintegrowane za pośrednictwem kanałów informacji i umiejscowione w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa (por. rys. 1). Spójność poszczególnych funkcji controllingu powinna z kolei ułatwić sterowanie działalnością, wspierając w konsekwencji cały system zarządzania przedsiębiorstwem, co z kolei będzie umożliwiało wzrost skuteczności i efektywności jego działania.

Bibliografia

1. Anthony R.N.: Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard Business School Press, Boston 1965.
2. Buk H.: Nowoczesne zarządzanie finansami. Planowanie i kontrola. C.H. Beck, Warszawa 2006.
3. Chang, H., Ittner C.D., Paz M.T.: The multiple roles of the finance organization: Determinants, effectiveness, and the moderating influence of information systems integration. „Journal of Management Accounting Research”, 2014, no 26(2).
4. Cieślak M. (red.): Prognozowanie gospodarcze – metody i zastosowania. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1999.
5. Drucker P.: Zarządzanie w XXI wieku. Muza S.A., Warszawa 2000.
6. Gościński J.: Elementy cybernetyki w zarządzaniu. PWN, Warszawa 1968.
7. Griffin R.W.: Podstawy zarządzania organizacjami. Wyd. II, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2004.
8. Horvath P.: Controlling. Vah lens Handbücher, München 2011.
9. Jackson H.J.: The Growth of the Contrllership Function. Controllershship in Modern Management, Ch.C. Hill, Chicago 1950.
10. Kiełtyka L.: Model strategii zarządzania informacją w organizacji, [w:] Borowiecki R., Kwieciński M. (red.): Informacja w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pozyskiwanie, wykorzystanie i ochrona – wybrane problemy teorii i praktyki. Zakamycze, Kraków 2003.
11. Kiezuń W.: Sprawne zarządzanie organizacją. Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 1997.
12. Kotarbiński T.: Hasło dobrej roboty. Wiedza Powszechna, Warszawa 1968.
13. Kotarbiński T.: Traktat o dobrej robocie. Ossolineum, Wrocław 1975.
14. Kreikenbaum H.: Planowanie strategiczne w przedsiębiorstwie. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1996.
15. Krzemiński P.: Organizacyjne obszary zmian związane z wdrażaniem systemu budżetowania w przedsiębiorstwie, [w:] Duraj J. (red): Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Omega-Praksis, Łódź – Spała 2001.
16. Krzyżanowski L.: Podstawy nauki zarządzania. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1985.
17. Mann R., Mayer E.: Controlling w twojej firmie. Wyd. Prawnicze, Warszawa 1991.
18. Myszewski J.M.: Zarządzanie zmiennością. Wyd. IOiZP „ORGMASZ”, Warszawa 1998.
19. Nesterak J.: Controlling zarządczy. Projektowanie i wdrażanie. Oficyna a Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
20. Nogalski B., Surawski B.M.: Informacja strategiczna i jej rola w zarządzaniu przedsiębiorstwem, [w:] Borowiecki R., Kwieciński M. (red.): Informacja w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pozyskiwanie, wykorzystanie i ochrona – wybrane problemy teorii i praktyki. Zakamycze, Kraków 2003.

21. Nowak E. (red.): Controlling w działalności przedsiębiorstwa. PWE, Warszawa 2011.
22. Nowak M.: Controlling w zarządzaniu. Uwarunkowania psychologiczne. Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wrocław 2013.
23. Pszczołowski T.: Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji. Ossolineum, Wrocław 1978.
24. Siemianowski A.: Elementy logiki formalnej i metodologii nauk. Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 1989.
25. Sierpińska M. (red.): Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
26. Sierpińska M., Niedbała B.: Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie. Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2003.
27. Steinmann H., Schreyögg G.: Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem. Koncepcje, funkcje, przykład. Wyd. IV, Politechnika Wroclawska, Wrocław 2001.
28. Stoffel K.: Controllershhip im internationalen Vergleich. Unternehmensführung & Controlling. Springer-Verlag, Wiesbaden 2013.
29. Tyrała P., Stęplewski B.: Controlling. Nowoczesna metoda zarządzania strategicznego. Wyd. A. Marszałek, Toruń 2003.
30. Vollmuth H.J.: Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995.
31. Weber J.: Einführung in das Controlling. Schäffer-Poeschel Verlag, Aus. 6, Stuttgart 1995.
32. Weber J.: Wprowadzenie do controllingu. Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2001.
33. Zieleniewski J.: Organizacja i zarządzanie. Wyd. V, PWN, Warszawa 1976.