

CONTROLLING

JAKO NARZĘDZIE USPRAWNIAJĄCE FUNKCJONOWANIE
SPÓŁKI PKP POLSKIE LINIE KOLEJOWE S.A.

WŁODZIMIERZ SIEKIERSKI



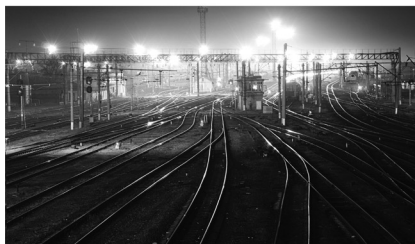
 CEDEWU.PL

WYDAWNICTWA FACHOWE

CONTROLLING

JAKO NARZĘDZIE USPRAWNIAJĄCE FUNKCJONOWANIE
SPÓŁKI PKP POLSKIE LINIE KOLEJOWE S.A.

WŁODZIMIERZ SIEKIERSKI



CEDEWU.PL

WYDAWNICTWA FACHOWE

Recenzent: prof. dr hab. Juliusz Engelhardt, Uniwersytet Szczeciński

© Copyright do wydania polskiego CeDeWu Sp. z o.o.

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Zabronione jest kopiowanie, przetwarzanie i rozpowszechnianie w jakimkolwiek celu oraz postaci bez pisemnej zgody autora i wydawcy.

Zdjęcie (grafika) udostępniona dzięki iStockPhoto.com

Projekt okładki: Agnieszka Natalia Bury

DTP: CeDeWu Sp. z o.o.

Wydanie I, Warszawa 2010

Wydanie I elektroniczne, Warszawa 2020

ISBN 978-83-7556-245-3

ISBN 978-83-7941-294-8

EAN 9788375562453

Wydawca: CeDeWu Sp. z o.o.

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47/49

e-mail: cedewu@cedewu.pl

Studio DTP: (4822) 396 15 06

Redakcja wydawnictwa: (4822) 396 15 03

Sekretariat zarządu: (4822) 374 90 20, 374 90 22

Księgarnia Ekonomiczna

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47

Tel.: (4822) 396 15 00...01

Ekonomiczna Księgarnia Internetowa

cedewu.pl

*Książkę dedykuję mojej żonie Małgorzacie
za jej nieustanne wsparcie, entuzjazm i miłość*

Spis treści

Wprowadzenie	7
---------------------------	----------

Rozdział 1

Geneza i rozwój controllingu	9
1.1. Zarys historyczny rozwoju controllingu	9
1.2. Metody stosowane w controllingu operatywnym	15
1.3. Sposoby, tryb wdrażania oraz dziedziny zastosowań controllingu w przedsiębiorstwach.	18

Rozdział 2

Ogólne zasady stosowanego w spółce PKP Polskie Linie Kolejowe S.A. systemu ekonomiczno-finansowego	23
2.1. Organizacja i przedmiot działalności Spółki	23
2.2. Przyjęty system klasyfikacji, rozliczeń oraz planowania przychodów i kosztów	27
2.3. Ogólna ocena rozwiązań w zakresie systemu ekonomiczno-finansowego	36

Rozdział 3

Ogólny model funkcjonowania controllingu w spółce PKP

Polskie Linie Kolejowe S.A.	43
3.1. Metodyka doboru współczesnych form controllingu właściwych dla specyfiki działania przedsiębiorstwa	43
3.2. Analiza możliwości zastosowania wspomaganie informatycznego dla potrzeb controllingu.	52
3.3. Specyfika kierowania przedsiębiorstwem z wykorzystaniem controllingu jako ponadfunkcyjnego instrumentu zarządzania	61

Rozdział 4

Koncepcja funkcjonowania controllingu w spółce PKP

Polskie Linie Kolejowe S.A.	75
4.1. Określenie wstępnych warunków dla funkcjonowania controllingu finansowego.	75
4.2. Zasady wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności w PKP PLK S.A.	80
4.3. Procesowy model przedsiębiorstwa zarządzającego liniami kolejowymi ...	99
4.4. Stopniowy rozwój rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie PKP PLK S.A.	124

Rozdział 5

Zasady wdrożenia nowoczesnego systemu controllingu finansowego w spółce

PKP Polskie Linie Kolejowe S.A.	135
5.1. Rozwój nowoczesnej metody budżetowania działań w przedsiębiorstwie ..	135
5.2. Opracowanie harmonogramu wdrożenia i organizacji systemu operacyjnego controllingu finansowego.	150
5.3. Wstępna ocena efektywności i skuteczności wykorzystania proponowanego modelu controllingu.	160

Zakończenie	179
--------------------------	------------

Bibliografia	181
---------------------------	------------

Wprowadzenie

Zarządzanie tak dużym i zróżnicowanym przedsiębiorstwem jak PKP Polskie Linie Kolejowe S.A., prowadzącym działalność związaną z eksploatacją oraz utrzymaniem we właściwym stanie technicznym infrastruktury kolejowej w Polsce, jest zadaniem niezwykle trudnym i skomplikowanym. Brak systemowych rozwiązań w zakresie zarządzania tym przedsiębiorstwem skłonił autora do podjęcia badań i opracowania w ramach rozprawy doktorskiej modelu controllingu finansowego, obejmującego w sposób całościowy i systemowy sposoby planowania, kontroli i kierowania tą organizacją. Wdrożenie nowoczesnego systemu controllingu w PKP PLK S.A. powinno przyczynić się do powstania dynamicznie rozwijającej się organizacji, reagującej natychmiast na zmieniające się wymagania szeroko pojętego otoczenia gospodarczego, tworząc podstawy do powstania prężnego przedsiębiorstwa działającego w oparciu o zdrowe zasady ekonomiczne. Na bazie uzyskanych rozwiązań w ramach podjętej rozprawy, napisanej pod kierunkiem prof. dr hab. Juliusza Engelhardta powstała niniejsza książka.

Celem książki jest pokazanie możliwości wdrożenia i przedstawienie oceny funkcjonowania proponowanego systemu controllingu finansowego w przedsiębiorstwie PKP PLK S.A., a także wskazanie, że implementacja controllingu prowadzić będzie do wzrostu efektywności oraz znacznego usprawnienia funkcjonowania tej organizacji.

W pierwszym rozdziale książki przedstawiono teoretyczne osiągnięcia z dziedziny controllingu w literaturze światowej i krajowej, jego rozwój na świecie oraz w Polsce. Drugi rozdział poświęcono analizie stanu przedsiębiorstwa, a szczególnie stosowanego systemu ekonomiczno-finansowego. W kolejnych dwóch rozdziałach przedstawione zostały wstępne warunki konieczne do skutecznego wdrożenia controllingu, podjęto w nich próbę budowy procesowego modelu przedsiębiorstwa w oparciu o wyodrębnione ośrodki odpowiedzialności. W ostatnim, piątym rozdziale książki pokazano cały mechanizm budowy modelu operacyjnego controllingu finansowego w przedsiębiorstwie PKP PLK S.A., wykazującego możliwości sterowania i zarządzania kosztami działań oraz planowania i ściślego określania niezbędnych zasobów do realizacji planowanych zadań.

Autor pragnie podziękować Szanownemu Panu Recenzentowi, prof. dr hab. Juliuszowi Engelhardtowi, którego cenne wskazówki i uwagi przyczyniły się z pewnością do podniesienia wartości merytorycznej i zdecydowały o ostatecznym kształcie tej książki.

Rozdział 1

Geneza i rozwój controllingu

1.1. Zarys historyczny rozwoju controllingu

Controlling wywodzi się ze Stanów Zjednoczonych. Historycznie informacje o rozwoju pewnych jego funkcji sięgają XIX, a nawet końca XVIII wieku¹. Praktyczne zainteresowanie controllingiem rozpoczęło się w USA w latach 50., a w Europie w latach 60. XX wieku. Na grunt europejski controlling został przeniesiony przez filie firm amerykańskich, wraz z dostosowaniem tej koncepcji do istniejących w Europie warunków funkcjonowania przedsiębiorstw. Rozwinął się on przede wszystkim w Niemczech i we Francji (gdzie powołano Institut de Controle de Gestion). Z biegiem czasu Niemcy stały się europejskim centrum controllingu.

Słowo controlling pochodzi od czasownika angielskiego „to control”, co oznacza przy bardziej precyzyjnym określeniu jego znaczenia²:

- kierować, opanować, sterować,
- regulować, badać,
- kontrolować, pilotować, dozorować.

Wszystkie te pojęcia wiążą się z przyjmowaniem odpowiedzialności, której nie można delegować. H.J. Vollmuth definiuje controlling jako „ponadfunkcyjny instrument zarządzania”³, który powinien wspierać kierownictwo przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji, zakłada jednak, że istnieje planowanie, którego cele ustalane są wspólnie przez dyrekcję i pracowników zarządu.

Uwzględniając powyższe wymiary controlling zajmuje się **koordynacją procesów planowania, kierowania i kontroli oraz zasilaniem w informacje**⁴.

Controlling stanowi środek do osiągnięcia założonych celów. Działa na zasadzie sprzężenia zwrotnego, wykorzystując wielkości postulowane i rzeczywiste. Zorientowany jest na przyszłość, pobudza proces decyzyjny, uwzględniając zależności między zmiennymi wewnątrz przedsiębiorstwa a otoczeniem oraz między działaniami strategicznymi a operatywnymi. Rezultatem działania controllingu jest przejrzystość systemu informacji, rozwój inicjatywy i przedsiębiorczości, właściwa komunikacja, odpowiednio wczesne ostrzeżenie o zakłóceniach i podejmowanie działań dla ich usunięcia. Controlling należy rozumieć jako doradzanie, koordynowanie i urzeczywistnienie

systemu wiedzy o przedsiębiorstwie przy pomocy metod, technik, instrumentów i modeli ułatwiających spełnianie funkcji kierowniczych⁵.

Zakres zadań realizowanych w ramach controllingu wskazuje także na to, iż nie można go utożsamiać z kontrolą. Zasadnicza różnica między tymi pojęciami polega na tym, że:

- Kontrola odnosi się do przeszłości i jej efektem są:
 - stwierdzenie popełnionych błędów, odchyłeń od przyjętych założeń, zakłóceń w procesie działania,
 - wyspecyfikowanie przyczyn zaistniałych odchyłeń i ustalenie osób za nie odpowiedzialnych.
- Controlling ukierunkowany jest na sterowanie działaniami w przyszłości, które powinny zapewnić długotrwałą egzystencję firmie i zachowanie miejsc pracy.

Jest on więc pojęciem znacznie szerszym zawierającym w sobie elementy kontroli, która dotyczy funkcjonowania systemów podlegających jego koordynacji. Nie zastępuje on zatem wewnętrznej kontroli w przedsiębiorstwie, a jedynie pełni w stosunku do niej funkcje koordynacyjne. Controlling jest ściśle związany z wszystkimi funkcjami zarządzania (tj. planowaniem, organizowaniem, motywowaniem i kontrolowaniem). Stopień wspomagania tych funkcji zależy od jego typu oraz od poziomu organizacyjnego i technicznego przedsiębiorstwa.

Komórka controllingu powinna znajdować się jak najwyżej w hierarchii struktury organizacyjnej i podlegać bezpośrednio dyrektorowi naczelnemu przedsiębiorstwa. Komórka ta może zajmować pozycję sztabową, co oznacza, że controller pełni funkcję doradczą lub pozycję liniową, w której controller działa na tym samym szczeblu, co kierownicy pozostałych pionów (marketingu, finansów, produkcji itp.). Przeważa pogląd iż pozycja liniowa zapewnia większą efektywność controllingu, gdyż controller posiada w tym przypadku uprawnienia decyzyjne i zarządcze. Dla rozwinięcia i utrzymania dobrze funkcjonującego systemu controllingu tego rodzaju kompetencje są wręcz konieczne⁶.

Controlling jako system wspomagający zarządzanie zdobył w wielu przedsiębiorstwach na całym świecie uznanie, poparte praktycznym jego zastosowaniem oraz uzyskanymi efektami ekonomicznymi. Sukcesy controllingu oparte są przede wszystkim na proponowanym przez niego zespołowym stylu zarządzania, w którym podstawowe znaczenie ma przekształcanie mentalności pracowników i powodowanie, aby każdy z nich świadomie kształtował i realizował wspólny cel przedsiębiorstwa. Wskazuje on, jak stworzyć w przedsiębiorstwie obiektywny i wiarygodny system informacji, który pozwoli kierownictwu podejmować szybkie i prawidłowe decyzje.

W Polsce controlling pojawił się stosunkowo niedawno, gdyż dopiero na początku lat 90. ubiegłego stulecia, początkowo przede wszystkim w polskich oddziałach firm zagranicznych, poza nimi zainteresowanie controllingiem było niewielkie. Od 1993 roku nastąpił znaczny wzrost zainteresowania rozwiązaniami sprzyjającymi implementacji controllingu. Dzięki działalności wielu wyspecjalizowanych firm doradczych, w tym głównie Akademii Controllingu w Gdańsku (Ośrodek Doradztwa i Tre-

ningu Kierowniczego) oraz podobnej Szkoły Controllingu w Katowicach, controlling jest obecnie praktycznie stosowany (w różnym zakresie) w kilkuset polskich firmach, a kilkaset dalszych przedsiębiorstw przygotowuje się do jego wprowadzenia. Controlling jest również przedmiotem wykładów i ćwiczeń oraz seminariów dyplomowych, magisterskich i doktorskich na polskich wyższych uczelniach.

W początkowym, liczącym kilka lat okresie zainteresowania controllingiem w Polsce dało się zaobserwować w literaturze dość znaczne zróżnicowanie w podejściu do problematyki controllingu. Działo się tak m.in. dlatego, że⁷:

- po pierwsze, pionierzy polskiego controllingu, dysponujący wiedzą fachową nabytą za granicą (głównie w Niemczech) popularyzowali controlling na naszym rodzimym gruncie za pośrednictwem czasopism fachowych. Najwięcej artykułów na temat zasadniczych idei i problemów controllingu opublikował J. Goliński, który studiował controlling na Uniwersytecie w Stuttgarcie, pod kierunkiem niemieckiego „ojca controllingu” P. Horvatha. Dużą rolę w popularyzowaniu controllingu w Polsce odegrał również S. Olech, twórca Akademii Controllingu w Gdańsku oraz H. Błoch, twórczyni Szkoły Controllingu w Katowicach, którzy studiowali w CONTROLLER AKADEMIE w Gauting koło Monachium. Controlling wprowadzany w Polsce ma zatem przede wszystkim niemiecki rodowód,
- po drugie, controlling docierał do Polski za pośrednictwem tłumaczeń dzieł obcojęzycznych – niemieckich, angielskich i francuskich – będących fachowymi podręcznikami wdrażania controllingu w praktyce,
- po trzecie, pojawiło się (i pojawia nadal) bardzo wiele prac teoretycznych, stanowiących tłumaczenie, adaptację lub kompilację teoretycznych prac zagranicznych.

W rezultacie korzystania z tak wielu i tak różnorodnych źródeł zagranicznych, mamy do czynienia w polskiej literaturze z prawdziwą mozaiką pojęć i poglądów na temat controllingu. zilustrować to może kilka poniższych przykładów, w jaki sposób autorzy prac rozumieją pojęcie „controlling” i problematykę z nim związaną:

- Martan i Wilimowski w swoim artykule twierdzą, że „controlling rozumiany jest dziś z reguły jako **zadanie kierownicze**”, a także jako „**obszar interakcji**” i „**funkcja**”⁸,
- K. Hejduk uważa, że „System controllingu dzięki wykorzystaniu techniki budżetowania jest **systemem zarządzania**”⁹,
- K. Wierzbicki pisze, że „controlling **organizuje i koordynuje** określone działania w zakresie planowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji”¹⁰,
- J. Penc podaje wieloaspektową definicję controllingu, kiedy pisze, że controlling to: „nowoczesna **metoda kierowania** przedsiębiorstwem”, ale również „**zbiór reguł**, który ma pomagać (kadrze kierowniczej) w osiągnięciu wyznaczonych celów”, i wreszcie: „Controlling jest **systemem rachunkowości zarządczej**”¹¹,

- Piotrowska i Zadory piszą, że „Controlling to **kompleksowe skoordynowane zarządzanie** przedsiębiorstwem w aspekcie optymalizacji określonych celów...”¹²,
- Haus i Nowosielski traktują controlling jako „**system wspomagania kierownictwa przedsiębiorstwa**” i uważają, że „**controlling pełni funkcję doradczą**”, gdyż wspomaga kierownika, ale nie wyręcza go w podejmowaniu decyzji¹³.

Powyższą próbkę spontanicznej i swobodnej twórczości pojęciowej i terminologicznej można uznać za reprezentatywną dla rozwoju polskiej literatury w dziedzinie controllingu. Stanowi ona swoiste ostrzeżenie przed powstaniem pewnego chaosu w rozwoju teorii controllingu. Pod koniec lat 90. szereg autorów podjęło jednak próbę uporządkowania tej problematyki. Taka usystematyzowana wiedza, była potrzebna polskim firmom w świetle narastających problemów makroekonomicznych.

W ostatnich latach bardzo szybko następują w gospodarce procesy globalizacji. W konsekwencji podmioty gospodarcze działają w coraz trudniejszych warunkach zewnętrznych, wynikających głównie z silnej konkurencji na rynku. W tej sytuacji decydenci poszukują narzędzi skutecznie wspomagających procesy podejmowania decyzji. Jednym z wielu możliwych narzędzi, które cechuje się wysokim poziomem aplikacyjności w aktualnie istniejących bardzo skomplikowanych warunkach wewnętrznych i zewnętrznych jest controlling. Rośnie liczba przedsiębiorstw, w których podjęto decyzje o przygotowaniu kadr controllerów, w innych także kierowników służb finansowych i ekonomicznych pod **przyszły proces wdrażania controllingu**. W wielu firmach podjęto przygotowanie samego wdrożenia. Szereg firm pozostaje w przekonaniu, że problem wdrożenia controllingu mają już za sobą. Inne ze zdziwieniem stwierdzają, że jakkolwiek wdrożenia controllingu nigdy świadomie nie przedsięwzięły, jednakże stosują go w praktyce¹⁴.

W wielu środowiskach stawia się znak równości pomiędzy controllingiem a rachunkowością. Tymczasem księgowość finansowa zorientowana jest na rejestrację zdarzeń z przeszłości, natomiast controlling jest jednoznacznie ukierunkowany na przyszłość. Jednak controlling ma poważną część wspólną z rachunkowością finansową, a także zarządczą, chociaż kładzie większy nacisk na kierowanie przedsiębiorstwem niż ta ostatnia¹⁵.

Współcześnie można mówić o różnych koncepcjach rozwoju controllingu, którym praktyka gospodarcza nadała pewne uniwersalne kierunki rozwoju. Ideą controllingu powinno być zbudowanie logicznego systemu, który poprzez integrację różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym oraz technicznym wspomagać będzie kadrę kierowniczą w podejmowaniu trafnych decyzji o charakterze operacyjnym i strategicznym¹⁶.

Zastosowanie precyzyjnie funkcjonującego systemu controllingu, zapewnić może przedsiębiorstwom przewagę w warunkach silnej konkurencji na rynku. Jedną z zasad teoretycznych bardzo przydatną w zarządzaniu jest **zasada uniwersalizacji**. Aby można było mówić o uniwersalnym systemie controllingu powinien on być poddany procedurze uniwersalizacji, która polega na¹⁷:

- przyjęciu identycznych w sensie ideowym procedur dla różnych jego rodzajów (odmian, typów), tj. przestrzegania zasady czterech podstawowych procedur:
 - „0” dotyczy budowy bazy controllingu,
 - „1” dotyczy zabezpieczenia organizacyjno-informacyjnego systemu controllingu,
 - „2” dotyczy określenia poziomu dopuszczalnych odchyleń dla wskaźników wykorzystywanych w systemie controllingu,
 - „3” dotyczy zakresu oraz sposobu wykorzystania controllingu w procesach zarządzania (zasady analizy odchyleń od przyjętego poziomu mierników bazowych);
- opracowaniu unifikacji w przekroju operacyjnym oraz strategicznym, oznacza to identyfikację zasad, struktur oraz funkcjonowania systemów controllingu z punktu widzenia jednego kryterium klasyfikacyjnego, jakim jest horyzont czasu i związana z nim funkcja zarządzania (strategiczna lub operacyjna).

Wynikiem przestrzegania powyższej zasady w fazie procesu projektowania controllingu jest uzyskanie uniwersalnego systemu obejmującego całe przedsiębiorstwo, jak również bardziej złożony podmiot gospodarczy lub określoną jednostkę terytorialną (gminę, powiat, województwo) w wybranym przekroju przedmiotowym np. finansowym, logistycznym, ochrony środowiska, ochrony zdrowia itp. Współcześnie z uwagi na ich szeroką przydatność praktyczną coraz częściej projektuje się systemy controllingu o charakterze uniwersalnym, a następnie adaptuje je do specyficznych warunków danego obiektu (podmiotu).

Znając jego zasady można się zastanowić nad charakterystyką tego instrumentu zarządzania. Współczesna literatura podaje dość wnikliwą klasyfikację tego narzędzia wspomagającego zarządzanie, która obecnie przybrała charakter czterokryterialny¹⁸. Obejmuje ona kryteria klasyfikacyjne systemów controllingu z punktu widzenia:

- przedmiotu/rodzaju działalności,
- horyzontu czasu/funkcji,
- zakresu,
- idei/celu działania.

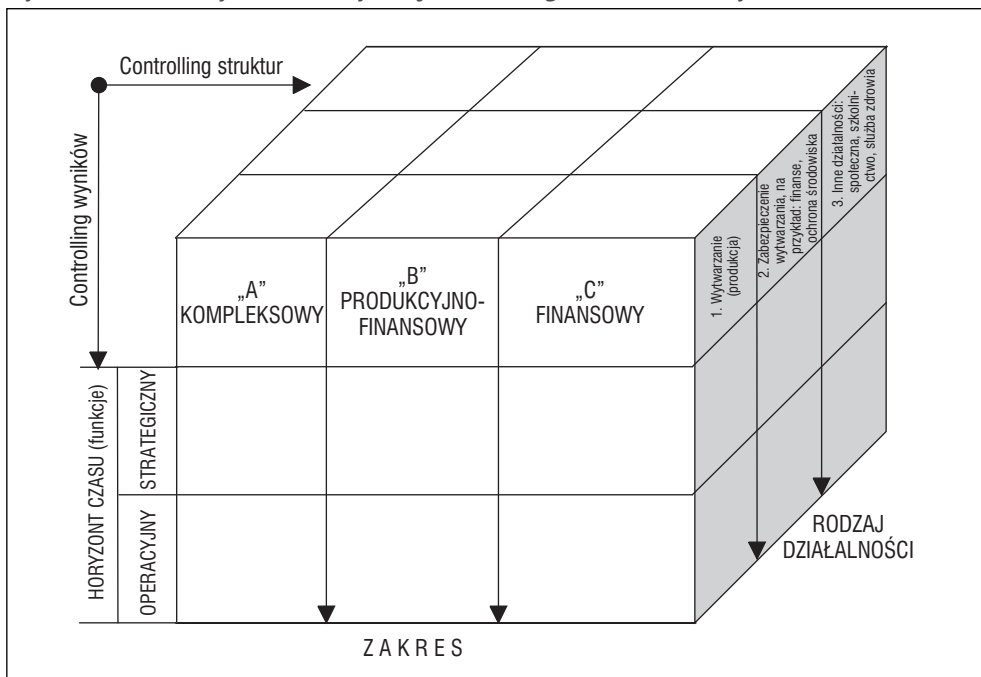
Systemy controllingu wyróżnione w oparciu o pierwsze kryterium zostały nazwane **rodzajami I** (z punktu widzenia dziedziny), w oparciu o drugie kryterium – **odmianami**, w oparciu o trzecie kryterium – **rodzajami II** (z punktu widzenia zakresu), zaś w oparciu o czwarte kryterium – **typami**¹⁹.

Schemat ideowy klasyfikacji controllingu z punktu widzenia różnych kryteriów oraz możliwości ich wykorzystania został przedstawiony na rysunku 1.

Controlling wyróżniany w oparciu o **pierwsze kryterium** spełnia bardzo często funkcje monitorowania przebiegu procesów gospodarczych oraz społeczno-gospodarczych. Dostarcza informacji o wielkości odchyleń wskaźników objętych monitorowaniem, a także w znaczącym zakresie umożliwia dokonanie oceny przyczynowo-skutkowej tych odchyleń.

Drugie kryterium klasyfikacyjne w większości prac proponuje rozróżnienie controllingu operacyjnego (operatywnego) i strategicznego. Odmiany te różnią się przede wszystkim obejmowanym horyzontem czasu w stosunku do funkcji zarządzania. Różnią się również stopniem szczegółowości i dyrektywności – oba te wyróżniki posiadają zdecydowanie wyższy poziom w odmianie operatywnej. Controlling ostrzega kierownictwo przedsiębiorstwa przed praktyką ograniczania kosztów „za wszelką cenę”. Chodzi o ustalenie co jest rzeczywiście efektywne, a nie co najtańsze.

Rysunek 1. Czterokryterialna klasyfikacja controllingu (schemat ideowy)



Źródło: S. Marciniak, *Controlling – filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2001, s. 35.

W niektórych pozycjach literaturowych (m.in. u A. Sikorskiego – 1993) mowa jest jeszcze o trzeciej odmianie controllingu.

Trzecia odmiana – controlling globalny²⁰ pojmowany mechanistycznie jest połączeniem controllingu operacyjnego i strategicznego. W istocie swojej controlling globalny jest współkreатorem nowej kategorii przedsiębiorstwa, którego przyszłość leży w dalszym pogłębianiu wrażliwości na oddziaływanie otoczenia, a także świadomym kształtowaniu tego otoczenia. „Nowe przedsiębiorstwo” wymaga również wytworzenia innych stosunków międzyludzkich i odmiennej świadomości ludzi – to przedsiębiorstwo ludzi tworzących.

W oparciu o **trzecie kryterium** wyróżniamy pojęcie **controllingu działalności gospodarczej**, który może być realizowany tylko w ramach przedsiębiorstwa (pod-

miotu gospodarczego). W oparciu o kryterium zakresu rozróżniamy rodzaje II controllingu²¹:

Controlling „C” – działalności w zakresie finansów przedsiębiorstwa realizowany jest w oparciu o monitorowanie, analizę i ocenę wskaźników finansowych (tzw. controlling finansowy);

Controlling „B” – stanowi controlling produkcyjno-finansowy. Obejmuje on w sposób kompleksowy obszar finansowo-produkcyjny przedsiębiorstwa z uwzględnieniem oddziaływania otoczenia w ograniczonym tylko stopniu.

Controlling „A” – stanowi controlling przedsiębiorstwa z pełnym uwzględnieniem oddziaływania otoczenia realizowany w oparciu o monitorowanie, analizę i ocenę kompleksowego zbioru wskaźników techniczno-ekonomicznych, organizacyjnych i finansowych (tzw. controlling kompleksowy).

Czwarte kryterium ideowe rozróżnia dwa rodzaje hierarchicznych czasowo rodzajów controllingu²²:

- controlling wstępny dotyczący struktur obejmujący zarówno badanie struktur, jak i funkcji spełnianych w ramach poszczególnych komórek strukturalnych,
- controlling właściwy dotyczący wyników, będących efektem działania struktur, funkcji oraz przyjętego poziomu racjonalności decyzji (controlling wyników).

Controlling wyników obejmuje badanie wyników finansowych, ekonomicznych, a także analizę odstępstw od przyjętych w bazie controllingu parametrów techniczno-organizacyjnych. Dopiero realizując tak kompleksowo rozumiane działania możemy spodziewać się pełnego wykorzystania controllingu jako narzędzia zarządzania przedsiębiorstwem.

1.2. Metody stosowane w controllingu operatywnym

Metody to inaczej sposoby postępowania dla osiągnięcia określonego celu. Mały słownik języka polskiego podaje, że w dziedzinach naukowych są to „sposoby naukowego badania rzeczy i zjawisk i przedstawiania wyników tych badań”. J. Majchrzak i T. Mendel wskazują na niejednoznaczność pojęcia „metody badawcze”, które określają jako sposoby postępowania, reguły prowadzenia działań i samo działanie zmierzające do osiągnięcia celu badawczego²³. Jednak często są one używane zamiennie z terminem „techniki badawcze”. Natomiast S. Nowak uważa, że w naukach empirycznych „metody badawcze” oznaczają typowe i powtarzalne sposoby zbierania, opracowywania, analizy i interpretacji danych empirycznych, służące do uzyskania maksymalnie uzasadnionych odpowiedzi na stawiane w nich pytania²⁴. Zadaniem „metod badawczych” jest z pewnością logiczne uporządkowanie działań, ocena uzyskanych danych, ich przetworzenie i usystematyzowanie otrzymanych wyników. Ta-

kie działanie ułatwia osiągnięcie założonego celu badawczego. Stąd również w dziedzinie controllingu stosowane są znane, wcześniej wypracowane metody badań naukowych np. na potrzeby analizy ekonomicznej, czy też zarządzania strategicznego.

Charakteryzując controlling należy zwrócić uwagę na rolę instrumentów (metod), którymi się on posługuje. Zbiór możliwych do wykorzystania w controllingu instrumentów nazywany jest **instrumentarium** controllingu. Większość metod controllingu opisywanych w polskiej literaturze należy do znanych od dawna metod organizacji i zarządzania²⁵. Istnieje kilka czynników, które powinny mieć wpływ na ich dobór, wg S. Marciniaka są to²⁶:

- cele i zadania stawiane przed systemem controllingu,
- rodzaj controllingu,
- uwarunkowania wewnętrzne funkcjonowania,
- uwarunkowania zewnętrzne funkcjonowania.

Wymienione wyżej czynniki zależą bezpośrednio od tego, jaki przedmiot (dziedzina) został objęty controllingiem oraz, jaki horyzont czasu obejmuje instrument (narzędzie).

Controlling operatywny, identyfikując następujące cechy:

- operacyjna baza planistyczna,
- operacyjne zarządzanie podmiotem gospodarczym,
- metody ustalania odchyłeń wskaźników operacyjnych,
- informacja o charakterze średnio- i krótkookresowym,
- metody decyzyjne dotyczące procesów o horyzoncie czasu do jednego roku.

Ważnymi celami przedsiębiorstwa są: poprawa rentowności, zagwarantowanie płynności środków obrotowych i polepszenie gospodarności. Zastosowanie controllingu powinno przyczynić się do szybszego osiągnięcia tych celów. Punkt ciężkości controllingu operatywnego spoczywa na sterowaniu zyskiem. Korzystając z jego instrumentów można podejmować szybsze i trafniejsze decyzje, co daje możliwość skuteczniejszego kierowania. Celowym jest wprowadzenie instrumentarium adekwatnego do konkretnych problemów, którego wdrożenie zapewni utrzymanie się przedsiębiorstwa na wytyczonej drodze. Im skuteczniej zastosowane zostaną poszczególne instrumenty, tym bardziej controlling odciąży kadrę kierowniczą, pozostawiając jej czas na rozważania strategiczne.

Po prześledzeniu literatury przedmiotu, można przedstawić klasyfikację metod, najczęściej przypisywanych controllingowi operatywnemu. Bliższa ich analiza prowadzi do wniosku, że większość z nich to znane od dawna metody właściwe dla zarządzania w ogóle. Autorzy publikacji przypisują te narzędzia niekiedy wyłącznie controllingowi, z czym nie można się jednak w pełni zgodzić, gdyż pomiędzy samymi autorami występują już istotne różnice, zależne od przyjętych kryteriów wyróżniania opisywanych w literaturze metod.

Sporządzona na podstawie literatury klasyfikacja metod controllingu operatywnego jest na tyle imponująca, że warto ją zaprezentować, aby uzmysłwić sobie jak bogata

i zróżnicowana jest problematyka współczesnego controllingu. W zależności od przyjętych przez autorów kryteriów poszczególne klasyfikacje różnią się jednak pomiędzy sobą:

- H.J. Vollmuth do metod controllingu operatywnego zalicza²⁷:
 - analizę metodą ABC, analizę wielkości zamówień, optymalizację wielkości zamówień, analizę *break-even*, rachunek kosztów bezpośrednich, analizę wąskich gardeł, metody rachunku inwestycyjnego, krótkookresowy rachunek wyników, optymalizację wielkości partii, prowizję od zysku (prowizja od marży pokrycia), koła jakości, analizę rabatów, analizę obszarów sprzedaży, analizę wartości, analizę XYZ.
- W. Radzikowski i J. Wierzbiński uzupełniają powyższą klasyfikację o dalsze metody²⁸:
 - analizę efektywności przedsięwzięć, analizę odchyłeń, analizę regresji, analizę ryzyka, budżetowanie, *just in time*, łańcuch wartości, optymalizację wielkości sprzedaży, systemy wczesnego ostrzegania, zarządzanie przez cele, *yield management*, *balanced scorecard*, programowanie matematyczne.
- S. Marciniak dodatkowo proponuje w swoim instrumentarium²⁹:
 - analizę BEP, analizę rynkową, metodę zespoloną.
- S. Nahotko widzi w controllingu „megametodę zarządzania” wykorzystującą dorobek:
 - teorii systemów, wzbogacony nowymi zasadami wnoszonymi przez nowatorskie koncepcje zarządzania³⁰. Przytacza on różne klasyfikacje metod controllingu w zależności od podejścia poszczególnych autorów.

W podejściu tzw. blokowym narzędziami controllingu są: zarządzanie przez cele, planowanie, rachunkowość zarządcza.

Podejście funkcyjne wprowadza rozróżnienie instrumentów zarządzania od instrumentów kierowania, co komplikuje znacznie jego zastosowanie w praktyce. Klasyfikacja metod jest w tym przypadku sporządzona dla instrumentów zarządzania takich, jak rachunkowość zarządcza i planowanie oraz oddzielnie dla instrumentów kierowania, z przyporządkowaniem ich poszczególnym funkcjom działalności przedsiębiorstwa.

Część z wymienionych metod przypisuje controllingowi rolę „megasytemu”, który panuje nad wszystkimi procesami i funkcjami w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Do takich metod zaliczyć można metodę zespoloną, której zadaniem jest uzyskanie wieloaspektowej oceny efektywności złożonych przedsięwzięć.

Inna metoda – zwana *Yield Management* – stanowi nie tyle metodę controllingu, co raczej pewną dziedzinę polityki cenowej przedsiębiorstw, sterowania cenami i dochodami, a jednak niektórzy ujmują tę metodę w swoich klasyfikacjach jako metodę controllingu operatywnego.

Do metod charakterystycznych natomiast dla controllingu finansowego (w jego odmianie operacyjnej) wykorzystywane są instrumenty przejęte z rachunkowości zarządczej, co zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Instrumenty controllingu finansowego

Cele	Główny instrument planowania	Główny instrument kontroli wyników i sterowania
Rentowność	Plan wyników	Krótkoterminowe rachunki wyników
Płynność finansowa	Plan finansowy	Finansowo-gospodarczy rachunek wpływów i wydatków, sprawozdanie z przepływów środków pieniężnych
Efektywność	Rachunek kosztów zmiennych, budżetowanie kosztów	Analiza odchyleń

Źródło: S. Nahotko, *Podstawy controllingu finansowego*, OPO, Bydgoszcz 2000, Z. 175/2000, s. 89.

Reasumując, należy stwierdzić, że bardzo ważne w controllingu operatywnym jest ustalenie hierarchii celów i to poczynając od skali całego przedsiębiorstwa, a na najniższym szczeblu zarządzania kończąc. Powinien on sterować ustalaniem celów szczegółowych z uwzględnieniem ich przejrzystości, dokładności, realności, a przede wszystkim niesprzeczności, po to, aby można było łatwo sprawdzać poziom ich wykonania, a także podejmować najwłaściwsze działania w celu pełnej koordynacji realizacji zamierzonych zadań. Z. Sekuła w swoim opracowaniu „Controlling personalny” słusznie zauważa i kładzie nacisk na fakt, że „Controlling operatywny wspiera zarządzanie operatywne, polepszając jego sprawność, za pomocą procedury planowania operatywnego i budżetowania, stosowania odpowiedniego systemu informacyjnego, wskaźników, metod kontroli oraz przydatnych struktur organizacyjnych i **niezbędnych instrumentów**”³¹.

Z przedstawionych rozważań wynika jednoznacznie, że podjęcie **więcej niż jednego działania** wymaga ich zsynchronizowania pod względem rzeczowym i czasowym w stosunku do wyznaczonych i zamierzonych celów.

1.3. Sposoby, tryb wdrażania oraz dziedziny zastosowań controllingu w przedsiębiorstwach

Implementacja controllingu jest procesem często – w zależności od wielkości przedsiębiorstwa, jego struktury organizacyjnej – nawet kilkuletnim. Należy ją więc traktować jako duże i bardzo ważne przedsięwzięcie organizacyjno-techniczne i ekonomiczne. Korzystając z doświadczeń praktycznych wdrożenia controllingu w kraju i za granicą można wyodrębnić pewne propozycje metodyczne zastosowań controllingu w przedsiębiorstwach.

Pierwsza z propozycji metodycznych implementacji controllingu wynika z doświadczeń J. Goliszewskiego, który w swojej pracy³² przedstawił uogólnienia z własnych doświadczeń praktycznych. Autor wyróżnia kilka etapów, które stopniowo prowadzą do osiągnięcia zasadniczego celu, jakim jest wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie.

Przygotowanie – etap I

Kierownictwo zakładu jako inicjator wprowadzenia controllingu tworzy **grupę roboczą** spośród członków własnej organizacji o odpowiednim przygotowaniu