

Controllingowe wsparcie usprawnienia pracy menedżera oraz optymalizacji jej efektów

Marta Nowak

Ze względu na istotną rolę pracy kierowniczej dla rezultatów osiągniętych przez przedsiębiorstwo, zadania kierownicze i ich realizacja powinny być odpowiednio usprawniane, zaś ich efekty w postaci konkretnych wyników – optymalizowane. W optymalizacji tej zarządzanie wspomagane może być skutecznie przez controlling. W niniejszym artykule objaśniona jest rola, jaką controllingowi we wsparciu zarządzania wyznacza teoria, oraz zadania stojące przed nim w praktyce w kontekście usprawniania pracy menedżera i optymalizacji efektów realizacji zadań kierowniczych.

1. Wstęp

Efekty osiągnięte przez przedsiębiorstwa oraz inne jednostki są w znacznym stopniu determinowane przez jakość pracy menedżerów. Uważa się także, iż „(...) jedynym zadaniem lidera jest osiągać dobre wyniki” (Goleman 2006: 52). Jednocześnie także menedżerowie zbyt często przyjmują rolę administratorów lub analityków, zbyt rzadko zaś – liderów i strategów. „Charakterystyczną cechą większości współczesnych firm jest nadmiar zarządzania i niedostatek przywództwa” (Kotter 2006: 164).

W związku z powyższym szczególnie cenne są te wszystkie rozwiązania, które wspomagają usprawnianie realizacji zadań kierowniczych oraz optymalizację jej efektów. Do rozwiązań takich zalicza się zastosowanie w przedsiębiorstwie lub innej jednostce controllingu.

Teza niniejszego artykułu jest następująca: controlling może w istotny sposób wspomagać usprawnianie pracy menedżera oraz optymalizację jej wymiernych rezultatów. Celem artykułu jest zaprezentowanie, w jaki sposób praca kierownicza może być wspierana przez controlling.

Metodami badawczymi zastosowanymi w celu osiągnięcia celów artykułu są: analiza teoretycznych źródeł literaturowych, wywiady z menedżerami oraz pracownikami działów controllingu oraz analiza ogłoszeń o pracę dotyczących stanowiska controllera zawartych w prasie i na portalach internetowych.

W przypadku literatury skupiono się w szczególności na analizie pozycji dotyczących controllingu, w szczególności zaś odniesień do literatury nie-

mieckiej. W Niemczech controlling jest stosowany w sposób najbardziej całościowy, systemowy, powszechnie jest wyodrębnianie działów i stanowisk odpowiedzialnych za controlling, zarówno w przedsiębiorstwach, jak i organizacjach nienastawionych na zysk, takich jak organizacje charytatywne. W Niemczech również samo nazewnictwo procedur, działań i jednostek częściej zawiera słowo „controlling” lub „controllingowy”.

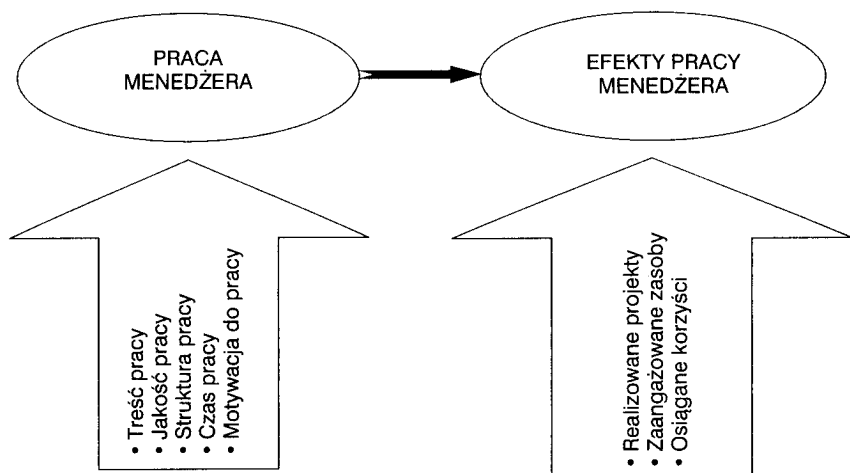
Poza literaturą ściśle obejmującą tematykę controllingu wykorzystano także pozycje z zakresu zarządzania, uwzględniające controlling jako koncepcję, metodę lub instrument zarządzania oraz proponujące wykorzystanie w zarządzaniu rozwiązań controllingowych bądź też sygnalizujące możliwość wsparcia zarządzania przez controlling.

Kolejną zastosowaną metodą badawczą była analiza ogłoszeń o pracę w prasie specjalistycznej i gazetach codziennych krajowych i dolnośląskich, a także na portalach internetowych. Skupiono się na poszukiwaniu ogłoszeń dotyczących pracy na stanowisku controllera oraz w działach controllingu, a także ogłoszeń dotyczących w działach pokrewnych, w których w przypadku braku komórek controllingowych zadania controllingu są wycinkowo realizowane (np. działy planowania i rachunkowości zarządczej, w których mogą być realizowane zadania związane z budżetowaniem będącym domeną controllingu, jednakże w przypadku braku odnośnego działu jest realizowane przez inne jednostki). Celem była identyfikacja zadań, jakie są realizowane na stanowiskach lub w działach zajmujących się controllingiem bądź jego wynikiem.

Przeprowadzone zostały także wywiady z osobami pracującymi na stanowiskach kierowniczych oraz stanowiskach związanych z controllingiem (czyli na stanowiskach w działach controllingu lub niezależnych stanowiskach controllera bądź specjalisty ds. controllingu, a także działów, które w przypadku braku działu controllingu realizują zadania controllingowe, np. sporządzanie budżetów). Celem było określenie, w jaki sposób działania controllerów (lub innych osób zajmujących się controllingiem w przedsiębiorstwie) wspierają zarządzanie i jego konkretne funkcje.

2. Kierunki usprawnień pracy menedżera oraz optymalizacji jej rezultatów

Praca kierownicza może być zróżnicowana. Zależna jest między innymi od: specyfiki jednostki (w tym nastawienia na zysk lub nastawienia non-profit), kluczowych czynników sukcesu (takich, które są podstawą konkurencyjności na rynku danego podmiotu), usytuowania danego stanowiska w strukturze organizacyjnej (np. szczebla zarządzania, na jakim znajduje się menedżer) i innych aspektów. Niezależnie od zróżnicowania wyodrębnić należy dwa elementy, które powinny podlegać optymalizacji: samą pracę menedżera oraz jej efekty. Oba te komponenty z kolei można podzielić na kolejne składowe, co przedstawia rysunek 1.



Rys. 1. Podstawowe aspekty pracy menedżera oraz ich komponenty. Źródło: opracowanie własne.

W ramach optymalizacji pracy menedżera usprawnieniu mogą podlegać między innymi elementy takie jak:

- treść pracy,
- struktura pracy,
- czas pracy,
- motywacja do pracy,
- jakość pracy.

Usprawnienie treści pracy rozumiane może być jako odpowiedni dobór zadań, mający na celu zwiększenie skuteczności działań menedżera (polegający np. na delegowaniu tych treści, które mogą wykonywać jednostki sztabowe lub podległe danemu kierownikowi). Usprawnienie struktury pracy to odpowiedni dobór zadań realizowanych przez menedżera oraz odpowiednia gradacja ich ważności, ustalenie kolejności itp. mające na celu zwiększenie efektywności jego menedżera oraz uwzględnienie wagi poszczególnych działań. Optymalizacja czasu pracy menedżera to dążenie do maksymalnego wykorzystania czasu pracy, jakim dysponuje menedżer, i jest powiązana z odpowiednim zarządzaniem czasem. Usprawnienie motywacji menedżera do pracy polega na dążeniu do osiągnięcia przez menedżera wysokiego poziomu motywacji i względnie stałego utrzymania tego dużego zmotywowania. Jakość pracy menedżerskiej jest w pewnej mierze pochodną poprzednio omówionych elementów i powiązana z zaangażowaniem menedżera w realizowanie celów przedsiębiorstwa i wykonywanie własnej pracy.

Usprawnienie samej pracy menedżera rzutować będzie na możliwość optymalizacji efektów jego pracy. Efekty pracy kierowniczej to wyniki realizowanych przez menedżera działań, a w szczególności podejmowanych

decyzji kierowniczych. Podstawowym rezultatem podejmowanych przez menedżera decyzji są:

- zaangażowanie zasobów dostępnych przedsiębiorstwu (chodzi tu o zasoby materialne i niematerialne),
- osiągnięcie korzyści ekonomicznych.

Efektom wykonywanych działań jest przede wszystkim realizacja konkretnych projektów biznesowych.

W przypadku optymalizacji rezultatów podjętych decyzji kluczowe będą:

- minimalizacja zaangażowanych zasobów (np. środków rzeczowych i finansowych oraz zasobów ludzkich),
- maksymalizacja korzyści ekonomicznych (zwiększenie przychodów, wpływów, zysków).

Jeśli chodzi o zrealizowane projekty, optymalizacja polegać będzie przede wszystkim na racjonalizacji ich portfela polegającej na minimalizacji ryzyka tych projektów oraz maksymalizacji ich wartości.

Wszystkie omówione aspekty pracy menedżerskiej mogą być usprawniane przy wsparciu controllingu, natomiast jej rezultaty mogą być za pomocą tego wsparcia optymalizowane, co zostanie objaśnione i uzasadnione w dalszych częściach niniejszego artykułu.

3. Controlling – ujęcie teoretyczne i rola w praktyce zarządzania

Implementacja rozwiązań controllingowych w przedsiębiorstwach wynika z potrzeb praktycznych, wynikających z problemów napotykanych przez menedżerów w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub wymagań rynku konkurencyjnego. W związku z tym rozwiązania controllingowe w różnych jednostkach są zróżnicowane. Jednolitego podejścia do controllingu nie ma także w źródłach literaturowych. Niniejsza część artykułu prezentować będzie praktyczne i teoretyczne podejście do controllingu oraz wyjaśniać zarządcze implikacje tychże podejść.

Tabela 1. zawiera ujęcia istoty controllingu prezentowane przez różnych autorów, a także wyjaśnia relacje tych konkretnych koncepcji z zarządzaniem.

Autor	Istota controllingu	Relacja z zarządzaniem
Goliszewski	„Przez controlling rozumie się proces sterowania (zorientowany na wynik przedsiębiorstwa) realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość”	Realizacja procesów planistycznych, kontrolnych oraz ich raportowanie w ramach zarządzania przez wyniki.
Hahn	filozofia kierowania zorientowana na wyniki i nadzór	Całościowa filozofia zarządzania, skupiona na wynikach i nadzorze.

Autor	Istota controllingu	Relacja z zarządzaniem
Helgi	„zaopatrzenie, sortownie i koordynowanie informacji przeznaczonych przez kierownictwo przedsiębiorstwa do sterowania jego gospodarką i ustanowionymi w tym zakres celami”	Wspomaganie zarządzania przez odpowiednio wyselekcjonowane informacje.
Hoffmann	„wspomaganie przez informację sterowania przedsiębiorstwem”	Informacyjne wsparcie zarządzania.
Hülensberg, Wróbel	„wielofunkcyjny instrument sterowania mający za zadanie koordynowanie planowania, kontroli zdobywania informacji”	Narzędzie zarządzania koordynujące planowanie, kontrolę i funkcje informacyjne.
Jackson	„(...) główna funkcja controllerów to uwolnienie rachunkowości z jej sztywnego kaftana, tak by mogła być użyta w praktyce zarządzania”	Przekształcanie danych pochodzących z rachunkowości na informacje przydatne w zarządzaniu.
Kruger	„system wzajemnie uzgodnionych środków, zasad, celów, metod i technik, który służy wewnątrzsystemowemu sterowaniu i kontroli celów dotyczących wyników”	Całościowy system skupiony na zarządzaniu przez wyniki oraz cele.
Kuc	„(...) traktowany jako narzędzie, metoda, system, a nawet filozofia zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem.”	Narzędzie, metoda lub system zarządzania.
Olejczyk	„Zarządzanie przez controlling może stanowić kompleksową metodę zarządzania organizacją (...)”	Metoda zarządzania.
Schweitzer/ Friedl	„Przez controlling należy rozumieć całość zdań, których obiektem jest zapewnienie dostępu do informacji, i koordynacja kierowania przedsiębiorstwem w zakresie zapewniającym optymalne osiągnięcie celów przedsiębiorstwa”	Zasilanie informacyjne i koordynacja działań wspierająca zarządzanie przez cele.
Strobel	„całość analityczno-kierowniczych czynności (planistyczno-rachunkowych, odnoszących się do informacji), których celem jest poprawa, w wyniku odciążenia, kierowania przedsiębiorstwem, i które w sensie organizacyjnym mogą być usamodzielnione (delegowane).”	Odciążenie zarządzania w sferze informacyjnej, szczególnie z zakresu wymiernego poprzez odpowiednią „obróbkę” informacji.
Vollmuth	„Istota controllingu polega na nastawieniu na cele, przyszłość i wąskie gardła.”	Wspomaganie zarządzania w zakresie realizacji przyszłych celów i zapobiegania występowaniu tzw. „wąskich gardeł”.

Tab. 1. Controlling w ujęciu teoretycznym – istota controllingu według różnych pozycji literaturowych. Źródło: opracowanie własne (na podstawie: Goliszewski 1990: 9; Nowak 1996: 15; Hahn 1987: 6; Weber 2001: 20–23; Helgi 1989: 3; Hoffmann 1972: 85; Hülensberg, Wróbel 1995: 13; Jackson 1949: 25; www.controllingportal.de; Kruger 1979: 161; Kuc 2003: 372; Olejczyk 2000: 263; Schweitzer, Friedl 1992: 13; Strobel 1978: 422; Vollmuth 1995: 13).

W wyniku analiz przedstawionych w tabeli 1. podejść osiągnąć można konkluzję, iż cytowani autorzy w dużej mierze odnoszą controlling do zarządzania. Traktowany on przy tym jest, w zależności od kompleksowości podejścia, jako:

- wspomaganie zarządzania,
- instrument zarządzania,
- metoda zarządzania,
- filozofia zarządzania,
- system zarządzania.

Ponadto przedstawione podejścia specyfikują, w jaki sposób controlling może wspierać, realizować lub zasilać zarządzanie. W szczególności podkreślane są następujące aspekty:

- informacyjny,
- wynikowy.

Aspekt informacyjny controllingu w relacji z zarządzaniem wiąże się z tym, iż controlling zajmuje się pozyskiwaniem, analizowaniem, selekcjonowaniem, przekazywaniem i „translacją” informacji, zarówno tych, które pochodzą z wewnątrz przedsiębiorstwa (np. z ewidencyjnego systemu rachunkowości), jak i z jego otoczenia bliższego i dalszego.

Aspekt wynikowy controllingu związany jest z tym, iż controlling – czy to traktowany jako tylko instrument menedżerski, czy też jako cała metoda zarządcza – koncentruje się na wspomaganiu realizacji przez przedsiębiorstwo postawionych celów oraz osiągnięciu zdefiniowanych wymiernych rezultatów ekonomicznych.

Omówiona istota controllingu jest realizowana w praktyce gospodarczej poprzez określone działania, dokonywane przez pracowników działów controllingu i controllerów. tabela 2. zawiera zadania controllingu w przedsiębiorstwach, jakie zidentyfikowano na podstawie badań poprzez wywiady z menedżerami i controllerami oraz analizę ogłoszeń o pracę zamieszczonych na specjalistycznych portalach internetowych i w prasie. W zestawieniu określono także, jaką funkcję wspiera lub realizuje bezpośrednio lub pośrednio dane zadanie.

Zadanie controllingu/treść pracy controllera	Realizowana lub wspomagana funkcja zarządzania
Aktualizacja budżetów	planowanie
Analiza ekonomiczna	polanowanie, kontrola, motywowanie
Analiza odchyień	kontrola
Analiza wąskich gardeł	kontrola, planowanie, organizowanie
Analizy rentowności	planowanie, kontrola, motywowanie
Budowa systemu sprawozdawczego dostosowanego do potrzeb i możliwości odbiorców	organizowanie
Budżetowanie kapitałów	planowanie

Zadanie controllingu/treść pracy controllera	Realizowana lub wspomagana funkcja zarządzania
Budżetowanie kosztów	planowanie
Doradztwo	planowanie, organizowanie, motywowanie, kontrola
Interpretacja sprawozdań	kontrola
Kalkulacje cen	planowanie
Kontrola wewnętrzna	kontrola, motywowanie
Kontrola wykonania budżetów	kontrola, motywowanie
Koordinacja planów	planowanie, organizowanie
Kształcenie pracowników	organizowanie, motywowanie
Opracowywanie sprawozdań	kontrola
Pomoc w ustalaniu celów przedsiębiorstwa	planowanie, organizowanie, kontrola
Propozycje dotyczące działań korygujących	kontrola, planowanie, organizowanie
Rachunek efektywności inwestycji	planowanie, kontrola, motywowanie
Raportowanie	kontrola
Sprawozdawczość zewnętrzna	organizowanie, kontrola
Ujednocnianie, standaryzacja informacji	organizowanie
Wdrażanie controllingu	organizowanie

Tab. 2. Zadania realizowane przez controlling w praktyce i ich rola w zarządzaniu i jego wspomaganii. Źródło: opracowanie własne na podstawie analizy ogłoszeń o pracę w działach controllingu i na stanowisku controllera zamieszczanych w prasie oraz na specjalistycznych portalach internetowych oraz na podstawie wywiadów z menedżerami i pracownikami działów controllingu.

Aktualizacja budżetów oznacza weryfikację i dostosowanie do zmiennej rzeczywistości budżetów, czyli planów finansowych przedsiębiorstwa. Wobec tego jest realizacją funkcji planistycznej.

Analiza ekonomiczna polega przede wszystkim na ocenie wskaźników ekonomicznych i porównaniu ich z normami lub standardami. Wskaźniki te mogą dotyczyć przedsiębiorstwa, jego działu lub też wycinka prowadzonej działalności albo obszaru funkcjonalnego. Wobec tego spełnia ona przede wszystkim funkcję kontrolną i pomaga w weryfikacji jakości i skuteczności zarządzania daną jednostką lub obszarem. Posiada też cechy motywacyjne, jako że wykorzystywane mierniki mogą być jednocześnie wkomponowane w system motywacyjny przedsiębiorstwa, a premie uzależnione od osiągnięcia przez konkretne zespoły, działy, wydziały określonego poziomu odnośnych efektów przedstawionych za pomocą mierników ekonomicznych. Dobrane na potrzeby danego przedsiębiorstwa wskaźniki ekonomiczne mogą także być wykorzystane w planowaniu poprzez zalecenie utrzymania lub osiągnięcia konkretnego ich poziomu w okresie planistycznym.

Analiza odchyłań występujących między założeniami i celami finansowymi zawartymi w budżetach a ich wykonaniem polega na identyfikacji niezgod-

ności między wartościami planowanymi a rzeczywistymi (kosztów i przychodów, wpływów i wydatków) oraz poszukiwaniu ich przyczyn i skutków. W związku z tym realizuje ona przede wszystkim funkcję kontrolną.

Analiza wąskich gardeł – czyli niedoborów potencjału przedsiębiorstwa w stosunku do jego potrzeb (np. brak wystarczających mocy produkcyjnych, niewystarczająca liczba pracowników itp.) – jest związana z ich identyfikacją, przewidywaniem, neutralizacją i przeciwdziałaniem ich występowaniu. Może ona być wykorzystywana w kontroli (identyfikacja powstałych wąskich gardeł), planowaniu (planowanie działań mających na celu zapobieganie ich występowaniu) oraz organizowaniu (wdrażanie rozwiązań organizacyjnych mających je zredukować, takich jak np. zmiana organizacji przestrzeni produkcyjnych lub inna alokacja zasobów ludzkich).

Zarządzanie może być również wspierane przez kolejne zadanie controllingu, jakim jest analiza rentowności. W ujęciu *ex post* będzie ona miała funkcję kontrolną, oceniającą rentowność realizowanych projektów, oferowanych produktów itp., w ujęciu *ex ante* – funkcję planistyczną polegającą na projekcji przyszłej rentowności planowanych akcji, kampanii i wprowadzanych produktów. Analiza rentowności może mieć również silny aspekt motywujący w stosunku do menedżerów i zespołów zajmujących się projektami, produktami itp., których rentowność jest badana.

Budowa systemu sprawozdawczego to zadanie z zakresu organizacji – polega na odpowiedniej integracji niezbędnych technik informacyjnych, zasobów ludzkich i finansowych, a także rozwiązań z zakresu zarządzania zasobami wiedzy.

Budżetowanie kapitałów to tworzenie wieloletnich, długofalowych planów finansowych, uwzględniających koszt kapitału oraz zmianę wartości pieniądza w czasie, natomiast budżetowanie kosztów to przełożenie planów rzeczowych na plany wartościowe, czyli ujęte w jednostkach pieniężnych. Tak więc oba te zadania należą do dziedziny planowania.

Doradztwo może mieć charakter różnorodny i dotyczyć zarówno planowania, motywowania, organizowania, jak i kontroli.

Interpretacja sprawozdań z kolei może wspierać funkcję kontrolną poprzez objaśnianie danych i informacji zawartych w raportach, które mogą być mało czytelne dla menedżera (np. danych księgowych lub projekcji finansowych).

Kalkulacje cenowe realizują funkcję planistyczną – na podstawie określenia kosztów wytworzenia produktów i wymaganej marży prowadzą nie tylko do zaplanowania cen jednostkowych sprzedawanych wyrobów, ale także – po uwzględnieniu prognoz wielkości sprzedaży – planów przychodów ze sprzedaży.

Kontrola wewnętrzna, jak i jej część składowa, jaką jest kontrola wykonania budżetów, oprócz oczywistej funkcji kontrolnej realizować także może funkcję motywacyjną, jeżeli rzutuje na oceny menedżerów i pracowników niższego szczebla oraz ich premiowanie.

Koordinacja planów, oprócz posiadania wymiaru czysto planistycznego, jest także powiązana z organizowaniem współpracy między działami lub zespołami projektowymi, których plany dotyczą, przy uwzględnieniu ograniczeń dla całego przedsiębiorstwa.

Kształcenie pracowników posiada zarówno funkcje motywacyjne, jak i organizatorskie. Szkolenie, będące realizacją potrzeby rozwoju, może silnie motywować pracowników, szczególnie, jeśli będzie powiązane z uzyskiwaniem kwalifikacji niezbędnych do awansu zgodnie z planami karier. Ponadto szkolenie, jako zwiększanie kompetencji pracowniczych, wspiera organizowanie potrzebnych zasobów, w tym wypadku ludzkich, i uzyskiwanie ich pożądaną konfiguracji.

Opracowywanie sprawozdań będzie wspomagać funkcję kontrolną poprzez stwarzanie bazy informacyjnej dla menedżerów na potrzeby formułowania ocen. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku raportowania.

Pomoc w opracowaniu celów przedsiębiorstwa będzie mieć wymiar planistyczny, kontrolny i operacyjny. Cele same w sobie rzutują na generowanie w przedsiębiorstwie konkretnych planów. Natomiast controller dodatkowo może wspomagać wymierne przedstawienie tych celów, które będzie stanowić podstawę do kontroli. Ponadto ustalone cele i ich integracja będą powodować konieczność odpowiedniego zorganizowania niezbędnych do ich realizacji zasobów i wdrożenia niezbędnych rozwiązań.

Podobnie sytuacja przedstawia się w przypadku działań korygujących. Ich wdrożenie jest wynikiem kontroli (w tym kontroli budżetowej), natomiast wymaga też dokładnego zaplanowania, opartego o wnioski pokontrolne, często powiązane jest z koniecznością reorganizacji działań i procesów w obszarze, w którym mają korekty nastąpić.

Rachunek efektywności inwestycji może być wykorzystywany dla potrzeb planowania, kontroli oraz motywowania. Motywowanie dotyczyć powinno przede wszystkim przypisania odpowiedzialności za realizację inwestycji i jej efektów oraz odnośnego premiowania. Na etapie planowania powinien zostać dokonany planowany rachunek efektywności inwestycji, przedstawiający szacowane korzyści ekonomiczne wynikające z jej realizacji. Natomiast w ramach kontroli powinna pojawić się rzeczywista ocena inwestycji bazująca na danych dotyczących jej wykonania.

Ujednocnianie i standaryzacja informacji mają wymiar przede wszystkim organizacyjny, przy czym organizacja ta dotyczy zasobów wiedzy i informacji.

Wymiar organizacyjny posiada również wdrażanie controllingu, które związane może być z przebudową struktury organizacyjnej, zmianami w systemie informacyjnym, a także koniecznością nabywania przez kadry nowych kwalifikacji.

4. Controlling w usprawnianiu pracy menedżera oraz wsparciu optymalizacji jej efektów

Controlling może wspierać przedsiębiorstwo jako całość – w takiej sytuacji dział controllingu może stanowić jednostkę organizacyjną będącą usytuowaną w strukturze w pozycji sztabowej w stosunku do zarządu przedsiębiorstwa lub też podległą zarządowi. W przypadku wspierania konkretnych menedżerów obszarów funkcjonalnych, controller odnośnego obszaru działalności zajmować powinien pozycję sztabową lub podległą konkretnym menedżerom, czyli np. controller produkcji – jako podległy lub wspomagający kierownika produkcji, controller finansowy – dyrektora finansowego, controller zasobów ludzkich – dyrektora personalnego.

Controllerzy poszczególnych obszarów funkcjonalnych powinni mieć zadania stałe, standardowe – takie jak np. budżetowanie kosztów (w dziale marketingu: budżetowanie kosztów marketingu, w dziale personalnym: budżetowanie kosztów zasobów ludzkich, w dziale produkcyjnym: budżetowanie kosztów produkcji itp.) oraz wynikające z potrzeb decyzyjnych menedżerów. W tym drugim przypadku najczęściej zadaniem takim będzie wsparcie podjęcia decyzji menedżerskiej poprzez analizę problemu zebranie i selekcję informacji, dokonanie analiz (w szczególności wskaźnikowych i kosztowych) oraz przedstawienie sugerowanych wariantów decyzji w formie raportu. Przykłady problemów decyzyjnych, jakie mogą napotykać menedżerowie poszczególnych obszarów funkcjonalnych, sposób wykorzystania informacji pobieranych przez controlling z rachunkowości oraz wskazówki dostarczane przez controlling zawiera tabela 3.

Obszar zarządzania	Pytanie ze strony zarządzania	Zasilanie informacyjne z rachunkowości	Wskazówki dostarczane przez controlling
Zarządzanie produkcją	Czy zrezygnować z dotychczas stosowanej technologii produkcji?	Dotychczasowe koszty związane z zastosowaniem danej technologii: amortyzacja maszyn i urządzeń, wynagrodzenia pracowników obsługujących te urządzenia, koszty zużycia mediów technologicznych	Porównanie kosztów z potencjalnymi kosztami ponoszonymi w przypadku innej technologii dostępnej na rynku.
Zarządzanie kadrami	Czy zatrudnić dodatkowych pracowników?	Dotychczasowe koszty związane z wynagrodzeniami (w rozbiciu na wynagrodzenie podstawowe i wynagrodzenie za nadgodziny).	Przeprowadzenie analizy opłacalności przy następujących alternatywach: 1) zatrudnienie nowych pracowników, 2) dalsze ponoszenie kosztów nadgodzin, 3) ponoszenie kosztów usług obcych (skorzystanie z usług agencji leasingu pracowniczego).

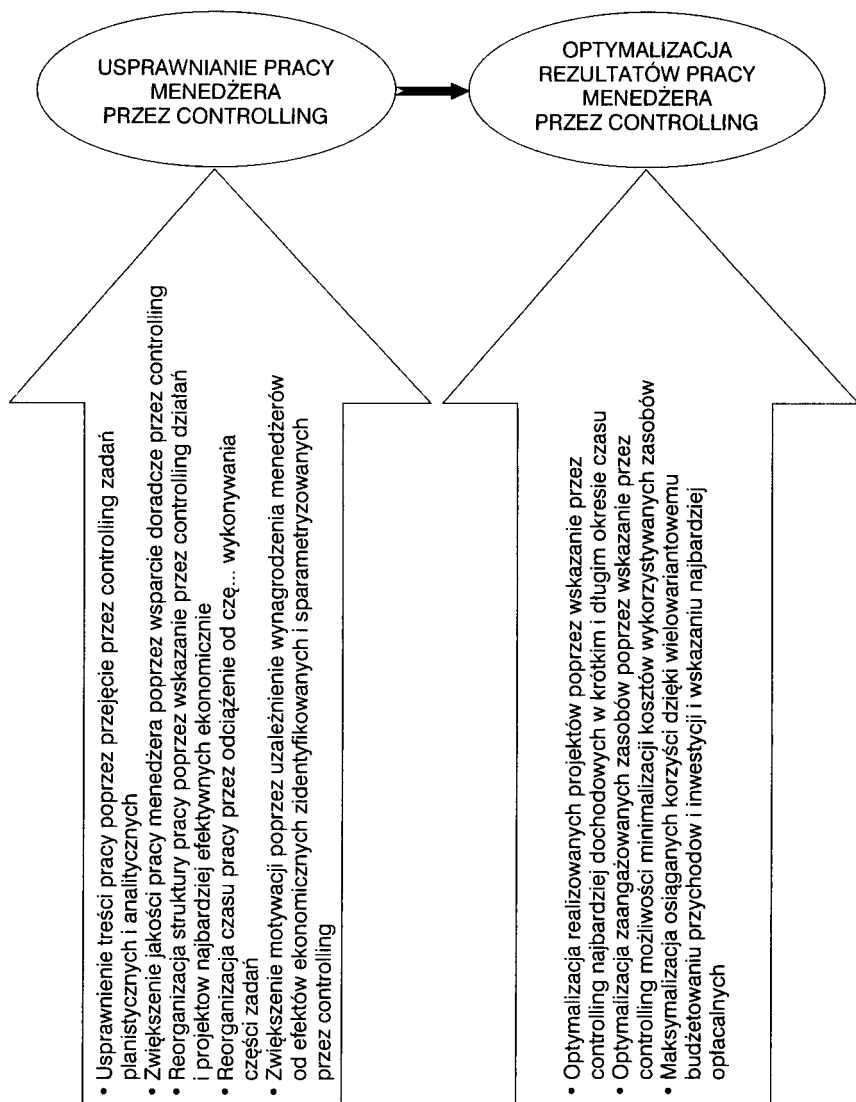
Obszar zarządzania	Pytanie ze strony zarządzania	Zasilanie informacyjne z rachunkowości	Wskazówki dostarczane przez controlling
Zarządzanie marketingiem	Czy wycofać się z jednego z obsługiwanych rynków?	Dotychczasowe przychody ze sprzedaży na danym rynku.	Dokonanie projekcji przychodów osiąganych na danym rynku w przyszłości (z uwzględnieniem czynników rynkowych). Analiza potencjalnych przychodów w latach przyszłych.
Zarządzanie logistyką	Czy zrezygnować z własnej floty pojazdów na rzecz korzystania z transportu obcego?	Koszty związane z posiadaniem floty pojazdów: amortyzacja, koszty eksploatacji i remontów, koszty zużycia paliwa, koszty ubezpieczenia środków transportu.	Porównanie kosztów ponoszonych w związku z posiadaniem i eksploatacją środków transportu z kosztami usług przedsiębiorstw przewozowych i/lub kosztami usług kurierskich.

Tab. 3. Wykorzystanie rachunkowości i controllingu w rozwiązywaniu dylematów decyzyjnych zarządzania wybranymi obszarami działalności. Źródło: Nowak, M., 2007, *Rachunkowość, controlling, zarządzanie. Rozważania o relacjach*, w: *Paradygmaty rachunkowości pod red. E. Nowaka*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, s. 66.

Poprzez działania doraźne, jak i stałe, controlling wspiera zarządzanie – zarówno jeśli chodzi o usprawnianie pracy kierowniczej, jak i o optymalizację jej efektów. Przedstawiono to na rysunku 3.

Controlling usprawnia treść pracy menedżera poprzez przejęcie części jego zadań – przygotowuje bazę informacyjno-analityczną na potrzeby podejmowania decyzji. W związku z tym, dzięki tej specjalizacji baza ta jest także dużo bardziej wiarygodna i rzetelna, co rzutuje na lepsze rozpoznanie efektów działań menedżerskich. Wiąże się to ze zwiększeniem jakości pracy menedżera. Reorganizacja struktury działań zarządczych i ich hierarchizacja wspierana jest controllingowo poprzez uszeregowanie przez controllera priorytetów (np. wskazanie działań i projektów najbardziej dochodowych w długim i krótkim okresie), a przez to wyznaczenie kolejności i następstw realizowanych przez kierowników zadań. Optymalizacja czasu pracy menedżera może mieć miejsce poprzez zastosowanie controllingowych analiz wykorzystania czasu pracy i pomiaru efektów na jednostkę czasu. Natomiast motywacja menedżera może zostać podniesiona i utrzymana na wysokim poziomie poprzez uzależnienie wynagrodzenia oraz motywatorów pozafinansowych, w tym niematerialnych od rezultatów osiągniętych przez podległe kierownikowi jednostki, zmierzonych za pomocą wskaźników analitycznych oraz wielkość odchyleń budżetowych. Dzięki zastosowaniu controllingu istotnie wsparta zostaje także optymalizacja efektów podejmowanych decyzji menedżerskich. Wielowariantowe budżetowanie kosztów i przychodów pozwala na dobór tych sposobów działania, które doprowadzą do minimalizacji kosztów związanych z zaangażowaniem zasobów i/lub do

maksymalizacji wymiernych, ujętych wartościowo efektów. Dzięki identyfikacji przez controlling tzw. wąskich gardel (technicznych, informacyjnych, ludzkich, rzeczowych, płatniczych) oraz prowadzonemu rachunkowi efektywności inwestycji możliwe jest wspomaganie i dobór projektów, tak by ich portfel był optymalny.



Rys. 2. Usprawnianie pracy menedżera i optymalizacja jej rezultatów przy wsparciu controllingu. Źródło: opracowanie własne.

5. Wnioski

Działania kierownicze powinny być odpowiednio wspomagane. „Na stanowisku menedżera dużo lepiej sprawdzają się ludzie, którzy potrafią wpływać na podwładnych, inspirować zespół do działania, a nie robić wszystko osobiście.” (McClelland, Burnham 2006: 138) Może w tym pomóc zastosowanie controllingu, który zapewni odpowiednie wsparcie informacyjne, analityczne, sprawozdawcze i planistyczne menedżerom. Dzięki temu będą oni więcej czasu mogli poświęcić na działania czysto przywódcze, a podjęte przez nich decyzje oparte będą na racjonalnych przesłankach i skutkować będą realizacją celów i zwiększeniem wyników osiąganych przez dany podmiot.

Controlling, w zależności od zastosowanych w konkretnym przedsiębiorstwie instrumentów i realizowanych zadań, może wspierać planowanie, organizowanie, motywowanie i/lub kontrolę kierowniczą.

Controlling może być realizowany całościowo, w postaci koncepcji, metody lub filozofii zarządzania – w takim przypadku w przedsiębiorstwie można mówić o „zarządzaniu controllingowym”. (W takiej sytuacji przedsiębiorstwo jest pokryte ośrodkami odpowiedzialności, dla których sporządzane są budżety oraz prowadzone analizy controllingowe, na podstawie których zarząd podejmuje konkretne decyzje, controlling jest realizowany przez większy dział controllingu, wykonujący zarówno systematyczne, cykliczne działania, jak też zadania wynikające z potrzeb lub możliwości wykorzystania pojawiających się w otoczeniu szans.) Controlling może także być używany w przedsiębiorstwie w ujęciu instrumentalnym (czyli wspomaga określone funkcje zarządzania, np. analizami wskaźnikowymi określonych obszarów działalności lub analizami ryzyka i opłacalności rozpatrywanych projektów). Może być prowadzony przez różne jednostki w przedsiębiorstwie:

- a) jednostki zajmujące się całością controllingu przedsiębiorstwa (dział controllingu, specjalista ds. controllingu),
- b) jednostki zajmujące się controllingiem konkretnych obszarów funkcjonalnych (controlling produkcji, controlling logistyki, controlling marketingu i sprzedaży),
- c) jednostki wykonujące określone zadania controllingu bądź stosujące jego określone narzędzie (dział budżetowania),
- d) jednostki, które jako część swoich zadań posiadają zadania z zakresu controllingu (dział planowania, dział rachunkowości zarządczej), których jednak główna praca skupiona jest na innych zagadnieniach.

W teorii i w praktyce gospodarczej określenie controllingu, jak i jego zadań, jest bardzo różnorodne. Związane jest to z możliwością i koniecznością dostosowania go do potrzeb zarządczych w poszczególnych jednostkach, tak by działania controllera jak najlepiej wspomagały optymalizację pracy kierowniczej.

Informacje o autorce

Dr Marta Nowak – Katedra Controllingu, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu. E-mail: marta.nowak@ue.wroc.pl.

Bibliografia

- Goleman, D. 2006. Przywództwo, które przynosi efekty. w: *Sekrety skutecznych liderów biznesu*, Wydanie Specjalne Harvard Business Review Polska, Warszawa.
- Goliszewski, J. 1990. Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa. *Przegląd organizacji*, nr 8–9.
- Hahn, D. 1987. Controlling – Stand und Entwicklungstendenzen unter besonderer Berücksichtigung des CIM-Konzeptes. w: Scheerer A.W. (red.) *Rechnungswesen und EDV*, nr 8, Saarbrückie (warsztaty), Heidelberg.
- Heigl, A. 1989. *Controlling – Interne Revision*, Stuttgart.
- Hoffmann, F. 1972. Merkmale der Führungsorganisation amerikanischer Unternehmen – Auszüge aus den Ergebnissen einer Forschungsreise 1970. *Zeitschrift Führung + Organisation*, nr 41.
- Hülseberg, F., Wróbel, J. 1995. *Controlling*, Zielona Góra: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa.
- Jackson, J.H. 1949. *The Controller: His Function and Organization*.
- Kotter, J.P. 2006. Co właściwie robią przywódcy. w: *Sekrety skutecznych liderów biznesu*, Wydanie Specjalne Harvard Business Review Polska, Warszawa.
- Krüger, W. 1997. Controlling: Gegenstandsbereich, Wirkungsweise und Funktionen im Rahmen der Unternehmenspolitik. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, nr 31.
- Kuc, B. 2003. *Zarządzanie doskonale. Poszukiwanie przenikliwości*, Warszawa: PTM. Wydawnictwo Menedżerskie.
- McClelland, D.C., Burnham, D.H. 2006. Władza. Mroczny przedmiot pożądania... i pozytywnej motywacji. w: *Sekrety skutecznych liderów biznesu*. Wydanie Specjalne Harvard Business Review Polska, Warszawa.
- Nowak, M. 2007. Rachunkowość, controlling, zarządzanie. Rozważania o relacjach. w: Nowak, E. (red.) *Paradygmaty rachunkowości*, Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.
- Olejczyk, K. 2000. Zarządzanie przez controlling, w: Perechudy, K. (red.) *Zarządzanie przedsiębiorstwem przyszłości. Koncepcje. Modele. Metody*, Warszawa: Agencja Wydawnicza „Placet”.
- Nowak, E. (red.) 1996. *Podstawy controllingu*, 1996, Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu.
- Schweitzer, M., Friedl, B. 1992. *Controlling-Konzeption*.
- Strobel, W. 1978. Begriff und System des Controlling. *WISU*, 7 rok.
- Vollmuth, H. 1995. *Controlling. Instrumenty od A do Z*, Warszawa: Placet.
- www.controllingportal.de
- Weber, J. 2001. *Wprowadzenie do controllingu*, Katowice: Profit.