

Wolfdieter Hoensch

**ZASTOSOWANIE CONTROLLINGU W MAŁYCH I ŚREDNICH
PRZEDSIĘBIORSTWACH NA PRZYKŁADZIE
FIRMY NIEMIECKIEJ „DANILO WIEHLER”**

Słowa kluczowe: zarządzanie w MSP, instrumenty controllingu, Balanced Scorecard

**USE OF CONTROLLING IN SMALL AND MEDIUM-SIZED
ENTERPRISES ON THE EXAMPLE
OF THE GERMAN COMPANY „DANILO WIEHLER”**

Keywords: management in SMEs, controlling instruments, the Balanced Scorecard

Wstęp

Controlling jest rozwinięciem funkcji kontroli kierowniczej poprzez ukazanie jej elementarnego znaczenia w procesie podejmowania decyzji oraz w procesie pozyskiwania i przetwarzania informacji. Jako metodę zarządzania zaczęto go stosować w Europie – najpierw w Niemczech – w latach 50-tych XX wieku, przez szereg lat jedynie w dużych firmach.

Badania i wdrożenia narzędzi controllingowych w sektorze niemieckich małych i średnich przedsiębiorstw (MSP) rozpoczęto na początku XXI wieku. Proces wdrożenia controllingu obejmuje dwa aspekty: organizacyjny i informatyczny. Aspekt organizacyjny dotyczy odwzorowania – na podstawie struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa i struktury procesowej przedsiębiorstwa – centrów odpowiedzialności, centrów kosztów, centrów zysków oraz centrów projektów. W ich ramach należy opracować procedury budżetowania oraz rozliczania przychodów i kosztów. Aspekt informatyczny controllingu odnosi się do systemów informatycznych.

Celem opracowania jest zaprezentowanie – na tle charakterystyki sektora MSP w Niemczech – możliwości zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie rzemieślniczym na przykładzie firmy „Danilo Wiehler” (drukarnia tekstyliów). Jako metodę badawczą zastosowano porównanie, indukcję i analizę przypadków.

1. Ogólna charakterystyka sektora małych i średnich firm (MSP) w Niemczech

Kształt niemieckiej gospodarki w znacznym stopniu determinują małe i średnie firmy, których liczbę szacuje się na ponad 3,6 mln (tabela 1). Przedsiębiorstwa te stanowią 99,7 % wszystkich przedsiębiorstw¹ i zatrudnionych jest w nich aż 70 %

¹http://www.tatsachen-ueber-deutschland.de/pl/gospodarka/inhaltsseiten/hintergrund/male-i-srednie-przedsiębiorstwa-podstawa-gospodarki.html?type=1000&no_cache=1, data dostępu 25.06.2013

wszystkich pracobiorców. Prawie połowa (48,9 %) małych i średnich przedsiębiorstw prowadzi swoją działalność w usługach, 31,4 % działa w przemyśle, a 19,7 % w handlu.

Najliczniejszą grupę przedsiębiorstw stanowią firmy mikro, zatrudniając od 2 do 4 pracowników – należy do niej 1.037.000 podmiotów (ponad 40% ogółu).

Tablica 1. Przedsiębiorstwa w Niemczech – stan na 31.05.2013 rok

| Liczba pracowników | Liczba przedsiębiorstw | Udział % |
|--------------------|------------------------|---------------|
| 1- 9 | 3 322 090 | 91,03 |
| 10 - 49 | 258 562 | 7,09 |
| 50 – 249 | 56 199 | 1,54 |
| 250 i więcej | 12 546 | 0,34 |
| Razem | 3 649 397 | 100,00 |

Źródło: opracowanie własne na podstawie https://www.destatis.de/DE/Publikationen/WirtschaftStatistik/UnternehmenGewerbeanzeigen/KMUDeutschland2009122011.pdf?__blob=publicationFile, 25.06.2013

Wyodrębnienie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Niemczech odbywa się w oparciu o stosowane w Unii Europejskiej kryteria oceny wielkości przedsiębiorstwa. Obok kryterium podstawowego – wielkości zatrudnienia – uwzględnia się wielkość obrotu oraz sumę bilansową.

Miary ilościowe wielkości przedsiębiorstw, zgodne z definicją Komisji Europejskiej, stosowane także w przypadku programów pomocowych, do grupy MSP zaliczają firmy najmniejsze, małe i średnie o następujących parametrach²:

| <i>Klasa przedsiębiorstwa</i> | <i>Liczba pracowników</i> | <i>Obrót</i> | <i>Suma bilansowa</i> |
|-------------------------------|---------------------------|-----------------|-----------------------|
| Najmniejsze | < 10 | max. 2 mln EUR | max. 2 mln EUR |
| Małe | < 50 | max. 10 mln EUR | max. 10 mln EUR |
| Średnie | < 250 | max. 50 mln EUR | max. 43 mln EUR |
| Duże | min. 250 | > 50 mln EUR | > 43 mln EUR |

Jednak od szeregu lat w niemieckich kręgach biznesowych trwa dyskusja nad uzupełnieniem tych kryteriów o dodatkowe parametry, dotyczące innych obszarów działalności przedsiębiorstw. Przykładowo, Izba Przemysłowo-Handlowa z Hamburga proponuje rozszerzyć stosowane w Unii Europejskiej wyznaczniki o kryteria

²http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_de.htm

jakościowe, takie jak: własność, ośrodki zarządzania oraz odpowiedzialność właściciela za decyzje biznesowe.³ Oznacza to, że miary jakościowe powinny być oparte na cechach charakterystycznych dla małych i średnich firm i uwzględniać takie kryteria jak:

- właściciel – w MSP jest nim przedsiębiorca osobiście zaangażowany w zarządzanie firmą,
- droga przekazywania informacji – dla sektora małych i średnich firm jest krótka, wynikająca z bezpośredniej interakcji i płaskiej hierarchii,
- centrum uwagi – w MSP koncentruje się na codziennej działalności,
- znajomość rynku i klientów przedsiębiorcy (w sektorze MSP bardzo dokładna),
- stopień formalizacji procesów gospodarczych (w małych i średnich jednostkach bardzo niski).

Wydaje się jednak, że kryteria ilościowe są bardziej wymierne i mogą znaleźć szersze zastosowanie, zatem, jako dodatkowe kryteria, zdaniem autora, należałoby przyjąć:

- zaopatrzenie (kryterium dodatkowe: tworzenie wartości),
- produkcja (kryterium dodatkowe: intensywność kapitału, tworzenie wartości),
- zbyt (kryterium dodatkowe: obrót, tworzenie wartości).

Dla pełniejszego scharakteryzowania sektora MSP w Niemczech warto przytoczyć wyniki badań zrealizowanych w formie kwestionariusza w wybranych losowo firmach z terenu Meklemburgii⁴. Badaniem objęto 420 małych i średnich przedsiębiorstw. Ich rezultaty są istotne dla idei wdrożenia controllingu w sektorze MSP.

Z badań wynika, iż przedsiębiorstwa zaliczane do małych i średnich są to firmy prywatne, o ograniczonych możliwościach finansowania, pozbawione w razie kryzysu wsparcia ze strony państwa. W tych przedsiębiorstwach występuje niski podział pracy, w zasadzie brak wyodrębnionych wydziałów, kadre kierowniczą stanowią osoby zorientowane technicznie, co przekłada się na szeroką wiedzę fachową, ale wiąże się z tym brak umiejętności kierowniczych i niewystarczające zarządzanie informacją. W podejmowaniu decyzji – z uwagi na brak planowania – duże znaczenie pełni intuicja i improwizacja, i występują nikłe możliwości kompensaty w przypadku złych decyzji.

Rozwój tych firm uzależniony jest od popytu a zaopatrzenie od zamówień, zatem małe i średnie przedsiębiorstwa mają słabą pozycję na rynku zaopatrzeniowym i występuje w nich niewielki efekt degresji kosztów.

Cechą charakterystyczną zbadanych przedsiębiorstw jest to, iż przeważająca ich część prowadzi księgi handlowe; jedynie 3,3% tego typu firm prowadzi ewidencję podatkową i dotyczy to najmniejszych jednostek. Ponadto, w najmniejszych

³http://www.hk24.de/standortpolitik/mittelstandspolitik/367862/mittelstand_definitionen.html, data dostępu 29.06.2013

⁴ Na podstawie: Krey A., Controlling filialisierter Handelsunternehmen – Konzeption für ein empfängerorientiertes Controlling unter Berücksichtigung einer themenorientierten Warenpräsentation, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2002, Schriftenreihe: Rostocker Beiträge zu Controlling und Rechnungswesen, Band 6, s. 271.

jednostkach prowadzenie ksiąg handlowych często zleca się firmom zewnętrznym (72,1% przedsiębiorstw), natomiast w jednostkach średnich dominuje księgowość wewnętrzna (86 % podmiotów) – wykres 1.

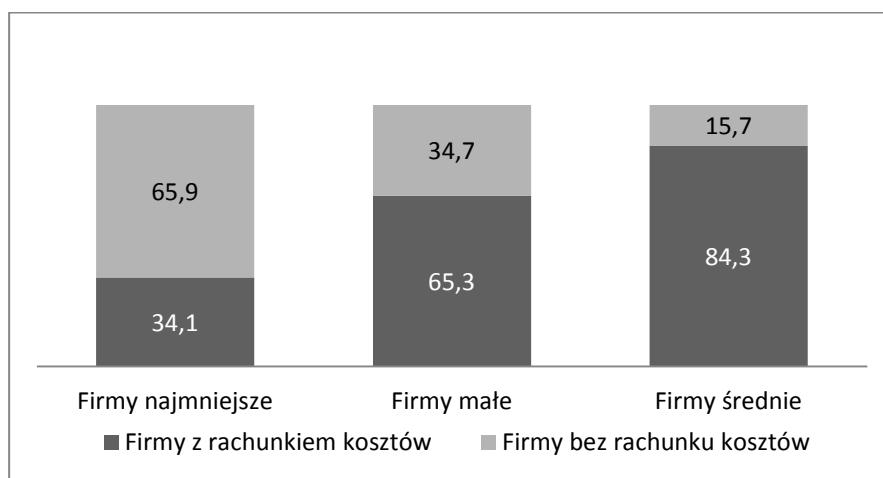
Wykres 1. Prowadzenie ksiąg handlowych w przedsiębiorstwach zaliczanych do MSP



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Prowadzenie ewidencji księgowej wpływa na podejście do rachunku kosztów: 230 zbadanych przedsiębiorstw zgłosiło jego prowadzenie i dotyczy to przede wszystkim firm, w których księgi prowadzi się w siedzibie jednostki (wykres 2).

Wykres 2. Prowadzenie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach zaliczanych do MSP (w %)



Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Spośród zbadanych firm 205 zadeklarowało prowadzenie planowania strategicznego, natomiast 239 firm potwierdziło prowadzenie planowania operacyjnego, przy czym 221 firm stwierdziło, iż w planowaniu stosuje wskaźniki oceny efektywności.

Podsumowując wyniki badań, należy zauważyć, iż w przedsiębiorstwach sektora MSP w Niemczech nadrzędna rolę w podejmowaniu decyzji pełni właściciel firmy oraz, że:

1. instrumenty rachunkowości użytkowane są tylko częściowo,
2. niezbyt często występuje systematyczne planowanie,
3. bieżąca kontrola przedsiębiorstwa za pomocą porównania planu z realizacją jako podstawa działań kierowniczych jest rzadko spotykana,
4. wskaźniki i ich systemy są niewystarczająco użytkowane,
5. występuje silna koncentracja na działalności operacyjnej,
6. kładzie się duży nacisk na zachowanie płynności,
7. zawężone są możliwości finansowania,
8. rzadko prowadzi się systematyczne badania rynku,
9. brak systematycznych badań i rozwoju.

Mając na uwadze wymienione czynniki, dążąc do usprawnienia zarządzania przedsiębiorstwem, część niemieckich firm z sektora MSP zaczęła wdrażać controlling⁵. Przesłanką do wprowadzania controllingu stała się także konieczność intensywnego zabiegania o klientów, zdobywania nowych rynków, a także konieczność obniżania kosztów na każdym szczeblu działalności firmy oraz identyfikacja centrów powstawania kosztów i zysków. To z kolei oznacza pracę z coraz większą ilością danych i informacji.

Do europejskich firm idea controllingu dotarła w połowie lat pięćdziesiątych XX wieku, przede wszystkim poprzez zakładanie filii przedsiębiorstw amerykańskich w Niemczech. Jednak dopiero w końcu lat 80-tych XX wieku powstały publikacje dotyczące specyficznych aspektów controllingu w przedsiębiorstwach średniej wielkości⁶.

2. Założenia controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach

Powszechnie przez controlling uważa się system kierowania przedsiębiorstwem, jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania⁷. Szersze znaczenie control-

⁵Początki controllingu sięgają 1921 roku kiedy to w Stanach Zjednoczonych Ameryki pojawiło się pierwsze stanowisko controllera, jako osoby odpowiedzialnej za sprawy finansowe przedsiębiorstwa. Jednak prawdziwy rozwój controllingu wiąże się z kryzysem światowym, kiedy to przedsiębiorstwa amerykańskie zostały zmuszone do intensywnych poszukiwań nowych metod zarządzania. W 1931 roku założono Controller's Institute of America. Instytut ten w roku 1962 opracował katalog zadań controllera, obejmujący: planowanie, sprawozdawczość i interpretację, ocenę i doradztwo, nadzór nad realizacją zadań, badania rozwoju całej gospodarki. (Vollmuth H.J., Controlling 2, instrumenty od A do Z, PLACET, Warszawa 2003, s. 24).

⁶ Major A., System controllingu w przedsiębiorstwie, Wydanie naukowe Semper, Warszawa 1998, s. 5.

⁷ Vollmuth H. J., Controlling planowanie, kontrola, kierowanie, Placet, Warszawa 2007, s 15.

lingowi przypisuje się w literaturze niemieckiej⁸, gdzie za controlling uważa się dyscyplinę naukową ukierunkowaną na opracowywanie koncepcji i metod doskonalenia procesu zarządzania w aspekcie utrzymania i zwiększania wartości firmy. W literaturze polskiej podaje się inne jego definicje, np. controlling to:

- system wzajemnie zależnych zasad, metod, technik oraz przedsięwzięć służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli, zorientowany na osiągnięcie założonego wyniku⁹,
- system zarządzania koordynujący procesy planowania, kontroli oraz zasilania w informacje i umożliwiający tym samym sterowanie przedsiębiorstwem z punktu widzenia wyznaczonych celów. Controlling nie zastępuje zarządzania, ale wspomagając, opiniując i doradzając czyni zarządzanie możliwym¹⁰.

Celem controllingu jest przeprowadzenie korekt i sprawowanie nadzoru nad różnymi dziedzinami działalności firmy. Jest to proces kompleksowy, w którym dochodzi do scalania czynności koordynacyjnych, kontrolnych, informacyjnych i planistycznych. Ten strategiczny cel controllingu realizowany jest w przedsiębiorstwie przez tworzenie odpowiednich struktur i procedur wewnętrznych oraz integrowanie celów – stąd powstaje cały system powiązanych wzajemnie komórek i działań, przy tworzeniu którego należy uwzględnić szereg czynników.

Czynniki wpływające na tworzenie systemu controllingu zwyczajowo dzieli się na:

- czynniki wewnętrzne, takie jak: wielkość przedsiębiorstwa, branża, charakter działalności, relacja kosztów do wyników, struktura organizacyjna,
- czynniki zewnętrzne, obejmujące zmiany w otoczeniu i konkurencyjność.

Wdrażając system controllingu w przedsiębiorstwie powinno się uwzględniać, iż controlling jest koncepcją sterowania nastawioną na przyszłość i wspierającą kierowanie; jego zadaniem jest zorientowana na wyniki koordynacja planowania, kontroli i dostarczania informacji.

Controlling charakteryzuje obszar zadań, który może być realizowany przez różne osoby, przy czym żadna konkretna osoba nie musi pełnić funkcji o nazwie „controller”. Ponadto należy konsekwentnie rozróżniać między controllingiem jako obszarem zadań oraz controllerem jako pełniącym funkcje lub zadania.

Nadrzędnym celem controllingu w małym i średnim przedsiębiorstwie jest zorientowane na wynik wspieranie kierownictwa poprzez koordynację działań, dla których za punkt ciężkości przyjęto zapewnianie efektywności planowania, kontroli i dostarczania informacji.

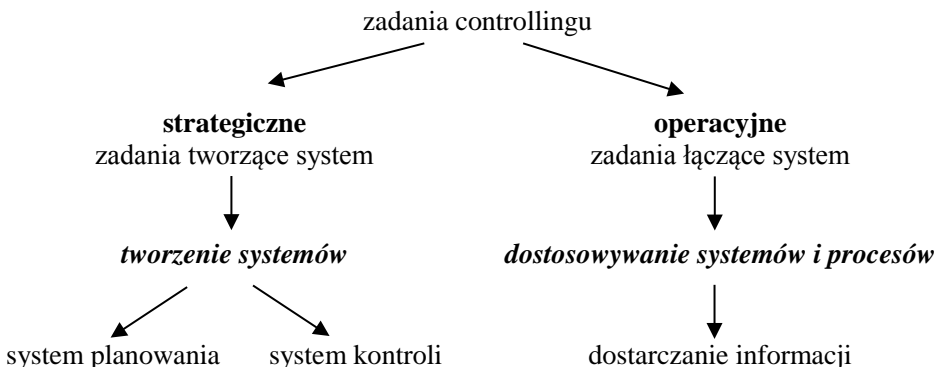
⁸ Betriebliches Rechnungswesen und Controlling in Spannungsfeld von Theorie und Praxis, Herausgegeben von Heidrun Jander & Antje Krey, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2005, s. 94 oraz Aufbau und Einsatz eines wertorientierten Controlling-Systems, seminararbeit zum Generalthema: „Ausgewählte aktuelle Fragen aus Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Controlling“, am Department Wirtschaftswissenschaften der Universität Hamburg, Institut für Revisions- und Treuhandwesen, Lehrstuhl Prof. Dr. C.-Chr. Freidank, Hamburg 2007.

⁹ Marciniak S., Controlling teoria i zastosowania, Difin, Warszawa 2008, s. 14.

¹⁰ Kuc B.R., Kontroling narzędziem wczesnego ostrzegania, PTM, Warszawa 2006, s. 21.

Zadania controllingu obejmują czas dalszy (zadania strategiczne) i czas bliższy (zadania operacyjne). Zadania te przedstawia schemat 1.

Schemat 1. Zadania controllingu



Źródło: opracowanie własne

Realizację wymienionych zadań zapewniają odpowiednio dobrane: instrumenty dostarczania informacji, instrumenty kontroli, instrumenty planowania, a także metody raportowania, natomiast osoby realizujące zadania to osoby z przedsiębiorstwa, takie jak controller i zarząd firmy, oraz osoby z zewnątrz, przez które należy rozumieć doradców i organizacje zajmujące się zarządczym wspieraniem małych i średnich podmiotów gospodarczych.

Controlling w małym bądź średnim przedsiębiorstwie ma:

- uwzględniać kompetencje do zarządzania przez jedną osobę (najczęściej jest to właściciel firmy),
- przygotowywać informacje ważne dla podejmowania decyzji (jednocześnie odciążając kierownictwo od zdobywania informacji i przygotowywania decyzji poprzez delegację zadań i odpowiedzialności),
- dostarczać motywację do kierowania, planowania i kontroli,
- zapewniać akceptację dla swych poczynań.

Zatem wprowadzanie controllingu w MSP wymaga, aby był on:

- dopasowany do potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa,
- zorientowany na przyszłość strategicznie i operacyjnie,
- wiążący się z niewielkim nakładem czasu,
- elastyczny, przejrzysty i prosty w korzystaniu,
- możliwy do codziennego zastosowania,
- zazębiający się z rachunkowością przedsiębiorstwa.

3. „Danilo Wiehler” jako przykład zastosowania controllingu w małym przedsiębiorstwie¹¹

„Danilo Wiehler” to drukarnia tekstyliów, przedsiębiorstwo rzemieślnicze z Rostoku, które podjęło decyzję o wdrożeniu systemu controllingu z uwagi na potrzebę pełniejszych informacji w celu planowego przyspieszenia rozwoju. Z powodu wzrostu przedsiębiorstwa, rosły wymagania względem właściciela w zakresie podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych. Ponadto, coraz większą rolę zaczęły odgrywać: zadowolenie klientów i oferowane produkty. Koniecznym stało się uszlachetnianie oferowanych tekstyliów: odzieży roboczej, mundurków szkolnych, koszulek itp.

Zarówno w przypadku controllingu strategicznego jak i operacyjnego, przy wyborze instrumentów zalecane jest sporządzenie zestawienia zawierającego pytania pozwalające na zwiększenie dopasowania narzędzi controllingowych do możliwości i oczekiwań zarządzających (właścicieli) małą lub średnią firmą. Pytania skierowane do zarządzających firmą „Danilo Wiehler” i instrumenty stosowane do ich rozwiązania zawarto w tabeli 2.

Tabela 2. Problemy dotyczące controllingu w MSP i przykłady instrumentów stosowanych do ich rozwiązania:

| Pytanie | Instrument |
|--|---|
| Czy znam dokładną wysokość moich kosztów i swój wynik z działalności ustalany zgodnie z zasadami racjonalnego gospodarowania (bez zwracania uwagi na aspekty prawa podatkowego i prawa bilansowego)? | Rachunek zysków i strat uwzględniający: – koszty według rodzaju, – MPK – koszty według nośników kosztów. |
| Dlaczego konkurencja jest w stanie oferować taniej podobne produkty bądź usługi? | Rachunek nośników kosztów. Rachunek kosztów bezpośrednich. Analiza ABC. Analiza kosztów ogólnych. |
| Jakie czynniki powodują wzrost kosztów ogólnych? | Rachunek kosztów według MPK. Karty rozdzielników kosztów. |
| O jak wysoki kredyt powinienem starać się w przyszłym roku w banku? | Planowanie płynności. |
| Czy mogę przełożyć moją strategię przedsiębiorstwa na konkretny plan wyników i środków realizacji? | Balanced Scorecard. Wskaźniki i ich systemy. |

¹¹ Zaprezentowany przykład został opisany z numerze 3 „Controller Magazin” z 2006 roku przez A. Krey w artykule Controllingkonzept für Kleinunternehmen – modular geht’s besser.

| | |
|---|---|
| Czy mogę dowiedzieć się wystarczająco wcześniej, czy trzymam się jeszcze planu czy też coś poszło już źle i czy mogę stwierdzić jak wygląda moja płynność (wypłatność)? | Planowanie operacyjne. Porównanie planu z wynikami. Systemy wskaźników. |
| Czy korzystniej jest pozyskiwać z zewnątrz pewne świadczenia czy wykonywać je samemu, względnie czy wydzielać pewne własne obszary działań? | Rachunek kosztów bezpośrednich. Make- or -Buy. Outsourcing. |
| Jak powinienem prawidłowo skalkulować ceny jako usługodawca, w handlu i jako przedsiębiorstwo produkcyjne? | Kalkulacja branżowa. |

Źródło: opracowanie własne.

W momencie rozpoczęcia projektu¹² jako warunki ogólne uznano, iż księgowość prowadzona jest wewnątrz przedsiębiorstwa, a sama firma nastawiona jest na przekształcenia i rozszerzenie działalności.

Za nadrzędny cel controllingu przyjęto wsparcie, motywację i odciążenie kierownictwa przy przygotowywaniu decyzji, planowaniu i kontroli poprzez koordynację i dostarczanie informacji. Jako podmiot controllingu wyznaczono kierownictwo przedsiębiorstwa (pana Danilo Weihlera) i pracownika księgowości (później pełniącego zadania controllera). Zadaniem controllingu miała być analiza, planowanie i kontrola wyników przedsiębiorstwa oraz koordynacja procesów gospodarczych.

Zintegrowany system controllingu skomponowano w formie trzech modułów; w jego skład wszedł moduł strategiczny, moduł organizacyjny i moduł operacyjny. Zawartość tych modułów prezentuje tabela 3:

Tabela 3. Zintegrowany system controllingu przedsiębiorstwa „Danilo Wiehler”

| Moduł strategiczny | Moduł organizacyjny | Moduł operacyjny |
|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> – Krocząca analiza i planowanie wieloletnie. – Rachunek kapitału. | <ul style="list-style-type: none"> – Oprogramowanie i doradztwo podatkowe. – System dokumentacji. | <ul style="list-style-type: none"> – Analiza i planowanie (comiesięczna ocena wartości przedsiębiorstwa). – Analiza i planowanie sprawozdania rocznego. – Kroczące planowanie płynności. – Kalkulacja zamówień. |

Źródło: opracowanie własne.

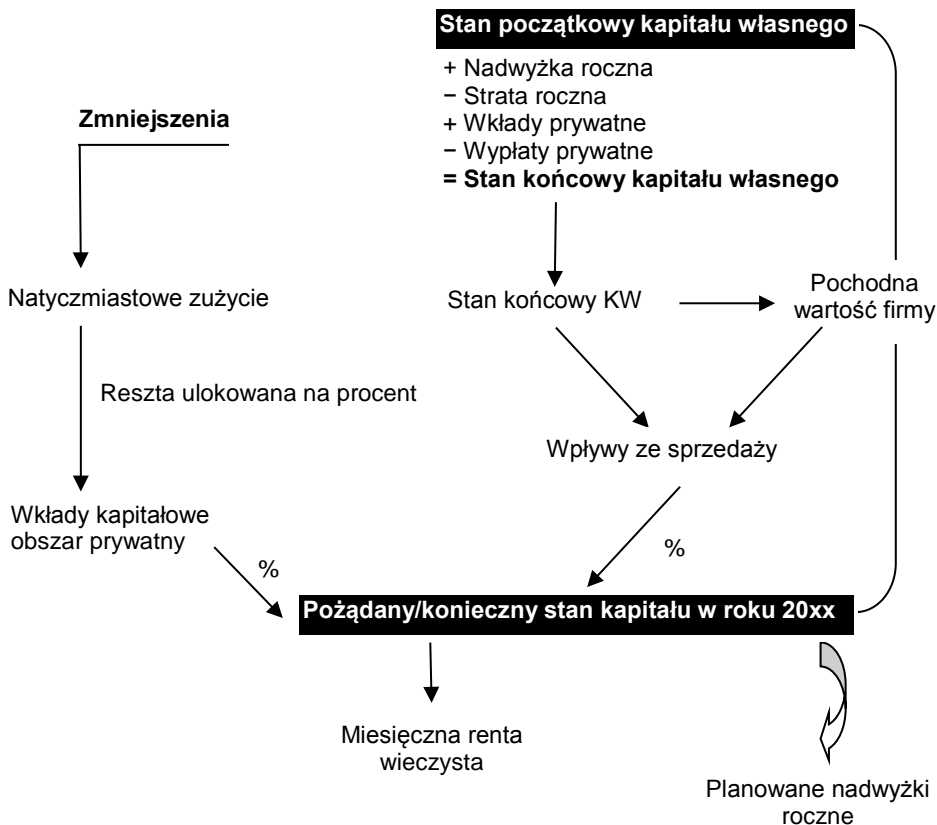
¹² Ramy czasowe projektu obejmowały okres: luty 2003 - sierpień 2004.

Komponując moduł strategiczny, należało w fazie wstępnej wyjaśnić następujące kwestie:

- co przedsiębiorca chce robić za 10/15/25 lat?
- jaki kapitał własny musi zgromadzić do tego czasu?
- jak wysokie muszą być nadwyżki roczne?

Poszukując odpowiedzi na te pytania zastosowano wielostopniowy rachunek kapitału¹³ na moment sprzedaży przedsiębiorstwa (schemat 2):

Schemat 2. Schemat rachunku kapitału zastosowany w firmie „Danilo Wiehler”



Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Krey, Controllingkonzept für Kleinunternehmen – modular geht’s besser, w: „Controlle Magazin” 3/2006, s. 230-238.

Opracowując moduł organizacyjny skoncentrowano się na przebiegu procesu controllingu, za istotne uznając systematyczne przekazywanie informacji o postę-

¹³ W praktyce i w literaturze polskojęzycznej rozpatruje się zagadnienie rachunku przepływu kapitału w aspekcie oceny wypłacalności firmy i obszaru finansowania wewnętrznego; Kiziukiewicz T., Sprawozdawczość i informacje finansowe dla menedżera: poradnik praktyczny. Ekspert, Wrocław 1993, s. 56.

pach prac wdrażających controlling i jego efektach. Zalecono regularne rozmowy właściciela firmy z tymi uczestnikami procesu wytwórczego, którzy podejmują decyzje operacyjne. Za punkt wyjścia przyjęto spotkania pana Danilo Weihlera z pracownikami, realizowane w następujących cyklach:

- cotygodniowe rozmowy robocze – z przedstawicielami wszystkich działów;
- spotkania miesięczne – z pracownikiem księgowości (controllerem), który dokonuje comiesięcznej oceny sytuacji kosztowej w działach;
- strategiczne rozmowy kwartalne – z pracownikiem księgowości.

Wynikiem spotkań winna być dokumentacja zawierająca:

- dane o przedsiębiorstwie (takie jak: suma obrotu, obrót w obszarze działań, suma nakładów materiałowych, wynik przedsiębiorstwa, wynik w obszarze działań, w rozbiciu na: wykonanie i plan, odchylenia oraz skumulowanie wyników);
- ocenę obszarów działań (wraz z ich analizą i zaleceniami);
- ocenę sytuacji firmy uzupełnioną o obszary działań, wskazującą :
 - problemy,
 - propozycje,
 - co należy zrobić/omówić,
- bazę tematów do realizacji, ze wskazaniem środków działania, osób odpowiedzialnych i terminu zakończenia działań.

W ramach modułu operacyjnego wprowadzono w firmie rachunek kosztów¹⁴ oparty na kosztach bezpośrednich (poszczególne zlecenia) i kosztach pośrednich (wyodrębnione działy określone jako: Opracowywanie Zlecenia, Grafika, Tkalnia i Akcesoria, Druk Transferowy, Haft, Druk na Tekstyliach) oraz comiesięczną ich analizę i ekstrapolację, a także zastosowano w ujęciu miesięcznym badanie kosztów rodzajowych. Ponadto zajęto się systematyczną oceną płynności finansowej i sporządzaniem planów płynności miesięcznych.

Zaprezentowana koncepcja controllingu jest stosowana i dalej rozwijana w firmie „Danilo Wiehler”. Z uwagi na jej przydatność w zarządzaniu małym lub średnim przedsiębiorstwem podjęto działania zastosowania jej w innych jednostkach gospodarczych.

Zakończenie

Rolą controllingu jest doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie, urealnienie i urzeczywistnienie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie. Zatem stosowany winien być także w jednostkach prowadzących działalność na mniejszą skalę. W praktyce oznacza to przygotowanie i oddawanie do dyspozycji osób zarządzających przedsiębiorstwem metod, technik, instrumentów, modeli, schematów interpretacyjnych oraz informacji zasilających planowanie i nadzorowanie procesów

¹⁴ Zadaniem rachunku kosztów jest pełne ujęcie kosztów powstających w przedsiębiorstwie związanych z uzyskaniem przychodu. Aby przeprowadzić możliwie dokładny krótkookresowy rachunek wyników należy podzielić wszystkie powstające w przedsiębiorstwie koszty według ich stałego lub zmiennego charakteru.

realizacji planów. Odnosi się także do koordynowania przebiegu realnych procesów społeczno-gospodarczych w ramach produkcji, zaopatrzenia, marketingu, finansowania, kierowania ludźmi, postępu i rozwoju, logistyki. W związku, z tym można określić, iż controlling pełni w małych i średnich przedsiębiorstwach funkcję organizacyjno-doradczą, ale bez funkcji władczych.

Bibliografia

1. Aufbau und Einsatz eines wertorientierten Controlling-Systems, seminararbeit zum Generalthema: „Ausgewählte aktuelle Fragen aus Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Controlling“, am Department Wirtschaftswissenschaften der Universität Hamburg, Institut für Revisions- und Treuhandwesen, Lehrstuhl Prof. Dr. C.-Chr. Freidank, Hamburg 2007.
2. Betriebliches Rechnungswesen und Controlling in Spannungsfeld von Theorie und Praxis, Herausgegeben von Heidrun Jander & Antje Krey, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2005.
3. Kiziukiewicz T., Sprawozdawczość i informacje finansowe dla menedżera: poradnik praktyczny. Ekspert, Wrocław 1993.
4. Krey A., Controlling filialisierter Handelsunternehmen – Konzeption für ein empfängerorientiertes Controlling unter Berücksichtigung einer themenorientierten Warenpräsentation, Verlag Dr. Kovac, Hamburg 2002.
5. Krey A., Controllingkonzept für Kleinunternehmen – modular geht's besser, w: „Controlle Magazin“ 3/2006.
6. Kuc B.R., Kontroling narzędziem wczesnego ostrzegania, PTM, Warszawa 2006.
7. Major A., System controllingu w przedsiębiorstwie, Wydanie naukowe Semper, Warszawa 1998.
8. Marciniak S., Controlling teoria i zastosowania, Difin, Warszawa 2008.
9. Vollmuth H. J., Controlling planowanie, kontrola, kierowanie, Placet, Warszawa 2007.
10. Vollmuth H. J., Controlling 2, instrumenty od A do Z, PLACET, Warszawa 2003.
11. *Assignments and Activities of Topical Editors – Traditional Journals*, Copernicus Publications http://publications.copernicus.org/assignments_and_activities_of_topical_editors_traditional_journals.pdf, dostęp dnia 23.04.2012.

Streszczenie

W Europie po raz pierwszy zastosowano controlling w dużych firmach niemieckich w latach 50-tych XX wieku. Od kilkunastu lat prowadzi się badania i poszukuje się możliwości zastosowania controllingu w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw, których liczbę w Niemczech szacuje się na przeszło 3,6 mln i które stanowią 99,7%

ogółu podmiotów gospodarczych. W artykule zaprezentowano opracowanie koncepcji controllingu dla prywatnego przedsiębiorstwa branży tekstylnej oraz wdrożenie wybranych narzędzi controllingu w firmie „Danilo Wiehler”.

Summary

In Europe, the first time controlling had been used in large German companies in the 50-ies of XX century. For several years, scientists have conducted research and sought the applicability of controlling in the sector of small and medium-sized enterprises. The number of them is estimated for over 3, 6 million. They represent 99.7% of all entities in Germany. The article presents the development of a concept for a private company controlling in the textile industry and the implementation of the selected controlling tools in the company "Danilo Wiehler".

Informacje o autorze:

dr hab. Wolfdieter Hoensch, prof. nadzw. SSW
Sopocka Szkoła Wyższa
Wydział Ekonomiczno-Społeczny