

Marek Barowicz

# Karty dokonań

## Systemy sterowania strategicznego



Kompendium wiedzy w zakresie ewolucji technik sterowania strategią w przedsiębiorstwie, obejmującej jej opracowanie, wdrożenie i realizację.

[print](#) [pdf](#) [epub](#) [mobi](#)

edu-Libri

Fragment książki  
materiał promocyjny

# Karty dokonań

Systemy sterowania  
strategicznego

Marek Barowicz

# Karty dokonań

Systemy sterowania  
strategicznego

edu-Libri

Kraków-Legionowo 2018

© edu-Libri s.c. 2018

Redakcja merytoryczna i korekta: Barbara Wardein

Projekt okładki i stron tytułowych: GRAFOS

Ilustracja na okładce: Zffoto/Fotolia

Recenzent: prof. dr hab. Maria Sierpińska

Wydawnictwo edu-Libri  
ul. Zalesie 15, 30-384 Kraków  
e-mail: [edu-libri@edu-libri.pl](mailto:edu-libri@edu-libri.pl)

Skład i łamanie: GRAFOS  
Druk i oprawa: [Druk-24h.com.pl](http://Druk-24h.com.pl)

ISBN druk 978-83-65648-09-9  
ISBN e-book (PDF) 978-83-65648-10-5  
ISBN e-book (epub) 978-83-65648-11-2  
ISBN e-book (mobi) 978-83-65648-12-9

# Spis treści

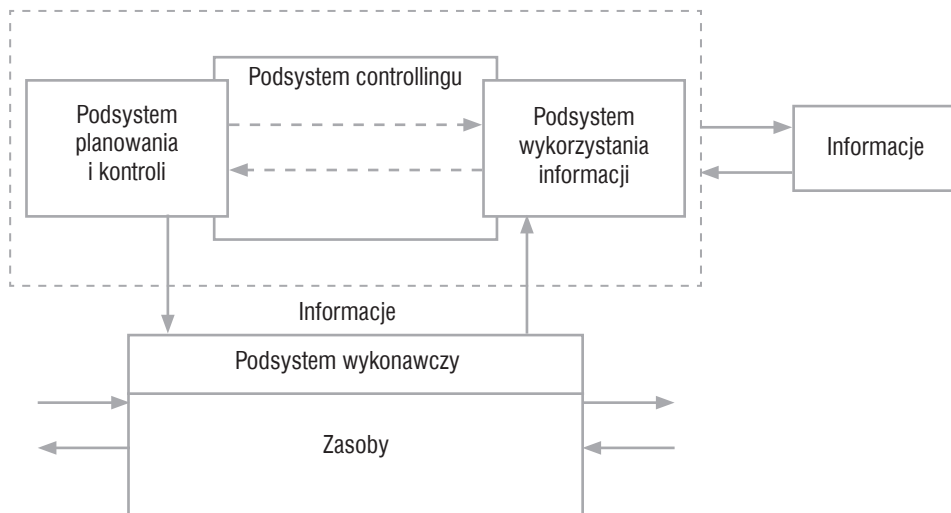
Wstęp .....	7
<b>Rozdział 1. Istota i rodzaje controllingu w przedsiębiorstwie .....</b>	<b>11</b>
1.1. Pojęcie i funkcje controllingu .....	11
1.2. Klasyfikacja controllingu .....	28
1.3. Kryteria wyodrębniania ośrodków odpowiedzialności i ich rodzaje .....	34
<b>Rozdział 2. Funkcjonowanie ośrodków odpowiedzialności w przedsiębiorstwach .....</b>	<b>43</b>
2.1. Wyznaczanie zadań ośrodkom odpowiedzialności .....	43
2.2. Plany firmy i budżety centrów odpowiedzialności .....	52
2.3. System raportowania wyników .....	62
2.4. System ocen i motywacji .....	70
<b>Rozdział 3. Opracowanie i implementacja strategii podmiotów gospodarczych ..</b>	<b>75</b>
3.1. Istota i funkcje strategii .....	75
3.2. Fazy formułowania strategii .....	87
3.3. Implementacja strategii .....	98
3.3.1. Determinanty efektywnego wdrażania strategii .....	103
3.3.2. Bariery skutecznego wdrażania strategii .....	105
<b>Rozdział 4. Zbilansowana karta dokonań jako narzędzie implementacji strategii .....</b>	<b>108</b>
4.1. Modele statycznej BSC .....	108
4.1.1. Model amerykański .....	108
4.1.2. Model europejski .....	117
4.2. Struktura statycznej BSC .....	122
4.2.1. Perspektywy statycznej BSC .....	122
4.2.2. Statyczne mapy strategii .....	137
4.3. Implementacja statycznej BSC .....	143
4.3.1. Etapy wdrażania statycznej BSC .....	143
4.3.2. Istota i techniki kaskadowania statycznej BSC .....	149
4.4. Zalety i wady statycznej BSC .....	157
4.5. Wykorzystanie BSC w kształtowaniu wartości przedsiębiorstwa .....	161
<b>Rozdział 5. Dynamiczna i kompleksowa karta dokonań .....</b>	<b>165</b>
5.1. Dynamiczna BSC .....	165
5.1.1. Cechy dynamicznych systemów .....	165

5.1.2. Struktura dynamicznej BSC .....	166
5.2. Kompleksowa karta dokonań .....	172
5.2.1. Pojęcie i struktura TPSC .....	172
5.2.2. Fazy cyklu TPSC .....	184
<b>Rozdział 6. Przykłady praktycznego zastosowania kart dokonań .....</b>	<b>194</b>
6.1. Przykłady zastosowania BSC .....	194
6.2. Przykład zastosowania TPSC .....	217
<b>Słownik pojęć .....</b>	<b>221</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>243</b>
<b>Indeks .....</b>	<b>271</b>

# Rozdział 1. Istota i rodzaje controllingu w przedsiębiorstwie

## 1.1. Pojęcie i funkcje controllingu

Controlling jest synonimem angielskiego wyrazu *to control*, rozumianego jako sterowanie, kierowanie, regulowanie (regulacja procesów) [Penc, 2002, s. 108; Schneider, 1999, s. 82]. W literaturze przedmiotu [Dźwigoł, 2003, s. 33; Maciejewski, 2007, s. 106; Marciniak, 2004, s. 15; Marciniak, 2008, s. 15; Marciniak, Krwawicz, 2000, s. 12] controlling jest postrzegany jako komponent (podsystem) systemu zarządzania firmą koordynujący proces dostarczania i wykorzystania informacji (rys. 1.1).



**Rysunek 1.1.** Controlling jako podsystem zarządzania

Źródło: [Horvath, 1990, s. 111].

W tabeli 1.1 przedstawiono przykładowe definicje pojęcia controllingu według różnych autorów.

**Tabela 1.1.** Przegląd wybranych definicji controllingu według różnych autorów

Autor	Definicja
Aldag, Stearns	Spełnia funkcję gromadzenia, szacowania i analizy informacji na potrzeby korekty niewłaściwie wykonanych zadań oraz rozpoznawania możliwości doskonalenia działalności organizacji
Bateman, Zeithalm	Jako styl wewnątrzgrupowego komunikowania się polega na ukierunkowaniu pomysłów i zachowań ludzkich
Chachuła	Narzędzie sterowania wynikiem finansowym w przedsiębiorstwie
Dźwigot	Kompleksowa metoda sterowania działalnością przedsiębiorstwa, pozwalająca na bieżące (wcześniejsze) wykrywanie, a tym samym eliminowanie lub ograniczanie odchyłeń od wielkości zaplanowanych, a decydujących o osiągnięciu celów przedsiębiorstwa; do podstawowych narzędzi controllingu zalicza się rachunkowość zarządczą, planowanie oraz zarządzanie przez cele
Goliszewski	Koordynuje całokształt procesów planowania, dyspozycji i kontroli oraz zasilania w informacje; steruje tym samym działalnością przedsiębiorstwa pod kątem wyznaczonych celów
Jędralska	Metoda kompleksowego, skoordynowanego zarządzania przedsiębiorstwem, zabezpieczająca racjonalność formułowania i osiągania jego celów w zakresie utrzymania płynności w krótkim okresie oraz wzrostu wartości przedsiębiorstwa w długim okresie; zasadniczą funkcją controllingu jest koordynacja procesu zarządzania przedsiębiorstwem, przyjmująca postać koordynacji antycypacyjnej (tworzącej) lub adaptacyjnej (sprzęgającej); koordynacja antycypacyjna polega na informacyjno-metodycznym zabezpieczeniu procesu formułowania strategii i realizowana jest za pomocą sprzężenia wyprzedzającego (ang. <i>feedforward</i> ); koordynacja adaptacyjna wiąże się z działaniem, czyli nadawaniem elastyczności i skuteczności wdrażanym strategiom, i realizowana jest za pomocą sprzężenia zwrotnego (ang. <i>feedback</i> )
Johannsen, Page	Proces mierzenia i oceny aktualnego stanu firmy w związku z ustalonymi celami, planami, standardami i budżetami oraz przeprowadzenie działań korekcyjnych
Koontz, O`Donnell, Weihrich	Funkcja zarządzania, której istotą jest pomiar i korekta wykonywanych zadań przez podwładnych w związku z potrzebą oceny osiągniętych celów (planowanych zadań)
Mann, Mayer	Proces sterowania zorientowany na wynik przedsiębiorstwa, realizowany poprzez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość; controlling stawia sobie za zadanie zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i zabezpieczenie stabilności zatrudnienia; podstawowym zadaniem controllingu jest koordynacja systemu zarządzania, którą osiąga się poprzez tworzenie odpowiednich struktur wewnętrznych w przedsiębiorstwie i zintegrowanie celów działalności z systemem planowania i systemem informacyjnym



Autor	Definicja
Marciniak	Sposób myślenia i działania znajdujący odzwierciedlenie w postaci procedur decyzyjnych realizowanych przez poszczególne komórki zarządzające przedsiębiorstwa; controlling stanowi zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji, wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania; ideą controllingu jest budowa logicznego systemu, który poprzez uporządkowane połączenie różnych elementów strukturalnych przedsiębiorstwa uczestniczących w działalności gospodarczej, wyrażonej w przekroju finansowym, ekonomicznym, organizacyjnym i technicznym, wspiera kadre kierowniczą w podejmowaniu wiarygodnych decyzji o charakterze operatywnym i strategicznym
Nowak	System zarządzania ukierunkowany na sterowanie działalnością przedsiębiorstwa z punktu widzenia określonych celów
Nowosielski	Do zadań controllingu zalicza się: dostarczanie kadrze kierowniczej przedsiębiorstwa różnych narzędzi oraz informacji niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących; koordynowanie przebiegu prac planistycznych w ramach poszczególnych funkcji organicznych przedsiębiorstwa, w różnych przekrojach czasowych oraz ich integrowania (scalania planów cząstkowych) wokół przyjętego systemu celów-wyników; symulowanie skutków różnych decyzji kierowniczych; wspomaganie procesu analizy odchyłeń, a w szczególności przewidywanie przyszłych potencjalnych odchyłeń, analizowanie możliwych przyczyn ich wystąpienia i udzielanie pomocy w celu skutecznego im przeciwdziałania
Penc	Oznacza sterowanie działalnością przedsiębiorstwa zorientowane na wyznaczone cele; obejmuje całokształt zadań związanych z zarządzaniem, które koordynują planowanie i kontrolę oraz dostarczanie informacji
Szczęsny, Śliwa	Proces sterowania zorientowany na wynik finansowy przedsiębiorstwa, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość. Jego koncepcja opiera się na metodologii tworzenia informacji przez rachunkowość finansową i zarządczą z ukierunkowaniem na okresy przyszłe
Vollmuth	Zadania controllingu obejmują: planowanie (ustalenie celów przedsiębiorstwa), kontrolowanie (porównanie stanu faktycznego z zamierzeniami, analiza odchyłeń) oraz regulowanie (przeprowadzanie działań korekcyjnych)

Źródło: [Chachuła, 2009b, s. 29; Dźwigoł 2003, s. 31–32; Jędralska, 2004, s. 30; Jędralska, 2005a, s. 14–15; Marciniak, 2004, s. 13–14; Marciniak, 2008, s. 13–14; Nowak (red.), 2004, s. 17; Penc, 2002, s. 108; Stabryła, 2000, s. 321–322; Szczęsny, Śliwa, 2010, s. 25].

Celem controllingu jest integracja całego przedsiębiorstwa w system kompleksowego planowania kosztów oraz zadań finansowych i rzeczowych, a także sterowania jego działalnością i dostarczania niezbędnych informacji. Jego istotą jest wsparcie kierownictwa w realizacji funkcji zarządzania, w ujęciu operacyjnym i strategicznym, w drodze wyznaczania nowych wariantów strategii rozwoju firmy z uwzględnieniem zarówno zaobserwowanych, jak i oczekiwanych zmian w otoczeniu [Dźwigoł, 2011, s. 13].

Pojęcie controllingu często jest niewłaściwie utożsamiane z kontrolą. Tymczasem procesy te różnią się zarówno merytorycznie, jak i pod względem uwzględnianego

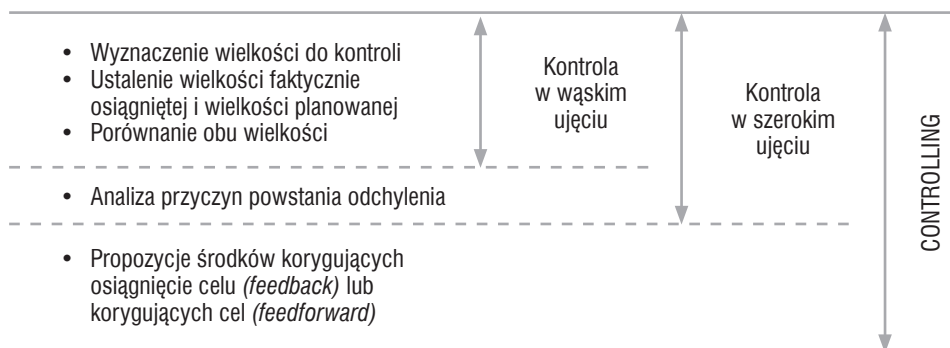
czasu. O ile kontrola ukierunkowana jest na zdarzenia przeszłe (identyfikuje nieprawidłowości oraz osoby za nie odpowiedzialne), o tyle controlling koncentruje się na przyszłości (osiągnięciu trwałego sukcesu) [Kałużny, 2008, s. 62]. Funkcja kontroli umiejscawiana jest najczęściej w różnych komórkach organizacyjnych, przeważnie niepowiązanych ze sobą ani pod względem kierowniczym, ani funkcjonalnym. Natomiast controlling jest zorganizowany w zespoły zadaniowe wbudowane w ramową strukturę organizacyjną [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 23]. Różnice między kontrolą a controllingiem przedstawia tabela 1.2.

**Tabela 1.2.** Porównanie controllingu i kontroli

Controlling (orientacja na przyszłość)	Kontrola (orientacja na przeszłość)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przestrzega</li> <li>• Wspomaga metodycznie</li> <li>• Doradza</li> <li>• Nadzoruje</li> <li>• Proponuje rozwiązania i środki zaradcze</li> <li>• Koordynuje</li> <li>• Inspiruje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wnioskuje o przeprowadzenie zmian organizacyjno-kadrowych</li> <li>• Stwierdza nieprawidłowości i wnioskuje o ich naprawienie</li> <li>• Identyfikuje winnych i wnioskuje o ich ukaranie</li> <li>• Kieruje sprawę do właściwych organów administracji lub organów ścigania</li> <li>• Wnioskuje pokrycie szkód</li> </ul>

Źródło: [Dźwigot 2011, s. 14; Grudzewski, Zach, Zabielska, 2001, s. 13; Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 22; Wierzbicki, 1994, s. 8].

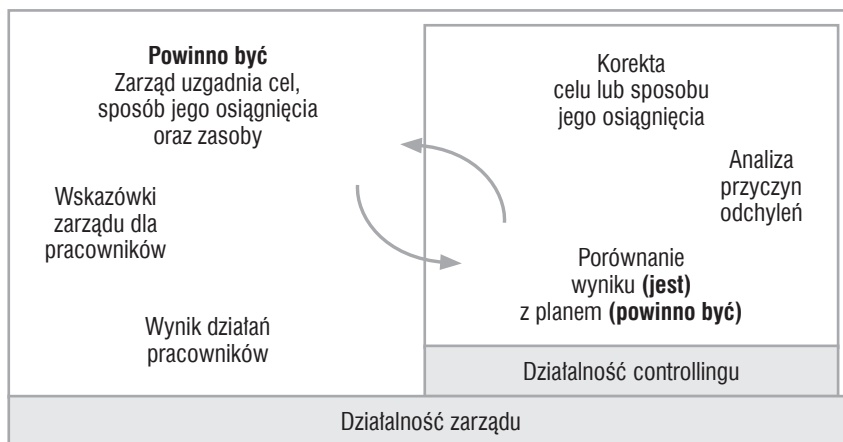
Controlling nie zastępuje kontroli, a jedynie sprawuje funkcje koordynacyjne w stosunku do systemu tej kontroli, posiadając określony wpływ na jego kształt organizacyjny i skuteczność działań [Kałużny, 2008, s. 61]. Kontrola stanowi komponent controllingu (rys. 1.2) [Czermiński, Grzybowski, Ficoń, 1999, s. 172]. Zadaniem controllingu jest bowiem stała kontrola osiągnięcia wyznaczonych celów przez porównanie postulowanych i faktycznie osiągniętych wyników, a w konsekwencji określenie odchylenia i ich przyczyn umożliwiających podjęcie właściwych działań korekcyjnych.



**Rysunek 1.2.** Umieszczenie kontroli w ramach controllingu

Źródło: [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 22].

Controlling stanowi ponadfunkcyjne narzędzie zarządzania, które powinno wspierać kierownictwo firmy w procesie podejmowania decyzji. Skuteczna implementacja controllingu wymaga stworzenia w przedsiębiorstwie odpowiedniego systemu informacyjnego [Vollmuth, 2007, s. 15]. Przez controlling należy również rozumieć proces sterowania zorientowany na wynik podmiotu, realizowany przez planowanie, kontrolę i sprawozdawczość (rys. 1.3) [Mann, Mayer, 1996, s. 9].



**Rysunek 1.3.** Controlling w procesie sterowania firmą

Źródło: [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 31].

Controlling stanowi cybernetyczny system firmy, będący zamkniętym układem samoregulacji, zawierającym i wiążącym wszystkie jego komponenty. System taki koncentruje się na sprzężeniach zwrotnych (*feedback*) umożliwiających kontrolę przeszłych zdarzeń oraz na sprzężeniach wyprzedzających (*feedforward*) ukierunkowanych na przyszły rozwój (rys. 1.4).



**Rysunek 1.4.** Zależności między sprzężeniem zwrotnym i wyprzedzającym

Źródło: [Vollmuth, 2007, s. 23; Jędralska, 2005b, s. 26].

Bieżące sprzężenia zwrotne pozwalają kierownictwu firmy podejmować decyzje zapewniające osiągnięcie wyznaczonych celów. Powinny one służyć, obok kontrolowania zaplanowanych celów, także do identyfikowania i zapobiegania potencjalnym odchyleniom od oczekiwanych wyników oraz stanowić podstawę pożądanego rozwoju firmy w przyszłości. Rozumowanie oparte na sprzężeniach zwrotnych powinno brać pod uwagę sprzężenia wyprzedzające. W ten sposób analiza odchyłeń umożliwia osiągnięcie kluczowych efektów uczenia się, a w konsekwencji kreowanie przyszłości.

W bardziej kompleksowym znaczeniu controlling można zdefiniować jako system wzajemnie określonych przedsięwzięć, zasad, metod i technik służących wewnętrznemu systemowi sterowania i kontroli zorientowanemu na osiągnięcie założonego wyniku. Controlling może być również uważany za zintegrowany podsystem kierowania, planowania, kontroli i informacji wspierający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania lub za proces nawigacji i sterowania gospodarczego za pomocą planu [Knopp, Sawicki, 1993]. Zdaniem Laskowskiej [1996, s. 173], controlling to system zarządzania przedsiębiorstwem, w skład którego wchodzi planowanie, kierowanie oraz kontrola działalności przedsiębiorstwa. Do narzędzi wsparcia controllingu zalicza się sprawny system informacyjny i miarodajny system kalkulacji kosztów. Controlling może być również traktowany jako system wspomagania kierownictwa przedsiębiorstwa w procesie operacyjnego i strategicznego zarządzania, orientujący decyzje i działania kierownictwa wszystkich szczebli zarządzania na globalne cele przedsiębiorstwa [Haus, Nowosielski, 1995, s. 31]. Controlling jest procesem kierowniczym zachodzącym w przedsiębiorstwie, który prowadzi do powiązania planowania oraz kontroli z systemem przetwarzania informacji w celu podnoszenia efektywności gospodarczej przedsiębiorstwa [Strużycki (red.), 2004, s. 417]. W controllingu obok takich kategorii pieniężnych, jak koszt czy zysk, wykorzystywane są również inne, naturalne jednostki, przybierające formę tzw. *standard of performance* czy mierników stosowanych w systemach wskaźników służących kompleksowej ocenie (zbilansowana karta dokonań). Controlling umożliwia planowanie, zapewnia metodykę, zbliżając się do zarządzania przez cele (samostanowienia celów w poszczególnych działach firmy). Ponadto – poprzez uwzględnienie reguł tolerancji na wartość odchyłeń od wyznaczonych celów – zmierza w kierunku zarządzania przez wyjątki [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 18–19]. Controlling sprowadza się do zbioru zasad ułatwiających [Mann, Mayer, 1996]:

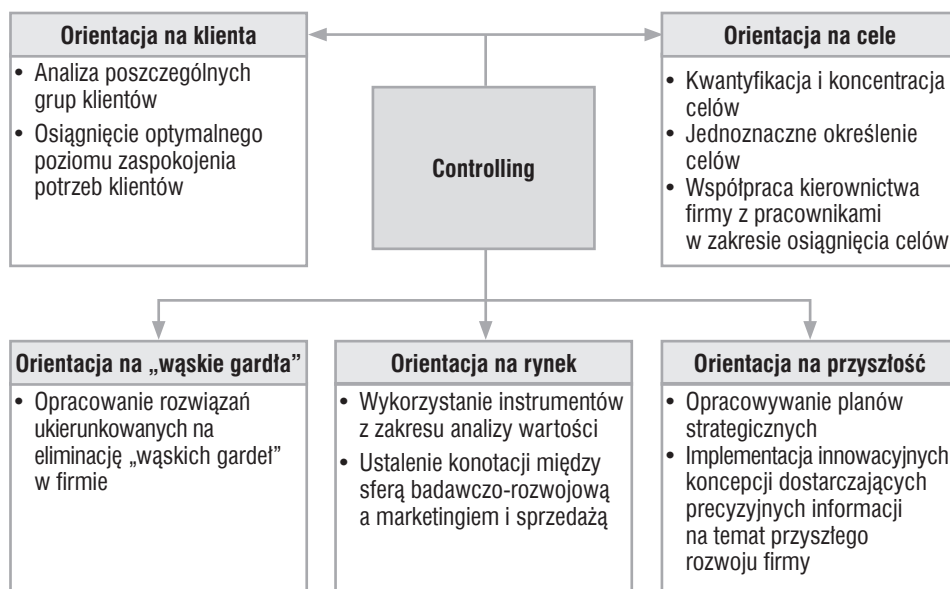
- osiągnięcie celów podmiotu,
- eliminację przypadkowych zdarzeń,
- tworzenie systemu wczesnego ostrzegania,
- podejmowanie działań eliminujących zakłócenia w procesie sterowania,
- zarządzanie działaniami w przyszłości.

Do zadań controllingu zalicza się [Vollmuth, 2007, s. 16; Foremna-Pilarska, 2007, s. 160]:

- planowanie (ustalanie celów przedsiębiorstwa),
- kontrolę (porównanie stanu faktycznego z zamierzeniami i analiza odchyleń),
- kierowanie (realizacja działań korygujących).

Rozwiązania organizacyjne controllingu w przedsiębiorstwie zdeterminowane są dwoma czynnikami [Dźwigoł, 2011, s. 65]: wielkością firmy oraz rodzajem istniejącej w niej struktury organizacyjnej. W małych jednostkach za realizację zadań controllingu odpowiedzialny jest prezes lub dyrektor finansowy. W podmiotach średniej wielkości czynności te wykonują specjaliści z działu finansowego lub ekonomicznego. Z kolei w dużych korporacjach wyznaczane są ośrodki odpowiedzialności lub specjalne działy controllingowe.

Założenia systemu controllingu uwzględniają orientację na [Janasz i in., 2010, s. 257; Vollmuth, 2007, s. 17]: klienta, cele, wąskie gardła, rynek oraz przyszłość (rys. 1.5).



**Rysunek 1.5.** Reguły controllingu określające korelacje między jego poszczególnymi komponentami

Źródło: [Dźwigoł, 2003, s. 32].

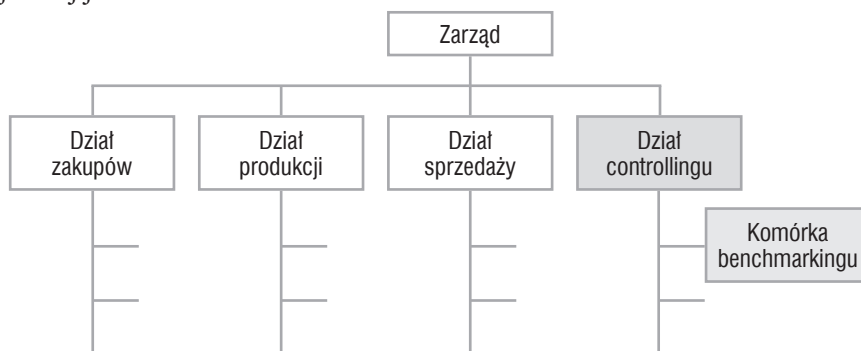
Przetrwanie firmy i generowanie przez nią zysków uzależnione jest od poziomu zaspokajania potrzeb konsumentów. Zatem jej celem powinno być osiągnięcie optymalnego zadowolenia klientów.

Opracowanie celów pozwala komunikować pracownikom informacje dotyczące oczekiwań w najbliższej przyszłości. Powinny one mieć charakter jednoznaczny i skwantyfikowany.

Controlling stanowi koncepcję zorientowaną na wąskie gardła, czyli najsłabsze ogniwa firmy, które w razie pojawienia się obciążeń jako pierwsze stają się źródłem utrudnień (przykładem wąskich gardeł może być rynek, płynność finansowa, produkcja).

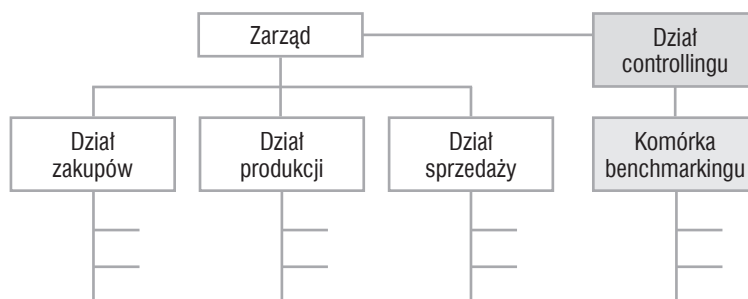
Sukces podmiotu wiąże się w dużej mierze z jego ukierunkowaniem na rynek. Orientacja rynkowa pozwala firmie na bieżące podnoszenie własnej zdolności konkurencyjnej w sferze wyrobów i procesów. Wymaga to ścisłego ustalenia relacji w obszarach badań i rozwoju oraz marketingu i sprzedaży.

Wzrastająca konkurencja oraz związane z nią krótsze cykle życia wyrobów i konieczność redukcji kosztów implikują zastosowanie nowoczesnych technik generujących dokładne dane o przyszłym rozwoju firmy. Taką koncepcją zorientowaną na przyszłość jest controlling, którego efektywność wzrasta, jeżeli jest na dodatek wspomagany przez benchmarking [Kowalak, 2008, s. 207]. Na rysunkach 1.6 i 1.7 przedstawiono przykład umiejscowienia controllingu w strukturze liniowej i sztabowej dużej jednostki.



**Rysunek 1.6.** Lokalizacja controllingu w strukturze liniowej firmy

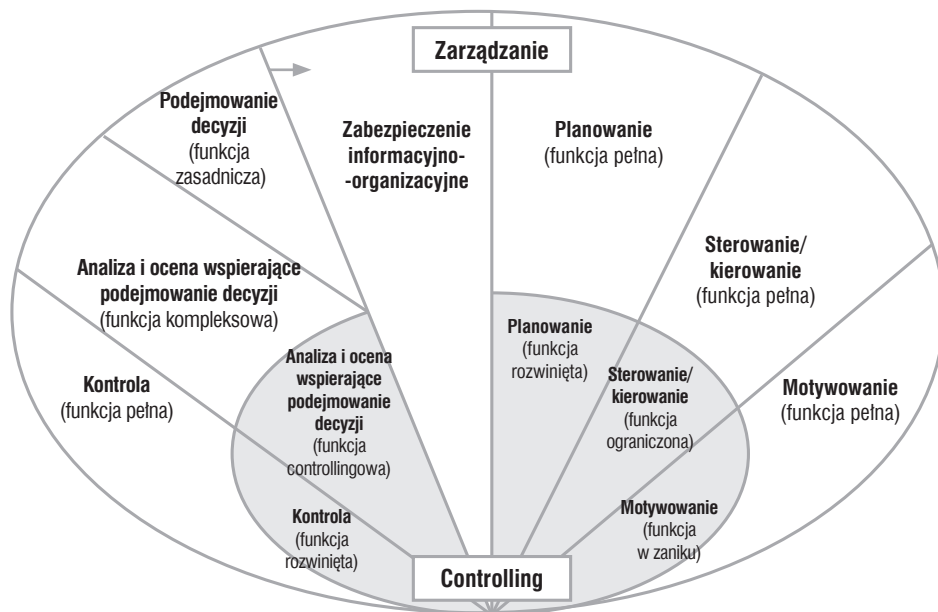
Źródło: [Kowalak, 2008, s. 212; Maciejewski, 2007, s. 108].



**Rysunek 1.7.** Lokalizacja controllingu w strukturze sztabowej firmy

Źródło: [Kowalak, 2008, s. 212; Maciejewski, 2007, s. 108].

W literaturze [Janasz i in., 2010, s. 257; Martyniuk, 2005, s. 297] podaje się, że do podstawowych funkcji controllingu zalicza się: planowanie, kontrolę, koordynację, sterowanie, dostarczanie informacji oraz zalecenia korygujące. Charakterystyczną cechą controllingu jest zatem jego powiązanie z funkcjami zarządzania (rys. 1.8). Właściwe spełnianie funkcji zarządzania w firmie umożliwia budowę efektywnego systemu controllingowego służącego podejmowaniu optymalnych decyzji.



**Rysunek 1.8.** Zależności między controllingiem a zarządzaniem

Źródło: [Marciniak, 2008, s. 18].

Stopień spełnienia funkcji zarządzania zależy od rodzaju controllingu oraz wielkości przedsiębiorstwa, w którym jest on stosowany. W przypadku małych i średnich przedsiębiorstw najlepiej spełniane są funkcje planowania i kontroli, znacznie zaś słabiej funkcja kierowania, której znaczenie wzrasta wraz z wielkością firmy (tab. 1.3) [Marciniak, Krwawicz, 2000, s. 12].

**Tabela 1.3.** Poziomy spełnienia funkcji zarządzania w ramach controllingu

Funkcja zarządzania	Stopień spełnienia funkcji	Wymagania i efekty funkcji
Planowanie	Pełny	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wdrożenie controllingu wymaga systematycznego planowania w przedsiębiorstwie opartego na spójnym systemie planów</li> <li>Funkcjonowanie controllingu podnosi wiarygodność planowania na następne okresy</li> </ul>

Funkcja zarządzania	Stopień spełnienia funkcji	Wymagania i efekty funkcji
Organizowanie	Ograniczony	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wdrożenie controllingu wymaga racjonalnej struktury organizacyjnej, wyrażającej się m.in. dokładnym określeniem zakresów odpowiedzialności służb, adekwatnie do struktury rynkowego planu techniczno-ekonomicznego przedsiębiorstwa</li> <li>• Dobrze zorganizowany system controllingowy zapewnia lepszy przepływ informacji</li> </ul>
Motywowanie	Znacznie ograniczony	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Funkcjonowanie controllingu obliuguje kierownictwo do systematycznego przeglądu osiąganych wyników i podjęcia działań adekwatnych do sił wykrytego sygnału (odchylenia wielkości osiąganych od planowanych)</li> <li>• Przestrzeganie zakresu dopuszczalnych odchyień powinno być motywowane</li> </ul>
Kontrolowanie	Pełny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controlling w pełnym zakresie wymaga systematycznej kontroli zarówno wyników osiąganych w przedsiębiorstwie, jego pozycji na rynku, jak i monitorowania zmian w otoczeniu</li> <li>• Kontrolowanie jest zgodne z trybem controllingu, dzięki czemu zapobiega popełnianiu znaczących błędów</li> </ul>
Sterowanie/ kierowanie/ koordynowanie – na podstawie podejmowanych decyzji	Pełny	<ul style="list-style-type: none"> <li>• System controllingu zapewnia koordynację działań podejmowanych w poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa w trakcie planowania oraz analizy weryfikacyjnej odchyień przed podjęciem działań korygujących</li> <li>• W następstwie wykorzystania systemu controllingu koordynowanie powinno być realizowane sukcesywnie, zgodnie z jego trybem</li> </ul>

Źródło: [Marciniak, 2004, s. 19].

Zastosowanie koncepcji controllingu w przedsiębiorstwie składa się z czterech faz (tab. 1.4) i wymaga spełnienia przez firmę szeregu warunków w zakresie [Dźwigoł, 2011, s. 66]:

- dokonania przekształceń organizacyjno-strukturalnych,
- doboru właściwego stylu kierowania,
- przyjęcia nowych rozwiązań w sferze rachunku kosztów i wydajności,
- przekształcenia systemu planistyczno-kontrolnego,
- opracowania specyficznego, wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego,
- przebudowy systemu motywacyjnego,
- modyfikacji zachowań, systemu wartości oraz kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa.



**Tabela 1.4.** Etapy budowy systemu controllingowego w przedsiębiorstwie

Przygotowanie	Projektowanie	Wdrożenie	Eksploatacja
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pozyskanie wstępnej akceptacji naczelnego kierownictwa</li> <li>• Określenie głównych celów stawianych przed controllingiem</li> <li>• Przeprowadzenie edukacji kadry kierowniczej, średniego personelu i pozostałej załogi wybranych działów</li> <li>• Przygotowanie programu ciągłej edukacji załogi i kierownictwa</li> <li>• Dokonanie analizy i krytycznej oceny stosowanych rozwiązań</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Projektowanie koncepcji controllingu</li> <li>• Opracowanie założeń projektowych na bazie analiz i diagnoz</li> <li>• Diagnoza zebranego materiału empirycznego</li> <li>• Projektowanie systemu planowania operacyjnego i strategicznego</li> <li>• Projektowanie systemu informacyjnego na potrzeby controllingu</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Powołanie zespołu wdrożeniowego</li> <li>• Powołanie zespołu ekspertów zewnętrznych</li> <li>• Zapoznanie zespołu wdrożeniowego z obowiązującymi normami, instrukcjami i normatywami</li> <li>• Zapoznanie zespołu z wynikami analiz</li> <li>• Podjęcie decyzji w sprawie rozpoczęcia prac wdrożeniowych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sterowanie procesami gospodarczymi za pomocą reguł controllingu</li> <li>• Ciągła restrukturyzacja systemu organizacyjnego (elastyczna struktura organizacyjna)</li> <li>• Ciągła restrukturyzacja systemu zarządzania (elastyczny system zarządzania)</li> </ul>

Źródło: [Nesterak, 2003a, s. 57; Nesterak, 2003b, s. 60].

Controlling, jak każde narzędzie o charakterze logicznym, w okresie opracowywania koncepcji, projektowania, wdrażania i eksploatacji wymaga przestrzegania określonych zasad, obejmujących [Marciniak, 2003, s. 18]:

- ideowe, uniwersalne zasady (zabezpieczenie efektywnego systemu informacyjnego, organizacyjnego i zarządzania),
- specyficzne zasady, zależne od obszaru objętego controllingiem (np. w przypadku controllingu finansowego – przestrzeganie zasad prawidłowej rachunkowości).

Implementacja controllingu stanowi proces systemowy rozłożony w czasie. Wybór trybu wdrożenia (tab. 1.5) powinna poprzedzać identyfikacja jak największej liczby możliwych rozwiązań, spełniających wstępnie zdefiniowane kryteria selekcji (np. stopień zaangażowania własnych pracowników, czas wdrożenia, planowane koszty).

**Tabela 1.5.** Przykłady organizacji wdrażania systemu controllingu w firmie

Tryb implementacji	Charakterystyka
Wdrożenie samodzielne, realizowane wyłącznie na podstawie wiedzy i kompetencji własnych pracowników	Zadanie może być realizowane przez: <ul style="list-style-type: none"> <li>– pracownika wyłonionego spośród osób już pracujących</li> <li>– nowego pracownika zatrudnionego specjalnie do realizacji tego zadania</li> <li>– specjalnie powołany zespół jednorodny zawodowo</li> <li>– specjalnie powołany zespół interdyscyplinarny</li> </ul>
Wdrożenie realizowane przez konsultanta zewnętrznego we współpracy z pracownikami przedsiębiorstwa	Do współpracy przy realizacji zadania: <ul style="list-style-type: none"> <li>– wytypowany jest jeden kompetentny pracownik, będący kierownikiem zadania lub wykonawcą (kierownikiem jest osoba z zewnątrz)</li> <li>– wytypowanych jest kilku pracowników, traktujących wdrożenie jako zadanie dodatkowe w stosunku do zadań realizowanych w ramach zajmowanych stanowisk</li> </ul>
Wdrożenie modułu controllingowego, stanowiącego część zintegrowanego systemu wspomagającego zarządzanie	Wdrożeniem zajmują się pracownicy firmy informatycznej
Wdrożenie wynikające z właścicielskich decyzji, realizowane siłami nowego właściciela (współwłaściciela), najczęściej przedsiębiorstwa zagranicznego, według koncepcji i zasad wcześniej w tej firmie wypracowanych i sprawdzonych	Wdrożenie przebiega sprawnie, ponieważ proces jest dobrze opisany i sformalizowany; jeżeli w przedsiębiorstwie controlling funkcjonował już wcześniej, może dojść do „zwinięcia” całości lub jego części z uwagi na koncentrację na tych procesach, które są ważne dla zagranicznego właściciela
Outsourcing wdrożenia (wdrożenie całkowicie zlecone specjalistycznej firmie zewnętrznej)	Prace zewnętrznego outsourcera kończą się wraz z podpisaniem protokołu zdawczo-odbiorczego; bez zachowania ciągłości działań w ramach systemu i braku kontynuatorów przedsięwzięcia wewnątrz firmy w krótkim czasie dochodzi do zaniechania działań w obrębie systemu
Outsourcing funkcjonowania systemu w sytuacji, gdy formalne wdrożenie controllingu nie następuje (audyty controllingowe zlecane są specjalistycznej firmie zewnętrznej funkcjonującej na rynku doradczym)	Sprawne, profesjonalne działanie; analizy i wnioski często pozbawione są odpowiedniej retrospekcji historycznej, więc wyniki mogą być mylące; stosunkowo wysokie koszty usługi

Źródło: [Fjałkowska, 2005, s. 22].

Opracowanie i wdrożenie systemu controllingu w firmie napotyka szereg barier, obejmujących: ograniczenia finansowo-informatyczne, brak właściwych kompetencji osób odpowiedzialnych za implementację, działania pozorne, zachowania psychospołeczne pracowników stanowiące reakcję na wprowadzane zmiany, nieprzewidłowo dobrany skład zespołu wdrożeniowego [Januszewski, 2004, s. 77–81]. Wdrożony w przedsiębiorstwie controlling przechodzi przez kolejne fazy cyklu życia (tab. 1.6).

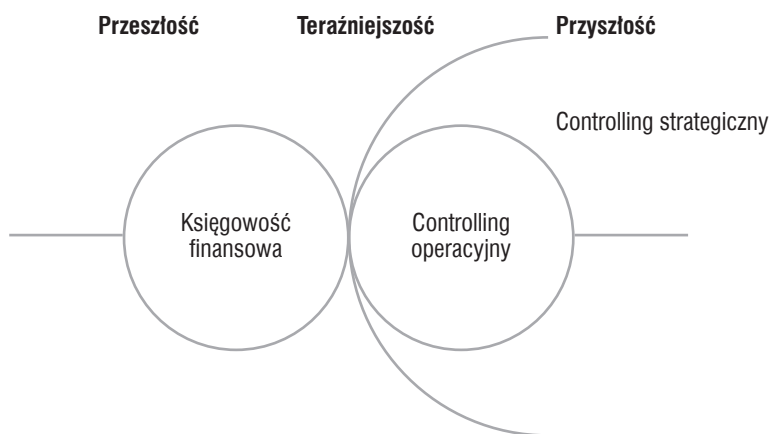
**Tabela 1.6.** Ewolucja rozwoju systemu controllingu w firmie

Kryterium	Etapy rozwoju controllingu			
	1	2	3	4
Horyzont czasowy	Początkowa faza rozwoju controllingu	1 rok od momentu wdrożenia controllingu	2–3 lata od momentu wdrożenia controllingu	4–5 lat od momentu wdrożenia controllingu
Cel	Pozyskiwanie prostych informacji pomocnych w podejmowaniu bieżących decyzji; cele controllingu nie są skonkretyzowane i ujęte w formie pisemnej; nie są również prowadzone regularne analizy przedsiębiorstwa i otoczenia w celu określenia własnej pozycji konkurencyjnej	Wspomaganie informacyjne funkcji operacyjnych oraz kontrola podstawowych wielkości ekonomicznych przedsiębiorstwa (przychodów, kosztów, rentowności, płynności finansowej); cele controllingu są skonkretyzowane, ale nie zawsze ujęte w formie pisemnej; nie są również prowadzone regularne analizy przedsiębiorstwa i otoczenia w celu określenia własnej pozycji konkurencyjnej; występuje jednak zinstytucjonalizowane planowanie operacyjne	Zapewnienie bieżącej rentowności, płynności i efektywności; cele controllingu są skonkretyzowane i ujęte w formie pisemnej; prowadzone są regularne analizy przedsiębiorstwa i otoczenia w celu określenia własnej pozycji konkurencyjnej; występuje również zinstytucjonalizowane planowanie operacyjne	Zabezpieczenie długookresowej egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa oraz niezbędnych potencjałów do osiągnięcia sukcesu; cele controllingu są skonkretyzowane i ujęte w formie pisemnej; prowadzone są regularne analizy przedsiębiorstwa i otoczenia w celu określenia własnej pozycji konkurencyjnej; występuje również zinstytucjonalizowane planowanie operacyjne, taktyczne i strategiczne
Stosowane narzędzia	Proste i niesformalizowane narzędzia rachunkowe obejmujące analizy, zestawienia kosztów i systemy wskaźników ekonomicznych; wdrażany jest również system informatyczny dla zadań obrachunkowych i zarządczych	Tradycyjny rachunek kosztów, rozwinięta baza informacyjno-narzędziowa; rozwój systemu operatywnego planowania i budżetowania	Szeroki zestaw narzędzi z zakresu rachunkowości, finansów, marketingu, logistyki, organizacji i zarządzania	Szeroki zestaw narzędzi z zakresu rachunkowości zarządczej, finansów, marketingu, logistyki, informatyki i zarządzania strategicznego
Charakter organizacji	Funkcjonalny; w tej fazie nie korzysta się z doradztwa zewnętrznego i nie wyodrębnia stanowiska kontrolera (jego funkcje przejmuje wyznaczony pracownik, najczęściej działu księgowości)	Funkcjonalny (zadania controllingu są rozproszone między istniejące już stanowiska) lub instytucjonalny (zadania controllingu koncentrują się w wyodrębnionej komórce); w tej fazie korzysta się z doradztwa zewnętrznego; partycypacja kierownictwa w określaniu celów i planowaniu	Instytucjonalny (zadania controllingu koncentrują się w wyodrębnionej komórce); w tej fazie korzysta się z doradztwa zewnętrznego oraz wprowadza decentralizację zarządzania i wyodrębnia ośrodki odpowiedzialności; partycypacja kierownictwa w określaniu celów i planowaniu, motywowanie pracowników do aktywnej współpracy przy rozwiązywaniu problemów	Instytucjonalny (zadania controllingu koncentrują się w wyodrębnionych komórkach); tworzony jest zespół kontrolerów odpowiedzialnych za nadzór pracy w ramach ośrodków odpowiedzialności; aktywne uczestnictwo kierowników wyodrębnionych jednostek organizacyjnych w określaniu celów i opracowywaniu budżetów, motywowanie pracowników do aktywnej współpracy przy rozwiązywaniu problemów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Chachula, 2009a, s. 29–31].

Controlling jako instrument sterowania firmą przechodzi przez określone fazy rozwoju. Początkowo odpowiada za funkcje: planowania, informowania, kontrolowania i koordynowania poszczególnych działań w przedsiębiorstwie, wykorzystując metodologię rachunkowości i zarządzania finansami. W miarę rozwoju podmiotu controlling przekształca się w system stanowiący globalną, kompleksową koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem, wspierającą kierownictwo w tworzeniu i ekonomicznej ocenie opcji jego rozwoju w celu zapewnienia długookresowej egzystencji poprzez optymalne dopasowanie do wymogów otoczenia [Chachuła, 2005, s. 103].

Controlling opiera się na informacjach dostarczonych przez system sprawozdawczy oraz rachunkowość finansową firmy. Wiarygodność controllingu zależy od rzetelności danych księgowych. Na rysunku 1.9 przedstawiono powiązania między controllingiem a rachunkowością finansową.



**Rysunek 1.9.** Relacje między controllingiem a księgowością finansową

Źródło: [Chachuła, 2005, s.107; Grudzewski i in., 2001, s. 14; Vollmuth, 2007, s. 34].

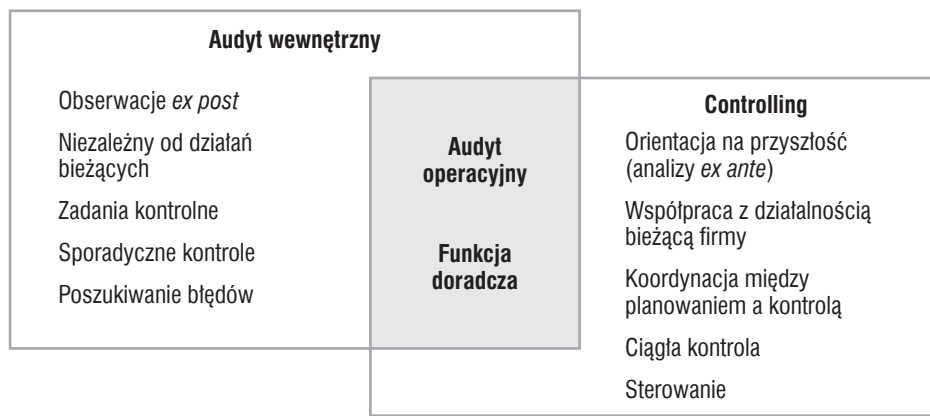
Pomimo stwierdzonych zależności między controllingiem a rachunkowością finansową te dwa narzędzia różnią się między sobą (tab. 1.7).

**Tabela 1.7.** Różnice między controllingiem a rachunkowością finansową

Kryterium	Controlling		Rachunkowość finansowa
	Operacyjny	Strategiczny	
Cel	Rozpoznanie faktycznych odchyłeń od planu w celu dokonania ich korekty	Wskazanie możliwych i prawdopodobnych odchyłeń w celu ich uniknięcia	Rozpoznanie kondycji firmy
Horyzont czasowy	Przyszłość	Przyszłość	Przeszłość
Zysk	Umożliwia sterowanie zyskiem	Umożliwia zapewnienie zysku	Pozwala obliczyć zysk

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 20].

Controlling nie może być również utożsamiany z zarządzaniem finansami czy audytem wewnętrznym. Celem controllingu jest bowiem osiągnięcie wysokiego poziomu rentowności, utrzymanego dzięki niskiej wartości środków pieniężnych, gdy tymczasem zarządzanie finansami ukierunkowane jest na zapewnienie płynności finansowej, stanowiącej konsekwencję utrzymywania wysokiego stanu środków finansowych. Pomimo jednak czytelnego rozróżnienia zadań między powyższymi obszarami funkcjonowania przedsiębiorstwa, w małych i średnich firmach controlling zlokalizowany jest w dziale finansowym. Z kolei różnice między controllingiem i audytem wewnętrznym zaprezentowano na rys. 1.10 oraz w tabeli 1.8.



**Rysunek 1.10.** Zastosowanie controllingu i audytu wewnętrznego

Źródło: [Graßhoff, 1998, s. 278].

**Tabela 1.8.** Różnice między controllingiem i audytem wewnętrznym

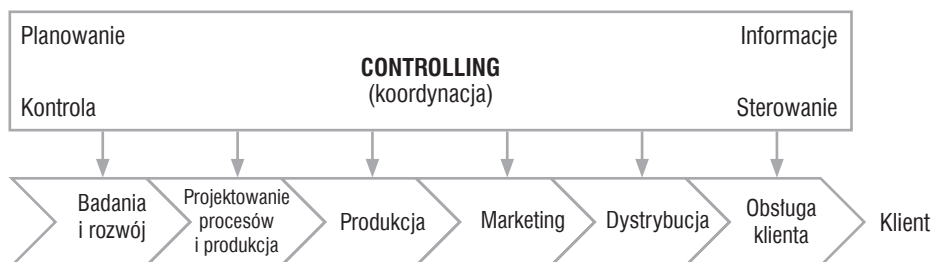
Kryterium	Controlling	Audyt wewnętrzny
Miejsce w firmie	Różne rozwiązania	Niezależny, podlega jedynie zarządowi
Efekt pracy	Raporty	Sprawozdanie z przeprowadzenia zadania audytowego
Regulacja prawna	Brak	„Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”, kodeks etyki, ustawy i rozporządzenia dotyczące jednostek sektora finansów publicznych
Definicja	Wiele definicji	Ścisłe określona w „standardach profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego”
Narzędzia pracy	Analiza wskaźnikowa, analiza odchyłeń, analiza prognozy rentowności, rachunek wyników, modele rachunku kosztów	Analiza ryzyka, procedur i procesów w firmie, rozmowy

Kryterium	Controlling	Audyt wewnętrzny
Zadania	Dostarczanie informacji, planowanie, sterowanie, kontrola, koordynacja	Analiza procedur obowiązujących w firmie pod kątem konieczności wprowadzenia różnego rodzaju kontroli, wzrost wartości dodanej, kontrola zgodności operacji gospodarczych pod względem księgowym i z podstawowymi procedurami firmy, identyfikacja i raportowanie o ryzyku gospodarczym oraz doradztwo w zakresie jego ograniczenia
Związek z bieżącą działalnością	Bieżąca współpraca	Niezależny
Częstotliwość kontroli	Ciągła	Sporadyczna, zgodna z planem audytu

Źródło: [Martyniuk, 2005, s. 302].

Controlling powinien wspierać proces podejmowania decyzji w firmie. Jego implementacja implikuje konieczność doprecyzowania jego zakresu, aby był w stanie współdziałać z innymi komórkami organizacyjnymi, nie zaś powielać ich kompetencje. Controlling jest metodą zarządzania ukierunkowaną w szczególności na planowanie i motywowanie. Rola controllingu nie polega jednak stricte na planowaniu, lecz powodowaniu, aby planowano (nie podejmuje się w jego ramach decyzji, lecz są one tu jedynie przygotowywane). Jest ona szczególnie podkreślana w podmiotach mających wydzielone centra odpowiedzialności. Funkcja motywowania uwidacznia się natomiast w fazie budżetowania, uzależniającego wysokość premii od stopnia osiągnięcia założonych celów.

Controlling w przedsiębiorstwie w warunkach rosnącej zmienności i globalizacji rynków powinien być jak najbardziej szczupły, zachowując przy tym efektywność (tzw. wyszczuplony controlling; ang. *lean controlling*) [Vollmuth, 2007, s. 206–207]. Komponentem procesu „odchudzania” controllingu jest jego zorientowanie na procesy (rys. 1.11). Ponadto powinien bazować na procesie ciągłego uczenia się, a także uwzględniać rynek i klienta.

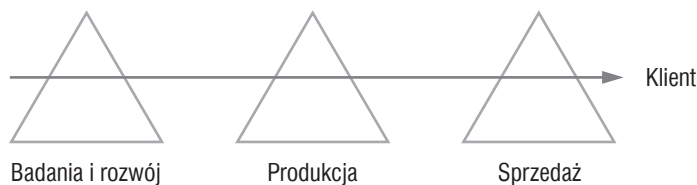


**Rysunek 1.11.** System controllinguowy zorientowany na procesy

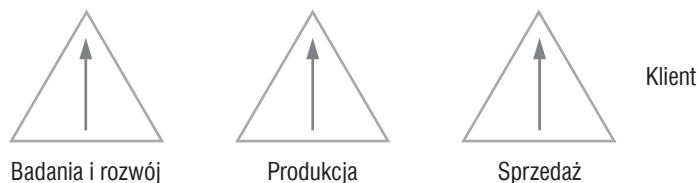
Źródło: [Nowak (red.), 2004, s. 33].

Controlling w firmie może być zorientowany zarówno procesowo, jak i opierać się na tradycyjnym podejściu funkcjonalnym (rys. 1.12).

### Podejście procesowe



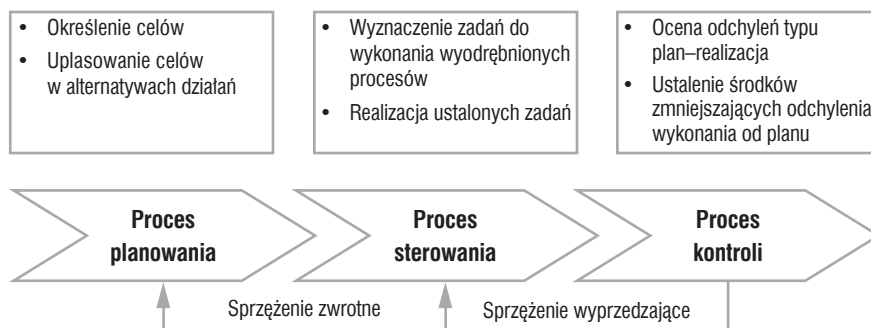
### Podejście funkcjonalne



**Rysunek 1.12.** Procesowe i funkcjonalne podejście w ramach controllingu

Źródło: [Dłubak, 2003, s. 20].

W controllingu bazującym na poziomej strukturze procesowej (w ramach której zarządzanie przebiega wzdłuż poszczególnych działów) procesy obejmujące planowanie, sterowanie i kontrolę stanowią determinantę generowanych przez firmę przychodów i ponoszonych kosztów. Zatem efektywność działalności polegająca na wzroście przychodów i redukcji kosztów powinna być kształtowana w drodze optymalizacji procesów (rys. 1.13). Z kolei controlling zorientowany funkcjonalnie bazuje na hierarchicznej (pionowej) strukturze organizacyjnej, w ramach której poszczególne działy firmy odpowiadają za realizację wyznaczonych im zadań.



**Rysunek 1.13.** Zadania controllingu w ramach poszczególnych procesów zarządzania

Źródło: [Dłubak, 2003, s. 23].

## 1.2. Klasyfikacja controllingu

Wielowymiarowość instytucji controllingu wymusza konieczność jego systematyzacji w ramach różnorodnych kryteriów klasyfikacyjnych (tab. 1.9).

**Tabela 1.9.** Klasyfikacja controllingu

Kryterium klasyfikacji	Rodzaje controllingu
Szczeble zarządzania	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operacyjny</li> <li>• Strategiczny</li> </ul>
Zakres działania	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kompleksowy</li> <li>• Finansowy</li> <li>• Produkcyjno-finansowy</li> </ul>
Organizacja funkcji controllingu	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Centralny</li> <li>• Dywizyjny</li> <li>• Funkcjonalny</li> </ul>
Funkcje realizowane w firmie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Produkcji</li> <li>• Finansów</li> <li>• Marketingu</li> <li>• Zasobów ludzkich</li> <li>• Zaopatrzenia</li> <li>• Projektów</li> <li>• Badań i rozwoju</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Liessmann, 1990, s. 511; Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 45–52].

Podstawowy podział controllingu uwzględniający szczeble zarządzania pozwala wyróżnić controlling operacyjny i strategiczny.

Controlling operacyjny polega na sterowaniu zyskiem podmiotu w krótkim okresie poprzez: planowanie i kontrolę operacyjną, wyznaczanie krótkookresowych celów, porównanie budżetów z faktycznym osiaganiem ustalonych celów, a także w drodze określenia przyczyn zaistniałych odchyleń oraz zakresu odpowiedzialności z tytułu ich wystąpienia. Jest ukierunkowany na osiągnięcie bieżących celów w zakresie rentowności (generowania zysków). Zadaniem controllingu operacyjnego jest wykorzystywanie potencjałów określonych przez controlling strategiczny oraz przekształcanie planów strategicznych w plany operacyjne w ramach procesu budżetowania (wdrażanie strategii) [Janasz i in., 2010, s. 258].

Controlling strategiczny obejmuje analizę odchyleń w przekroju pełnego zakresu planów (od planu strategicznego do planu operacyjnego). Wspomaga on realizację zamierzeń długofalowych, wspiera nadzór nad właściwym wdrażaniem strategii,



odzwierciedlając zmieniające się uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne funkcjonowania przedsiębiorstw [Marciniak, Krwawicz, 2000, s. 12]. Kluczową rolę w procesie controllingu strategicznego odgrywa pozyskiwanie i przetwarzanie informacji niezbędnych do ustalenia założeń strategii, jej budowy i realizacji, gdyż przedsięwzięcia służące osiągnięciu długoterminowych celów firmy obarczone są ryzykiem [Ciepielowska, 2005, s. 29]. Celem controllingu strategicznego jest stworzenie warunków zabezpieczających długotrwałą egzystencję i rozwój podmiotu poprzez właściwe adaptowanie się do otoczenia. Controlling strategiczny powinien umożliwić opracowanie i weryfikację planów strategicznych, organizację kontroli oraz koordynację z zarządzaniem na szczeblu operacyjnym. Obejmuje więc planowanie, sterowanie i kontrolę strategiczną [Nesterak, 2003a, s. 50]. Controlling strategiczny cechuje [Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 56; Fjałkowska, 2000, s. 25–26]:

- wykorzystanie wartości względnych,
- nieograniczony horyzont czasowy (projekcja czasowa jest otwarta i sięga możliwie jak najdalej w przyszłość),
- orientacja na zasoby, które będą dostępne przyszłości,
- zajmowanie się nie tyle zyskiem okresowym, ile możliwościami i szansami na osiągnięcie trwałych korzyści ekonomiczno-finansowych w przyszłości,
- skierowanie zainteresowania na otoczenie firmy,
- systematyczne rozpoznawanie przyszłych stanów przedsiębiorstwa i otoczenia oraz uwzględnianie wynikających stąd szans i zagrożeń,
- oferowanie szerszego wachlarza dogodnych rozwiązań, dopasowanych do przewidywanych stanów, co umożliwi firmie zdobycie przewagi konkurencyjnej,
- wykraczanie poza analizę kosztów i zysków w krótkich okresach planistycznych,
- zysk, który nie jest podstawowym celem firmy, lecz stanowi konsekwencję realizacji właściwej strategii.

Funkcje controllingu strategicznego są współbieżne z funkcjami zarządzania strategicznego i obejmują [Fjałkowska, 2000, s. 25]:

- ustalenie celów strategicznych,
- podział celów na etapy osiągania,
- ustalenie standardów (mierników) pomiaru stopnia osiągania celów,
- określenie metod i narzędzi osiągania celów,
- kontrolę osiągania celów na poszczególnych etapach,
- ustalenie odchyłeń od założonych wielkości lub stanów,
- analizę realności celów na poszczególnych etapach i ewentualne ich dostosowywanie do aktualnych warunków.

Według Cabały [2008, s. 136] główne funkcje controllingu strategicznego stanowią zbiór działań obejmujących: identyfikację relacji między przedsiębiorstwem a otoczeniem, współdziałanie w procesie planowania strategicznego, analizę czynników zakłócających rozwój przedsiębiorstwa, projektowanie działań korygujących oraz badanie stopnia osiągnięcia celów strategicznych. Realizację czynności w ramach

poszczególnych funkcji controllingu strategicznego powinny charakteryzować [Fjałkowska, 2000, s. 25]:

- hierarchizacja działań uwzględniająca zarówno podstawowe założenia, jak i uwarunkowania zewnętrzne,
- racjonalne wykorzystanie środków finansowych oraz zasobów przedsiębiorstwa,
- jednolite ujęcie całości działań przedsiębiorstwa,
- zapewnienie spójności działań wszystkich jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa.

Nie można precyzyjnie rozgraniczyć ww. dwóch kategorii controllingu. W dużym bowiem stopniu zachodzą one na siebie i wzajemnie się uzupełniają [Sekuła, 1998b, s. 32]. Połączenie controllingu operacyjnego i strategicznego określane jest mianem controllingu globalnego [Dźwigoł, 2011, s. 77]. Niemniej jednak istnieją parametry odróżniające controlling operacyjny i strategiczny (tab. 1.10).

**Tabela 1.10.** Analiza porównawcza controllingu operacyjnego i strategicznego

KRYTERIUM	Controlling	
	Operacyjny	Strategiczny
Strukturalizacja problemów	Cele i zadania wyrażone w wielkościach ilościowych, duża precyzja danych (kwantytatywny charakter zadań)	Niski stopień strukturalizacji problemów, bardziej jakościowy niż ilościowy charakter celów i zadań (kwalitatywny charakter zadań)
Stopień autonomii kontrolera	Autonomiczne pola zadań i współpraca	Konieczność ścisłej współpracy z innymi stanowiskami
Orientacja	Wykorzystanie istniejących zasobów w firmie, ekonomizacja i regulacja wewnętrznych procesów	Uwzględnianie zewnętrznych uwarunkowań przedsiębiorstwa i kształtowanie na ich podstawie celów i potencjalnych zasobów, dopasowywanie działalności przedsiębiorstwa do zmian w otoczeniu
Uwzględniane wymiary	Przychody/nakłady, Koszty/wydajność/zyskowność	Mocne i słabe strony, szanse i zagrożenia
Osoby zajmujące się controllingiem	Naczelne kierownictwo, jednostki liniowe	Naczelne kierownictwo i sztaby
Stopień planowania i kontroli	W równym stopniu planowanie i kontrola	Głównie planowanie
Styl zarządzania	Funkcjonalny	Kompleksowy
Terminowość	Ścisłe określone terminy	Brak
Poziom planowania	Operacyjny i taktyczny, budżetowanie	Strategiczny
Cele	Zysk, rentowność, płynność, wyniki ekonomiczne	Zapewnienie długotrwałej egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa oraz niezbędnych czynników do osiągnięcia sukcesu
Horyzont czasowy	Średni do 3 lat; najczęściej krótkie okresy: kwartał, rok	Długi lub bardzo długi; z reguły nieograniczony

Źródło: [Dźwigoł, 2011, s. 83; Janasz i in., 2010, s. 259; Maciejewski, 2007, s. 109; Nesterak, 2003a, s. 50; Płociennik-Napierałowa, 2001, s. 363; Sierpińska, Niedbała, 2003, s. 57; Goczyński, 2006, s. 98].

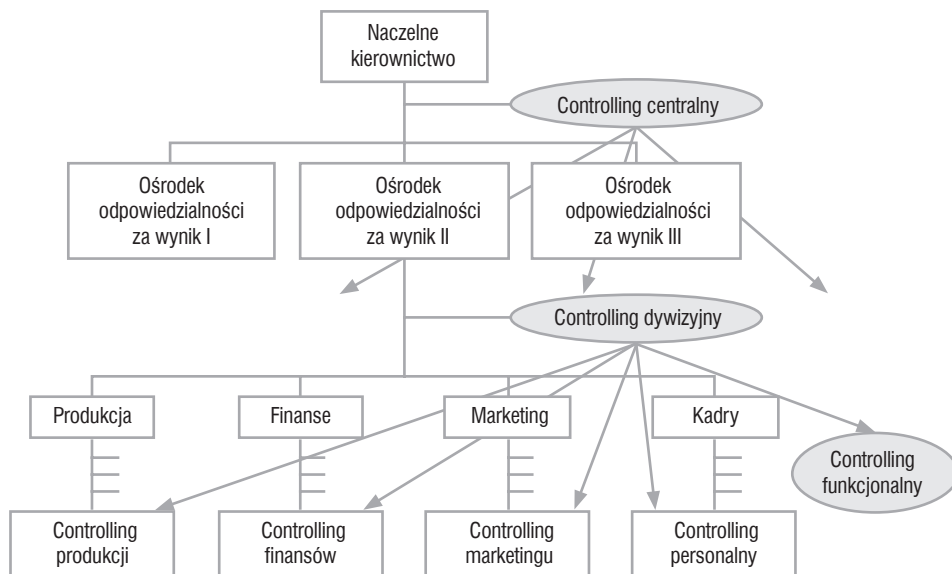
Controlling kompleksowy obejmuje wszystkie funkcje firmy oraz uwzględnia pełne oddziaływanie na nią otoczenia. Controlling finansowy obejmuje wszystkie funkcje podmiotu (ze szczególnym wyróżnieniem obszaru finansowego) i w ograniczonym zakresie bierze pod uwagę oddziaływanie otoczenia. Z kolei controlling produkcyjno-finansowy obejmuje wszystkie funkcje przedsiębiorstwa i w ograniczonym zakresie uwzględnia wpływ otoczenia [Dźwigoł, 2011, s. 77; Nesterak, 2003a, s. 48]. W tabeli 1.11 przedstawiono obszary aktywności firmy objęte controllingiem wyodrębnionym ze względu na szczeble zarządzania i zakres działania.

**Tabela 1.11.** Poziomy aktywności firmy w ramach poszczególnych typów controllingu

KRYTERIUM	Zakres działania		
Szczeble zarządzania	Controlling kompleksowy	Controlling produkcyjno-finansowy	Controlling finansowy
<b>Controlling operacyjny</b>	Pojawia się niezbyt często w firmie, co wynika z trudności w podejściu kompleksowym do jej funkcjonowania; obejmuje cały wewnętrzny i zewnętrzny obszar finansów, organizacji i techniki	Występuje dość często w firmie i obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>cały wewnętrzny i zewnętrzny obszar finansów</li> <li>cały wewnętrzny i częściowo zewnętrzny obszar ekonomiki, organizacji i techniki</li> </ul>	Występuje bardzo często w firmie i obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>cały wewnętrzny i zewnętrzny obszar finansów</li> <li>wybrany wąski obszar wewnętrznej ekonomiki i organizacji</li> </ul>
<b>Controlling strategiczny</b>	Coraz częściej można go spotkać w firmie, mimo że powoduje trudności związane z niepewnością i ryzykiem; w pełnym zakresie uwzględnia zarówno zależności wewnętrzne, jak i zachowanie się otoczenia w obszarach: finansów, ekonomiki, organizacji i techniki	Występuje niezbyt często w firmie; w pełnym zakresie uwzględnia zależności wewnętrzne oraz w ograniczonym zakresie – zachowanie się otoczenia w obszarach: finansów, ekonomiki, organizacji i techniki	Występuje sporadycznie w firmie; dotyczy zwykle dużych, specyficznych przedsięwzięć finansowych; w ograniczonym zakresie uwzględnia zależności wewnętrzne, a także kompleksowe (nie tylko finansowe) zmiany w otoczeniu w długim terminie

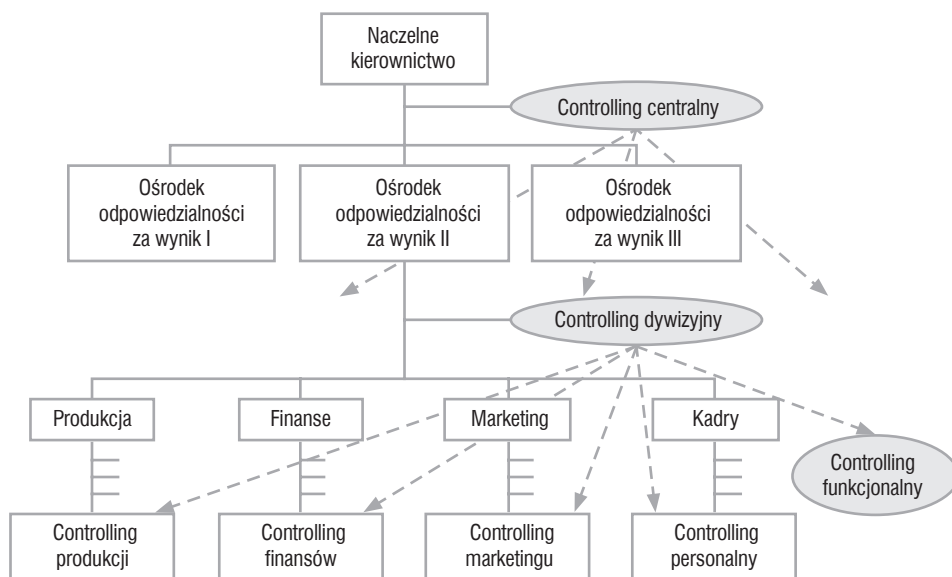
Źródło: [Marciniak, 2008, s. 64; Marciniak, 2004, s. 46].

Controlling centralny podporządkowany jest naczelnemu kierownictwu firmy. Odnosi się do planowania długoterminowego, rozwija przewagę strategiczną oraz wyznacza cele dla dywizji. Controlling dywizyjny podlega kierownictwu dywizji. Obejmuje planowanie i monitoring miejsc powstawania kosztów. Z kolei controlling funkcjonalny jest zależny od kierownika danej funkcji (np. produkcji, finansów, marketingu, kadr). Na rysunkach 1.14–1.16 zaprezentowano strukturę controllingu w firmie z uwzględnieniem podporządkowania rzeczowego i dyscyplinarnego.



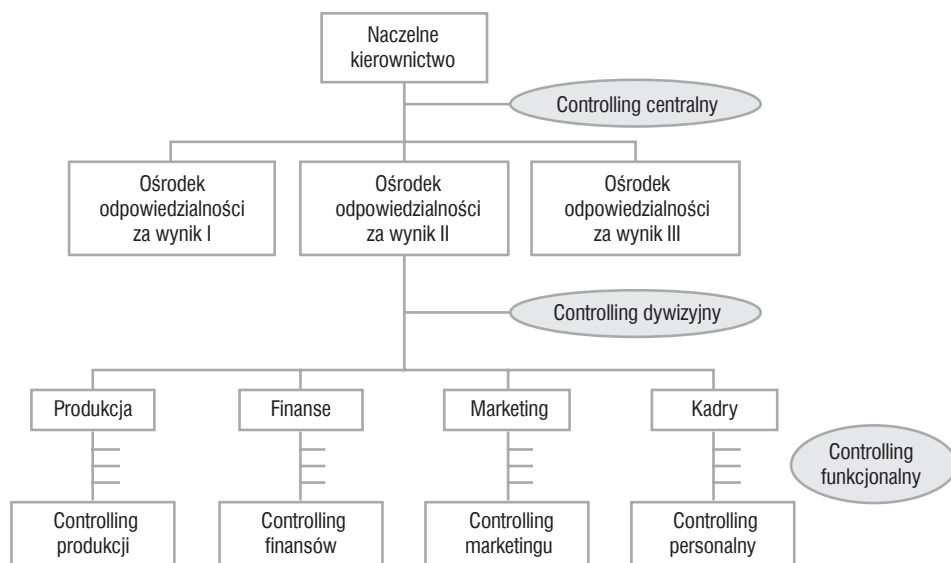
**Rysunek 1.14.** Struktura controllingu z uwzględnieniem rzeczowego i dyscyplinarnego podporządkowania kontrolerowi dywizji i funkcji kontrolerowi centralnemu (pełna centralizacja)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Fiedler, 1998, s. 11].



**Rysunek 1.15.** Struktura controllingu z uwzględnieniem rzeczowego (lub dyscyplinarnego) podporządkowania kontrolerowi centralnemu i dyscyplinarnego (lub rzeczowego) podporządkowania kierownictwu dywizji i funkcji (kompromis między centralizacją i decentralizacją – reguła podwójnego podporządkowania)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Fiedler, 1998, s. 11].



**Rysunek 1.16.** Struktura controllingu z uwzględnieniem rzeczowego i dyscyplinarnego podporządkowania kierownictwu dywizji i funkcji (pełna decentralizacja)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Fiedler, 1998, s. 11].

Controlling produkcyjny dostarcza informacji dla systemów zarządzania produkcją. Obejmuje controlling czynników produkcji. Celem tego typu controllingu jest koordynacja procesu wytwórczego, optymalizacja zaangażowania kapitału w tym procesie oraz weryfikacja planu i analiza przyczyn ewentualnych odchyleń. Controlling finansowy ma na celu zabezpieczenie płynności finansowej w przedsiębiorstwie przez zapewnienie struktury i rezerw płynności. Jego zadaniem jest również identyfikacja ewentualnych braków równowagi finansowej w firmie. Controlling marketingowy odpowiada za właściwy przepływ informacji marketingowej w firmie. Jego celem jest wzrost skuteczności działań marketingowych w zakresie ceny, promocji, produktu i dystrybucji (tzw. marketing mix). Controlling kadrowy obejmuje zagadnienia związane z zatrudnianiem pracowników (koszty rekrutacji, system wynagrodzeń, organizacja czasu pracy, wydajność, rozwój kadrowy, rotacja personelu). Jego celem jest identyfikacja „wąskich gardeł” w firmie w obszarze zarządzania zasobami kadrowymi oraz optymalne wykorzystanie ich zdolności i produktywności przez racjonalizację zatrudnienia. Controlling zaopatrzenia dotyczy optymalizacji zakupów materiałowych oraz kontroli ich zużycia. Jego celem jest dostarczanie danych o zapotrzebowaniu przedsiębiorstwa na surowce oraz jakości i czasie ich dostaw. Controlling projektowy dostarcza informacji umożliwiających wyselekcjonowanie najbardziej opłacalnych projektów, zapewniających najlepsze wykorzystanie dostępnych zasobów. Celem tego rodzaju controllingu jest koordynacja projektów oraz nadzór nad terminami ich realizacji i związanymi z nią wydatkami. Controlling badań i rozwoju ma za zadanie opracowywanie projektów nowych wyrobów oraz modyfikacji dotychczasowych. Jego celem jest zarządzanie efektywnością działu badawczego w drodze maksymalizacji efektów przy określonych nakładach oraz optymalizacji kosztów.



skuteczne wdrożenia SAP  
&  
profesjonalne szkolenia

Specjalizujemy się we wdrożeniach systemów SAP oraz tworzymy aplikacje na życzenie Klienta w technologii JAVA. Zrealizowaliśmy z sukcesem kilkadziesiąt projektów, zarówno w dużych międzynarodowych korporacjach, jak i w średnich oraz małych przedsiębiorstwach w Polsce i za granicą.

Dzięki wdrożeniom SAP firmy podnoszą efektywność procesów biznesowych i obniżają koszty. Wystarczy, aby system ERP objął 20% przedsiębiorstwa, a już rozwiąże 80% jego problemów.

Ludzie stanowią największą wartość firmy. My zawsze o tym pamiętamy. Dlatego staramy się zapewnić naszym pracownikom jak najlepsze warunki pracy oraz możliwości rozwoju kariery zawodowej. Uważamy, że tylko w ten sposób można optymalnie wykorzystać ich potencjał.

Mamy jasno określoną wizję rozwoju i jednocześnie jesteśmy otwarci na wszelkie innowacje. Doceniamy w pracownikach ich kreatywność oraz samodzielność. Każda nowo zatrudniona osoba otrzymuje opiekę doświadczonego konsultanta, którego zadaniem jest wprowadzenie jej w świat SAP oraz podzielenie się swoją wiedzą.

Aktualne oferty pracy można znaleźć na: [quercus.pl/pl/kariera.html](http://quercus.pl/pl/kariera.html)

[www.quercus.pl](http://www.quercus.pl)

Quercus, ul. Obornicka 117, Suchy Las k. Poznań



[quercus@quercus.pl](mailto:quercus@quercus.pl)



+48 61 811 62 68



Od wielu lat optymalizujemy procesy biznesowe klientów poprzez wdrożenia rozwiązań informatycznych. Precyzyjnie identyfikujemy potrzeby i wskazujemy kierunki technologicznego rozwoju.

Od początku działalności jesteśmy uczestnikiem programu SAP Partner Edge, posiadamy status Gold Partner. We współpracy z SAP współtworzymy rozwiązania dla przedsiębiorstw z całej Europy.

Jesteśmy dumni z sukcesów naszych Klientów i naszych doświadczeń pozwalających im zwiększać efektywność i konkurencyjność w polskim i globalnym otoczeniu biznesowym.

# LIDER JEST TYLKO JEDEN

SAP jest światowym liderem wśród dostawców oprogramowania biznesowego dla wszystkich branż i sektorów gospodarki. Rozwiązania SAP pomogły wielu firmom stać się potentatami w swojej dziedzinie lub utrzymać i ugruntować pozycję lidera. Planując swoją przyszłość wykorzystaj przewagę jaką zapewnia SAP.

**KORZYSTAJ ZE SPRAWDZONYCH  
ROZWIĄZAŃ**

[www.sap.pl](http://www.sap.pl)

**SAP**

BEST  
TOGETHER  
IDEA  
RUN BUSINESS  
BETTER  
FUTURE  
FAST  
VALUE  
GOOD





Monografia stanowi kompendium wiedzy w zakresie ewolucji technik sterowania strategią w przedsiębiorstwie, obejmującej jej opracowanie, wdrożenie i realizację. Składa się z sześciu rozdziałów. Pierwsze dwa rozdziały dotyczą teoretycznych podstaw funkcjonowania przedsiębiorstwa. W ich ramach sklasyfikowano przedsiębiorstwa oraz omówiono system zarządzania w zakresie generowania celów, formułowania misji i wizji przedsiębiorstwa oraz budowy jego strategii. Rozdział trzeci obejmuje problematykę controllingu w przedsiębiorstwie, jego idei, rodzajów oraz instrumentów wykorzystywanych dla osiągnięcia założonych wyników. Kolejne dwa rozdziały zawierają typologię poszczególnych form zarządzania strategicznego, obejmującą zbilansowaną i kompleksową kartę wyników oraz alternatywne metody wspierające proces implementacji i realizacji strategii, sklasyfikowane według kryterium przestrzennego, uwzględniającego ich genezę. Pracę wieńczy (rozdział szósty) studium zbadanych w praktyce przypadków implementacji i realizacji strategii za pomocą wybranych metod sterowania strategicznego.

**Marek Barowicz** – dr nauk ekonomicznych, pracownik aparatu skarbowego, specjalista z dziedziny finansów.

**[www.edu-libri.pl](http://www.edu-libri.pl)**

**Wydawnictwo edu-Libri jest oficyną wydawniczą e-publicacji naukowych i edukacyjnych.**

Współpracujemy z doświadczonymi redaktorami merytorycznymi oraz technicznymi specjalizującymi się w przygotowywaniu publikacji naukowych i edukacyjnych. Stawiamy na jakość i profesjonalizm łączone z nowoczesnością, a najważniejsze dla nas są przyjemność współtworzenia i satysfakcja z dobrze wykonanego zadania.

**Nasze publikacje elektroniczne są dostępne** w księgarniach internetowych oraz w czytelnich on-line [ibuk.pl](http://ibuk.pl) i [nasbi.pl](http://nasbi.pl). **Sprzedaż książek drukowanych** prowadzi wydawnictwo (zamówienia na adres [edu-libri@edu-libri.pl](mailto:edu-libri@edu-libri.pl)) oraz księgarnie stacjonarne i internetowe (szczegóły na stronie wydawnictwa).

