

ppor. mgr Janusz Materac, doktorant na Akademii Wojsk Lądowych we Wrocławiu

Akademia Wojsk Lądowych we Wrocławiu

## Controlling jako koncepcja zorientowana na wynik

### Streszczenie

Zasadniczym celem artykułu była dogłębna analiza literatury dotycząca problematyki związanej z koncepcją zarządzania jaką jest controlling oraz prezentacja wniosków z przeprowadzonych badań pilotażowych dotyczących stosowania tej koncepcji w Siłach Zbrojnych. W artykule opisano historię controllingu, zaprezentowano różne podejście do definicji tej koncepcji oraz wskazano jej zalety. W dalszej części przedstawiono rodzaje controllingu opisane w literaturze przedmiotu oraz wskazano zasadnicze narzędzia tej koncepcji. Podane zostały wnioski z przeprowadzonego badania pilotażowego. W pracy zastosowano metodę badawczą – analizę materiałów źródłowych i aktów prawnych oraz wywiad otwarty. Wywiady otwarte przeprowadzono z pracownikami księgowości w wojsku oraz moderatorami Zintegrowanego Wieloszczeblowego Systemu Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSI RON), który oparty jest na oprogramowaniu SAP Business One. Celem zwiadu badawczego było pozyskanie wstępnej wiedzy o wykorzystaniu controllingu w Siłach Zbrojnych RP. Badanie było niezbędne do precyzyjnego określenia problematyki oraz celowości prowadzenia dalszych badań.

### Słowa kluczowe

controlling, koncepcja zarządzania, metoda zarządzania, rodzaje controllingu

### Wprowadzenie

Obecnie, przed każdym przedsiębiorstwem stoi o wiele więcej wyzwań niż było to np. w czasach klasyków zarządzania takich jak Taylor czy Ford. Ciągłe zmieniające się środowisko wolnego, globalnego i niczym nieograniczanego rynku jest „polem walki”, na którym ścierają się spółki, holdingi czy nawet przedsiębiorstwa jednoosobowe. Konkurencja pomiędzy poszczególnymi podmiotami rynku, wymusza na tych organizacjach korzystanie z koncepcji zarządzania. Jedną z nich jest controlling, który spełnia szeroki zakres funkcji w przedsiębiorstwie oraz przynosi liczne korzyści. Stosowanie tej koncepcji zarządzania w wielu dziedzinach działalności organizacji pozwoliło na wyodrębnienie w literaturze znacznej ilości jego rodzajów. Narzędzia controllingowe wspierają działania menadżerów wszystkich szczebli zarządzania.

Zasadniczym celem powstania artykułu było zaprezentowanie elementarnych informacji dotyczących controllingu oraz wniosków z przeprowadzonego badania pilotażowego. W pracy zastosowano metodę badawczą – analizę materiałów źródłowych i aktów prawnych oraz wywiad otwarty. Wywiady otwarte przeprowadzono z pracownikami księgowości w wojsku oraz moderatorami Zintegrowanego Wieloszczeblowego Systemu Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSI RON), który oparty jest na oprogramowaniu SAP Business One. Badanie pilotażowe przeprowadzono w ostatnim kwartale 2019 roku w obrębie województwa Dolnośląskiego. Artykuł ten jest elementem projektu badawczego, który ma na celu odpowiedzieć na pytanie: czy w Siłach Zbrojnych RP stosowane są nowoczesne koncepcje zarządzania? Ugruntowana wiedza dotycząca controllingu oraz badanie pilotażowe są punktem wyjścia do realizacji projektu.

W artykule zwrócono szczególną uwagę na wyartykułowanie rodzajów controllingu, dokonano przeglądu pojęć i definicji. Przedstawiono zasadnicze narzędzia controllingu oraz przedstawiono wyniki badań pilotażowych.

### Historia controllingu

Większości z nas, pojęcie controllingu odruchowo kojarzy się z kontrolą. Jest to jednak błędne szufladkowanie tej koncepcji. Jej istotę stanowi całościowe sterowanie przedsiębiorstwem. Metoda ta od momentu powstania do dziś uległa licznym przeobrażeniom. Modyfikacje, wymusiła konieczność do-

stosowania koncepcji do wykorzystania w przedsiębiorstwach gospodarki rynkowej oraz instytucjach państwowych.

Historia controllingu jest bardzo bogata. Niektórzy autorzy datują jej początki na XV w., kiedy to na dworze króla Anglii powołano „countroullour’a”. Jego zakres kompetencyjny dotyczył nadzoru i weryfikacji przepływów monetarnych, a także dóbr materialnych oraz usług. Jednak idea controllingu w jego obecnej postaci związana jest ze Stanami Zjednoczonymi. Utworzono tam pierwsze stanowisko, w którym wykonywano zadania związane z kontrolą zarządzania finansami publicznymi. Wydarzenie to datuje się na drugą połowę XVII w. Następnie do życia powołano komisję odpowiedzialną za monitoring wykonania budżetu USA. Było to w 1778 r. Do gospodarki controlling zaczęto wprowadzać u schyłku XIX w. również w Stanach Zjednoczonych. Powodem jego wdrażania był silny wzrost obrotu gospodarczego. Wymusił on na kierownictwie przedsiębiorstw zastosowania skutecznych metod i technik planistycznych, kontrolnych oraz koordynujących. Pionierami implementacji controllingu były towarzystwa kolei żelaznej. W 1892 r. wdrożono do użycia techniki controllingowe w przedsiębiorstwie General Electric Company. Początkowo controller był osobą odpowiedzialną za budżet oraz rachunkowość w przedsiębiorstwie.

Dynamiczny rozwój controllingu przypada na lata wielkiego kryzysu gospodarczego. Korzyści, tej metody w trudnych ekonomicznie czasach doprowadziły do powołania Controllers Institute of America w 1931 r., aktualnie działającej pod nazwą Financial Executives Institute of America. Organizacja ta stworzyła katalog z zadaniami controllera, w którego zakres wchodziło: planowanie, sprawozdawczość finansowa wraz z analizą oraz kontrola wewnętrzna przedsiębiorstwa (nadzór nad realizacją zadań).

W latach 50. XX w. controlling dotarł do Europy poprzez zakładane filie amerykańskich korporacji. Jednakże, koncepcja ta nie przyniosła na starym kontynencie zakładanych efektów. Powodem była specyfika europejskich przedsiębiorstw. Trudności, z którymi się mierzone przełożyły się na rozwój teoretyczny controllingu, gdyż próbowano dostosować go do panujących warunków. Europejską kolebką controllingu stały się Niemcy. W Polsce początkowo controlling nie cieszył się zbyt dużą aprobatą. Dopiero od kilku lat można zauważyć jego ekspansję. Stało się to głównie przez działalność wyspecjalizowanych firm doradczych na tym polu. Były to: Szkoła Controllingu w Katowicach i Akademia Controllingu w Gdańsku.

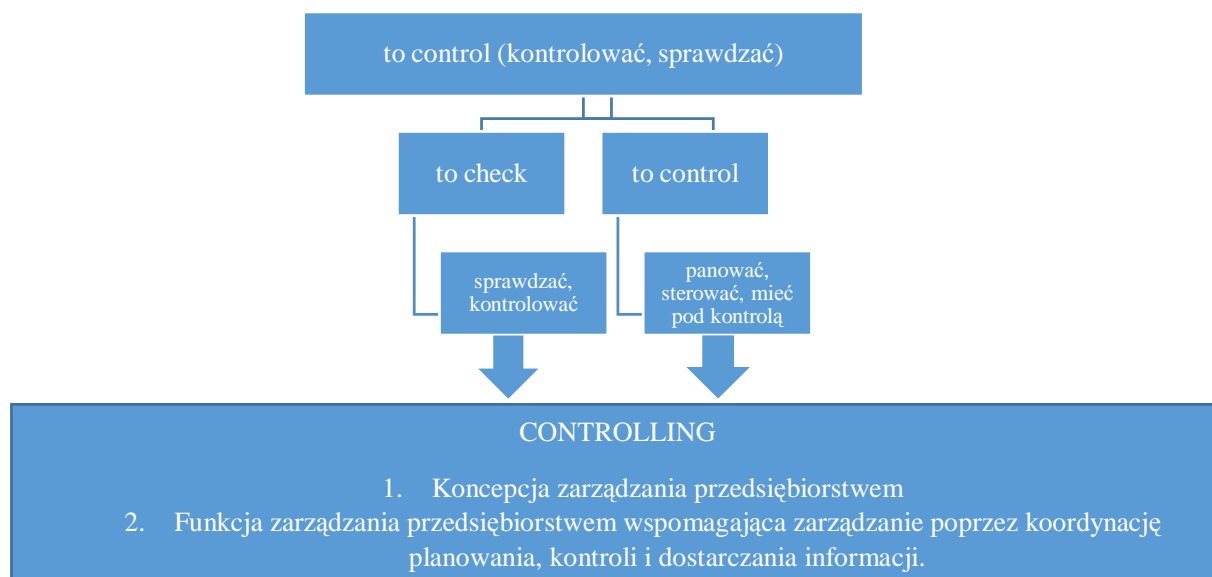
### Pojęcie controllingu

Mnogość definicji controllingu spowodowana jest szerokim spektrum zastosowań tej koncepcji. W literaturze przedmiotu zarówno zagraniczni, jak i krajowi autorzy podeszli do tego terminu w sposób zróżnicowany. Korzystając z dorobku Z. Sekuły należy definiować controlling za pomocą trzech pojęć:

- strategii – organizacja formułuje ją na początku, musi zawierać kierunki rozwoju na najbliższe lata oraz uwzględniać bieżące i przeszłe relacje z otoczeniem;
- zarządzania – dotyczy doboru środków finansowych oraz kapitału ludzkiego niezbędnego do realizacji zadań określonych podczas tworzenia strategii;
- eksploatacji – jest ściśle związana z bieżącym (codziennym) wykorzystywaniem środków przydzielonych w procesie zarządzania.

Wykorzystując znaczenie terminu controlling z języka angielskiego (zob. rys. 1) można sformułować jego dwie podstawowe definicje. Po pierwsze jest on koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem. Z drugiej strony stanowi on jedynie wspomagającą funkcję zarządzania realizowaną poprzez: synchronizację planowania, kontroli oraz przesyłania informacji.

**Rys. 1. Angielskojęzyczne znaczenie terminu controlling**



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: P. Tyrła, B. Stęplewski, *Controlling nowoczesną metodą zarządzania strategicznego*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2004, s. 48.

J. Weber uważa, że controlling jest podsystemem zarządzania organizacją, który częściowo odciąża, a częściowo wspomaga procesy takie jak: planowanie, sterowanie i kontrolę dając sposobność koordynacji całego systemu. Funkcje controllingu realizowane są przez istniejące stanowiska lub komórki utworzone odrębnie, specjalnie do tego celu. Obszar wpływu controllingu zależy od wykorzystania go w sferze strategicznej lub operacyjnej. Z kolei E. I. Saunders definiuje controlling jako kierowanie przy użyciu narzędzi i mechanizmów rachunkowości zarządczej<sup>1</sup>. W literaturze problemu istnieje wiele różnych podejść i definicji controllingu (zob. tab. 1).

**Tab. 1. Przegląd definicji controllingu**

Autor	Definicja
Państwowy Francuski Związek Dyrektorów Finansowych i Controllingu	Controlling obejmuje: – formowanie sprawnie działającego systemu informacji wewnętrznej oraz zewnętrznej, sprawowanie nadzoru nad jego funkcjonowaniem; – kontrolowanie i korygowanie wykonywanych zadań za pomocą analizy odchyłeń od zakładanych warunków; – koordynowanie planów budżetowych; – uczestniczenie w budowaniu i realizacji strategii organizacji.
H. Siegart	Controlling należy definiować w dwóch aspektach: – instytucjonalnym – jest całokształtem zadań jednostki organizacyjnej, wiąże się z zadaniami powierzonymi zatrudnionym na stanowisku controllera w dziale controllingu; – funkcjonalnym, przydzielając mu funkcje i rolę kierowniczą. Wyróżniamy w nim dwie koncepcje: – kierowania personelem wykorzystując planowanie, informowanie, organizowanie i kontrolę, umożliwiając opracowanie sugerowanych celów dla pracowników, analizę odchyłeń oraz formowanie wskazówek dotyczących dalszej realizacji postawionych zadań; – zarządzania organizacją, gdzie kluczowym zadaniem jest zagwarantowanie ciągłości funkcjonowania w ciągle zmieniającym się środowisku poprzez osiągnięty zysk.

<sup>1</sup> J. Antczak, *Controlling w systemie rachunkowości finansowej*, [w:] T. Kamiński, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Akademia Finansów i Biznesu Vistula w Warszawie, Warszawa 2013, s. 162

Autor	Definicja
B. R. Kuc	Controlling jest systemem koordynującym procesy zarządzania takie jak: planowanie, kontrola i dostarczanie informacji stwarzając możliwości do kierowania przedsiębiorstwem zgodnie z określonymi wcześniej celami. Controlling czyni zarządzanie możliwym poprzez doradztwo, wspomaganie czy opiniowanie, lecz nie zastępuje zarządzania samego w sobie.
J. Goliszewski	Controlling jest procesem sterowania, którego głównym celem jest osiągnięcie korzystnego wyniku przez przedsiębiorstwo. Realizowany jest przy pomocy planowania, kontroli czy sprawozdawczości.
S. Marciniak	Controlling jest systemem zorientowanym na wypracowanie określonego wyniku, opartym na: wzajemnie zależnych zasadach, technikach, procedurach oraz przedsięwzięciach. Działają one na rzecz wewnętrznego systemu sterowania i kontroli.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: B. Waclawik, L. Waclawik, *Controle de Gestion, czyli francuski controlling*, *Przegląd Organizacji*, 1993, nr 4, s. 39–40; H. Siegwart, S. Stander, *Stand des Controlling in der Schweiz: Konzept, Entwicklung und Verbreitung*, [w:] *Handbuch Controlling*, red. E. Mayer, J. Weber, C. E. Poeschel, Stuttgart 1990; B. R. Kuc, *Kontrolling narzędziem wczesnego ostrzegania*, Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa 2006, s. 21; J. Goliszewski, *Controlling strategiczny – część 2*, *Przegląd Organizacji*, 1991, nr. 6; S. Marciniak, *Controlling: teoria, zastosowania*, Difin, Warszawa 2008, s. 14.

Controlling szeroko wykorzystują praktycy funkcjonowania organizacji. Wzrost liczby przedsiębiorstw stosujących tę metodę zarządzania związany jest z wymiernymi korzyściami jakie za sobą niesie<sup>2</sup>. W literaturze przedmiotu wielokrotnie omawiane są walory controllingu.

Obecnie jesteśmy świadkami coraz częstszej implementacji controllingu zarówno w przedsiębiorstwach prywatnych, jak i organizacjach pożytku publicznego. Pozwoli to autorom publikacji dziedziny nauk o zarządzaniu na dalsze, nieustanne prace nad formułowaniem coraz trafniejszych definicji tej koncepcji.

### Korzyści wynikające z wdrożenia controllingu

Zasadniczym powodem popularności controllingu jest szeroki wachlarz zalet wynikających z jego wdrożenia. Biorąc pod uwagę najbardziej wymierne korzyści jakie niesie za sobą implementacja controllingu należy posłużyć się badaniami przeprowadzonymi przez J. Płóciennik-Napierałową. Na podstawie odpowiedzi respondentów stwierdzono, że pozytywne efekty wprowadzenia controllingu to<sup>3</sup>:

- poprawa rentowności;
- rozszerzenie udziału w rynku;
- redukcja kosztów działalności;
- poprawa jakości produkcji;
- poprawa płynności finansowej;
- usprawnienia przepływu informacji.

Korzystając z dorobku M. Sierpińskiej i B. Niedbały należy sklasyfikować zalety controllingu w dwóch grupach – finansowe i jakościowe (zob. tab. 2).

<sup>2</sup> A. Bieńkowska, Z. Kral, A. Zabłocka-Kluczka, *Controlling*, [w:] M. Hopej, Z. Kral, *Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2011, s. 38

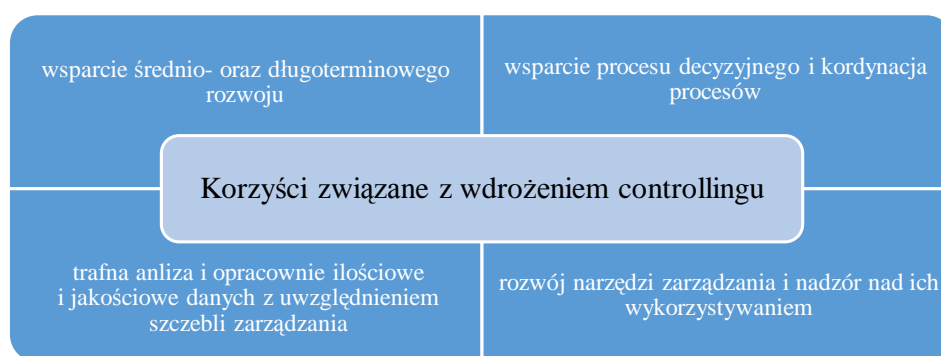
<sup>3</sup> J. Płóciennik-Napierałowa, *Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość”, 2001, nr 6.

**Tab. 2. Zalety controllingu**

ZALETY CONTROLLINGU	
FINANSOWE	JAKOŚCIOWE
<ul style="list-style-type: none"> <li>– elastyczność i szybkie dostosowanie się do zmiennej sytuacji na rynku</li> <li>– dążenie do ciągłej poprawy płynności finansowej;</li> <li>– wprowadzanie zmian na rynku czynników produkcji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– posiadanie lepszej i bardziej szczegółowej bazy informacji</li> <li>– możliwość szybkiego korzystania z dostępnych informacji</li> <li>– trafność w podejmowaniu decyzji;</li> <li>– usprawnienie systemu rejestracji zdarzeń gospodarczych</li> <li>– korzystne zabezpieczenie planowania i kontroli w przedsiębiorstwie</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Sierpińska, B. Niedbała, Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, PWN, Warszawa 2003, s. 64.

Inne spojrzenie na korzyści związane z wdrożeniem controllingu przedstawiła E. Kuklińska-Sadłocha (zob. rys. 2).

**Rys. 2. Korzyści związane z wdrożeniem controllingu**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Kulińska-Sadłocha, Controlling w banku, PWN, Warszawa 2003, s. 64.

Controlling przekład się na efektywne wykorzystywanie funkcji zarządzania takich jak: planowanie, kontrola czy motywowanie. W obszarze planowania system ten daje możliwość gromadzenia i tworzenia informacji o budżetach. Równocześnie określone są cele, do których realizacji przedsiębiorstwo powinno dążyć. Bieżące monitorowanie i analizowanie odchyleń, przekłada się na zrównoważone zarządzanie przedsiębiorstwem. Korzyści związane z wdrożeniem controllingu wpływają na przedsiębiorstwo w trzech obszarach: organizacyjnym, finansowym i stosunków pracy<sup>4</sup>.

Z drugiej jednak strony w literaturze przedmiotu autorzy często opisują mankamenty, jakie niesie ze sobą wdrożenie controllingu. Często wychodzą oni poza ramy oddziaływania controllingu i poruszając temat wad ogólnego zarządzania. Należy więc wykrystalizować dwa podstawowe problemy jakie niesie ze sobą controlling<sup>5</sup>. Pierwszy z nich to konflikt kompetencyjny pomiędzy controllerami i menadżerami. Drugi dotyczy zwiększenia kosztów zarządzania po wdrożeniu tej koncepcji, jeśli nie znajduje przełożenia w wynikach finansowych przedsiębiorstwa.

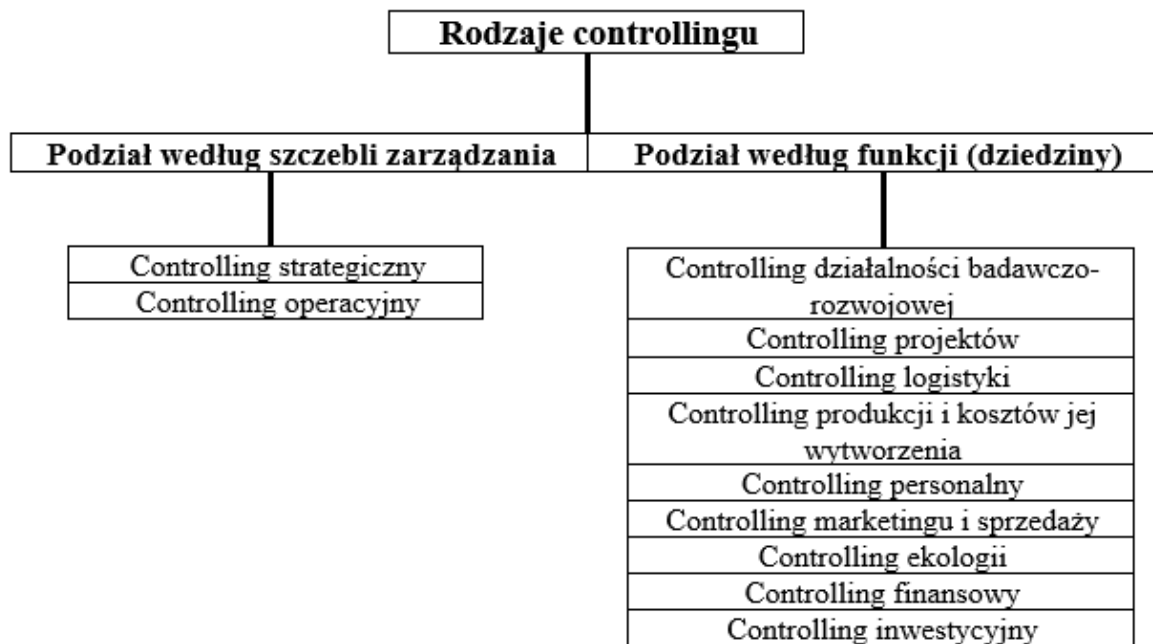
### Rodzaje controllingu

W literaturze problemu dokonano podziału controllingu ze względu na szczebel zarządzania oraz jego funkcje. Dodatkowo, w celu sklasyfikowania tej koncepcji zarządzania, brano pod uwagę treść oraz zakres działania<sup>6</sup> (zob. rys. 3).

<sup>4</sup> M. Sierpińska, Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 32.

<sup>5</sup> A. Bieńkowska, Z. Kral, A. Zabłocka-Kluczka, Controlling, [w:] M. Hopej, Z. Kral, Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2011, s. 38.

<sup>6</sup> M. Sierpińska, Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 18.

**Rys. 3. Rodzaje controllingu**

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Sierpińska, *Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 18–24.

Wykorzystując podział ze względu na szczebel zarządzania oraz horyzont czasu jego zastosowania wyróżniamy controlling strategiczny i operacyjny (zob. tab. 3).

Controlling strategiczny dotyczy planowania na tym że szczeblu, sterowania i koordynowania projektami gwarantującymi osiągnięcie celów w długim okresie. Istotną jest tu kontrola strategiczna<sup>7</sup>. Kluczowe, w realizacji procesu jest pozyskiwanie oraz przetwarzanie informacji. Stanowi ono fundament dla określenia założeń strategii, jej budowy i ostatecznie realizacji. Zasadniczym zadaniem controllingu strategicznego jest stworzenie warunków umożliwiających podjęcie działań zgodnych z celami przedsiębiorstwa<sup>8</sup>. System celów zależny jest od panujących warunków oraz niepewności związanej ze zmianami potrzeb ludzkich czy technologii.

W literaturze przedmiotu dotyczącej nauk o zarządzaniu autorzy formułują listy zadań niezbędnych do realizacji zastosowanych koncepcji. Do zasadniczych zadań controllingu strategicznego należą<sup>9</sup>:

- badanie realności długoterminowych celów organizacji wraz z ich ewentualną weryfikacją;
- analiza poprawności w podziale zadań długofalowych na etapy ich realizacji;
- wsparcie podczas doboru metod, technik, narzędzi czy standardów niezbędnych podczas planowania i kontroli;
- nadzór nad realnością planów, pomoc w ich opracowaniu;
- asysta w formowaniu systemów informacyjnych dla menadżerów wszystkich szczebli;
- analiza źródeł i jakości pozyskanych danych;
- prowadzenie kontroli wyprzedzającej wraz z oceną w obrębie szans i zagrożeń w wykonaniu zadań w poszczególnych etapach;
- określenie powstałych odchyleń od planowanych wyników i sklasyfikowanie ich na istotne, zależne i niezależne;
- wsparcie podczas projektowania działań dostosowawczych niezbędnych do korekty celów.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 18.

<sup>8</sup> E. Duda-Piechaczek, *Controlling – wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem*, Helion, Gliwice 2007, s. 65.

<sup>9</sup> M. Sierpińska, *Controlling funkcjonalny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 19.

Controlling operacyjny jest ściśle związany z bieżącą działalnością przedsiębiorstwa. Cechuje go przeniesienie celów i zasad z controllingu strategicznego do poziomu bieżącej działalności operacyjnej<sup>10</sup>. Idąc za E. Nowakiem należy stwierdzić, że długofalowe plany działalności organizacji przekładane są na plany krótkookresowe, mające postać budżetów. W jego ramach następuje uszczegółowienie planów strategicznych<sup>11</sup> (zob. tab. 3).

**Tab. 3. Podstawowe cechy controllingu strategicznego i operacyjnego**

Cechy	Controlling strategiczny	Controlling operacyjny
Cele	Zapewnienie długofalowej egzystencji przedsiębiorstwu i warunków dla jego rozwoju	Zapewnienie: – rentowności; – płynności finansowej; – nadwyżki finansowej
Orientacja	Dostosowanie działania do warunków zewnętrznego i zmiennego otoczenia	Skupia się na wewnętrznych zasobach organizacji, reguluje procesy wewnętrzne, ekonomizuje działania
Obszary obserwacji	Szanse i zagrożenia ze środowiska zewnętrznego, mocne i słabe strony organizacji	Przychody i koszty Nakłady oraz efekty
Horyzont czasowy	Okresy długie, wieloletnie	Okresy krótkie, skupia się na bieżącej działalności przedsiębiorstwa
Poziom planowania	Strategiczny	Operacyjny i taktyczny, budżetowanie
Strukturyzacja problemów	Niski stopień, cele i zadania mają charakter bardziej jakościowy niż ilościowy	Wyrażanie celów i zadań w sposób ilościowy, dbanie o precyzję i szczegółowość danych

Źródło: A. Skowronek-Mielczarek, *Procesy kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] M. Stróżycki (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa 2008, s. 322–323.

Controlling działalności badawczo-rozwojowej stosowany jest w działach przedsiębiorstw odpowiedzialnych za badania i rozwój. Aktualnie są to kluczowe obszary działalności organizacji. Innowacyjność oraz ciągła poprawa jakości są niezbędne do osiągnięcia zysków i poprawy konkurencyjności. Budżetowanie nakładów na badania to zasadnicze zadanie controllingu działalności badawczo-rozwojowej. Dodatkowo obejmuje analizę odchylenia od ustalonych norm wydatków oraz kontrolę wyników badań pod względem trafności oraz liczby wdrożeń<sup>12</sup>.

Controlling projektów dostarcza narzędzi niezbędnych kierownikom projektów do właściwego przygotowania budżetów, określenia kosztów realizacji oraz podziału kompetencji.

Controlling logistyki wiąże się z funkcjami takimi jak: transport, magazynowanie, realizację zamówień, przepływ materiałów w procesach produkcji oraz zbytu. Wspomaga on ich realizację. Zadaniem controllingu logistyki są<sup>13</sup>:

- planowanie oraz kontrola kosztów generowanych przez logistykę;
- optymalizowanie zapasów;
- planowanie transportu;
- programowanie przepływu materiałów;
- analizę odchylenia oraz dostarczanie niezbędnych informacji.

<sup>10</sup> A. Jużwicka, S. Lachowicz, *Controlling w organizacjach gospodarczych*, [w:] K. Szymańska, *Kompendium metod i technik zarządzania*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 89.

<sup>11</sup> E. Nowak, *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, [w:] E. Nowak (red.) *Controlling w przedsiębiorstwie: koncepcje i instrumenty*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2003, s. 71.

<sup>12</sup> M. Sierpińska, *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004, s. 21.

<sup>13</sup> S. Abt, *Zarządzanie logistyczne w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998, s. 295.



Controlling kosztów produkcji i kosztów jej wytworzenia zajmuje się programowaniem zdolności produkcyjnych, badaniem wydajności i jakości pracy. Prezentacja obiektywnego rachunku kosztów przedstawia opłacalności danej metody produkcji<sup>14</sup>.

Controlling zasobów ludzkich (controlling personalny) wiąże się z doborem oraz zatrudnieniem pracowników. Przekłada się na funkcje zarządzania kapitałem ludzkim takich jak: motywowanie i rozwój kadry pracowników. Jego zadaniem jest ocena przedsięwzięć prowadzących do zwiększenia kompetencji pracowników i potencjału kadrowego. Dodatkowo, ma wpływ na tworzenie systemu wynagrodzeń i racjonalizowanie kosztów pracy<sup>15</sup>.

Controlling marketingu i sprzedaży dotyczy zachowania odpowiednich relacji między polityką cenową, ofertą produktów i doborem form sprzedaży<sup>16</sup>. Zakres działalności dotyczy racjonalizacji wydatków i realizacji planów sprzedaży.

Controlling ekologii dotyczy zadań w zakresie ochrony środowiska. Wiąże się z planowaniem i kontrolą wykorzystywania zasobów, surowców oraz energii w przedsiębiorstwach. Dostarcza kadrze kierowniczej danych ekologicznych, kontroluje obciążenie środowiska generowanego przez przedsiębiorstwo. Dodatkowo zajmuje się przeliczaniem kosztów związanych z eksploatacją środowiska naturalnego<sup>17</sup>.

Controlling finansowy w literaturze problemu występuje w dwóch ujęciach: węższym i szerszym. Ujęcie węższe należy rozumieć poprzez wspomaganie realizacji funkcji finansowych. Utożsamiane jest z planowaniem, sterowaniem i koordynacją procesów finansowych zachodzących w przedsiębiorstwach. Szersze ujęcie traktuje controlling finansowy jako „międzyfunkcje”, która wspiera całokształt zarządzania firmą. Zaspokaja ona dopływ informacji oraz wspomaga rozwiązywanie problemów w zakresie finansów w całym łańcuchu budowania wartości firmy<sup>18</sup>. Zadania jakie stoją przed tą metodą dotyczą sporządzania, aktualizacji planów finansowych i kontrolą ich realizacji. Określają i poddają ocenie odchylenia od ustalonego planu, weryfikują przyczyny ich występowania. Jego rola obejmuje proponowanie działań zapobiegawczych, analizowanie i ocenianie stanów równowagi finansowej organizacji, powodów jej zachwiania. Formowane zostają informacje pomocnicze, niezbędne do podjęcia aktualnych i przyszłych decyzji finansowych. Zastosowanie tej koncepcji przekłada się na poprawę sytuacji finansowej organizacji w następujących obszarach: rentowność, płynność oraz efektywność<sup>19</sup>. Stan ten uzyskiwany jest poprzez generowanie dodatkowych zysków, zmniejszenie kosztów działalności oraz ryzyka finansowego.

Controlling inwestycji obejmuje zbiór narzędzi i instrumentów niezbędnych do podjęcia decyzji inwestycyjnych oraz kontroli ich realizacji<sup>20</sup>.

### Narzędzia controllingu

Obecnie w controllingu wykorzystywane są liczne metody, technik i narzędzia, które kompleksowo wspierają menadżerów. Wyzwaniem, jakie stoi przed kadrą zarządczą, jest ich właściwy dobór. Literatura przedmiotu opisuje szeroką paletę instrumentów controllingu. Sposób ich klasyfikacji zależy od autora. Najczęściej, odpowiednie narzędzia przydziela się na podstawie podziału controllingu na strategiczny i operacyjny<sup>21</sup>. Korzystając z dorobku H. Vollmutha i polskiej literatury ekonomicznej można odpowiednio sklasyfikować metody i techniki controllingu (zob. tab. 4).

<sup>14A</sup> Juźwicka, S. Lachowicz, *Controlling w organizacjach gospodarczych*, [w:] K. Szymańska, *Kompendium metod i technik zarządzania*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2015, s. 89.

<sup>15</sup> Ibidem.

<sup>16</sup> Ibidem, s. 90.

<sup>17</sup> M. Sierpińska, *Controlling funkcyjny...* op. cit., s. 23.

<sup>18</sup> R. Szymoniak, *Controlling finansowy*, [w:] *Organizacja controllingu w jednostce gospodarczej* – materiały konferencyjne, Szczecin 2001.

<sup>19</sup> M. Sierpińska, *Controlling funkcyjny...* op. cit., s. 23.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> J. Nesterak, *Controlling zarządczy – projektowanie i wdrażanie*, Wolter Kluwer business, Warszawa 2015, s. 54.



**Tab. 4. Podstawowe metody i techniki wspomagające controlling**

Controlling w perspektywie krótkoterminowej	Controlling w perspektywie długoterminowej
Activity Based Costing (ABC)	analiza SWOT
analiza „4P”, „4C”, „7P”	analiza krzywej doświadczeń
analiza łańcucha wartości	analizy portfelowe: BCG, Hofera, McKinseya
analiza rabatów	benchmarking
analiza obszarów sprzedaży	Balanced Scorecard (BSC)
analiza rozwoju trendu	bilans strategiczny przedsiębiorstwa
analiza ryzyka	hoshin kanri
analiza rynkowa i konkurencji	Business Processing Reengineering (BRP)
analiza wąskich gardeł	lean management
analiza XYZ	macierz Ansoffa
analiza wielkości zamówień	luka strategiczna
budżetowanie i analiza przyczynowa odchyłeń	make or buy – produkować czy kupować
just-in-time	metoda scenariuszowa
diagram Ishikawy – diagram przyczyn i skutków	model SMART
kanban	metoda wielorakich możliwości
koła jakości	outsourcing
optymalizacja wielkości produkcji	rachunek opłacalności inwestycji
próg rentowności (Break Even Point)	Performance Prism
rachunek kosztów bezpośrednich	Skandia Navigator
Yield Management	tableau de bord
wieloblokowy rachunek marż pokrycia kosztów	system wczesnego ostrzegania (SWO)

Źródło: J. Nesterak, *Controlling zarządczy – projektowanie i wdrażanie*, Wolter Kluwer business, Warszawa 2015, s. 54.

Spośród szerokiej palety narzędzi controllingowych za najskuteczniejsze należy uznać te, które dają możliwość równoczesnego planowania strategii oraz kontrolowania stopnia jej realizacji. Dokonać tego można poprzez ocenę zadań taktycznych i operacyjnych. Przez lata rozwoju controllingu czyniono starania, aby opracować najskuteczniejsze instrumenty koordynujące sfery: strategiczną i operacyjną. Prace te wprowadziły do gospodarki następujące narzędzia: Business Management Window, Balanced Scorecard, hoshin kanri, piramidę wyników, model SMART, Skandia Navigator, Performance Prism, tableau de bord.

### **Wnioski z badania pilotażowego dotyczącego stosowania koncepcji controllingu w Wojsku Polskim**

Rozmówcy biorący udział w wywiadzie otwartym w odpowiedzi na pytanie dotyczące stosowania controllingu w SZ RP stwierdzili, że koncepcja ta faktycznie funkcjonuje w ramach działalności Resortu Obrony Narodowej (RON). Wykorzystanie controllingu w gospodarce finansowej wojska dotyczy analiz, planowania, sterowania oraz koordynacji całego systemu przepływów środków pieniężnych w RON. W Siłach Zbrojnych RP gromadzona jest ogromna ilość danych dotyczących zużycia środków bojowych czy materiałów pędnych i smarów.

Podstawowym narzędziem controllingu w Wojsku Polskim jest Zintegrowany Wieloszczeblowy System Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSI RON). Oparty jest na oprogramowaniu SAP Business One. Software ten wykorzystuje rozwiązania typu ERP. Systemy te zaprojektowano z myślą o zwiększeniu wydajności oraz opłacalności. Ich zadaniem jest wsparcie podczas podejmowania decyzji. Umożliwiają to łatwo dostępne i przejrzyste dane. Oprogramowania tego typu używają światowi giganci korporacyjni. System funkcjonuje w oparciu o zabezpieczoną, resortową sieć teleinformatyczną – MIL-WAN. Oprogramowanie SAP Business One jest rozwiązaniem stworzonym z myślą specjalistycznych potrzebach organizacji i przedsiębiorstw. Software ten realizuje szeroki wachlarz funkcji takich jak: zarządzanie finansami, produkcją, magazynami czy relacjami z klientami, a także raportowanie oraz zaopatrzenie. System ten pozwala na dostosowanie i wdrożenie go w krótkim czasie.

Dedykowane dla armii na całym świecie są zbiory rozwiązań SAP for Defence & Security, które pozwalają na: poprawę przejrzystości posiadanych zasobów oraz pomoc w podejmowaniu decyzji. Kolejne walory jakie posiada ten system to redukcja kosztów i czasu reakcji.

Minimalizacja zużycia zasobów jest jednym z podstawowych celów działania wojska. Odpowiednie wykorzystanie zapasów często determinuje powodzenie operacji czy misji. Oprogramowania takie jak SAP pozwalają na wydatny przegląd zasobów z użyciem posiadanej wiedzy. Dzięki takim zabiegom użytkownik oszczędza czas i pieniądze. Docelowo Zintegrowany Wieloszczeblowy System Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSIRON) zakłada funkcjonowanie poprzez powiązane ze sobą moduły specjalistyczne (branżowe). Dane z różnych modułów ZWSIRON, funkcjonujących na różnych szczeblach organizacyjnych, agregowane są w Resortowej Hurtowni Danych.

W ramach SI ZWSI RON należy wyróżnić moduły związane z koncepcją controllingu: „FI” – Rachunkowość finansowa oraz „CO” – Controlling, który umożliwia ewidencję kosztów w oparciu o rodzaje kosztów i miejsca ich powstawania oraz zlecenia controllingu.

Identyfikacja wszystkich procesów realizowanych w wojsku pozwoli na dokładną analizę kosztów przez nie generowanych. Wyniki wykorzystuje się do lepszego planowania przedsięwzięć. W tym celu w Siłach Zbrojnych RP, warto wprowadzić organ doradczy przy dowódcach JW, aby w sposób racjonalny i optymalny tworzyć zestawienia potrzeb rzeczowych.

Wdrożenie controllingu w ujęciu koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem jest niemożliwe ze względu na specyficzne zadania Siłach Zbrojnych RP Polskiej. Nie jest to organizacja nastawiona na wypracowywanie jakiegokolwiek wyniku. Z drugiej strony, controlling realizuje funkcje wspomagającą zarządzanie poprzez synchronizację planowania, kontrolę oraz przesyłanie informacji. Wszystkie te działania mają miejsce w Siłach Zbrojnych RP, głównie w ich oddziałach gospodarczych. Należy zwrócić uwagę na fakt, że organizacja jaką są siły zbrojne zapewnia wszelkie warunki do wykorzystania tej koncepcji. W Siłach Zbrojnych RP już od najniższych szczebli dowodzenia gromadzi się dane dotyczące zużycia środków materiałowych. Szczegółową ewidencję prowadzą również Wojskowe Oddziały Gospodarcze oraz Regionalne Bazy Logistyczne.

### Wnioski

Dynamicznie rozwijająca się gospodarka determinuje implementację koncepcji zarządzania przez przedsiębiorstwa i organizacje. Istotą wdrożenia controllingu jest poprawa płynności finansowej oraz usprawnienia zarządzania informacją. Historia controllingu sięga XV w., choć jego rozkwit przypada na wiek XX. Podział controllingu występuje ze względu na szczebel zarządzania oraz jego funkcje.

W Polsce zmiana ustroju gospodarczego stała się bezpośrednią przyczyną wdrożeniem do przedsiębiorstw controllingu. Powstawania coraz bardziej skomplikowanych procesów wytwórczych skłania do permanentnego poszukiwania instrumentów umożliwiających podejmowanie decyzji. Controlling zmniejsza ryzyko podejmowania istotnych decyzji gospodarczych.

Organizacja jaką są siły zbrojne zapewnia wszelkie warunki do stosowania controllingu. Podstawowym jego narzędziem w Wojsku Polskim jest Zintegrowany Wieloszczeblowy System Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSI RON). Minimalizacja zużycia zasobów jest jednym z podstawowych celów działania wojska.

### Bibliografia

- Abt S., Zarządzanie logistyczne w przedsiębiorstwie, PWE, Warszawa 1998.
- Antczak J., Controlling w systemie rachunkowości finansowej, [w:] T. Kamiński, Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Akademia Finansów i Biznesu Vistula w Warszawie, Warszawa 2013.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., Controlling, [w:] M. Hopej, Z. Kral, Współczesne metody zarządzania w teorii i praktyce, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2011.
- Chachuła D., Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele, Difin, Warszawa 2009.
- Duda-Piechaczek E., Controlling – wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem, Helion, Gliwice 2007.
- Golisewski J., Controlling strategiczny – część 2, Przegląd Organizacji, 1991, nr 6.

- Jarugowa A., Nowak W., Szttychta A., Zarządzanie kosztami w praktyce światowej, ODiDK, Gdańsk 1998.
- Jasińska A., Metodyczne aspekty wybranych sposobów zarządzania kapitałem intelektualnym, „Prace naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu”, Wrocław 2006, nr 1114.
- Jużwicka, Lachowicz S., Controlling w organizacjach gospodarczych, [w:] K. Szymańska, Kompendium metod i technik zarządzania, Wolters Kluwer business, Warszawa 2015.
- Kowalska K., Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Wyższa Szkoła Biznesu w Dąbrowie Górniczej, Dąbrowa Górnicza 2001.
- Koziół K., Implementacja strategii i kontrola strategiczna. Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody. Strategie, Difin, Warszawa 2010.
- Kuc R., Kontroling narzędziem wczesnego ostrzegania, Wydawnictwo Menadżerskie PTM, Warszawa 2006.
- Kulińska-Sadłocha E., Controlling w banku, PWN, Warszawa 2003.
- Major R., Controlling, Absolwent, Łódź 1999.
- Marciniak S., Controlling: teoria, zastosowania, Difin, Warszawa 2008.
- Nesterak J., Controlling: zarys idei, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 2002, nr 560.
- Nesterak J., Controlling zarządczy – projektowanie i wdrażanie, Wolter Kluwer business, Warszawa 2015.
- Nita, Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem, Wolters Kluwer business, Kraków 2008.
- Nita, Raportowanie wewnętrzne w przedsiębiorstwie, [w:] E. Nowak, Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa, CeDeWu, Warszawa 2012.
- Nowak E., System controllingu w przedsiębiorstwie, [w:] E. Nowak (red.), Controlling w działalności przedsiębiorstwa, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2004.
- Płóciennik-Napierałowa J., Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania, „Rachunkowość”, 2001, nr 6.
- Sekuła Z., Istota controllingu, Organizacja i kierowanie, 1998, nr 3.
- Siegwart H., Stander S., Stand des Controlling in der Schweiz: Konzept, Entwicklung und Verbreitung, [w:] Handbuch Controlling, red. E. Mayer.
- Sierpiska M., Niedbała B., Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Sierpińska M., Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Szymoniak R., Controlling finansowy, [w:] Organizacja controllingu w jednostce gospodarczej” – materiały konferencyjne, Szczecin 2001.
- Tyrała P., Stęplewski B., Controlling nowoczesną metodą zarządzania strategicznego, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2004.
- Waclawik L., Controle de Gestion, czyli francuski controlling, Przegląd Organizacji, 1993, nr 4.
- Weber J., Poeschel C. E., Stuttgart 1990.
- Wierziński J., Metody controllingu w praktyce polskich przedsiębiorstw, „Organizacja i Kierowanie” 1998, nr 3.

## **Controlling as a result – oriented concept**

### **Summary**

The main goal of the article was an in-depth literature analysis on issues related to the management concept of controlling and presentation of conclusions from pilot studies on the application of this concept in the Armed Forces. The article describes the history of controlling, presents a different approach to the definition of this concept and indicates its advantages. The next part presents the types of controlling described in the literature and points out the basic tools of this concept. The conclusions of the pilot study are given.

### **Keywords**

controlling, management concept, management method, types of controlling

