

Anna Stronczek

Akademia Górniczo-Hutnicza w Krakowie

POSTRZEGANIE MIEJSCA CONTROLLERA NA PRZYKŁADZIE WYBRANEGO PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Controlling w przedsiębiorstwie nie mógłby być realizowany bez controllerów. Oczekiwań i wymagań w stosunku do nich jest bardzo wiele. Aby im sprostać, potrzeba wielu umiejętności i gruntownego wykształcenia. Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie o zakres działań controllera i umiejętności, których posiadanie jest przez niego niezbędne.

Słowa kluczowe: controller, rola controllera, zadania controllera

1. Wstęp

Bez wątplenia controlling jako koncepcja kompleksowo podchodząca do zarządzania jednostką gospodarczą pozwala na koordynację decyzji podejmowanych we wszystkich obszarach jej zarządzania. Controlling w przedsiębiorstwie nie mógłby jednak być realizowany bez controllerów.

Controller postrzegany jest jako doradca zarządu. Z racji znajomości procesów przypisuje się mu funkcje doradcze, wartościujące i opiniujące [Nowak 2003, s. 24]. Powołuje się go w celu wyszukiwania odpowiednich dróg wiodących do celów określonych w firmie. Celem niniejszego artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie (na przykładzie przedsiębiorstwa X) o zakres działań controllera i umiejętności, których posiadanie przez niego jest niezbędne.

2. Controller w przedsiębiorstwie

Literatura przedmiotu precyzuje to, kim powinien być controller w przedsiębiorstwie. H.J. Vollmuth stwierdza, że ma być „koordynatorem, doradcą i nawigatorem”. I dalej, ten sam autor podkreśla, że controller „powinien służyć radą osobom zarządzającym”, a rady te dotyczyć mają w szczególności: opracowywania planów (zarówno operatywnych, jak i strategicznych), przeprowadzania kontroli uzyskiwanych wyników oraz wprowadzania czynności sterujących [Vollmuth 1995, s. 25]. Zadania

controllera wynikają przede wszystkim z celów stawianych przed controllingiem w danym przedsiębiorstwie. Najczęściej sprowadzają się one do zdobywania, zestawiania, przetwarzania, prezentacji danych dotyczących danego przedsiębiorstwa i jego otoczenia, tak aby w efekcie otrzymać opracowane informacje ułatwiające proces decyzyjny. Należy podkreślić, że zakres zadań controllera zależy głównie od specyfiki i wielkości przedsiębiorstwa. W mniejszych organizacjach zakres prac specjalisty ds. controllingu będzie szerszy, w większych zaś, posiadających dział controllingu, praca ta jest rozłożona na różnych pracowników.

Współczesne, jak proponuje E. Duda-Piechaczek, zadania controllera można rozpatrywać nie tylko przez pryzmat podmiotu, ale również przedmiotowo, co może skutkować pojawieniem się następujących zależności:

1. controller i strategia marketingowa – zadania cocontrollera dotyczą koordynacji w zakresie cen sprzedaży produktów (motywowanie do stawiania i realizacji celów, a w ramach swoich działań wspomaganie w decyzjach dotyczących ustalania cen i rozmiaru sprzedaży),

2. controller a systemy informatyczne – zadania sprowadzają się do dostarczania danych, które mogą być przetworzone na informacje użyteczne w zarządzaniu jednostką,

3. controller a dział organizacyjny – zadania dotyczą sprawdzenia wykonania planów, a także próby ustalenia nieprawidłowości wymagających zmian organizacyjnych,

4. controller a rewizja wewnętrzna – zadania związane są z rewizją wewnętrzną (ale może ona być jednostką wydzieloną),

5. controller a podatki – controller musi znać przepisy podatkowe (i te, które mają istotny wpływ na zysk oraz przepływy pieniężne) i jest odpowiedzialny za realizację celów związanych z zarządzaniem zyskiem,

6. controller a dział planowania – zadania sprowadzają się do koordynowania realizowanych planów częściowych [Duda-Piechaczek 2007, s. 39].

Praktyka wykształciła zasadniczo trzy typy controllerów: rejestrator, nawigator, innowator. Typy te powiązane są z rodzajem otoczenia, w jakim funkcjonuje dana jednostka [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 42]. Charakterystykę typu otoczenia i zależnych od niego zadań controllera zawiera tabela 1.

Przedsiębiorstwa międzynarodowe – a takim jest przedstawiana jednostka X, będąca przedmiotem obserwacji w niniejszym artykule – zazwyczaj posiadają wielopoziomą organizację controllingu. Podstawowe uwarunkowania dotyczące lokalizacji w nich działu controllingu to [Jędralska 2003, s. 113–120]:

- rozmiar przedsiębiorstwa,
- rozmiar filii w danym kraju,
- rodzaj, treść i zakres oczekiwanych usług wspomagających kierownictwo (korporacja, filia),
- styl zarządzania korporacji i filii.

Tabela 1. Controller a otoczenie

Wizerunek controllera	Typ otoczenia	Zadania controllera
Rejestrator	stabilne (statyczne)	<ul style="list-style-type: none"> – dostarczanie danych o minionych procesach gospodarczych – wykorzystywanie informacji ze sprawozdań finansowych – powiązanie z księgowością finansową i tradycyjnym rachunkiem kosztów – nieuczestniczenie w procesach decyzyjnych
Nawigator	zmiennie (umiarkowanie dynamiczne)	<ul style="list-style-type: none"> – integracja planowania z kontrolą – porównanie wielkości faktycznych z planowanymi – zapobieganie popełnianiu ewentualnych błędów – wyeliminowanie odchyleń w czasie teraźniejszym i w przyszłości – współuczestniczenie w procesie decyzyjnym, pełnienie funkcji sztabowych lub liniowych
Innowator	burzliwe (dynamiczne)	<ul style="list-style-type: none"> – szybka orientacja w dokonanych zmianach – energiczne działania innowacyjne – doskonalsze rozwiązania przyjętego systemu ekonomicznego – stosowanie nowoczesnych rozwiązań w rachunkowości – udział w zarządzaniu

Źródło: [Czubakowska 1995, s. 17].

W badanej jednostce komórki controllingu umiejscowione są na każdym szczeblu struktury jednostki międzynarodowej, ich zadania różnią się jedynie obszarem kompetencyjnym realizacji, nie zaś samym obszarem kompetencyjnym.

3. Przedsiębiorstwo będące obiektem obserwacji

Jednostka, w której badano rolę controllera, to część międzynarodowej grupy wyspecjalizowanej w projektowaniu, wytwarzaniu i sprzedaży części do pewnego rodzaju urządzeń mechanicznych. Należy ona do czołówki producentów tego typu urządzeń. Grupę stanowi 12 oddziałów produkcyjnych i 9 centrów dystrybucji. Prowadzi działalność w 71 centrach badawczo-rozwojowych i 133 jednostkach produkcyjnych umiejscowionych w 29 krajach [materiały informacyjne firmy]. Grupa jest podzielona na 12 branż, a te z kolei dzielą się na dywizje, w skład których wchodzi zakłady produkcyjne, czyli najmniejsze jednostki organizacyjne tego przedsiębiorstwa międzynarodowego. Analizowana jednostka jest właśnie zakładem produkcyjnym, który zlokalizowany został w Małopolsce.

W międzynarodowym przedsiębiorstwie, którego częścią jest jednostka X, funkcjonuje struktura dywizjonalna controllingu w formie trójszczeblowej: centrala, dywizja i spółka-córka (będąca zakładem produkcyjnym). Taka struktura powoduje, że zasady komunikowania się w ramach korporacji są ściśle sformalizowane. Wszystkie zadania, generowanie raportów, ścieżka ich przepływów są jasno określone.

Aby odpowiedzieć na pytanie o rolę controllera w jednostce X, pokazane zostanie, jakie zadania stawiane są w omawianym zakładzie produkcyjnym przed:

- controllerem finansowym,
- starszym controllerem do spraw kosztów,
- controllerem do spraw wydatków,
- controllerem środków trwałych i inwestycji,
- controllerem kosztów bieżących,
- controllerem do spraw zapasów oraz kosztów logistycznych,
- controllerem kosztów bezpośrednich produkcji,
- controllerem do spraw raportowania.

4. Charakterystyka wymagań stawiana przed controllerami w jednostce X

Controller finansowy – w jednostce X postrzegany jest jako „głowa” działu finansów firmy. Dział ten podzielonego jest na dwa poddziały: księgowość i controlling. W zakresie jego stanowiska wyróżnić można zadania wynikające z misji, zarządzanie działem controllingu oraz jego rozwojem, dotyczące planu pięcioletniego, budżetowania i pozostałe. I tak w zakresie misji controller finansowy odpowiada za finansowe zamknięcie miesiąca, przedstawia wyniki miesięczne kierownictwu, a potem prezentuje je na comiesięcznych spotkaniach komunikacyjnych, w których biorą udział wszyscy pracownicy fabryki, sprawdza poprawność i zatwierdza budżet oraz prognozy, nadzoruje politykę zarządzania poziomem zapasów. Zarządzanie działem controllingu oraz jego rozwojem powoduje, że do jego zadań zalicza się również: zapewnienie dobrej komunikacji podczas spotkań (dziennych, pięciominutowych w ramach omówienia bieżących spraw działu; spotkań przed i po zamknięciu miesiąca; półrocznych omawiających główne cele do osiągnięcia na najbliższe miesiące). Ponadto funkcja ta pociąga za sobą odpowiedzialność za pięcioletni plan zysku i rozwoju oparty na prognozach sprzedaży i przedstawienie go zarządowi generalnemu oraz zapewnienie mu niezbędnych komentarzy i wyjaśnień.

Zadania związane z budżetowaniem dla tego stanowiska to: odpowiedzialność za proces budżetowania przedsiębiorstwa; wspólne podejmowanie decyzji z zarządem generalnym przedsiębiorstwa w sprawie kluczowych punktów budżetu; prezentacja finalnego budżetu; zapewnienie zarządowi dokładnych i wiarygodnych komentarzy dotyczących finalnego budżetu.

Do pozostałych zadań controllera finansowego w omawianym przypadku należy: elektroniczne zatwierdzanie wniosków zakupowych (wyższe kwoty), zatwierdzanie wniosków inwestycyjnych, uczestnictwo w spotkaniach dotyczących inwestycji w przedsiębiorstwie oraz autoryzacja przelewów bankowych.

Starszy controller do spraw kosztów – w zakresie tego stanowiska również można wyróżnić zadania wynikające z misji, dotyczące budżetowania oraz pozostałe. I tak w zakresie misji ponosi on odpowiedzialność za finansowe zamknięcia miesiąca, miesięczne przemysłowe audyty aktywności oraz analizy aktywności finanso-

wej fabryki względem budżetu i prognoz, a także za zapewnienie komentarzy do powyższych.

Jego zadania związane z budżetowaniem to: koordynacja tworzenia budżetu w dziale controllingu, współpraca z poszczególnymi działami przedsiębiorstwa, pomoc dla zarządu w podejmowaniu decyzji powiązanych z kluczowymi problemami (sprzedaż, produktywność, stan zapasów, koszty bieżące, wydajność), odpowiedzialność za właściwe i dokładne zaraportowanie budżetu w systemach, obowiązujących w przedsiębiorstwie.

Do pozostałych jego zadań należą: aktualizacja bazy danych dotyczącej standardowych kosztów, elektroniczne zatwierdzanie wniosków zakupowych (tych, których zatwierdzanie nie leży w obowiązkach controllera finansowego), koordynacja dziennego i tygodniowego raportowania sprzedaży, wydajności, złomowania, zapasów, siły roboczej oraz reprezentowanie działu controllingu. Do controllera do spraw kosztów spływają bezpośrednio raporty controllerów odpowiedzialnych za środki trwałe i inwestycje, koszty bieżące, wydatki, sprzedaż, transport i utrzymanie zapasów. Osoba ta odpowiada przed dyrektorem fabryki oraz controllerem finansowym za wszelkie analizy związane z kosztami działalności firmy oraz za regulację poziomu ponoszonych kosztów, zapewnienie wiarygodnych i skrupulatnych komentarzy oraz wyjaśnień, otrzymywanych wyników w zakresie kosztów związanych z produkcją, wynagrodzeniami, jakością, a także kosztów dodatkowych transportów, kosztów serwisów gwarancyjnych i pozostałych.

Controller do spraw wydatków – jest osobą odpowiedzialną za kontrolowanie i nadzorowanie wydatków ponoszonych w ramach działalności przedsiębiorstwa X, niebędącymi wydatkami na materiały produkcyjne ani wydatkami związanymi z utrzymaniem siły roboczej. Do jego zadań wynikających z misji można zaliczyć: odpowiedzialność za bieżące wydatki niebędące wydatkami na materiał czy siłę roboczą, zapewnienie raportowania starszemu controllerowi kosztów o ogólnych kosztach bieżących (informacja codzienna), aktywne uczestniczenie w budżetowaniu, odpowiedzialność za kosztorysy działu badań i rozwoju, wspomaganie controllera finansowego oraz starszego controllera do spraw kosztów w przygotowywaniu biznes planu oraz aktywne uczestnictwo w kluczowych spotkaniach.

Zadania controllera do spraw wydatków związane z zamknięciem miesiąca dotyczą zapewnienia pierwszego dnia zamknięcia informacji o zatwierdzonych wydatkach inwestycyjnych oraz wydatkach rzeczywiście poniesionych podczas bieżącego miesiąca, związanych z działem badań i rozwoju, odniesienie wyników do budżetu oraz prognoz, przygotowanie analizy kosztów bieżących produkcji i wydatków nie-związanych z produkcją, wyjaśnienie różnic w stosunku do poprzedniego miesiąca oraz budżetu i prognoz, zapewnienie komentarzy do analizy oraz raportowanych danych.

Zadania związane z budżetowaniem dla tego stanowiska to: odpowiedzialność za przygotowanie budżetu dla bieżących kosztów produkcji, bezpośrednich kosztów sprzedaży, kosztów bieżących, odpowiedzialność za inwestycje oraz wydatki zwią-

zane z działem badań i rozwoju, zatwierdzenie budżetu związanego z polityką oszczędności osiąganych na wydatkach oraz planu działań w jej ramach, opracowanie budżetu, związanego z zamówieniami na produkty przedsiębiorstwa na najbliższy rok.

Ponadto controller ten w zakresie swoich obowiązków dziennych zatwierdza wnioski inwestycyjne związane z działem badań i rozwoju, zatwierdza elektroniczne wnioski zakupowe związane z wydatkami na ten dział, nadzoruje wydatki bieżące w stosunku do budżetu dla każdego z centrów kosztowych.

Controller środków trwałych i inwestycji – to osoba odpowiedzialna za wszelkie nowe inwestycje w przedsiębiorstwie oraz za monitorowanie i prowadzenie ewidencji środków trwałych. Odpowiada on za raporty dla controllera finansowego oraz dyrektora fabryki dotyczące zatwierdzonych wniosków inwestycyjnych, inwestycji w toku i inwestycji już zrealizowanych. Bierze on także udział w całym procesie realizacji nowych wniosków inwestycyjnych (od przeglądania ich wraz z osobą wnioskującą o zakup, poprzez opracowanie kosztorysu procesu inwestycyjnego, aż do wprowadzenia środka trwałego oraz późniejszą ewentualną sprzedaż lub likwidację). Controller inwestycji i środków trwałych jest pierwszą osobą akceptującą wydatki na inwestycje, więc odpowiada za prawidłowe przygotowanie propozycji inwestycji. Przedstawiając wniosek o inwestycję, bierze na siebie odpowiedzialność za podjęcie pozytywnej decyzji w ramach nowych inwestycji oraz za przeprowadzenie procesu inwestycyjnego, a potem prowadzenie inwestycji środka trwałego. Controller inwestycji współpracuje z controllerem ds. wydatków w ramach inwestycji w obszarze badań i rozwoju.

Do zadań tego controllera w zakresie misji należy: odpowiedzialność za kontrolę wszystkich inwestycji realizowanych w fabryce, uczestniczenie w opracowywaniu budżetu oraz miesięcznym raportowaniu wydatków związanych z zatwierdzonymi wnioskami inwestycyjnymi oraz wydatkami związanymi z już realizowanymi wnioskami inwestycyjnymi, przygotowanie niezbędnych informacji do corocznego raportowania w ramach środków trwałych, uczestniczenie w kluczowych spotkaniach na temat inwestycji. W zakresie zamknięcia miesiąca zapewnia dane o poziomie wydatków na inwestycje planowane, już przyobiecane oraz w toku, przygotowuje sprawozdania z ewentualnych likwidacji lub sprzedaży środków trwałych, wykazuje ich wpływ na stan budżetu, przygotowuje analizy amortyzacji, wyjaśnia różnice względem budżetu oraz zapewnia komentarze do powyższych.

W zakresie budżetowania controller ds. inwestycji odpowiada za gromadzenie informacji z poszczególnych działów przedsiębiorstwa na temat budżetowanych inwestycji i zatwierdza dane o budżetowanych wartościach przyobiecanych wydatków na inwestycje oraz inwestycje już zrealizowane.

Controller kosztów bieżących to osoba, która bezpośrednio raportuje starszemu controllerowi kosztów oraz controllerowi finansowemu o stanie kosztów bieżących przedsiębiorstwa, związanych z typem prowadzonej działalności. Zapewnia informację o kosztach administracyjnych przedsiębiorstwa, związanych bezpośrednio

nio z produkcją, wynikających z korzystania z usług bankowych, rozliczania się z ZUS, kosztach związanych ze służbowym transportem, z utrzymywaniem i dofinansowywaniem firmowej kantyny. Controller kosztów bieżących zajmuje się opracowywaniem analiz kosztów bieżących produkcji, zapewnia komentarze do otrzymanych wyników oraz wyjaśnienia dla różnic i odchyłeń pomiędzy budżetami a stanem faktycznym.

Controller do spraw zapasów oraz kosztów logistycznych – zajmuje się monitorowaniem stanu zapasu fabryki w kilkunastu magazynach należących do przedsiębiorstwa. Kontroluje stan zapasów, monitoruje na bazie dziennej wahań stanu zapasów, ingeruje w razie znaczących odchyłeń od stanu prognozowanego lub budżetowanego, zajmuje się przygotowaniem wyjaśnień dla zarządu generalnego źródła wahań oraz działań wspomagających zarządzanie zapasami. Controller zapasów jest również osobą odpowiedzialną za koszty logistyczne, rozumiane jako związane z magazynowaniem, transportem, procesem zamówień i pakowaniem.

Controller kosztów bezpośrednich produkcji – odpowiada przed controllerem finansowym za sporządzanie wszelkich sprawozdań z działań związanych z kosztami bezpośrednimi produkcji. Raportuje o działalności związanej ze sprzedażą (zmiany cen produktów, prowizje związane z działalnością firmy, prowizje związane z materiałami, wielkości nie jakościowe). Dostarcza również podsumowania i analizy wyników sprzedaży z podziałem na klientów, projekty, rodziny produktów. Odpowiada za analizę i kontrolę odchyłeń w stosunku do budżetu i prognoz w obszarze produkcji. Kontroluje i analizuje ceny zakupu, bada rozbieżności cenowe pomiędzy dostawcami i klientami na transakcjach zakupu i sprzedaży. Odpowiada również za opracowanie i utworzenie wiarygodnych i uargumentowanych rezerw na sprzedaż z powodu rozbieżności cenowych lub ilościowych, niezgodności danych pomiędzy zamówieniami a fakturami. Kontroluje koszty bezpośrednie produkcji, koszty pracy bezpośredniej, tworzy raporty w powyższych obszarach, analizuje wydajność. Controller tego obszaru kosztów produkcji zajmuje się również analizą i kontrolą kosztów utrzymania maszyn i urządzeń oraz ich napraw.

Controller do spraw raportowania jest w przedsiębiorstwie odpowiedzialny za porozumiewanie się przedsiębiorstwa z jednostkami zewnętrznymi. Odpowiada za wszelkie raportowanie wyników finansowych w ramach systemów informatycznych na poziomie grupy. Ponadto odpowiada za zapewnianie szybkich, rzetelnych i wiarygodnych raportów wyników sprzedaży, stanu zapasów, wydajności pracowników, stanu zatrudnienia i jego kosztów. Zajmuje się również raportowaniem i wyjaśnianiem rozbieżności w ramach najważniejszych wskaźników opisujących działalność małopolskiego oddziału firmy X. Jest odpowiedzialny za kontrolowanie, przy współpracy z odpowiednią osobą z działu zarządzania zasobami ludzkimi, codziennego raportowania stanu zatrudnienia, wskaźnika wydajności, nieobecności, zwolnień oraz wyczerpujących komentarzy do powyższych wyników.

5. Podsumowanie

Oczekiwań i wymagań w stosunku do controllerów jest bardzo wiele. Aby im sprostać, potrzeba wielu umiejętności i gruntownego wykształcenia, zatem nie będzie nadużyciem stwierdzenie, że zawód ten wymaga znajomości funkcjonowania wszystkich obszarów jednostki gospodarczej i powinien być poparty nie tylko wykształceniem kierunkowym, zgodnym z branżą, w której przedsiębiorstwo funkcjonuje, ale także umiejętnościami menedżerskimi.

Zadania stawiane przed controllerami w obserwowanym przedsiębiorstwie można określić jako „książkowe”. Tak jak sugeruje literatura przedmiotu [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 36], w zakresie swoich zadań controllerzy w przedsiębiorstwie X przygotowują i koordynują postęp w realizacji różnorodnych planów, nadzorują realizację wynikających z nich zadań, interpretują przygotowane wcześniej raporty z wykonanych zadań, określają zasady sporządzania zestawień i sprawozdań, pełnią funkcje doradcze na rzecz zarządu, poprzez nadzór i koordynację włączają się w przygotowanie sprawozdawczości zewnętrznej, przygotowują analizy oraz ich interpretacje. Zdecydowanie można stwierdzić, że funkcjonowanie działu controllingu analizowanej jednostki oparte jest na wiedzy i doświadczeniu wysoko wykwalifikowanych osób, których doświadczenie zawodowe pokrywa się z obszarami controllingu, za które są odpowiedzialni.

Literatura

- Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- Czubakowska K., *Funkcje i zadania controllera w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe AE, nr 698, Wrocław 1995.
- Duda-Piechaczek E., *Controlling – wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem*, One Press, Gliwice 2007.
- Jędralska K., *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem międzynarodowym*, Katowice 2003.
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- Vollmuth H.J., *Controlling: planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1995.

PERCEPTION OF THE PLACE OF A CONTROLLER ON THE EXAMPLE OF A SELECTED ENTERPRISE

Summary: Controlling the company could not be implemented without controllers. Expectations and requirements in relation to controllers are high. To meet their need for multiple skills and a thorough education, the purpose of this article is to attempt to answer the question about the range of activities of a controller.