

Monika Tendaj-Bielawska

Urząd Miejski we Wrocławiu

**WYBRANE ELEMENTY
KONCEPCJI CONTROLLINGU WŁAŚCICIELSKIEGO
W SPÓŁCE
Z UDZIAŁEM JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO**

**1. Nadzorowanie działalności spółek
z udziałem jednostek samorządu terytorialnego**

Jednostki samorządu terytorialnego zgodnie z ustawami samorządowymi¹ oraz Ustawą z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (DzU nr 9, poz. 43 ze zm.) mogą realizować zadania o charakterze użyteczności publicznej w formie zakładów budżetowych lub spółek prawa handlowego: spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych będących spółkami kapitałowymi. Dodatkowo samorządy mogą tworzyć spółki kapitałowe lub przystępować do nich, jeżeli mają zamiar realizować inne zadania ważne z punktu widzenia rozwoju danej społeczności lokalnej. Spółki kapitałowe są osobami prawnymi, działającymi we własnym imieniu w obrocie gospodarczym, na zasadach określonych przede wszystkim w kodeksie spółek handlowych i umowach/statutach spółek. Samorządy mogą mieć 100% udziałów/akcji w spółkach kapitałowych – są to tzw. spółki jednoosobowe, lub też mogą mieć większościowe lub mniejszościowe pakiety udziałów/akcji.

Z punktu widzenia sprawowania nadzoru właścicielskiego w spółkach kapitałowych przez jednostki samorządu terytorialnego, które zaangażowały kapitał, a zazwyczaj również znaczny majątek rzeczowy, w celu gospodarowania nim w sposób profesjonalny przez spółkę i świadczenia przez nią usług użyteczności publicznej na rzecz lokalnej społeczności, w zamian za objęcie wszystkich lub większości udzia-

¹ Reforma administracji publicznej z 1998 r. wprowadziła samorządy gminne (ustawa z dnia 8 marca 1990 r., DzU nr 142, poz. 1591 ze zm.), powiatowe (ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r., DzU nr 142, poz. 592 ze zm.) i województw (ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r., DzU nr 142, poz. 1590 ze zm.).

łów/akcji w kapitale zakładowym, istotna jest sprawna i efektywna współpraca oraz przepływ informacji zarządczej i kontrolnej pomiędzy organami spółki: zgromadzeniem wspólników/walnym zgromadzeniem, radą nadzorczą i zarządem.

Szczegółowe kompetencje organów spółek są określone w kodeksie spółek handlowych² i w umowach/statutach spółek. Do najważniejszych kompetencji wymienionych organów można zaliczyć:

- **zarząd** – organ zarządzający spółką, reprezentujący spółkę w ramach czynności podejmowanych w związku z prowadzeniem działalności,
- **radę nadzorczą** (obowiązek powoływania tego organu w spółkach z udziałem jednostek samorządu terytorialnego wynika z ustawy o gospodarce komunalnej) – organ nadzorczy sprawujący stałą i bieżącą kontrolę nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach jej działalności, bez kompetencji do wydawania zarządowi wiążących poleceń dotyczących prowadzenia spraw spółki. „Do szczególnych obowiązków rady nadzorczej należy ocena sprawozdań, o których mowa w art. 231 § 2 pkt 1, w zakresie ich zgodności z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym, oraz wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia straty, a także składanie zgromadzeniu wspólników corocznego pisemnego sprawozdania z wyników tej oceny” [8, art. 219 § 3]. „W celu wykonania swoich obowiązków rada nadzorcza może badać wszystkie dokumenty spółki, żądać od zarządu i pracowników sprawozdań i wyjaśnień oraz dokonywać rewizji stanu majątku spółki” [8, art. 219 § 4]. „Każdy członek rady nadzorczej może samodzielnie wykonywać prawo nadzoru, chyba że umowa spółki stanowi inaczej” [8, art. 219 § 4],
- zgromadzenie wspólników/walne zgromadzenie – organ właścicielski, który może realizować uprawnienie indywidualnej kontroli, chyba że umowa/statut takie uprawnienie ograniczają. „Prawo kontroli służy każdemu wspólnikowi. W tym celu wspólnik lub wspólnik z upoważnioną przez siebie osobą może w każdym czasie przeglądać księgi i dokumenty spółki, sporządzać bilans dla swego użytku lub żądać wyjaśnień od zarządu” [8, art. 212 § 1]. „W przypadku ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej umowa spółki może wyłączyć albo ograniczyć indywidualną kontrolę wspólników” [8, art. 213 § 3].

W spółce z większościowym udziałem jednostki samorządu terytorialnego funkcję wspólnika/akcjonariusza, a w jednoosobowej spółce funkcję zgromadzenia wspólników/walnego zgromadzenia, w imieniu jednostki samorządu terytorialnego sprawuje jej organ wykonawczy. On też ma prawo wyznaczyć swoich przedstawicieli w radzie nadzorczej, rada nadzorcza zaś jest właściwym organem do powołania członków zarządu spółki. Jednostki samorządu terytorialnego bardzo często wspomagają system sprawowania nadzoru właścicielskiego przez powoływanie w ramach struktur samorządowych wydzielonych komórek bądź stanowisk do pełnienia nadzoru w imieniu organu wykonawczego samorządu terytorialnego. Do

² Ustawa z dnia 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych*, DzU nr 94, poz. 1037, ze zm.

takich komórek należą wydziały/biura nadzoru właścicielskiego (lub kontroli i nadzoru właścicielskiego), w ramach których urzędnicy samorządowi prowadzą bieżący monitoring prawny i ekonomiczny działalności organów spółek oraz działalności inwestycyjnej i podstawowej operacyjnej spółek.

2. Controlling a nadzór właścicielski nad spółkami z udziałem jednostki samorządu terytorialnego

Organem zarządzającym w przedsiębiorstwie, zorganizowanym w formie spółki kapitałowej, jest zarząd. Dokonując przeglądu definicji controllingu spotykanych w literaturze, można przyjąć, że controlling koordynuje, nadzoruje i monitoruje podsystemy zarządzania w przedsiębiorstwie, w odniesieniu zaś do kierownictwa pełni funkcje wspomagające i współuczestniczące w procesie zarządzania. Controlling jest zatem postrzegany przede wszystkim jako system wspierający kierownictwo przedsiębiorstwa (zarząd oraz kierownictwo średniego i niższego szczebla) na poziomie zarówno strategicznym, jak i operacyjnym.

Zgromadzenie wspólników/walne zgromadzenie oraz rady nadzorcze nie uczestniczą w bieżącym funkcjonowaniu spółek – działają w zasadzie na zwoływanych okresowo posiedzeniach, opiniują lub zatwierdzają zastrzeżone dla swoich kompetencji dokumenty spółek. To oraz sama konstrukcja zasad współpracy organów spółek kapitałowych w ramach przyznanych im kompetencji powodują, że o ile w przypadku zarządów kompleksowe podejście do controllingu w przedsiębiorstwie/spółce jest jak najbardziej zasadne, o tyle z punktu widzenia zadań realizowanych przez rady nadzorcze i wspólników/akcjonariuszy jest ono jednak trudne do zastosowania. Rady nadzorcze oraz wspólnicy/akcjonariusze działają bowiem wprawdzie jako organy spółki, ale „na zewnątrz” przedsiębiorstwa. Dlatego też wydaje się, że w przypadku tych organów należy przede wszystkim skoncentrować się na tym, jakie kompetencje zastrzeżone dla tych organów w procesach planowania, sterowania, motywowania i kontroli controlling może wspierać i za pomocą jakich narzędzi może to robić.

Centralną funkcję controllingu stanowi koordynacja. To głównie przez koordynację procesów planowania, sterowania i kontroli controlling orientuje działania kierownictwa wszystkich szczebli zarządzania na globalne cele przedsiębiorstwa. W nadzorze właścielskim, którego podmiotami są organy spółek, koordynacja jest postrzegana nie tylko jako warunek uzyskania zbieżności celów jednostek i grup wewnątrz przedsiębiorstwa, ale jako niezbędny warunek współpracy pomiędzy zarządem, radą nadzorczą i zgromadzeniem wspólników/walnym zgromadzeniem. Koordynacja jest ukierunkowaniem działań na określony cel [3, s. 22].

Rozróżnienie szczebli zarządzania (strategiczny, taktyczny, operacyjny) służy odpowiedniemu ukierunkowaniu procesów koordynacyjnych, a przez to wyodrębnieniu controllingu strategicznego i controllingu operacyjnego (obejmuje on również szczebel taktyczny). Do podejmowania decyzji krótkookresowych służy controlling operacyjny, a długookresowych – controlling strategiczny.

Controlling strategiczny zmierza do sprawnego ukształtowania procesów planowania i kontroli w ramach zarządzania strategicznego. Z tego właśnie powodu controlling strategiczny stara się o stworzenie odpowiednich warunków organizacyjnych i informacyjnych do opracowania planów strategicznych i zorganizowania kontroli oraz o koordynację i uzgodnienia z zarządzaniem operatywnym. Controlling operacyjny jest określany często jako sterowanie zyskiem zorientowane na przyszłość, realizowane poprzez stałe porównywanie stanu faktycznego z planowanym [7, s. 15]. Celem tego sterowania jest utrzymanie płynności, rentowności i zwiększenie wartości majątku przedsiębiorstwa, a także optymalne wykorzystanie możliwości organizacji, przy uwzględnieniu ograniczonych zasobów oraz potrzeb rynku (*Doing the things right*) w krótkim okresie, dotyczącym jednego roku gospodarczego.

Controlling, wykorzystując wiele instrumentów kierowania, umożliwia bieżącą i „wyprowadzającą” identyfikację odchyleń, dając tym samym podstawy do podejmowania we właściwym czasie działań korygujących lub zapobiegawczych. Zdaniem S. Nowosielskiego nie dysponuje on własnymi narzędziami, lecz wykorzystuje narzędzia systemowe, do których należą przede wszystkim [7, s. 13]:

1. Rachunkowość zarządcza, a szczególnie rachunek kosztów pełnych i rachunek wkładu (marży) na pokrycie.

Jedną z cech charakterystycznych controllingu jest koncentracja na rachunkowości zarządczej. Dla celów koordynacji konieczne jest dostarczanie informacji służących ocenie poszczególnych wariantów decyzyjnych, by stworzyć podstawy do podejmowania optymalnych decyzji. Funkcję tę spełnia rachunkowość zarządcza, uczestnicząca w rozwiązywaniu tych problemów, w stosunku do których ma zastosowanie miara wartości ekonomicznej. Jest ona narzędziem controllingu zajmującym się m.in. informacjami prognostycznymi, rynkowymi, analizami, podatkami itd.

Wykorzystywanie przez controlling rachunkowości zarządczej jest podyktowane informacyjnymi potrzebami procesu zarządzania controllingowego, uzależnionego od wielu zmiennych czynników wewnętrznych i zewnętrznych, wpływających na osiągane przychody ze sprzedaży oraz ponoszone koszty działalności przedsiębiorstwa. Wspiera ona bowiem decydentów w podejmowaniu właściwych decyzji dzięki dostarczaniu jedynie istotnych informacji właściwym ludziom, we właściwym czasie i po najniższym koszcie. Rachunkowość zarządcza, która wyrosła na gruncie rachunku kosztów, jest systemem gromadzenia, analizy, liczbowego prezentowania informacji finansowych i niefinansowych, a także porównywania wartości rzeczywistych z planowanymi, ułatwiającym tym samym sterowanie przedsiębiorstwem. Jej zadaniem jest kreowanie informacji złożonej, wynikającej z wielu danych źródłowych, po to, by móc służyć przygotowywaniu programów działań na rzecz osiągania celów w zakresie wzrostu, rozwoju i zysku. Jakość dostarczanych informacji jest niezmiennie istotnym problemem w procesie zarządzania. „Istotność jest sercem rachunkowości zarządczej, jeżeli informacja jest nieistotna dla określonej decyzji, to jest bez wartości” [4, s. 39].

Najważniejszymi narzędziami rachunkowości zarządczej są rachunki kosztów [1, s. 31-32; 7, s. 60-64]. Opierają się one na specyficznej z punktu widzenia potrzeb controllingu strukturalizacji kosztów. Rachunkowość zarządcza jest instrumentem zarządzania wykorzystywanym do przygotowania i realizacji decyzji, prowadzących do rozwiązania problemu, jak gospodarować posiadanym majątkiem, by w warunkach zmieniającego się strumienia przychodów móc tak dostosować poziom kosztów, aby zapewnić osiąganie zysku [1, s. 34]. W tym zakresie oferuje ona odpowiednie arkusze rachunków wyników [1, s. 35-37].

2. Planowanie – jest ono oparte przede wszystkim na sprzężeniu zwrotnym i prognozowaniu wielkości ekonomicznych; w tym metodyka, procedury i instrumenty planowania strategicznego oraz budżetowania, rachunki oceny realizacji planów, wskaźniki planistyczne oraz wskaźniki oceny sytuacji finansowej,

3. Zarządzanie przez cele – dotyczące szczególnie zasad identyfikowania celów kadry kierowniczej i pozostałych pracowników z celami przedsiębiorstwa, w tym zastosowania wskaźników efektywności pracy podmiotów wewnętrznych przedsiębiorstwa.

Controlling wykorzystuje metody, analizy i techniki, znane już z innych dyscyplin zarządzania, do nowych badań i analiz. Nowością w koncepcji controllingowej jest połączenie tych narzędzi w jeden sformalizowany system, stanowiący ważny składnik nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem.

Zasadniczą kwestią przy doborze instrumentów controllingowych, również na potrzeby nadzoru właścicielskiego, jest ich adekwatność do konkretnych warunków funkcjonowania oraz problemów danego przedsiębiorstwa, a także do kompetencji zastrzeżonych dla poszczególnych organów spółek. Mając na uwadze przykładowe wymienione kompetencje organów spółek kapitałowych z udziałem jednostki samorządu terytorialnego można stwierdzić, że w zakresie planowania, wyznaczania celów, kierunków rozwoju czy też założeń biznesowych do wspólnych przedsięwzięć z samorządem, zarówno informacje i dane, jak i system informacyjno-sprawozdawczy i zastosowane instrumenty controllingowe, będą miały charakter głównie strategiczny, ale także operacyjny, w zakresie np. planowania rocznego, w zakresie zaś sterowania i kontroli charakter operacyjny będzie cechował sprawozdawczość i przepływ informacji między zarządem i radą nadzorczą, a strategiczny przede wszystkim na poziomie wspólnika/akcjonariusza.

W tradycyjnym podejściu do controllingu jako systemu czy też podsystemu zarządzania decyzję co do wyboru i wprowadzania instrumentów controllingowych podejmuje controller, przy udziale naczelnego kierownictwa przedsiębiorstwa. W przypadku nadzoru właścicielskiego, dodatkowo w spółkach z udziałem jednostek samorządu terytorialnego, tzn. w większości realizujących zadania użyteczności publicznej lub istotne z punktu widzenia rozwoju społeczności lokalnej, dysponując powierzonym majątkiem, szczególną rolę w procesie doboru narzędzi controllingowych wspierających organy spółek odgrywają komórki nadzoru, powołane w strukturach samorządowych.

Skuteczne wprowadzenie controllingu lub chociażby wdrożenie instrumentów controllingowych w nadzorze właścicielskim wymaga istnienia odpowiedniego systemu informacyjno-sprawozdawczego, który zapewni przepływ informacji pomiędzy poszczególnymi organami spółki. Przez informację, definiowaną w teorii organizacji i zarządzania, rozumie się „...wiedzę dotyczącą celów, tj. wiedzę potrzebną do określania i prowadzenia zadań służących do realizacji celów” [2, s. 22]. Wiedza ta, powstała dzięki analizie lub przetworzeniu danych, ma służyć decyden-
tom przy podejmowaniu decyzji związanych z zakresem ich odpowiedzialności. Ogólnym zadaniem systemu informacji jest bowiem ułatwienie procesów podejmowania decyzji. System informacji zmierza tym samym do tworzenia uporządkowanego przepływu informacji z odpowiednią częstotliwością i w odpowiednich terminach. Sprawny system informacyjno-sprawozdawczy w controllingu oznacza więc większą trafność podejmowanych decyzji dzięki dysponowaniu w odpowiednim czasie pełniejszą i bardziej szczegółową informacją.

Literatura

- [1] Błoch H., *Controlling czyli rachunkowość zarządcza*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1994.
- [2] Goliszewski J., *Controlling III: Koordynacja systemu zasilania w informacje*, „Przegląd Organizacji” 1990 nr 11.
- [3] Goliszewski J., *Controlling V: System controllingu*, „Przegląd Organizacji” 1991 nr 4.
- [4] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, Warszawa 1990.
- [5] Nowak E. (red.), *Podstawy controllingu*, AE, Wrocław 1996.
- [6] Nowak E. (red.), *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1996.
- [7] Nowosielski S., *Podstawy kontrolingu w zarządzaniu produkcją*, AE, Wrocław 1994.
- [8] Porzecka B., Nałęcz M. (red.), *Kodeks spółek handlowych*, wyd. 6, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004.

SELECTED ELEMENTS OF THE CONCEPTION OF OWNER'S CONTROLLING IN A COMPANY WITH THE PARTICIPATION OF LOCAL GOVERNMENT UNITS

Summary

The efficient and effective cooperation and the flow of governance and control information between corporate organs are of great importance for the good corporate governance process which a local government keeps. Hence using controlling conception for organizing an information flow about corporate function is intentional and useful.