

Anna Łapińska, Joanna Dynowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ZAKRES ZADAŃ I OZNACZENIA STANOWISKA CONTROLLERA W PRZEDSIĘBIORSTWIE W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH

Streszczenie: Przeprowadzone badania umożliwiły dokonanie analizy działalności controlle-
rów. W większości badanych jednostek realizacją funkcji controllingu zajmowała się osoba
będąca pracownikiem organizacji, co umożliwiało szybką reakcję na problemy zaistniałe we-
wnątrz przedsiębiorstwa. Dla oznaczenia stanowiska controllera przedsiębiorcy wybierali
zazwyczaj polskie nazwy, najczęściej „specjalista ds. controllingu”.

Controller w większości przedsiębiorstw był pozytywnie postrzegany przez pozostałych
pracowników, jako osoba niezbędna do sprawnego funkcjonowania organizacji. Do najczęst-
szych jego zadań należało: raportowanie wewnętrzne, zarządzanie kosztami, planowanie i
kontrola wykonania budżetów oraz współpraca przy wdrożeniu aplikacji informatycznych.

Słowa kluczowe: controller, zadania, oznaczenia stanowiska

1. Wstęp

Konsekwencją rozwoju controllingu i wdrażania go do polskich przedsiębiorstw jest
potrzeba zatrudniania osób na stanowisko controllera. Poszukiwanie tych pracowni-
ków wymaga od pracodawców dokładnego sprecyzowania nie tylko oczekiwań, co
do predyspozycji osobowościowych, jak i wiedzy warsztatowej controllerów, ale
także dokładnego sprecyzowania zakresu ich obowiązków.

Przedsiębiorstwa, aby dostosować się do zmieniających warunków, mogą wyko-
rzystać wiele nowoczesnych narzędzi, usprawniających ich funkcjonowanie poprzez
eliminowanie niepewności oraz podejmowanie trafniejszych decyzji. Jednym z nich
jest koncepcja controllingu. Szczególną rolę w tym systemie odgrywa controller,
nazywany również specjalistą od rachunkowości zarządczej.

Międzynarodowa Grupa Controllerów (IGC, *International Group of Control-
ling*) w 1996 r. określiła sylwetkę współczesnego controllera, który świadczy zo-
rientowane na planowanie i sterowanie usługi na potrzeby zarządu przedsiębior-
stwa oraz jest współodpowiedzialny za realizację celów [Sawicki 2001, s. 4]. Jego
zadania, sformułowane przez IGC, koncentrują się na wewnętrznej organizacji con-
trollingu w przedsiębiorstwie [www.igc-controlling.org]. Dla porównania, katalog

zadań stworzony przez Financial Executive Institute [Pietrzak 2002, s. 142] związany jest ze specyfiką rachunkowości prowadzonej w USA, stąd też obowiązki controllera obejmują również zadania wypełniane przez rachunkowość finansową, jak np. ustalanie podatków czy sprawozdawczość finansową. Z kolei nowe ramy koncepcyjne rachunkowości zarządczej opracowane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) wyznaczają rachunkowcom zarządzania nową rolę. Z osób dostarczających informacje staną się oni współuczestniczącymi w podejmowaniu decyzji [Jaruga 1999, s. 56]. Natomiast analizując ogłoszenia o poszukiwaniu pracowników na stanowiska controllera, można stwierdzić, że zarówno role, jak i charakter jego zatrudnienia zmieniają się w miarę upływu czasu. Controllera można określić jako osobę, do zadań której należy sprawozdawczość, planowanie i budżetowanie oraz kontrola wykonania przez porównanie z planem [Sierpińska, Niedbała 2003, s. 37–39].

Autorzy publikacji zagranicznych wskazują, że w ciągu ostatnich lat zmieniła się nie tyle rachunkowość zarządcza i jej techniki, ale głównie sposób jej wykorzystania. Zmiany w rachunkowości zarządczej są często częścią szerszych zmian w procesie zarządzania, które wpływają zarówno na rachunkowość zarządczą, jak i na rolę rachunkowców zarządzania w przedsiębiorstwach [Burns, Scapens, Turley 1997, s. 86]. Zadaniem controllerów jest łączenie miar finansowych z niefinansowymi i ukazanie menedżerom finansowych rezultatów w kontekście strategicznym [Matthews 1998, s. 68–69]. W niektórych przedsiębiorstwach, dla odzwierciedlenia zmiany roli praktyków rachunkowości zarządczej, controllerzy nazywani są konsultantami, doradcami kadry menedżerskiej (ang. *business analysts*) czy hybrydowymi księgowymi (ang. *hybrid accountants*), łączącymi wiedzę finansową ze świadomością zasad prowadzenia biznesu [Burns, Mahmoud, Scapens 1999, s. 28].

Controller pełni zatem ważną funkcję w przedsiębiorstwie – gospodarczego doradcy zarządu. W związku z tym szczególnego znaczenia nabierają wymagania stawiane controllerom odnośnie ich roli i zadań pełnionych w przedsiębiorstwie.

2. Metodyka badań

Głównym celem badań było określenie funkcji i zadań pełnionych przez controllera w przedsiębiorstwach. Określenie funkcji i zadań dokonano na podstawie analizy badań ankietowych przeprowadzonych wśród 21 celowo wybranych przedsiębiorstw zlokalizowanych na terenie województwa warmińsko-mazurskiego, które wyraziły zgodę na uzupełnienie ankiety¹. Czynnikiem decydującym o wyborze przedsiębiorstwa było posiadanie wdrożonego systemu controllingu bądź jego elementów. Stosunkowo niewielka liczba badanych podmiotów wynika z istnienia nielicznej grupy przedsiębiorstw, stosujących system controllingu. Kwestionariusze ankietowe wy-

¹ Zastosowano nielosowy schemat doboru próby, tzw. próbę okolicznościową [Frankfort-Nachmias, Nachmias 2001, s. 198–199].

pełniali członkowie zarządu, dyrektorzy finansowi, główni księgowi, kierownicy lub pracownicy działów controllingu (dane empiryczne pochodzą z [Sobieska 2008]).

Do opracowania uzyskanych danych wykorzystano analizę statystyczną danych, która obejmuje analizę struktury zbiorowości według cech charakteryzujących badane przedsiębiorstwa oraz analizę współzależności cech niemierzalnych. Badanie i ocenę istotności związków między wybranymi cechami przeprowadzono za pomocą testu χ^2 . W przypadku stwierdzenia istotnej zależności pomiędzy badanymi cechami ($p \leq 0,05$) w tabelach umieszczono dodatkowo wartości współczynnika V Cramera oraz przedstawiono rozkłady badanych cech w formie tabelarycznej.

3. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Badaniem objęto przedsiębiorstwa działające w różnych branżach polskiej gospodarki między innymi w: energetyce, turystyce, mediach i reklamie, finansach i doradztwie, budownictwie, jak również w branży paliwowej, mleczarskiej, oponiarskiej oraz szklarskiej. Przedsiębiorstwa te są również zróżnicowane pod względem formy organizacyjno-prawnej. Spośród nich dziesięć to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, dziewięć spółki akcyjne, jedna spółdzielnia, natomiast dwie są własnością osób fizycznych.

Ze względu na wielkość zatrudnienia (tabela 1) największą grupę stanowiły firmy zatrudniające od 251 do 1000 pracowników. Najmniej zaś było przedsiębiorstw o liczbie pracowników, przekraczającej 3000 osób.

Tabela 1. Wielkość badanych przedsiębiorstw (mierzona stanem zatrudnienia)

Liczba pracowników	N	%
40–50	4	19,0
51–250	5	23,9
251–1000	6	28,6
1001–3000	4	19,0
powyżej 3000	2	9,5

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc pod uwagę formę własności, największą grupę stanowiły przedsiębiorstwa prywatne bez udziału kapitału zagranicznego (38,1%), jak również prywatne z całkowitym kapitałem zagranicznym (33,3%). Przedsiębiorstwa państwowe, prywatne z udziałem kapitału zagranicznego poniżej 50% oraz prywatne z udziałem kapitału zagranicznego powyżej 50% stanowiły zaledwie po 9,5% ogółu badanych firm. Kapitał zagraniczny w większości pochodził z Niemiec, jednak pojawiły się także udziały z Francji, Danii, Szwajcarii oraz Stanów Zjednoczonych. Taki podział form własności miał odzwierciedlenie również w zakresie działalności przedsię-

biorstw, która była skupiona głównie na rynku krajowym (66,7% wszystkich firm). Dodatkowo ponad połowa ankietowanych (57,1%) oferowała swoje wyroby również na rynku zagranicznym. Przedsiębiorstwa rzadko ograniczały się jedynie do działalności na rynku regionalnym (19,0%) czy lokalnym (9,5%).

Badane podmioty ujęto także pod kątem rodzaju przeważającej działalności. Wśród ankietowanych 52,4% stanowiły przedsiębiorstwa produkcyjne, 28,6% zajmowało się handlem, natomiast 19% skupiało się na działalności usługowej.

Podczas klasyfikacji przedsiębiorstw poddanych badaniu posłużono się również czynnikami ekonomicznymi, czyli wartością posiadanych aktywów oraz wielkością osiągniętych przychodów, jak również ich rentownością (tabela 2).

Tabela 2. Wartość osiągniętych przychodów, posiadanych aktywów oraz uzyskanej rentowności w badanych przedsiębiorstwach

Wielkość przychodów (mln euro)	N	%	Wartość aktywów (mln euro)	N	%	Rentowność (%)	N	%
do 0,8	1	4,8	do 1,5	4	19,1	0–5	1	4,8
0,8–2,5	3	14,3	1,5–2,5	2	9,5	5,1–10	4	19,1
2,5–5	1	4,8	2,5–5	2	9,5	10,1–20	9	42,8
powyżej 5	16	76,2	powyżej 5	13	61,9	powyżej 20	7	33,3

Źródło: opracowanie własne.

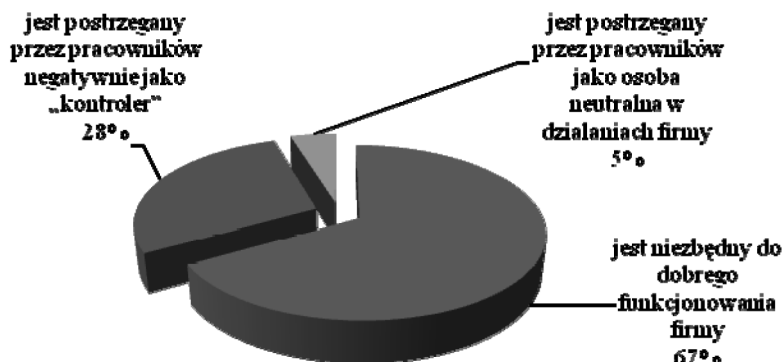
Z badań wynika (tabela 2), że największy odsetek badanych podmiotów posiadało aktywa o wartości ponad 5 mln euro (61,9%) oraz osiągało przychody powyżej 5 mln euro rocznie (76,1%). Najmniejszy odsetek stanowiły firmy osiągające przychody do 800 tys. euro oraz 2,5–5 mln euro. Natomiast w zbiorze przedsiębiorstw najmniejszy majątek posiadały firmy z przedziału 1,5–5 mln euro (po 9,5%).

Analiza badanych przedsiębiorstw pod względem ich rentowności (tabela 2) wykazała, że wszystkie analizowane firmy były rentowne. W 42,8% badanych podmiotów rentowność była na poziomie między 10,1–20%. Tylko jedna firma posiadała niską rentowność, nieprzekraczającą 5%.

4. Działalność controllera w badanych przedsiębiorstwach

Badania ankietowe przeprowadzone w przedsiębiorstwach wykazały, że w 20 z nich controller pracuje wewnątrz organizacji, zaś tylko w jednej był on pracownikiem firmy zewnętrznej. Taki podział jest wynikiem świadomości o konieczności zatrudniania controllerów ze względu na ich możliwości natychmiastowego oraz wszechstronnego rozwiązywania problemów zaistniałych wewnątrz organizacji oraz budowy przewagi konkurencyjnej, kiedy szczególnie ważne staje się szybkie reagowanie na zmiany w otoczeniu.

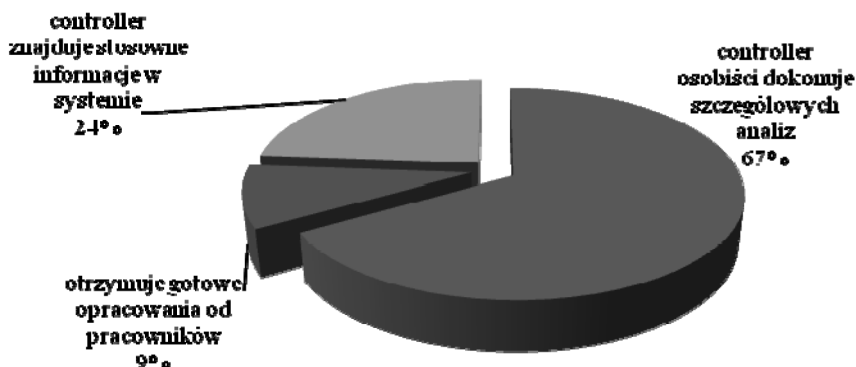
Zaletą controllera z zewnątrz jest natomiast możliwość analizy problemów w organizacji z innego punktu widzenia. Jednak zdaniem W. Kulpińskiego, korzystanie z usług firm konsultingowych, z uwagi na niedostateczną znajomość przedsiębiorstwa, powinno być ostatecznością [Kulpiński 2001, s. 72]. Do zadań controllera z zewnątrz należy zazwyczaj szkolenie pracowników do momentu, kiedy będą w stanie sami przejąć zadania controllingu.



Rys. 1. Postrzeganie controllera w badanych przedsiębiorstwach

Źródło: opracowanie własne.

Sposób postrzegania controllera w przedsiębiorstwie (rysunek 1) pokazuje, że 67% ankieterów uważa go za pracownika niezbędnego do sprawnego funkcjonowania organizacji. Taki sposób odbierania controllera wynika z jego dużego wkładu w działania, zmierzające do twórczej współpracy z pracownikami w celu rozwiązywania problemów. W 28% badanych firmach controller oceniany był negatywnie jako „kontroler”, a więc osoba, która „wszystko i wszystkich” kontroluje. Takie po-



Rys. 2. Sposób i metody komunikowania się controllera z pracownikami

Źródło: opracowanie własne.

strzeżenie utrudnia realizację podejmowanych przez niego zadań i może by wynikiem wypełniania przez niego w większym stopniu zadań z zakresu kontroli niż sterowania procesem tworzenia zysku. Wśród odpowiedzi pojawiły się także te, o neutralności controllera w działaniach firmy, stanowiące zaledwie 5%.

Sposób postrzegania controllera zależy także od sposobu komunikacji z pozostałymi pracownikami w celu zdobycia potrzebnych mu informacji oraz jego wkładu w działania całego przedsiębiorstwa.

Biorąc pod uwagę ten element (rysunek 2), można stwierdzić, że 67% controllerów wykonuje samodzielnie wszystkie analizy, szczegółowo ujmując zaistniały problem. Natomiast 24% pracowników pełniących tą funkcję znajduje stosowne dane w systemie firmy. Taki sposób uzyskiwania informacji skraca czas i ułatwia wykonanie pracy aniżeli pozyskiwanie ich od poszczególnych pracowników w firmie. Wśród badanych firm znalazło się też 9% controllerów, którzy otrzymują gotowe opracowania z innych działów w przedsiębiorstwie.

5. Oznaczenia stanowiska controllera w badanych przedsiębiorstwach

Na podstawie przeprowadzonych badań, dotyczących nazw stanowiska controllera (tabela 3), można stwierdzić, że najczęstszym określeniem był „specjalista ds. controllingu” (52,4%). W firmach często występuje także oznaczenie „kontroler finansowy” (28,6%) oraz „analityk finansowy” (23,8%). Badane firmy rzadko natomiast stosują anglojęzyczne oznaczenia stanowiska controllera. W kilku przedsiębiorstwach stosowano oznaczenia zamiennie (np. analityk finansowy i kontroler finansowy).

Tabela 3. Oznaczenia stanowiska controllera w badanych przedsiębiorstwach

Oznaczenie stanowiska controllera	N	%
Analityk finansowy	5	23,8
Specjalista ds. controllingu	11	52,4
Controller	2	9,5
Kontroler finansowy	6	28,6
Financial Analyst	1	4,8
Specjalista ds. rachunkowości zarządczej	1	4,8
Specjalista ds. ekonomiczno-inwestycyjnych	1	4,8

Źródło: opracowanie własne.

Nazwy stanowiska controllera poddano również analizie statystycznej, porównując je z cechami charakteryzującymi badane firmy (tabela 4). Do analizy wzięto pod uwagę oznaczenia polskie oraz anglojęzyczne. Oznaczenia polskie nie wykaza-

ły żadnego statystycznego związku z charakterystycznymi cechami ($p > 0,05$). Rozkład odpowiedzi w badanych cechach był zbliżony do uzyskanych przeciętnych dla wszystkich przedsiębiorstw, które ich udzieliły.

Tabela 4. Oznaczenia stanowiska controllera a cechy charakteryzujące badane firmy

Badane cechy	Ocena niezależności stochastycznej					
	Oznaczenie polskie			Oznaczenie angielskie		
	χ^2	P	V Cramera	χ^2	p	V Cramera
Forma organizacyjno-prawna	1,857	0,603	–	1,155	0,764	–
Wielkość zatrudnienia	8,305	0,307	–	21,000	0,004	1,000
Forma własności	5,250	0,263	–	2,100	0,717	–
Rodzaj przeważającej działalności	4,903	0,086	–	2,625	0,269	–
Zakres działalności	0,955	0,329	–	0,053	0,819	–
Rentowność przedsiębiorstwa	5,273	0,153	–	2,956	0,399	–
Wielkość osiąganych przychodów	1,145	0,564	–	0,263	0,877	–
Wartość posiadanych aktywów	2,107	0,551	–	0,451	0,929	–

Źródło: opracowanie własne.

W przypadku angielskich nazw widać natomiast zależność statystyczną tylko w stosunku do wielkości zatrudnienia ($p < 0,05$). Siła tej zależności, mierzona współczynnikiem V Cramera, świadczy o dużej sile zależności między stosowaniem nazw angielskich dla oznaczenia stanowiska controllera a wielkością przedsiębiorstwa. W mniejszych podmiotach controlling może być realizowany w ramach istniejącej struktury organizacyjnej, poprzez wzbogacenie wykonywanych funkcji. Nie ma więc potrzeby wyodrębniania odrębnego stanowiska w strukturze organizacyjnej. Controllingiem może – po odpowiednim przeszkoleniu – zajmować się właściciel lub główny księgowy. Oznaczenie stanowiska pozostaje zazwyczaj bez zmian. Natomiast w dużych firmach, szczególnie z rozbudowaną siecią oddziałów, dla zapewnienia właściwej realizacji zadań controllera, należy wyodrębnić komórkę controllingu. Nadawanie nazw obcojęzycznych dla oznaczenia stanowiska controllera w dużych przedsiębiorstwach może wynikać z chęci nadania tym stanowiskom wyższej rangi. W przypadku filii dużych spółek z udziałem kapitału zagranicznego, często podyktowane jest to koniecznością stosowania takich samych oznaczeń dla stanowiska controllera jak w jednostce macierzystej.

6. Zakres zadań controllera w badanych przedsiębiorstwach

Biorąc pod uwagę zadania wykonywane przez controllerów (tabela 5), można stwierdzić, że w większości badanych firm są one do siebie zbliżone. Najczęściej wykonywanym zadaniem było raportowanie wewnętrzne (90,5%), służące menedżerom jako podstawa do podejmowania trafniejszych decyzji.

Tabela 5. Zakres zadań wykonywanych przez controllera w badanych przedsiębiorstwach

Zadania controllera	N	%
Przygotowanie i interpretacja sprawozdań i wskaźników finansowych	15	71,4
Raportowanie wewnętrzne	19	90,5
Raportowanie zewnętrzne	15	71,4
Przygotowywanie budżetów	16	76,2
Kontrola budżetów	17	81,0
Aktualizacja budżetów	15	71,4
Kontrola/zarządzanie kosztami	18	85,7
Przygotowanie prognoz finansowych	17	81,0
Przygotowanie planów finansowych	15	71,4
Przygotowanie biznes planów	15	71,4
Planowanie strategiczne	7	33,3
Analizy dotyczące branży, otoczenia, konkurencji itp.	9	42,9
Ocena i doradztwo na rzecz kadry kierowniczej	14	66,7
Tworzenie bazy narzędzi controllingu	16	76,2
Współpraca przy wdrożeniu aplikacji informatycznych	17	81,0
Współpraca bieżąca z księgowością, logistyką, działem kadr, sprzedażą i marketingiem	1	4,8
Pozyskiwanie funduszy unijnych	1	4,8
Zadania jako Pełnomocnik Zarządu ds. Kierowania Systemem Jakości	1	4,8

Źródło: opracowanie własne.

Na podobnym poziomie (85,7%) wykonywanymi przez nich czynnościami były kontrola i zarządzanie kosztami. W 81,0% przypadków do controllerów należała kontrola budżetów, przygotowywanie prognoz finansowych, jak również współpraca przy wdrożeniu aplikacji informatycznych. Zadaniem, które rzadko wykonywali w badanych przedsiębiorstwach było planowanie strategiczne (33,3%). Świadczyć to może o niedługim okresie istnienia controllingu, bowiem w początkowej fazie zadania controllera ograniczają się zwykle do spraw finansowych, a ściślej problemów zyskowności produkcji w krótkiej perspektywie czasowej. W wyniku wzrostu dynamiki i kompleksowości otoczenia oraz coraz powszechniejszym stosowaniem controllingu w przedsiębiorstwach zakres działania controllerów zostaje poszerzony o nowe zadania.

Wśród zakresu ich obowiązków znalazły się również zadania dotyczące współpracy z księgowością, logistyką, działem kadr oraz sprzedażą i marketingiem; zadania z zakresu pozyskiwania funduszy unijnych oraz zadania jako pełnomocnika zarządu ds. kierowania systemem jakości.

7. Podsumowanie

Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że wzrasta świadomość polskich przedsiębiorstw na temat roli controllerów w organizacjach. Od pracowników pełniących tę funkcję oczekuje się realizacji wielu zadań, których zakres i rola zmienia się wraz z rozwojem systemu controllingu w przedsiębiorstwie.

Obowiązki, którym większość swojego czasu poświęcają controllerzy, to przede wszystkim raportowanie wewnętrzne, kontrola/zarządzanie kosztami, kontrola budżetów, jak również przygotowywanie planów i prognoz finansowych. Najbardziej natomiast wśród badanych przedsiębiorstw pojawiały się zadania z zakresu planowania strategicznego.

Analiza funkcji i zadań controllera w badanych przedsiębiorstwach pozwala stwierdzić, iż nie posiada on uprawnień decyzyjnych, natomiast służy niezbędną radą kierownikom przy ich podejmowaniu. Jest on niejako barometrem przedsiębiorstwa, wskazującym kierownictwu nowe kierunki działania, od którego wymagane jest systemowe spojrzenie na organizację. Funkcja doradcy wymaga od controllera fachowej interpretacji zależności gospodarczych w przedsiębiorstwie oraz umiejętności przekonywania do podejmowania najlepszych w danych okolicznościach rozwiązań.

Literatura

- Burns J., Mahmoud E., Scapens R., *Management accounting change in UK*, „Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants” 1999, March, vol. 77, s. 3.
- Burns J., Scapens R., Turley S., *The crunch for numbers*, „Accountancy” 1997, May, vol. 119, s. 1245.
- Formulierung Controller – Leitbild, Stuttgart, www.igc-controlling.org, 26.10.1996.
- Frankfort-Nachmias Ch., Nachmias D., *Metody badawcze w naukach społecznych*, Zysk i S-ka Wydawnictwo, Poznań 2001.
- Jaruga A., Nowak W., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza*, Absolwent, Warszawa 1999.
- Kulpiński W., *Czy polskie firmy powinny wdrożyć controlling?*, „Rachunkowość” 2001, nr 11.
- Matthews S., *The changing role of the management accountant: And its implications for qualification development*, „Management Accounting” 1998, September.
- Pietrzak G., *Miejsce controllingu w strukturze organizacyjnej controllingu*, w: *Rachunkowość a controlling*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, Wrocław 2002.
- Sawicki K., *Controlling a system informacyjno-sprawozdawczy – zagadnienia wybrane*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2001, t. 2 (58).
- Sierpińska M., Niedbała B., *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, PWN, Warszawa 2003.
- Sobieska A., *Funkcje i zadania controllera w przedsiębiorstwie*, praca licencjacka, UWM, Olsztyn 2008.
- Weber P., *Controlling – State of the art, przy szczególnym uwzględnieniu interesów polskich*, VIII Kongres Controllerów 1999.

THE RANGE OF TASKS AND NOMENCLATURE FOR THE POSITION OF A CONTROLLER IN AN ENTERPRISE AS REVEALED BY QUESTIONNAIRE RESEARCH

Summary: The conducted research enabled an analysis of controllers' activities within the surveyed companies. In most of these firms a controller was an employee of the organization, which gave him/her the ability to react quickly to problems appearing inside the company. Entrepreneurs have typically used Polish-based names for the position of a controller. The most frequently used name has been „Specialist of Controlling”. In most of the surveyed organizations, controllers are positively perceived by other employees. Furthermore, controllers are often considered to be „indispensable” in supporting the efficient functioning of an organization. Controllers' tasks most often include internal reporting, cost management, planning, controlling of budgets and facilitating/coordinating the implementation of information systems.