

KRZYSZTOF NOWOSIELSKI

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

ZASTOSOWANIE INFORMACJI Z RACHUNKOWOŚCI W OCENIE I DOSKONALENIU CONTROLLINGU

Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu dominuje przekonanie, że controlling jako specyficzna koncepcja zarządzania, powinien być motorem zmian w przedsiębiorstwie, swoistym lekarstwem na brak racjonalności sterowania jednostką gospodarczą¹ i gwarantem osiągnięcia celów. W rzeczywistości potwierdzenie tezy, że controlling rzeczywiście przyczynia się do poprawy skuteczności i efektywności funkcjonowania przedsiębiorstwa jest niezwykle trudne. Trudność ta wynika przede wszystkim z ograniczonych możliwości pomiaru efektów, a także kosztów działania controllingu. Specyficzne rozwiązania w zakresie organizacji służb controllingu (np. jego nieinstytucjonalna forma popularna w małych i średnich organizacjach) oraz jego doradczy, niedecyzyjny charakter skutecznie ograniczają możliwość odpowiedzi na pytanie, czy korzyści ekonomiczne osiągnięte dzięki stosowaniu controllingu co najmniej równoważą koszty ponoszone na jego utrzymanie. Przedsiębiorstwa, które od samego początku nie prowadzą ekonomicznej oceny zasadności stosowania poszczególnych narzędzi controllingu mogą się znaleźć w sytuacji, w której jedyną drogą ekonomizacji działania służb controllingu już funkcjonujących w przedsiębiorstwie będzie redukcja etatów. Warto zauważyć, że koszty wynagrodzeń mogą stanowić jedynie część kosztów utrzymania controllingu obok np. amortyzacji urządzeń biurowych i licencji na oprogramowanie controllingowe.

Celem niniejszego artykułu jest próba wskazania możliwości wykorzystania informacji z rachunkowości na potrzeby finansowej oceny controllingu. Uzyskane wyniki mogą być następnie wykorzystywane w procesie doskonalenia

¹ J. Weber: *Wprowadzenie do controllingu*, Wyd. Profit, Katowice 2001, s. 39-40.

nia tej koncepcji zarządzania. Przedstawione propozycje mają charakter ideowy i powinny podlegać konkretyzacji w toku dalszych badań naukowych².

1. Istota prowadzenia oceny controllingu

Prowadzenie ocen jest nieodzownym elementem zarządzania przedsiębiorstwem, jest immanentną częścią każdego procesu decyzyjnego. Pojawia się jako element badania sprawozdań, analizy finansowej, czy kontroli zjawisk gospodarczych, w tym np. stopnia wykonania budżetów.

Z prakseologicznego punktu widzenia ocena polega na uznaniu danego działania za sprawne albo niesprawne w sensie uniwersalnym względnie w sensie syntetycznym i *ex definitione* może być dodatnia albo ujemna, nigdy obojętna lub neutralna³. W ujęciu prakseologicznym szczególną uwagę przywiązuje się więc do takich miar oceny funkcjonowania organizacji, jak: skuteczność, korzystność, czy ekonomiczność. Dane działanie można uznać za skuteczne, jeśli prowadzi ono do skutku zamierzonego jako cel, a za korzystne, gdy wynik użyteczny jest wyższy od poniesionych na niego nakładów⁴. Warto podkreślić, że pojęcie to można z powodzeniem stosować do zdarzeń zaistniałych (*ex post*), teraźniejszych, jak i przyszłych (*ex ante*), co otwiera bardzo szerokie możliwości jego praktycznego wykorzystania.

W każdym przypadku ocena wiąże się z określonym procesem poznawczym, w którym podmiot oceniający w sposób celowy dokonuje pomiaru obiektu ocenianego pod kątem wybranych kryteriów, a następnie określa jakość lub wartość wyników tego pomiaru. Należy w tym miejscu zaznaczyć różnice, jakie istnieje pomiędzy pojęciem pomiaru i oceny. Według M.E. Drummonda poprzez przeprowadzenie pomiaru lub analizy uzyskuje się jakiś wynik, natomiast ustalenie jakości tego wyniku lub określenie jego wartości jest właśnie dokonywaniem oceny⁵. Jest więc zrozumiałe, że przeprowadzenie oceny nie jest możliwe bez wcześniejszego pomiaru badanego zjawiska i w tym tkwi istota oceny. Dla jakości wyników pomiaru i oceny istotne jest jasne określenie celu, przedmiotu oceny, obiektu podlegającego ocenie oraz systemu pomiaru i wartościowania wyników. W tym ostatnim elemencie za najważniejsze uważa się mierniki oraz metody oceny, a także sposób określenia oraz jakość bazy normatywnej (potrzebnej do nadania wartości wynikom pomiaru).

² Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki

³ T. Pszczołowski: *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978, s. 141.

⁴ M. Lisiecki: *Metody oceny współczesnych organizacji*, w: „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*”, nr 1/2003, s. 11.

⁵ M.E. Drummond: *Analiza i oceny eksploatacji systemów komputerowych*, Warszawa 1979 za J. Dziadoń, *Typologia kryteriów oceny systemu zarządzania, Metodologiczne aspekty zarządzania*, Wydawnictwo PAN, Wrocław 1986, s. 21.

W literaturze przedmiotu można odnaleźć sygnały wskazujące na potrzebę prowadzenia oceny controllingu. Warto tu przytoczyć chociażby J. Webera, który wskazuje na potrzebę poszukiwania ekonomicznego uzasadnienia działalności controllingu⁶. Pytania o szeroko rozumianą efektywność i skuteczność controllingu stawiają w swoich pracach B. Amshoff⁷ czy A. Brokeamper⁸. Ten ostatni proponuje uwzględnić dwa główne kryteria w ocenie controllingu, a mianowicie koszty oraz jakość świadczeń controllingu. Również polscy specjaliści, jak H. Błoch, wskazując na niską sprawność działania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach, sugerują prowadzenie działań naprawczych w tym obszarze⁹.

Biorąc pod uwagę powyższe wskazania, należy postawić tezę, iż controlling może, a nawet powinien podlegać ocenie. Celem takiej oceny powinno być dostarczenie informacji dotyczącej np.:

- 1) skuteczności funkcjonowania służb controllingu – w tym m.in. terminowości (czas) dostarczania informacji na potrzeby klientów controllingu, stopień realizacji zadań (np. wykonania budżetów) controllingu i komórek wspomaganych przez controlling oraz stopień zaspokojenia potrzeb informacyjnych komórek wspomaganych przez controlling,
- 2) jakości świadczeń controllingu – w tym m.in. kompletność, aktualność, rzetelność dostarczanych przez controlling informacji/raportów oraz ich dopasowanie do potrzeb i oczekiwań klientów,
- 3) kosztów i efektów finansowych funkcjonowania controllingu oraz komórek wspomaganych przez controlling (w tym także efektywności liczonej jako relacja szeroko szacowanych korzyści do kosztów stosowania controllingu).

W zależności od przedmiotu oceny (j.w. – skuteczność, jakość, koszty controllingu) różne będą szczegółowe kryteria (miary oceny), źródła danych niezbędnych do dokonania pomiaru i oceny oraz metody wartościowania wyników wykonanych pomiarów. Biorąc pod uwagę cel niniejszego artykułu, w dalszej części główną uwagę skoncentrowano na ocenie controllingu za pomocą kryteriów finansowych z wykorzystaniem informacji pochodzących z rachunkowości przedsiębiorstwa.

⁶ *Controlling. Technologia zarządzania firmą*, red. H. Błoch. Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000, s. 67.

⁷ B. Amshoff: *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.

⁸ A. Brokeamper: *Wir sind doch alle kundenorientiert? Sieben Schritte zum kunden- und marktorientierten Controlling*, <http://www.competence-site.de>, 2003.

⁹ *Controlling. Technologia ...*, op. cit., s. 94.

2. Finansowa ocena controllingu z zastosowaniem informacji z rachunkowości

Ocena finansowa stanowi zazwyczaj jeden z najważniejszych elementów procesu pomiaru funkcjonowania przedsiębiorstwa, głównie dzięki właściwościom systemowym oraz dużej pojemności informacyjnej mierników¹⁰. Kryteria finansowe są najczęściej spotykanymi w literaturze przedmiotu miarami oceny działalności przedsiębiorstwa. Miary te mogą być ujmowane w wartościach bezwzględnych (koszty, wyniki) lub względnych (jak np. wskaźniki rentowności).

Do typowych parametrów finansowego pomiaru funkcjonowania przedsiębiorstwa można zaliczyć:¹¹

- 1) koszty (miary nakładów), które informują o wartości zużytych czynników produkcji, takich jak praca, kapitał, czy materiały,
- 2) wyniki (miary efektów/wyników), które dostarczają informacje o wielkości wytworzonej i sprzedanej produkcji;
- 3) efektywność (miary efektywności), która łącząc w sobie informacje dotyczące nakładów i wyników informuje o stopniu gospodarowania pojedynczymi czynnikami produkcji.

Na rysunku 1 przedstawiono propozycję schematycznego ujęcie finansowych miar oceny controllingu z uwzględnieniem specyfiki tej koncepcji zarządzania.

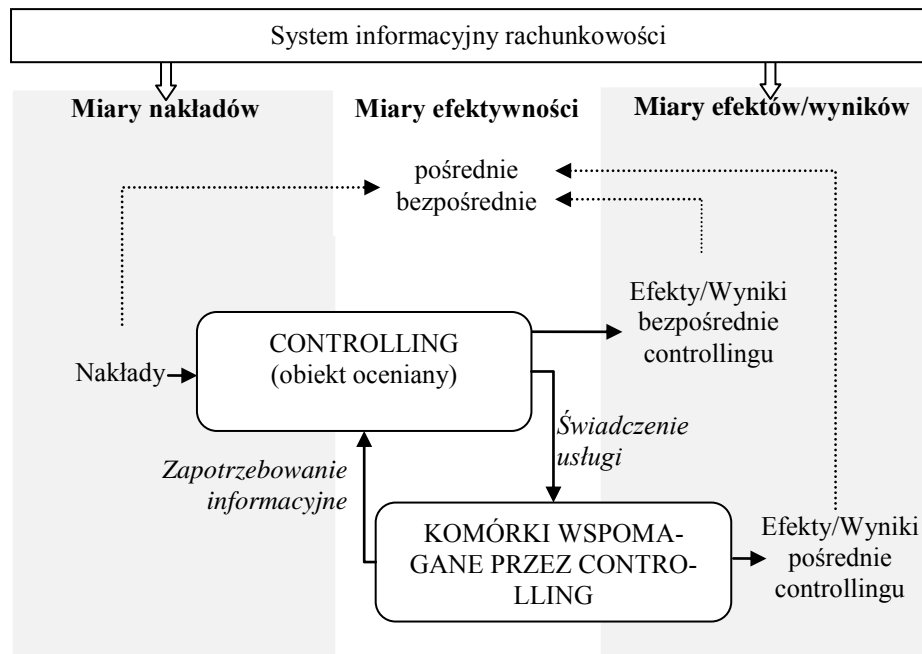
Koszt (miara nakładów) jest jednym z głównych kryteriów finansowych oceny, najszerzej wykorzystywanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem, jednocześnie jednym z najważniejszych parametrów wpływających na efektywność funkcjonowania jednostki gospodarczej.

Dokonując oceny controllingu przez pryzmat ponoszonych kosztów (miary nakładów), należy brać pod uwagę koszty bezpośrednio związane z realizacją zadań controllingu np. równe kosztom utrzymania działu controllingu. Należy zauważyć, że identyfikacja kosztów controllingu zależy w dużej mierze od:

- sposobu organizacji funkcji controllingu w przedsiębiorstwie (forma instytucjonalna lub nie instytucjonalna) oraz
- przyjętych zasad ewidencji księgowej kosztów (ewidencja kosztów w układzie rodzajowych, podmiotowym).

¹⁰ M. Karaś: *Ocena działalności gospodarczej przedsiębiorstwa*, w: *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarki. Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1999, s. 223.

¹¹ J. Więckowski: *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1988, s 15.



Rys. 1. Ideowe ujęcie miar finansowych oceny controllingu

Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Więckowski: *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1988, s. 15.

Zidentyfikowanie i pomiar kosztów controllingu, w wypadku jego działania w formie nieinstytucjonalnej, może stanowić istotny problem. Pomocne może być wyeksponowanie procesów controllingu jako przejawu funkcjonowania tej koncepcji w przedsiębiorstwie. Najogólniej rzecz ujmując, procesy controllingu powinny przedstawiać sposób działania systemu controllingu, który jako specyficzne narzędzie w rękach kadry kierowniczej przenika poprzecznie obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa, a w związku z tym ma też wiele punktów styczności z zakresem zadaniowym komórek wspomaganych, szczególnie w sferze planowania i kontroli działalności. Warto zauważyć, że nawet w przypadku przedsiębiorstw, w których controlling występuje w formie instytucjonalnej, np. sekcji, czy działu realizującego określone zadania, zasięg jego działania może wykraczać poza przyjęte ramy organizacyjne.

W konsekwencji ponoszonych kosztów powstają efekty działania controllingu (np. budżetu, raporty), nazywane także obiektami kosztów. Najbardziej typowe z nich - w kontekście funkcji controllingu - zostały zaprezentowane w tabeli 1.

Tabela 1

Typowe obiekty kosztowe w przedsiębiorstwie w odniesieniu do funkcji controllingu

Rodzaj obiektu	Przykład obiektów kosztowych w controllingu
Produkty finalne	Budżet kosztów wydziałowych, Budżet główny, Plan rachunku wyników
Półprodukty	Propozycja budżetu kosztów wydziałowych przed akceptacją zarządu
Działania/procesy	Proces budżetowania kosztów wydziałowych, Proces raportowania
Funkcje zarządzania	Funkcje planowania i kontroli działalności przedsiębiorstwa wspomagane przez controlling
Wydziały/centra odpowiedzialności	Controlling, jako komórka sztabowa o kompetencjach centrum kosztowego (w wąskim rozumieniu, tzn. odpowiadająca za poziom kosztów własnych)

Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta: *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Wydanie II, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001, s. 85.

Bezpośrednia cena controllingu przez pryzmat kosztów jego funkcjonowania może być przeprowadzona z wykorzystaniem miar bezwzględnych lub z zastosowaniem mierników, takich jak np.:

- udział kosztów controllingu w kosztach ogólnych,
- udział kosztów poszczególnych procesów controllingu w kosztach controllingu ogółem,
- udział kosztów osobowych w kosztach controllingu ogółem,
- udział kosztów amortyzacji narzędzi komputerowych wspomagających pracę controllingu w kosztach controllingu ogółem,
- wskaźnik wykonania limitu kosztów controllingu (w przypadku, gdy koszty controllingu są wyszczególnione w budżetach).

Bazą porównawczą zarówno dla wartości bezwzględnych, jak i dla powyższych mierników względnych mogą być dane historyczne (porównanie w czasie), dane pochodzące od innych jednostek gospodarczych (porównanie w przestrzeni) lub dane normatywne (wykorzystane w planowaniu kosztów controllingu) wynikające np. ze średnich historycznych poziomów kosztów poszczególnych procesów i produktów. Należy zwrócić uwagę, że wykorzystanie parametru kosztu w pomiarze procesów controllingu wymusza zastosowanie systemu rejestracji zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie, opartej na wartościowaniu kosztów operacji, a nie miejsc ich powstawania¹².

Podstawowym problemem, z jakim trzeba się zmierzyć podejmując się finansowej oceny funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie jest ograniczona możliwość identyfikacji i wartościowania jego efektów. Określenie

¹² P. Grajewski: *Koncepcje struktury organizacji procesowej*. TNOiK, Dom Organizatora, Toruń 2003, s. 158.

i oszacowanie bezpośrednich rezultatów funkcjonowania controllingu (w rozumieniu wyników finansowych) jest trudne. Dodatkowo w praktyce gospodarczej funkcje controllingu są często rozproszone, tzn. włączone do zakresu zadaniowego różnych komórek organizacyjnych (np. kierownictwa wydziałów produkcyjnych), co utrudnia jednoznaczne ustalenie stopnia wpływu pracy controllingu na wynik danej jednostki wewnętrznej. Ciekawym pomysłem wydaje się być zastosowanie koncepcji cen transferowych w wycenie świadczeń controllingu, na przykład w oparciu o procesy, jako obiekty kosztowe. Ceny te z założenia mają duży wpływ na ocenę efektywności każdego z powiązanych podmiotów wewnętrznych, bowiem w przypadku jednych wpływają na przychody (u sprzedającego), a w przypadku drugich wpływają na koszty (u kupującego)¹³. Wprowadzenie cen transferowych w rozrachunku wewnętrznym między controllingiem a jego klientami wewnętrznymi może więc umożliwić ocenę bezpośredniej efektywności controllingu. Istotne w tym miejscu jest zwrócenie uwagi na wybór metody ustalania ceny wewnętrznej (np. metody koszt plus). Z uwagi na złożoność tego zagadnienia nie jest ono szczerzej rozwijane w niniejszym artykule.

Dopełnieniem oceny kosztów controllingu może być analiza finansowych rezultatów komórek przez niego wspomaganych. W jednostkach gospodarczych stosujących controlling przeważnie wykorzystuje się koncepcje rachunku odpowiedzialności, dzięki czemu precyzyjne ustalenie wyników poszczególnych centrów nie powinno stanowić problemu. W zależności od rodzaju danego ośrodka można mówić o różnych celach stawianych przed nimi:

- dla centrów kosztów celem głównym jest np. dotrzymanie przyznanego w procesie budżetowania limitu kosztów, czy realizacja planowanej wielkości produkcji;
- dla centrów przychodów celem jest zrealizowanie zaplanowanej wielkości przychodów ze sprzedaży lub marży;
- dla centrów zysku celem jest zrealizowanie zaplanowanego wyniku, jako różnicy między planowanymi przychodami a kosztami;
- dla centrum inwestycyjnego celem nadrzędnym może być np. wzrost wartości poprzez realizację planowanych zadań produkcji i sprzedaży wyrobów oraz realizacji zaplanowanych inwestycji.

Należy mieć na uwadze, że mierniki stosowane w ocenie skuteczności i efektywności ośrodków odpowiedzialności mogą być także pośrednio wykorzystane do oceny efektywności controllingu. Istotnym ograniczeniem może być precyzyjne określenie stopnia w jakim praca controllingu przyczynia się do osiągnięcia rezultatów jego klientów. Istnieją dwa możliwe rozwiązania w tym zakresie:

¹³ S. Sojak: *Ceny transferowe. Teorie i praktyka*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 65.

- uznanie, że działania controllingu świadczone dla danej komórki organizacyjnej w pełni przekładają się na jej rezultaty;
- przypisanie kosztom poniesionym w związku z funkcjonowaniem controllingu tylko części rezultatów poszczególnych klientów.

W pierwszym rozwiązaniu przyjmuje się więc pewne uproszczenie, które ułatwia obliczenie efektywności controllingu, które jednak może być źródłem błędów prowadzonej oceny. W rezultacie np. przypisanie kosztów controllingu do całkowitych wyników danej jednostki to jednocześnie uznanie pełnej skuteczności działań controllingu. W rzeczywistości jedynie część kosztów controllingu jest związanych z informacją przydatną, tzn. taką, której wykorzystanie uskuteczniło pracę decydentów. Można więc postawić tezę, że koszty controllingu przekładają się na efekty jego klientów, tylko w tej części w której produkty controllingu realnie uskuteczniają działanie tych ostatnich. Niestety precyzyjne i jednocześnie obiektywne rozdzielanie informacji przydatnej od nieprzydatnej jest w rzeczywistości bardzo trudne.

3. Dostępność informacji z rachunkowości na potrzeby oceny controllingu

Sprawne przeprowadzenie pomiaru kosztów controllingu zależy w dużej mierze od dostępności odpowiednich informacji w systemie finansowo-księgowym. Należy wziąć pod uwagę trzy możliwe sytuacje:

1. System finansowo-księgowy jednostki gromadzi informacje kosztowe wyłącznie w układzie rodzajowym. W takiej sytuacji przeprowadzenie oceny controllingu wiązałoby się z potrzebą pozaewidencyjnego ustalenia kosztów jego funkcjonowania. Zakres pracy niezbędnej do wykonania mógłby przerosnąć możliwe korzyści z prowadzonej oceny.
2. System finansowo-księgowy jednostki gromadzi informacje kosztowe wyłącznie w układzie rodzajowym i wg typów działalności (w tym podmiotowym). Dobrze gdy dane te są ewidencjonowane w ramach szczegółowo wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów (mpk), a wśród nich np. działu, czy stanowiska controllingu. W takiej sytuacji dostępne będą informacje dotyczące rodzaju oraz wielkości kosztów, które generuje badany obszar. Istnieje także możliwość, że wymagane informacje są ujmowane razem z innymi kosztami ogólnymi przedsiębiorstwa, co wymaga przeprowadzenia dodatkowej procedury ich wydzielenia.
3. System finansowo-księgowy przedsiębiorstwa jest dostosowany do ujmowania kosztów jego funkcjonowania w przekroju wyodrębnionych działań (procesów). Istnieje w związku z tym możliwość jego dostosowania do rejestracji i grupowania kosztów poszczególnych dzia-

łań i procesów controllingu. Rozwiązanie takie z pewnością sprzyja wysokiej jakości generowanych informacji.

Istnieje także możliwość dostosowania obowiązującego, tradycyjnego systemu rachunku kosztów do ewidencji działań controllingu na potrzeby jego oceny. Wdrożenie takiego rozwiązania wymaga jednak głębokiego zastanowienia i uzasadnienia rachunkiem ekonomicznym. Dlatego zalecane jest ono dla jednostek, w których:

- koszty controllingu mają istotny udział w kosztach ogólnych,
- istnieje potrzeba precyzyjnego rozrachunku wewnętrznego świadczeń związanych z obszarem controllingu,
- ocena tego obszaru będzie prowadzona systematycznie.

W przeciwnym razie implementacja takiego rozwiązania może okazać się zbyt kosztowna i nieefektywna. Należy pamiętać, że szczegółowość rachunku kosztów controllingu powinna być uzależniona od oczekiwań stawianych przed wynikami jego oceny.

4. Możliwości doskonalenia controllingu na podstawie wyników jego oceny

Ujmując zagadnienie oceny controllingu ogólnie (tzn. z uwzględnieniem zróżnicowanych podstaw oceny) należy zwrócić uwagę na możliwe, wszechstronne wykorzystanie jej wyników w doskonaleniu controllingu, w szczególności przez:

- poprawę jakości poszczególnych świadczeń controllingu,
- wzrost zadowolenia kierownictwa jednostki z otrzymywanych produktów,
- lepsze dopasowanie informacji przygotowywanej przez controlling do potrzeb procesów decyzyjnych związanych z zarządzaniem przedsiębiorstwem,
- zwiększenie skuteczności procesów planistycznych,
- podnoszenie kwalifikacji pracowników służb controllingu.

Wyniki oceny mogą zostać także wykorzystane w systemie premiowym dla obszaru controllingu, co w następstwie powinno wpłynąć na poprawę sprawności jego działania.

W przypadku przedsiębiorstw, w których obszar controllingu jest rozbudowany, a koszty jego eksploatacji mają duży udział w kosztach ogólnych, wyniki przeprowadzonej oceny w zakresie finansowym mogą zostać wykorzystane w rachunku ekonomicznym opłacalności realizacji niektórych jego zadań i w efekcie służyć decyzjom o np. wyprowadzenie niektórych zadań poza przedsiębiorstwo. Wydzielenie kosztów controllingu z kosztów ogólnych umożliwia ponadto ich planowanie oraz monitorowanie, a w konsekwencji także kontrolę oraz racjonalizację. Warto zauważyć, że już na etapie przygotowania

oceny pojawiają się pierwsze ważne korzyści. Obszar controllingu zostaje zwerifikowany pod kątem zgodności jego zadań z celami przed nim stawianymi, a także z celami przedsiębiorstwa. Ponadto przeanalizowane mogą zostać poszczególne procesy controllingu (również pod kątem kosztów jakie generują), dzięki czemu możliwe jest prześledzenie, poprawa lub eliminowanie zbędnych działań w obszarze controllingu. W skrajnych przypadkach, powtarzająca się negatywna ocena może zostać wykorzystana do outsourcingu funkcji controllingu lub nawet likwidacji tego obszaru.

Uwagi końcowe

Stabilność otoczenia jednostek gospodarczych sprzyja utrwalaniu stosowanych rozwiązań, nawet jeśli są one wadliwe i niekorzystnie oddziałują na wyniki przedsiębiorstwa. Dopiero brak tej stabilności wyzwała impulsy wprowadzania zmian, które z założenia mają przynieść przedsiębiorstwom korzyści ekonomiczne i umożliwić ich dalsze funkcjonowanie. Obecnie w gospodarce mamy do czynienia z taką właśnie sytuacją. Niepewność działania skłania przedsiębiorców do poszukiwania nowych rozwiązań. Poszukiwania te nie powinny omijać takich obszarów, jak controlling. Z obserwacji autora wynika, że w dużych przedsiębiorstwach służby controllingu są bardzo rozbudowane. Sami controllerzy często narzekają na przeciążenie liczbą realizowanych zadań, w tym przede wszystkim liczbą raportów, szczególnie tworzonych w trybie ad hoc. W takiej sytuacji łatwo stracić kontrolę na obszarze controllingu, który z założenia ma być gwarantem racjonalności sterowania przedsiębiorstwem, a może stać się obszarem kosztotwórczym o trudno identyfikowalnych i trudno mierzalnych efektach.

W niniejszym artykule zwrócono uwagę na potrzebę prowadzenia oceny controllingu pod kątem szeroko rozumianego doskonalenia tej koncepcji. Główną uwagę skoncentrowano na aspektach finansowej oceny działania controllingu wskazując na możliwe miary nakładów i efektów. Biorąc pod uwagę złożoność zagadnienia, wymaga ono dalszej pracy badawczej i konkretyzacji wyników, np. pod postacią algorytmu oceny finansowej controllingu.

Literatura

- Amshoff B.: *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.
- Controlling. Technologie zarządzania firmą*, red. H. Bloch. Oficyna Controllingu Profit, Katowice 2000.
- Brokeamper A.: *Wir sind doch alle kundenorientiert? Sieben Schritte zum kunden- und marktorientierten Controlling*, <http://www.competence-site.de>, 2003.

- Drummond M.E.: *Analiza i oceny eksploatacji systemów komputerowych*, Warszawa 1979 za J. Dziadoń: *Typologia kryteriów oceny systemu zarządzania, Metodologiczne aspekty zarządzania*. Wydawnictwo PAN, Wrocław 1986.
- Grajewski P.: *Koncepcje struktury organizacji procesowej*, TNOiK, Dom Organizatora, Toruń 2003.
- Karaś M.: *Ocena działalności gospodarczej przedsiębiorstwa*, W: *Podstawy nauki o przedsiębiorstwie*, red. J. Lichtarki. Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 1999.
- Lisiecki M.: *Metody oceny współczesnych organizacji*, w: „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*”, nr 1/2003.
- Pszczółowski T.: *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
- Sojak S.: *Ceny transferowe. Teorie i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001
- Więckowski J.: *Analiza ekonomiczna w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1988.
- Weber J.: *Wprowadzenie do controllingu*, Wyd. Profit, Katowice 2001.

dr Krzysztof Nowosielski
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Katedra Rachunkowości i Controllingu Przedsiębiorstw
Ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
e-mail: krzysztof.nowosielski@ue.wroc.pl

USING THE ACCOUNTING INFORMATION IN THE ASSESSMENT AND IMPROVEMENT OF CONTROLLING

Summary

In the paper the issue of controlling evaluation in the enterprises was presented. The essence of such evaluation was shown and attempt to identify methods of this evaluation using financial measurement of costs and benefits. The accounting information system was pointed as the source of the data.

Translated by Krzysztof Nowosielski

