

Mieczysław Wasylko

Controlling i kontrola jako determinanty efektywności funkcjonowania łańcucha logistycznego

Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia 37, 629-647

2003

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

MIECZYŚLAW WASYLKO

*Controlling i kontrola jako determinanty efektywności
funkcjonowania łańcucha logistycznego*

Controlling and control as determinants of the effectiveness of functioning
of the logistic chain

Na wstępie pragnę skonstatować, że napisanie artykułu do tomu „Annales 2003” Wydawnictwa Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie, który jest dedykowany Panu Profesorowi zw. dr. hab. Czesławowi Skowronkowi, wybitnemu naukowcowi z dziedziny nauk ekonomicznych, sprawia mi wyjątkową przyjemność.

Wybór tematu artykułu, który dotyczy logistyki, uzasadniam następująco:

1. Logistyka w działalności naukowo-badawczej, wydawniczej, dydaktycznej i praktycznej prof. zw. dr. hab. Czesława Skowronka była i jest przedmiotem szczególnego zainteresowania. Świadczą o tym poważne osiągnięcia Profesora w tym względzie, które zilustruję tylko kilkoma przykładami, ponieważ nie sposób wymienić w syntetycznym artykule większej ich liczby.

Jak wiadomo, szczególnie intensywny rozwój logistyki w Polsce nastąpił w latach 1989-2003. Tymczasem Profesor Czesław Skowronek zajmował się problemami logistyki znacznie wcześniej – chodzi mi o problemy zaopatrzenia¹ – mimo że wtedy termin „logistyka” nie był jeszcze w naszych warunkach używany, ponieważ nie stosowano wówczas mechanizmów i rozwiązań systemowych logistyki w dzisiejszym znaczeniu.

Obecnie jednym z podstawowych kierunków pracy naukowo-badawczej, wydawniczej, dydaktycznej i praktycznej Profesora jest logistyka, ze szczegól-

¹ C. Skowronek, *Koszty zapasów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE Warszawa 1971; *Analiza gospodarki materiałowej w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE Warszawa 1982; *Gospodarka materiałowa w samodzielnym przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1989.

nym uwzględnieniem przedsiębiorstwa. Świadczy o tym opracowanie pt. „Logistyka w przedsiębiorstwie”, które jest oceniane jako wybitne, doczekało się trzykrotnego wydania w RP², a w najbliższym czasie ma się ukazać drukiem w języku rosyjskim w Moskwie.

2. Na podstawie literatury przedmiotu i praktyki można stwierdzić, że logistyka tworzy podstawy do znacznej poprawy efektywności gospodarki, co potwierdzają badania przeprowadzone w krajach Europy Zachodniej, na przykład w przedsiębiorstwach, w których wdrożono logistykę:

- uzyskano dwukrotnie wyższy wzrost wydajności pracy w stosunku do przedsiębiorstw, które stosowały tradycyjny system oceny i zarządzania³;
- obniżono zapasy materiałowe o około 80%;
- zmniejszono powierzchnię magazynową o około 60%, a koszty manipulacyjne o około 50%.⁴

3. Łańcuch logistyczny poprzez jego instrumenty (narzędzia) sfery regulacji, do których należy również kontrola i controlling, odgrywa szczególną rolę w optymalizacji procesów gospodarczych.

Zaprezentowanie problemów zapowiedzianych w tytule artykułu, wymaga omówienia w pierwszej kolejności definicji pojęć „logistyka” i „łańcuch logistyczny”.

Logistyka

Istnieje kilkadziesiąt różnych definicji logistyki. Jest to zrozumiałe, ponieważ jest to nowa, intensywnie rozwijająca się dziedzina nauki, której rozwiązania systemowe, jak już zaznaczyłem, dają bardzo dobre efekty gospodarcze, wszakże pod warunkiem, że zostaną wdrożone do praktyki.

Ze względu na charakter artykułu przytoczę tylko trzy definicje: jedną, która ma wymiar międzynarodowy, drugą, którą uznaje Pan Profesor Czesław Skowronek oraz trzecią – moją.

I. Rada Zarządzania Logistycznego (Council of Logistics Management – CLM) przyjęła następującą definicję logistyki: „Logistyka to proces planowania, realizacji i kontrolowania sprawności i ekonomicznej efektywności przepływu surowców, produkcji niezakończonych i wyrobów gotowych oraz związa-

² C. Skowronek, Z. Sarjusz-Wolski, *Logistyka w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa, wydania: 1995, 1999, 2003. Por. także artykuły C. Skowronka zamieszczone w „Gospodarce Materiałowej i Logistyce” 1996, nr 5, 1996, nr 10, 1997, nr 1, 1997, nr 9, 1999, nr 11, 1998, nr 2 i in.

³ Por. P. Blaik, *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1996, s. 234-235.

⁴ H. J. Vollmuth, *Controlling. Instrumenty od A do Z. Analizy operacyjne. Analizy strategiczne*, wyd. 2, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 2000, s. 248.

nych z tym informacji od miejsc pochodzenia do miejsc konsumpcji w celu zaspokojenia wymagań klientów”⁵.

II. Czesław Skowronek i Zdzisław Sarjusz-Wolski rozumieją logistykę jako „zintegrowany system kształtowania i kontroli procesów fizycznego przepływu towarów oraz ich informacyjnych uwarunkowań, zmierzających do osiągnięcia możliwie najkorzystniejszych relacji między poziomem świadczonych usług (poziomem obsługi odbiorców) a poziomem i strukturą związanych z tym kosztów, przy czym system ten można rozciągnąć na dowolną liczbę faz i ogniw”⁶.

III. Osobiście definiuję logistykę jako „interdyscyplinarną dziedzinę nauki, która przez badania, prowadzoną politykę, formułowane i stosowane zasady, realizowane funkcje i instrumenty regulacji oraz rozwiązania systemowe tworzy warunki do optymalizacji tych dziedzin gospodarczych, w których realnie funkcjonuje”⁷.

Każda z przytoczonych definicji jest inna, chociaż posiadają cechy wspólne. Nie będą one poddane analizie i ocenie. Z punktu widzenia tematu niniejszego artykułu, konieczne trzeba podkreślić, że:

- a) w żadnej z nich nie wymienia się wyrażenia *controlling*;
- b) w dwóch słowo kontrola zostało wymienione;
- c) w mojej definicji wyraz kontrola został uwzględniony w kontekście sfery regulacji łańcucha logistycznego.

Interesujące dane w przedmiotowej sprawie znajdujemy w pracy Piotra Blaika pt. „Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania przedsiębiorstwem” (s. 14-15), w której autor dokonał przeglądu i interpretacji trzynastu znaczących, jak określił, definicji logistyki. Z tego przeglądu, z interesującego nas punktu widzenia wynika, że:

- a) tylko w dwóch definicjach użyto słowa „*controlling*”, pomijając w nich wyraz „kontrola”;
- b) w siedmiu definicjach użyto wyrażenia „kontrola”;
- c) w dwóch wypadkach kontrola się mieści w użytym pojęciu „zarządzanie” (np. zarządzania procesami... itp.), ponieważ zarządzanie obejmuje kilka funkcji, w tym także kontrolę;
- d) w dwóch definicjach nie użyto ani słowa „kontrola”, ani „*controlling*”.

Z dokonanej analizy wynika, że wyrażenie „kontrola” zostało użyte w znacznej liczbie definicji logistyki, co niewątpliwie świadczy o roli i znaczeniu kontroli jako procesu w urzeczywistnianiu funkcji łańcucha logistycznego. *Controlling* jest dopiero w fazie stopniowego wdrażania go do praktycznej działalności gospodarczej.

⁵ Council of Logistics Management, *What it's all about*, Oak Brook 1992, s. 3-5. Cyt. za: F. Beier, K. Rutkowski, *Logistyka*, SGH, Warszawa 1993.

⁶ C. Skowronek, Z. Sarjusz-Wolski, *op. cit.*...

⁷ M. Wasylko, *Logistyka w gospodarce narodowej*, cz. 1: *Podstawowe problemy makrologistyki*, Wyd. Nauk. Wyższej Szkoły Kupieckiej, Łódź 1999, s. 36.

Łańcuch logistyczny

Z dotychczasowych rozważań podjętych w niniejszym artykule wynika, że logistyka zapewnia bardzo wysoką efektywność gospodarczą, w stosunku do rozwiązań konwencjonalnych, tradycyjnych. „Dlatego przedsiębiorcy powinni wprowadzać logistykę jako strategiczny instrument o dużej skuteczności, aby móc elastycznie reagować na zmieniające się wymagania rynku. Poszczególnym przedsiębiorcom, którzy nie dostrzegają znaczenia logistyki, grozi niebezpieczeństwo prześcignięcia przez konkurencję”⁸.

Efektywność logistyki zapewnia w decydującym zakresie łańcuch logistyczny danego systemu logistyki, np. produkcji czy usług. Łańcuch logistyczny należy: zdefiniować; skonstruować; wdrożyć w życie; śledzić i analizować jego funkcjonowanie oraz doskonalić go zarówno stosownie do rozwoju teorii, jak i uzyskanych doświadczeń z praktyki.

Istnieje wiele definicji łańcucha logistycznego. Na potrzeby niniejszego artykułu przez łańcuch logistyczny będziemy rozumieli zorientowany na gospodarkę rynkową system rozwiązań, który tworzy podstawy do efektywnego funkcjonowania podmiotów gospodarczych w określonym czasie i przestrzeni w celu osiągnięcia optymalnych wyników finansowych, zaspokajania potrzeb konsumentów, strategicznego rozwoju przedsiębiorstw (firm) oraz tworzenia stosownych warunków pracy i płacy załogi⁹.

Skuteczność i efektywność łańcucha logistycznego zapewniają jego systemowe rozwiązania, które dotyczą wszystkich problemów na całej jego długości, począwszy od wydobywania surowców przez wszystkie fazy ich przetwarzania do konsumenta włącznie.

W konstrukcji łańcucha logistycznego rozwiązuje się w zasadzie wszystkie zagadnienia logistyki. Zwróć uwagę na trzy główne kwestie, do których zaliczam:

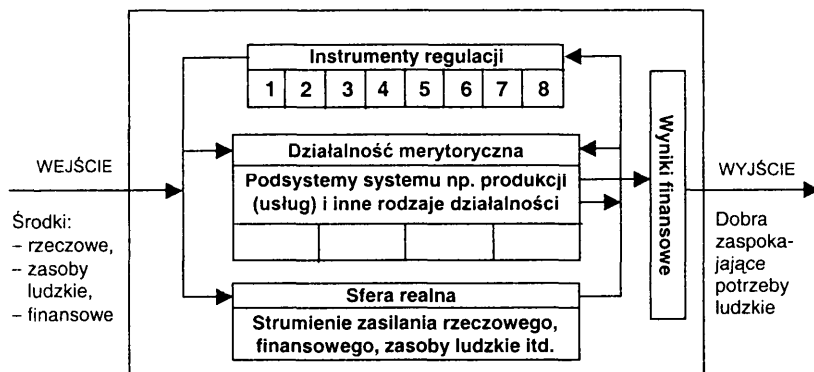
- 1) problem, który należy lub chcemy rozwiązać;
- 2) instrumenty sfery regulacji łańcucha logistycznego;
- 3) strumienie zasilania łańcucha logistycznego.

Interpretacja rozwiązań zawartych w ryc. 1 jest następująca: punktem wyjściowym do konstrukcji łańcucha logistycznego jest problem, który chcemy rozwiązać. Może to być np. logistyka produkcji, usług lub inne kwestie. Następnie wyodrębnia się podsystemy logistyki konieczne do realizacji danego przedsięwzięcia, np. podsystem zaopatrzenia, eksploatacji, dystrybucji, infrastruktury i inne.

Pojemność łańcucha logistycznego (sfera realna) zależy od rodzaju rozwiązywanego problemu, np. produkcji, jej rodzaju, ilości i jakości produkowanych wyrobów lub świadczonych usług itp. uwarunkowań.

⁸ H. J. Vollmuth, *op. cit.*, s. 247.

⁹ Por. M. Wasylko, *op. cit.*, s. 105.



Ryc. 1. Typowy łańcuch logistyczny

Ilość strumieni zasilania sfery realnej łańcucha logistycznego zależy również od struktur organizacyjnych. Na przykład w resorcie obrony narodowej, jako jedynym w RP, logistyka występuje na wszystkich szczeblach dowodzenia i gospodarowania i ma charakter kompleksowy. Oznacza to, że logistyka odpowiada za pełne zaspokajanie potrzeb wojska w okresie pokoju, zagrożenia i ewentualnej wojny. Dlatego strumień zasilania logistycznego sfery realnej łańcucha logistycznego obejmują np.: wyżywienie, umundurowanie, ochronę zdrowia, zakwaterowanie, uzbrojenie, materiały pędne i smary, eksploatację, infrastrukturę, transport, system magazynowania zapasów oraz innych dóbr koniecznych do życia, szkolenia i realizacji funkcji obronnych przez siły zbrojne RP. W tym miejscu godzi się podkreślić, że prekursorem logistyki w Wojsku Polskim jest prof. zw. dr hab. Waław Stankiewicz, który jako pierwszy, już w 1968 r., wydał pracę pt. „Logistyka (z zagadnień gospodarki wojskowej państw NATO)”. Najnowsza praca W. Stankiewicza dotyczy nowych trendów we współczesnej logistyce zachodniej¹⁰.

Z punktu widzenia tematu artykułu, musimy szerzej rozwinąć sferę regulacji łańcucha logistycznego. Z rysunku 1 wynika, że sfera regulacji obejmuje co najmniej osiem instrumentów (narzędzi), które jeśli są poprawnie wykorzystane, zapewniają optymalne osiągnięcie założonych celów finansowo-gospodarczych. Należą do nich: (1) utrzymanie równowagi z otoczeniem; (2) organizacja; (3) planowanie; (4) motywowanie – pobudzanie do działania; (5) informacje; (6) kształtowanie systemu kierowania ludźmi; (7) analiza wyników; (8) kontrola (controlling).

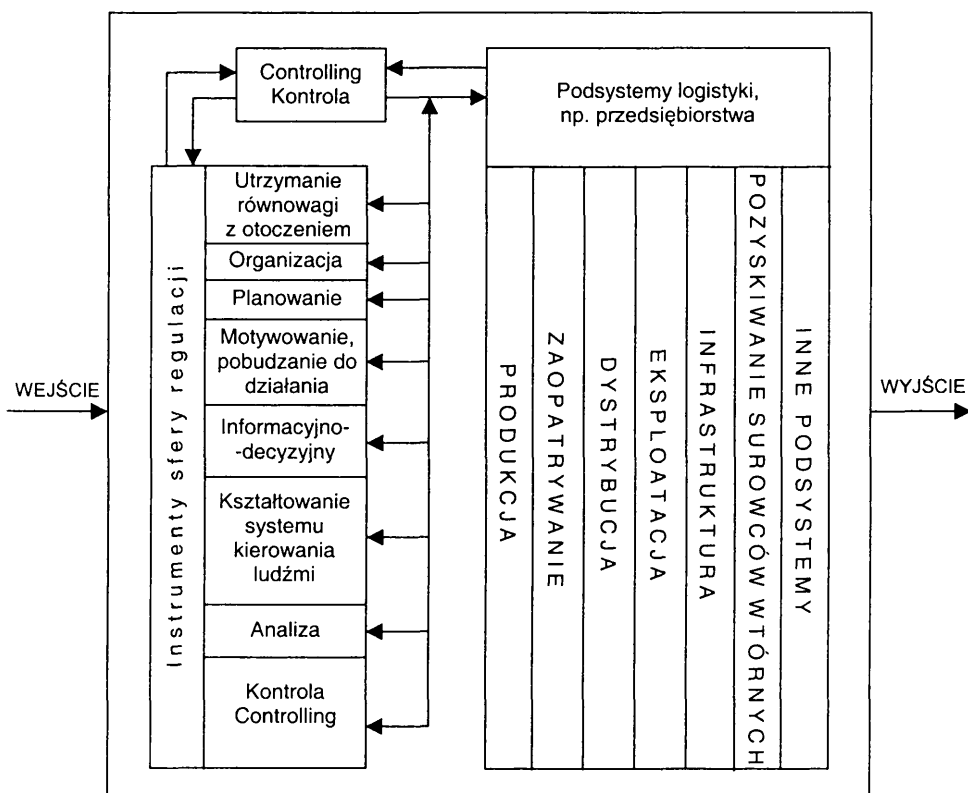
¹⁰ W. Stankiewicz, *Logistyka (z zagadnień gospodarki wojskowej państw NATO)*, Warszawa 1968; *Nowe trendy we współczesnej logistyce zachodniej*, AON, Warszawa 1995.

Dla zilustrowania problemu należy podkreślić, że controlling jest w trakcie stopniowego wdrażania, natomiast kontrola w sferze regulacji łańcucha logistycznego spełnia dwa zadania:

1) kontroluje wszystkie podsystemy logistyki danego podmiotu gospodarczego;

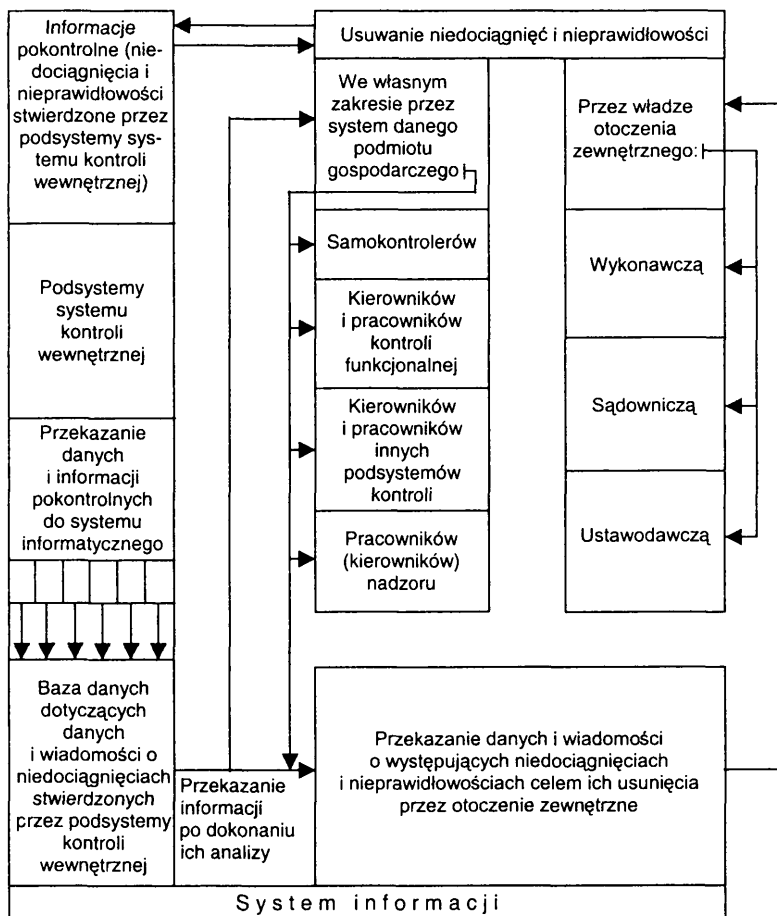
2) kontroluje poprawność i skuteczność funkcjonowania wszystkich podsystemów sfery regulacji łańcucha logistycznego.

Jednocześnie konstruowane systemy spełniają kontrolę, zwłaszcza zaś np. funkcja decyzyjno-informacyjna, co ilustruje ryc. 2.



Ryc. 2. Funkcje kontroli w działalności merytorycznej przedsiębiorstwa oraz wzajemne sprzężenia

Powazną rolę w działalności przedsiębiorstwa i jego kontroli spełnia system informatyczny. Jest to problem tak ważny, że wymaga odrębnego omówienia. Z tego zakresu umieszczamy jedynie system zbierania, przetwarzania i wykorzystywania podstawowych informacji o wynikach kontroli (ryc. 3).



Ryc. 3. System zbierania, przetwarzania i wykorzystywania informacji o wynikach kontroli

Kontrola

Zastanówmy się nad tym czym jest kontrola, a czym być powinna w świetle wymogów teorii i potrzeb praktyki, uwzględniając obecną sytuację społeczno-ekonomiczną kraju. Wszyscy jesteśmy świadkami występowania poważnych nieprawidłowości, w tym przestępstw, zwłaszcza kradzieży rzeczy i kradzieży z włamaniem, wymuszeń rozbójniczych, przestępstw gospodarczych, przestępstw skarbowych, celnych, łapówkarstwa itd.

W dyskusji nad tymi problemami wymienia się konieczność zwiększenia wykrywalności przestępstw i innych nieprawidłowości przez policję, organy celne, ochrony granic itd. Zwraca się także uwagę na poprawę skuteczności funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości (np. szybsze rozpatrywanie spraw, odpowiedni do popełnionego czynu wymiar kary). Są to słuszne postulaty. Nie uwzględnia się natomiast w toczącej się dyskusji, w koniecznym wymiarze, roli

i znaczenia kontroli. Tymczasem dobrze funkcjonujący system kontroli, a zwłaszcza podsystem kontroli wewnętrznej, powinien zapobiegać powstawaniu wszelkiego rodzaju nieprawidłowości, o których była wyżej mowa, ale nie tylko. Fakt, że mają one miejsce dowodzi, że system kontroli, a zwłaszcza podsystem kontroli wewnętrznej, nie spełnia, jak dotychczas, oczekiwanej (wymaganej) roli. Dotyczy to wszystkich podsystemów kontroli wewnętrznej, a zwłaszcza samokontroli, kontroli sprawowanej w trybie nadzoru służbowego (prezesa, dyrektorzy, zarządy i rady nadzorcze), kontroli funkcjonalnej (sprawowanej przez pionierzy i komórki fachowe, w tym pionierzy głównego księgowego) oraz kontroli instytucjonalnej (etatowej).

W tej sytuacji zastanówmy się nad definicjami kontroli i wynikającymi z nich wnioskami. Obecnie kontrola jest definiowana różnie. Dlatego w pierwszej kolejności zacytujemy tylko dwie definicje kontroli.

Pierwsza, według L. Kurowskiego, R. Ruśkowskiego i H. Sochackiej-Krysiak, brzmi tak: „Kontrola jest swoistą działalnością, na którą składają się następujące rodzaje czynności: ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń); ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań); porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności, wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami”¹².

Druga definicja jest następująca: „Kontrola – porównanie stanu faktycznego ze stanem wymaganym, rozpatrywanie czegoś; dochodzenie czegoś, wnikanie, wgląd w coś; nadzór nad czymś albo nad kimś”¹³.

Pierwszą definicję kontroli uważamy tylko za podstawową metodę kontroli, a nie jej definicję. Ponadto należałoby uzupełnić ją dodatkowym działaniem – podjęciem czynności, których celem jest obiektywne zaprezentowanie wyników kontroli oraz poleceń, wniosków (postulatów) pokontrolnych, wdrożenie ich w życie, kontrolę ich wykonania oraz ustalenie efektów wynikających z przeprowadzonej kontroli.

Bez wykonania wyżej określonych czynności, kontrola nie da pożądaných efektów, a w skrajnych przypadkach żadnych, co jest równoznaczne ze stratą sił i środków (nakładów) poniesionych na przeprowadzenie danej kontroli.

Podobną uwagę można odnieść do drugiej definicji. W kontroli istotne znaczenie mają stany wyznaczone, ponieważ są one punktem wyjściowym do sprawdzenia i oceny kontrolowanych procesów gospodarczych. Dlatego sprawdzenie czy stany wyznaczone są przestrzegane i właściwie stosowane przez praktykę, powinno należeć do podstawowych obowiązków kontrolerów. Nato-

¹² L. Kurowski, R. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, PWE, Warszawa 2000, s. 16.

¹³ *Słownik języka polskiego*, red. nauk. M. Szymczak, t. 1, PWN, Warszawa 1978, s. 1001.

miast zachodzi pytanie: czy w trakcie kontroli powinny być badane stany wyznaczone, a zwłaszcza czy spełniają one w praktyce rolę i zadania, których oczekiwał organ ustanawiający dane rozwiązania systemowe, normy, normatywy, limity itp.

W obowiązujących aktach normatywnych w zasadzie nie ma takiego obowiązku, co nie oznacza, że jest to problem nie zasługujący na jego rozważenie. Przeciwnie. Na potwierdzenie powyższej tezy można przytoczyć uprawnienia regionalnych izb obrachunkowych. Izby te są państwowymi organami nadzoru i kontroli. Mają one prawo badać podejmowane uchwały przez organy jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych¹⁴.

Wydaje się, że w trakcie kontroli nie powinno się ograniczać tylko do ustalenia stanu rzeczywistego (wykonań), porównania zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami oraz do wyjaśnienia przyczyn powstałych odchyłeń. Trzeba także badać stan obowiązujący, gdyż w przeciwnym wypadku nie będziemy mogli osiągać wymaganego postępu i rozwoju społeczno-ekonomicznego kraju.

Badanie stanu obowiązującego (wyznaczonego) jest oczywiście kwestią bardzo złożoną, ale w żadnym wypadku nie można jej tracić z pola widzenia. W kontroli procesów gospodarczych, przeprowadzanych zwłaszcza przez niektóre organy kontroli, jak np. Najwyższą Izbę Kontroli, a także przez kierowniczą kadrę w trybie nadzoru służbowego, odgrywa ona zasadniczą rolę. Dodać jednak należy, że dany stan obowiązujący (np. norma, plan, przepis, struktura organizacyjna) w wielu wypadkach i na licznych odcinkach, a tym bardziej obecnie, w dobie ciągłych zmian, znacznego postępu w nauce, technice i ekonomice, nie może być idealny i stale jest usprawniany (ulega poprawie). Kontrola zatem powinna i w tym względzie odgrywać – i faktycznie odgrywa – dużą rolę przez przeprowadzenie prawidłowych badań stanu obowiązującego, głęboką analizę materiałów pokontrolnych i przedstawienie kompetentnym władzom odpowiednich wniosków, służących do zmiany istniejącego stanu obowiązującego (wyznaczonego) we właściwym trybie. Bez badania stanu obowiązującego kontrola byłaby zbyt formalna, zatraciłaby twórczy charakter i nie spełniałaby należycie swojego zadania.

W definicji kontroli należałoby podkreślić, że **kontrola to celowa działalność merytoryczna oddziałująca dodatnio na cały system gospodarki i jego podsystemy**. Działalność kontrolna powinna: uwzględniać kompleksowo cele i zadania społeczno-gospodarcze, jakość rozwiązań systemowych, ujawniać nieprawidłowości i źródła ich powstania, likwidować skutki niedociągnięć zgodnie z prawem i interesami społeczno-gospodarczymi kraju. Kontrolę należy prze-

¹⁴ Por. Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych, art. 1. (Dz.U. nr 85, poz. 428 z późn. zm.).

prowadzać przy zastosowaniu odpowiednich metod i technik kontroli systematycznie i na bieżąco, co dotyczy zwłaszcza tych procesów, które w decydujący sposób wpływają na poprawę efektywności gospodarki.

Kontrola powinna dostarczać właściwym podmiotom niezbędnych informacji. Jednym z jej ważnych zadań jest ochrona majątku, walka z marnotrawstwem, wzmocnienie dyscypliny finansowo-gospodarczej ściśle związanej z podnoszeniem poziomu życia, kultury i oświaty, stanu zdrowia itd. Kontrola musi uwzględniać aspekty ekonomiczne, społeczne, kulturalne, edukacyjne społeczeństwa, co ma obecnie szczególne znaczenie. Badania kontrolne powinny też uwzględniać poprawność funkcjonowania systemów gospodarczych oraz ewidencję, sprawozdawczość, dokumentację obrotu finansowo-materiałowego itd.

Uwzględniając dotychczas omówione problemy, można zaproponować definicję kontroli jako dyscypliny wiedzy, która jest następująca:

Kontrola to dyscyplina wiedzy, która tworzy rozwiązania systemowe konieczne do efektywnego prowadzenia działalności sprawdzająco-badawczej, której celem jest ocena merytoryczna w relacji koszt-efekt i formalna kontrolowanych podmiotów według przyjętych kryteriów, w określonym czasie i zakresie przedmiotowo-podmiotowym oraz zaproponowanie poprawnych rozwiązań pokontrolnych i sprawdzenie ich wykonania, co powinno zapewnić optymalizację funkcjonowania podmiotów kontrolowanych.

W szczególności celem kontroli jest:

a) zapobieganie powstawaniu wszelkiego rodzaju nieprawidłowości (profilaktyka);

b) ujawnianie nieprawidłowości, jeśli powstają mimo prowadzonej działalności profilaktycznej, i skuteczne ich zwalczanie zgodnie z przepisami prawa;

c) ocena istniejących rozwiązań systemowych (finansowo-ekonomicznych, organizacyjno-prawnych, informacyjnych i innych, które decydują o efektywności funkcjonowania kontrolowanych podmiotów;

d) dokonanie ogólnej, ostatecznej oceny kontrolowanego podmiotu w relacji koszt-efekt, z uwzględnieniem poniesionych kosztów (nakładów) oraz osiągniętych wyników rzeczowo-finansowych;

e) zaproponowanie takich rozwiązań systemowych, które wyeliminują wszelkie nieprawidłowości, zapewnią bieżące i średniookresowe efektywne gospodarowanie oraz perspektywiczny rozwój kontrolowanych podmiotów.

Należy podkreślić, że oddziaływania (o których mowa w przytoczonej definicji) nie zapewnia sam system kontroli, który jest tylko jednym z podsystemów gospodarki narodowej i może – podobnie jak inne podsystemy – być uznawany tylko za wspomagający (współprzyczyniający się) w oddziaływaniu na rozwój społeczno-gospodarczy kraju w pożądanym kierunku.

Użyte w definicji kontroli pojęcie „rozwiązania systemowe”, uwzględnia również podane w innych definicjach wyliczenia, obejmuje rodzaje i metody kontroli, a ponadto cel, siły i środki systemu kontroli. Ekspozuje badania

merytoryczne stosownie do zasady racjonalnego gospodarowania oraz uwzględnienia specyfikę kontroli.

Należy dodać, że system kontroli (z podsystemami kontroli wewnętrznej i zewnętrznej) powinien zapewnić:

1. Kontrolę wykonania zadań produkcyjnych (usługowych), budżetowych i innych przez kontrolowane podmioty. Oznacza to obligatoryjne sprawdzenie: ilości, rodzaju, jakości, cen i kosztów produkowanych wyrobów i świadczonych usług na rzecz konsumentów we właściwym czasie (just-in-time) i z wymaganą kulturą.

2. Wykorzystanie w badaniach kontrolnych wszelkich dostępnych rodzajów, metod i technik kontroli, zapewniających efektywne funkcjonowanie wszystkich podsystemów kontroli.

3. Sprzężenie badań z sytuacją bieżącą, średniookresową i perspektywicznym rozwojem określonego podmiotu gospodarczego w ścisłym związku z zaspokajaniem potrzeb człowieka.

4. Sprzężenie działalności kontrolnej wszystkich podsystemów systemu kontroli z podmiotami kontroli w celu wspólnego działania, którego efektem powinno być zapewnienie wymaganego rozwoju gospodarczego w ścisłym związku z zaspokajaniem potrzeb człowieka.

Controlling i przypisane mu funkcje

W ostatnich latach podejmowano próby wdrażania do gospodarki RP różnych rozwiązań systemowych, których nie stosowano w gospodarce nakazowo-rozdziałowej. Należą do nich na przykład: marketing, logistyka, a ostatnio controlling. Marketing jest stosowany szeroko w praktyce. Logistyka, jako interdyscyplinarna dziedzina nauki, intensywnie się rozwija i ma coraz szersze zastosowanie w praktyce, gdyż jej rozwiązania systemowe poprawiają w zasadniczy sposób efektywność gospodarki. Natomiast controlling nie ma, jak dotychczas, szerszego zastosowania w praktyce, co oznacza, że wymaga analizy i dyskusji.

Do takiej dyskusji zaprasza K. Wierzbicki, który mówiąc o controllingu, stwierdza co następuje: „A może warunki polskie wymagają wypracowania nowych form instytucjonalno-organizacyjnych, łączących w sobie zarazem funkcje controllingu i zmodyfikowane funkcje kontroli wewnętrznej? Wszakże controlling w USA również przechodził kolejne mutacje, aż ukształtował się w formie aktualnej. Pytanie to, choć znajduje pewne uzasadnienie w zbieżności ogólnych celów controllingu i kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie, pozostanie na razie bez odpowiedzi. Może jednak zainspirować dyskusję, która jest

niezbędna w sytuacji poszukiwania nowych, bardziej efektywnych metod zarządzania przedsiębiorstwem”¹⁵.

Uważam, że problem jest ważny i dlatego podejmuję apel K. Wierzbickiego.

Na wstępie podkreślę, że problem jest nowy, trudny i kontrowersyjny, dlatego zasługuje na dyskusję, która powinna nas ustrzec przed popełnieniem błędów praktycznych. Swoje stanowisko w tej sprawie przedstawił badacz tej problematyki P. R. Preissler, który w opublikowanej pracy pt. „Controlling – Lehrbuch und Intensivkurs” stwierdził, że: „Każdy wie, co controlling znaczy i czym powinien być, ale każdy interpretuje go trochę inaczej”¹⁶. W literaturze przedmiotu controllingowi są przypisywane różne funkcje. Aby się do nich ustosunkować, należałoby napisać odrębne dzieło poświęcone tej problematyce.

Mój głos w dyskusji dotyczy tylko jednego problemu. Jest nim kontrola i controlling jako determinanty efektywności funkcjonowania łańcucha logistycznego. W związku z tym zacytuję tylko kilka przykładowych definicji controllingu, które ilustruje tabela 1.

Z przytoczonych definicji wynika, że w sprawie controllingu nie ma jednolitego stanowiska. Każdy autor ma w przedmiotowej sprawie inne zdanie, przy czym stanowiska są niejednokrotnie krańcowe. Dyskusję o controllingu przeprowadzę na podstawie zacytowanych przykładowo definicji oraz opracowany przez K. Wierzbickiego schemat, pokazujący zasadnicze różnice między kontrolą a controllingiem (ryc. 1).

Z ryciny 1 wynika, że:

- a) kontrola jest zorientowana na przeszłość;
- b) controlling jest zorientowany na przyszłość.

Czy rzeczywiście tak jest? Na podstawie teorii i praktyki można stwierdzić, że faktycznie tak nie jest.

Obecny system kontroli wewnętrznej przez wszystkie jego podsystemy, a zwłaszcza nadzór, kontrolę funkcjonalną, samokontrolę, kontrolę etatową (instytucjonalną) oraz kontrolę sprawowaną przez głównego księgowego, a także samorządową, rozwiązuje – w zakresie przypisanych mu funkcji – bieżące i perspektywiczne problemy, zwłaszcza przez nadzór i kontrolę funkcjonalną. Nawet kontrola etatowa, która bada problemy ex post, oprócz zaleceń dotyczących okresu przeszłego, z zasady proponuje także rozwiązania systemowe dotyczące funkcjonowania okresu bieżącego i przyszłego, gdyż w przeciwnym wypadku nie spełniałaby swojej roli.

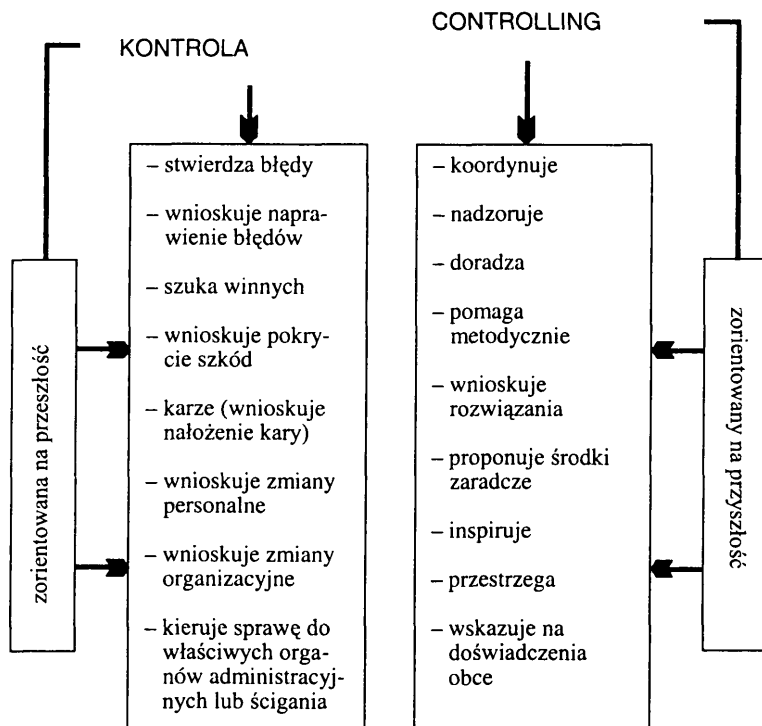
Nie można również twierdzić, że controlling zorientowany jest tylko na przyszłość. Z literatury przedmiotu wynika, że jest inaczej. Na przykład A. No-

¹⁵ K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Zielona Góra 1998, s. 63.

¹⁶ P. R. Preissler, *Controlling – Lehrbuch und Intensivkurs*, Oldenburg-München-Wien 1985, s. 10.

Tabela 1

| Definicja controllingu | Źródło |
|---|---|
| Ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać dyrekcję przedsiębiorstwa i pracowników zarządu przy podejmowaniu decyzji. | H. J. Vollmuth, <i>Controlling: planowanie, kontrola, kierowanie</i> , Warszawa 1998, s. 15. |
| Controlling obejmuje całość zagadnień składających się na planowanie, nadzorowanie i kontrolę działalności gospodarczej oraz na zasilanie informacyjne. | S. Dębski, <i>Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw</i> , Warszawa 1997. |
| Controlling jest nowoczesną metodą sterowania bankiem, która ma na celu lepsze zarządzanie płynnością i rentownością tej instytucji. Controlling to koordynowanie, urealnianie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o banku. Polega on na przygotowaniu i oddaniu do dyspozycji zarządu banku różnorodnych metod, a także modeli i schematów interpretacyjnych, dostarczaniu informacji zasilających planowanie i nadzorowanie procesów realizacji planów. Jest to działanie nie kontrolujące, ale wspomagające zarząd banku. | <i>Banki polskie u progu XXI wieku</i> , red. W. L. Jaworski, Warszawa 1999, s. 224. |
| Controlling to kierowanie przy zastosowaniu rachunkowości zarządczej. | E. I. Saunders, <i>Kontrola wewnętrzna w bankowości</i> , Warszawa 1996, s. 22-23. |
| Controlling to doradzanie, koordynowanie, a także ujmowanie, urealnianie i urzeczywistnianie systemu wiedzy o przedsiębiorstwie, przygotowanie i oddanie do dyspozycji kadry kierowniczej metod, technik, instrumentów, modeli, schematów interpretacyjnych oraz informacji zasilających planowanie, koordynowanie przebiegu realnych procesów społeczno-materialnych w ramach poszczególnych funkcji przedsiębiorstwa. | H. Bloch, <i>Controlling i rachunkowość zarządcza</i> , Warszawa 1992, s. 1. |
| Controlling to ponadfunkcyjny instrument zarządzania, który powinien wspierać kierownictwo banku przy podejmowaniu decyzji. Zakres działań, jaki obejmuje ten system to: planowanie, które ustala cele, kontrola porównująca stan faktyczny z zamierzeniami i analizująca odchylenia oraz kierowanie. | S. Kałużny, <i>Kontrola w banku</i> , Warszawa 1996, s. 83. |
| Controlling to podsystem zarządzania, działający w celu optymalnej realizacji zadań. | M. Dobija, <i>Rachunkowość zarządcza i controlling</i> , Warszawa 1999, s. 61. |
| Controlling... zarządzanie przedsiębiorstwem, dzięki któremu można stworzyć w ramach jednego przedsiębiorstwa struktury szczególnego nadzoru... o odpowiednio dopasowanych regułach i normach funkcjonowania. | M. Chaberek, <i>Controlling w systemie logistycznym przedsiębiorstwa. Koncepcje logistyczne w zarządzaniu przedsiębiorstwem</i> , Katowice 1993, s. 71. |
| Controlling organizuje i koordynuje określone działania w zakresie planowania i kontroli oraz gromadzenia i przetwarzania informacji. Dzięki tak zorganizowanej działalności controlling dysponuje informacją i wiedzą niezbędną dla opiniowania aktualnych i wskazywania przyszłych działań przedsiębiorstwa. Controlling pełni więc funkcje organizacyjno-doradcze, ale bez funkcji władczych. | K. Wierzbicki, <i>Praktyczny poradnik kontrolera</i> , Warszawa 2000, s. 168. |
| Controlling to kompleksowe, skoordynowane zarządzanie przedsiębiorstwem, mające na celu optymalizację przyjętych strategii rozwoju i przybierających najczęściej postać: a) zysku w krótkim czasie, b) pewności egzystencji i rozwoju przedsiębiorstwa w dłuższym okresie. | Z. Mikołajczyk, <i>Jak zarządzać przedsiębiorstwem w gospodarce rynkowej</i> , Warszawa 1993, s. 72. |



Ryc. 4. Zasadnicze różnice między kontrolą a controllingiem

Źródło: K. Wierzbicki, *Kontrola wewnętrzna w podstawowych jednostkach gospodarczych*, Zielona Góra 1998, s. 58.

wak¹⁷ wyodrębnia controlling: strategiczny, operacyjny, bieżący i globalny. K. Wierzbicki stwierdza, że controlling strategiczny jest nastawiony na pomoc kierownictwa przedsiębiorstwa w realizacji zamierzeń długookresowych, a controlling operatywny jest ukierunkowany na osiągnięcie celów bieżących¹⁸.

Na rycinie 4 zabrakło również wielu funkcji spełnianych przez kontrolę wewnętrzną, m.in. pominięto następujące funkcje systemu kontroli wewnętrznej:

- 1) działalność profilaktyczną. Zapobieganie powstawaniu wszelkiego rodzaju nieprawidłowości przed powstaniem nakładu, kosztu, poniesieniem wydatku; to podstawowe zadanie wszystkich podsystemów systemu kontroli wewnętrznej, a zwłaszcza samokontroli;

- 2) usprawnianie bieżącej i długofalowej działalności przedsiębiorstwa przez poszczególne podsystemy systemu kontroli we własnym zakresie, według

¹⁷ A. Nowak, *Controlling jako metoda zarządzania bankiem komercyjnym*, w: *Współczesny bank*, red. W. L. Jaworski, Warszawa 1999, s. 205.

¹⁸ K. Wierzbicki, *op. cit.*, s. 59.

posiadanych kompetencji. Chodzi tu głównie o kontrolę sprawowaną przez głównego księgowego oraz przez inne podsystemy kontroli funkcjonalnej;

3) przedkładanie do zatwierdzenia przez nadzór pokontrolnych propozycji rozwiązań systemowych, które po wdrożeniu do praktyki mają zasadniczy wpływ na polepszenie bieżącej i przyszłej działalności przedsiębiorstwa jako całości oraz osiągnięcie lepszych wyników finansowych;

4) sprawowanie przez nadzór, który jest pierwszym i podstawowym podsystemem systemu kontroli wewnętrznej, nadzoru nad pozostałymi podsystemami kontroli wewnętrznej. Oznacza to, że nadzór, w stosunku do pozostałych podsystemów kontroli wewnętrznej, spełnia takie funkcje, jak np.:

a) koordynację kontroli,

b) inspirację i zalecenia co do zakresu, rodzaju, metod i technik kontroli i wykorzystywania materiałów pokontrolnych,

c) opracowywanie i zatwierdzanie instrukcji metodycznych do kontroli lub zatwierdzanie projektów analogicznych instrukcji opracowanych przez pracowników innych podsystemów kontroli wewnętrznej;

5) ustalanie przyczyn powstałych błędów, niedociągnięć i nieprawidłowości. Bez ustalenia przyczyn powstania nieprawidłowości, nie można:

a) usuwać błędów,

b) wnioskować o:

– pokrycie szkód,

– pociągnięcie do odpowiedzialności osób, które dopuściły do powstania nieprawidłowości,

– zmiany systemowe, w tym organizacyjne,

– zmiany personalne itd.

Na rycinie 4 na zaakcentowanie zasługują także dwa określenia:

1. Kontrola „szuka winnych” i „karze (wnioskuje nałożenie kary)”.

Kontrola nie szuka winnych. Kontrola ustala niepodważalne fakty dotyczące badanych problemów, które mogą być negatywne i pozytywne. Jeżeli stwierdzi nieprawidłowości, które zdaniem kontrolerów kwalifikują się do postępowania dyscyplinarnego czy karnego, to wówczas powiadamia w trybie służbowym stosownych przełożonych lub np. organy ścigania. O tym czy dana osoba jest winna, czy niewinna określa wymiar sprawiedliwości, a w sprawach nie podlegających orzekaniu sądowemu, stosowne konsekwencje służbowe wyciąga kierownik danego podmiotu lub przełożeni wyższego szczebla.

2. Kontrola „stwierdza błędy”.

Otóż kontrola stwierdza nie tylko błędy, ale przede wszystkim ocenia różnego rodzaju rozwiązania systemowe, które w danych warunkach nie mogą być uznane za błędne, ale np. za wymagające przystosowania do nowych warunków.

Ponadto kontrola stwierdza nie tylko błędy, chociaż jest to główne jej zadanie i dobrze jest, jeżeli kontrola ujawni wszystkie nieprawidłowości. Kontrola powinna także oceniać pozytywne osiągnięcia kontrolowanych podmiotów.

Ocena funkcji przypisanych controllingowi z punktu widzenia kontroli wewnętrznej

Controllingowi przypisano dziewięć funkcji, do których zaliczono: koordynację, nadzór, doradztwo, pomoc metodyczną, wnioskowanie rozwiązań, proponowanie środków zaradczych, inspirację, przestrzeganie, wskazywanie na doświadczenia obce.

W stosunku do zaproponowanych funkcji można skonstatować, co następuje:

- a) wszystkie funkcje przypisane controllingowi, z wyjątkiem nadzoru, który wymaga odrębnego omówienia, można uznać za poprawne;
- b) wszystkie sformułowania są bardzo ogólne;
- c) wszystkie są obecnie realizowane przez system kontroli wewnętrznej;
- d) dyskusyjna jest funkcja nadzoru, która jest także formułowana przez niektórych autorów definicji controllingu (zob. tabela z definicjami).

Należy podkreślić, że controlling nie może mieć uprawnień nadzoru w stosunku do wszystkich podsystemów systemu kontroli wewnętrznej, ponieważ nie posiada uprawnień zarządzania, zwierzchnictwa, podporządkowania, władczych i mieć nie powinien, gdyż pociągnęłoby to za sobą ujemne następstwa. Przytoczę dwa.

Pierwsze. Oznaczałoby to w zasadzie wyrażenie wotum nieufności dla wszystkich podsystemów kontroli wewnętrznej. Świadczyłoby w istocie o tym, że podsystemy te nie spełniają należycie swoich funkcji kontrolnych. Stworzyłoby również napięcia w stosunkach międzyludzkich pomiędzy pracownikami controllingu a pracownikami wszystkich nadzorowanych podsystemów systemu kontroli wewnętrznej.

Drugie. Wprowadzenie do przedsiębiorstwa controllingu może spowodować wyręczenie obecnie funkcjonujących podsystemów kontroli z realizacji ich zadań, co byłoby niesłuszne. Może też wzrosnąć zatrudnienie, ponieważ controlling musiałby być wyposażony w nowe instrumenty (narzędzia) konieczne do kontroli, których zastosowanie pociąga za sobą stosowne zatrudnienie. Trzeba też mieć na uwadze takie działanie, aby „odchudzić”, a nie „rozszerzać” biurokrację.

Natomiast można rozważyć tzw. nadzór szczególny. Nadzór szczególny można by zastosować do problemów realizowanych przez etatowe stanowisko lub komórkę controllingu, jeżeli takie rozwiązanie organizacyjne ma miejsce w danym podmiocie gospodarczym. Szczególny nadzór nie miałby uprawnień zarządzania, zwierzchnictwa, podporządkowania i władczych, które to uprawnienia przysługują tylko ściśle ograniczonym osobom. Mógłby jednak dotyczyć np. opracowywania różnorodnych metod, modeli, schematów interpretacyjnych, informacji i innych rozwiązań opracowywanych przez controlling, które są oddawane do dyspozycji nadzoru służbowego w celu wykorzystania przez dany podmiot gospodarczy.

Konkludując, należy podkreślić, że problemy controllingu są ważne i trudne. Świadczy o tym fakt, że każda z zacytowanych definicji controllingu jest inna. Jedni autorzy uważają, że controlling ma optymalizować gospodarkę, inni zaś, że tylko doradzać lub wspomagać, nadzorować albo kontrolować, zarządzać albo koordynować itd.

Tylko jeden autor stwierdził, że kontrola sprawowana przez controlling obejmuje całą działalność gospodarczą. Takie stanowisko budzi wątpliwości. Oznacza ono wyręczenie z kontroli obecnie funkcjonujących podsystemów kontroli wewnętrznej lub ich dublowanie. Oba rozwiązania należy uznać za nieracjonalne. Jeżeli przyjąć, że aktualny system kontroli wewnętrznej jest za mało skuteczny, to należy podjąć działania, aby osiągnąć wymaganą skuteczność. Natomiast nie jest racjonalne zastąpienie go controllingiem.

Należy przypomnieć, że w jednej definicji autor konstatuje, iż controlling nie powinien prowadzić kontroli.

Wnioski i propozycje usprawnienia kontroli w świetle wymagań zintegrowanego rynku i globalizacji

Pragnę z całą mocą podkreślić, że nie podejmuję problemu roli, miejsca, znaczenia i ewentualnego powszechnego wdrożenia controllingu do praktyki przedsiębiorstw. Moim zadaniem jest to tylko ustosunkowanie się do miejsca controllingu w systemie kontroli wewnętrznej.

Trzeba stwierdzić, że obecnie system kontroli wewnętrznej jest tak skonstruowany, że powinien zapewnić skuteczność kontroli wszystkich procesów gospodarczych, które występują w danym podmiocie gospodarczym (produkcja, usługi, jednostki budżetowe).

Kontrolę powyższą zapewniają podsystemy kontroli wewnętrznej, które zostały już wcześniej omówione w niniejszym artykule.

Aby zaproponować stanowisko odnośnie do miejsca controllingu w systemie kontroli wewnętrznej, należy ponadto stwierdzić, co następuje: Kontrolę wewnętrzną (bezpośrednią) zapewniają podsystemy kontroli pionów funkcjonalnych, każdy w zakresie swojego działania według posiadanych kompetencji. Są to przykładowo następujące podsystemy logistyki danego systemu gospodarczego:

- produkcji (usług), sfery budżetowej,
- zaopatrywania – zaopatrzenia,
- dystrybucji,
- infrastruktury,
- zagospodarowania surowców wtórnych, opakowań wielokrotnego obrotu i zwróconych towarów,
- transportu,

- ekologiczny,
- inne podsystemy, które mogą być powołane (skonstruowane) w zależności od rodzaju działalności merytorycznej.

Łącznie podsystemy te stanowią system, co oznacza między innymi, że powyższa kontrola obejmuje wszystkie procesy gospodarcze danego podmiotu gospodarczego. Za kontrolę bezpośrednią wszystkich procesów występujących w danych podsystemach odpowiadają kierownicy tych podsystemów i pracownicy, którzy sprawują swoje funkcje kontrolne za pomocą będących w ich gestii instrumentów (narzędzi) kontroli.

Wszystkie procesy gospodarcze (system) są ponadto kontrolowane przez:

- nadzór, za pomocą rozwiązań systemowych (organizacyjnych, ekonomiczno-finansowych, prawnych, informatycznych, motywacyjnych, planistycznych itd.), podsystemy kontroli oraz osobiście przez osoby posiadające uprawnienia nadzorcze (kierownicy, szefowie, dyrektorzy, prezesi, zarządy, rady nadzorcze);

- samokontrolę, za pomocą wszystkich instrumentów (narzędzi) i rozwiązań systemowych, którymi dysponuje na swoim stanowisku pracy każdy pracownik, który kontroluje nie tylko samego siebie (czynności, które sam realizuje zgodnie z zakresem obowiązków), ale także oddziałuje na otoczenie, którego działalność jest sprzężona ze stanowiskiem pracy samokontrolera;

- kontrolę sprawowaną przez głównego księgowego, który z mocy prawa kontroluje również, w zakresie mu przypisanym, cały obszar działalności gospodarczej danego systemu;

- kontrolę sprawowaną przez samorząd pracowniczy i związki zawodowe stosownie do uprawnień ustawowych.

Z powyższego wynika, że procesy gospodarcze danego systemu są kontrolowane:

- 1) w układzie funkcjonalnym przez kierownictwo i personel danego podsystemu;

- 2) w układzie pełnym (podmiotowo-przedmiotowym) ponadto przez:

- a) nadzór,

- b) samokontrolę,

- c) głównego księgowego,

- d) samorzady pracownicze i związki zawodowe.

Taki system kontroli wewnętrznej powinien zapewnić skuteczną, pełną kontrolę działalności każdego systemu gospodarczego.

Niezależnie od tego, nadzór służbowy może w zależności od potrzeb zorganizować kontrolę (rewizję) etatową oraz powoływać komisje kontroli do przeprowadzenia doraźnej lub planowej kontroli. Działalność tych kontroli powinna być ukierunkowana na badanie ważnych problemów likwidacji zagrożeń, wąskich gardeł itd.

Jak wynika z dotychczasowych argumentów, obecnie nie ma potrzeby wprowadzania do systemu kontroli wewnętrznej podstawowych jednostek gospodarczych dodatkowych etatowych podsystemów kontroli, np. controllingu. Jest natomiast potrzeba dalszego doskonalenia systemu kontroli wewnętrznej, po to, aby był coraz bardziej skuteczny. Dlatego system kontroli wewnętrznej powinien korzystać z metod, którymi dysponuje controlling, o ile są one nieznanne i niestosowane dotychczas przez system kontroli wewnętrznej.

W literaturze dotyczącej controllingu są zalecane różne metody, które obecnie stosuje system kontroli wewnętrznej, np. metoda ABC, „wąskich gardeł”, analizy wartości, analizy wielkości zamówień, obszarów sprzedaży itd. Natomiast niektóre analizy i narzędzia strategiczne nie są w pełni wykorzystane. Należy do nich, co słusznie podkreśla H. J. Vollmuth, logistyka¹⁹.

Celem działalności przedsiębiorstwa jest osiągnięcie optymalnych wyników finansowych. Realizację tego celu zapewniają między innymi rozwiązania systemowe, w tym kontrola. Im rozwiązania te są lepsze, tym osiągnane efekty finansowe powinny być wyższe.

¹⁹ H. J. Vollmuth, *op. cit.*, s. 243.